

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
The People's Democratic Republic of Algeria
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministry of Higher Education and Scientific Research
جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب



University of Ain Temouchent Belhadj Bouchaib

كلية: العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مخبر: استراتيجيات تنمية القطاع الفلاحي والسياحي

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل

شهادة دكتوراه الطور الثالث (ل.م.د)

ميدان: العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير

شعبة: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة الإفصاح المالي ضمن القوائم المالية
- دراسة ميدانية -

تحت إشراف أ. د: نايت إبراهيم بوسعد

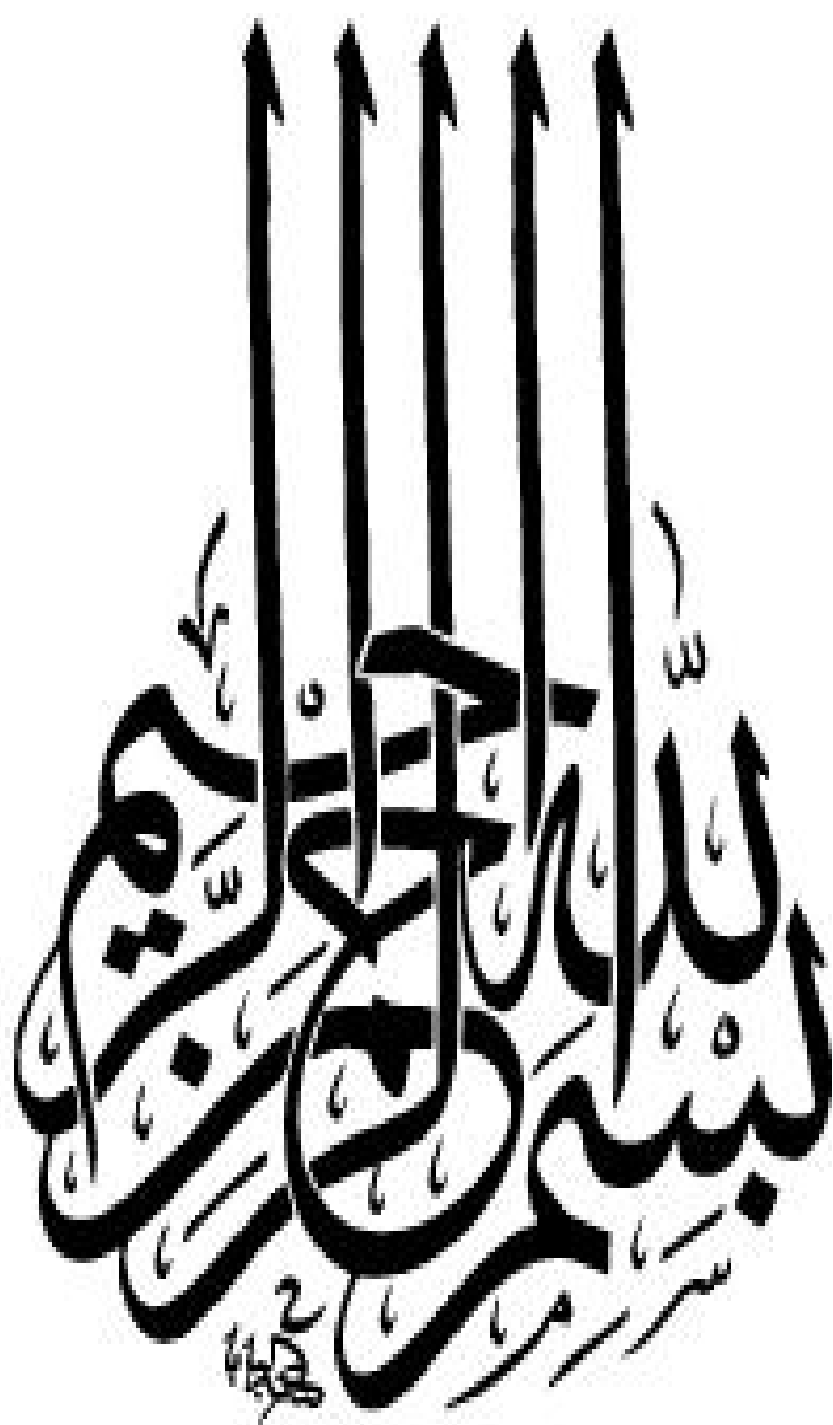
من إعداد الطالبة: موسوني نور الهدى

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: .. / .. / ..

أمام اللجنة المكونة من السادة

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	الجامعة الاصلية	الصفة
أ.د بوطوبة محمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة عين تموشنت	رئيسا
أ.د نايت إبراهيم بوسعد	أستاذ التعليم العالي	جامعة عين تموشنت	مشرفا ومقررا
د. بن صابر أسماء	أستاذ محاضر "أ"	جامعة عين تموشنت	مشرفا مساعدا
د. حبشي فادية	أستاذ محاضر "أ"	جامعة عين تموشنت	ممتحنا
د. كروشة إيمان	أستاذ محاضر "أ"	جامعة سيدي بلعباس	ممتحنا
د.فلوش عبد الله	أستاذ محاضر "أ"	جامعة سيدي بلعباس	ممتحنا

السنة الجامعية: 2025 / 2026



"إني رأيت أنه لا يكتب إنسان كتابًا في يومه إلا قال في غده: لو غُيِّرَ هذا لكان أحسن، ولو زيد كذا لكان يُستحسن، ولو قُدِّمَ هذا لكان أفضل، ولو ترك هذا لكان أجمل، وهذا من أعظم العبر، وهو دليل على استيلاء النقص على جملة البشر".

العماد الأصفهاني

الوفاء

إلى من وهبني الحياة وغرسا في قلبي الأمل وحب العلم منذ نعومة أظفري

أغلى إنسانين في الوجود والدي العزيز عبد الناصر...

ووالدتي العزيزة حسنة

إلى من كانوا لي عوناً وسنداً في رحلة الحياة إخوتي الأحباء

فاطمة، كوثر، أمينة ومحمد

إلى عنوان الصداقة والوفاء صديقاتي الغاليات

فادية، حسنة، نظيرة

إلى كل فرد من عائلة موسوني، وبن دادة

وبالأخص عمي محمد، خالي بودالي، خالتي زهرة، وخالتي زوليدة

إلى كل من مد لي يد العون ولو بكلمة طيبة

وإلى كل طالب علم مُجد أضاع بوحلة الطريق

أقول له: "أن الخير في أي مجال كان مبتدئاً يوماً"

وفي الأخير أهدي للجميع ثمرة نجاحي في إتمام هذا العمل المتواضع.

شكر وعرفان

أشكر الله أولاً... وأخيراً... ودائماً... وأبداً على توفيقه أن جاد عليّ بكرمه لإتمام هذا

العمل

وأقدم بالشكر الجزيل لأستاذي المشرف البروفيسور نايف إبراهيم بوسعد

على دعمه وتشجيعه الدائم و المتفاني فقد كان نعم المشرف،

والأستاذة المشرفة المساعدة الدكتورة بن حابر أسماء

على تشجيعهما ودعمهما ودائهما

والشكر موصول أيضاً لأعضاء لجنة المناقشة لمشاركتهم في إثراء هذا البحث العلمي

و إلى الأسرة الجامعية قاطبة،

و لكل المصنيين الذي تعاونوا معي في الإجابة على الاستبيان

كما لا أنسى فضل الأساتذة الذين درسوني و كانوا سراجاً ينير دروبي

وأخص بالذكر الأستاذ رافع نور الدين، الأستاذ حمادي مليكة، الأستاذة حبشي

فادية، والأستاذة غربي صلاح.

الباحثة: موسوني نور المدي

الملخص:

يكمُن الهدف الأساسي لدراستنا الحالية في اختبار الدور المحوري للتدقيق الخارجي في تحسين جودة الإفصاح المالي، وسعياً لتحقيق هذا الهدف قمنا بإدراج إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية كمتغير وسيط لقياس العلاقة بين المتغيرين، فاتبعنا في هذا الصدد المنهج الوصفي باستخدام الأسلوب التحليلي، واستخدمنا أداة الاستبيان لجمع البيانات اللازمة لبحثنا من العينة المكونة من 111 فرداً يمثلون محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الناشطين على مستوى مكاتب التدقيق الخارجي لولاية تلمسان، وكذا المحاسبين والمدققين الداخليين العاملين في شركات المساهمة لنفس الولاية، وتمت الاستعانة ببرنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS لإجراء التحليل الوصفي ودراسة اتجاه إجابات العينة، إضافة إلى برنامج SMART PLS من خلال النمذجة بالمعادلات الهيكلية وأثمرت الدراسة عن النتائج التالية:

- وجود أثر مباشر للتدقيق الخارجي على جودة الإفصاح المالي في شركات المساهمة بولاية تلمسان
- عدم وجود أثر مباشر للتدقيق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية في شركات المساهمة بولاية تلمسان.
- عدم وجود أثر مباشر لإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية على جودة الإفصاح المالي في شركات المساهمة بولاية تلمسان.
- عدم وجود أثر غير مباشر للتدقيق الخارجي على جودة الإفصاح المالي من خلال إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية كمتغير وسيط في شركات المساهمة بولاية تلمسان.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، جودة الإفصاح المالي، إدارة الأرباح، القوائم والتقارير المالية، جودة المعلومة المالية.

Abstract:

The primary objective of the present study is to examine the pivotal role of external auditing in enhancing the quality of financial disclosure, to achieve this goal, real activities-based earnings management was incorporated as a mediating variable to assess the relationship between the two main variables. In this regard, a descriptive and analytical approach was adopted, and a questionnaire was used as the main tool for data collection. The research sample consisted of 111 respondents, including external auditors and accounting experts operating in auditing firms within Tlemcen city, as well as internal auditors and accountants working in joint-stock companies in the same city.

The data were analyzed using the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) to conduct descriptive analysis and assess the general tendencies of respondents' answers. Additionally, the **Smart PLS** software was employed to perform structural equation modeling (SEM).

The study yielded the following findings:

- There is a direct effect of external auditing on the quality of financial disclosure in joint-stock companies in Tlemcen.
- There is no direct effect of external auditing on real activities–based earnings management practices in joint-stock companies in Tlemcen.
- There is no direct effect of real activities–based earnings management on the quality of financial disclosure in joint-stock companies in Tlemcen.
- There is no indirect effect of external auditing on the quality of financial disclosure through real activities–based earnings management as a mediating variable in joint-stock companies in Tlemcen.

Keywords: External auditing, quality of financial disclosure, earnings management, financial statements and reports, quality of financial information.

المحتويات

الفهرس.

VI.....	فهرس الجداول
VIII	فهرس الاشكال:
IX.....	فهرس الملاحق:
أ.....	مقدمة
1.....	الفصل الأول: التاصيل النظري للتدقيق الخارجي، جودة الإفصاح المالي، إدارة الأرباح.
2.....	تمهيد:
3.....	المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي
3.....	المطلب الأول: نشأة التدقيق والحاجة إليه
3.....	الفرع الأول: نشأة التدقيق (الجزور التاريخية)
6.....	الفرع الثاني: الحاجة إلى التدقيق
9.....	الفرع الثالث: مفهوم التدقيق الخارجي
12.....	المطلب الثاني: أنواع التدقيق الخارجي، أهميته وخطوات مهمة التدقيق من التوكيل إلى التقرير
12.....	الفرع الأول: أنواع التدقيق الخارجي
15.....	الفرع الثاني: أهمية التدقيق الخارجي
16.....	الفرع الثالث: خطوات مهمة التدقيق من التوكيل إلى التقرير
23.....	المطلب الثالث: الإطار القانوني لمهنة التدقيق الخارجي
23.....	الفرع الأول: الهيئات المهنية الراعية للمهنة:
26.....	الفرع الثاني: ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر
32.....	المبحث الثاني: الإطار النظري لجودة الإفصاح المالي
32.....	المطلب الأول: البدايات الأولى للإفصاح المالي، مفهومه، وأنواعه
32.....	الفرع الأول: البدايات الأولى للإفصاح المالي
35.....	الفرع الثاني: مفهوم الإفصاح المالي
38.....	الفرع الثالث: أنواع الإفصاح المالي
42....	المطلب الثاني: أهمية الإفصاح المالي، مقوماته ومتطلباته حسب النظام المحاسبي المالي SCF

42	الفرع الأول: أهمية الإفصاح المالي
43	الفرع الثاني: مقومات الإفصاح المالي
46	الفرع الثالث: متطلبات الإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي SCF
53	المطلب الثالث: مفهوم جودة الإفصاح المالي ومقاييسها
53	الفرع الأول: مفهوم جودة الإفصاح المالي
55	الفرع الثاني: مقاييس جودة الإفصاح المالي
57	المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في جودة الإفصاح المالي ومعوقاته
57	الفرع الأول: العوامل المؤثرة في جودة الإفصاح المالي
62	الفرع الثاني: عوائق تحقيق جودة الإفصاح المالي
	المبحث الثالث: أساس افتراض العلاقة بين المتغيرات الثلاثة للدراسة التدقيق الخارجي، جودة الإفصاح
63	المالي، إدارة الأرباح
63	المطلب الأول: مفاهيم نظرية حول المتغير الوسيط المتمثل في إدارة الأرباح
63	الفرع الأول: مفهوم إدارة الأرباح
73	الفرع الثاني: أساليب إدارة الأرباح
	المطلب الثاني: النظريات الداعمة لوجود علاقة بين التدقيق الخارجي، جودة الإفصاح المالي، وإدارة
75	الأرباح
75	الفرع الأول: نظرية الوكالة و الحوكمة
76	الفرع الثاني: نظرية الإشارة
77	المطلب الثالث: تحسين جودة التدقيق ودورها في الحد من إدارة الأرباح وتحسين جودة الإفصاح المالي
78	الفرع الأول: مفهوم جودة التدقيق
82	الفرع الثاني: أبعاد جودة التدقيق المؤثرة في جودة الإفصاح المالي
86	خلاصة الفصل:
87	الفصل الثاني الأدب البحثي السابق:
88	تمهيد:
90	المبحث الأول: الدراسات التي تناولت علاقة التدقيق الخارجي بالإفصاح المالي:
90	المطلب الأول: الدراسات المحلية
92	المطلب الثاني: الدراسات العربية
98	المطلب الثالث: الدراسات الأجنبية

المبحث الثاني: الدراسات السابقة التي تناولت علاقة التدقيق الخارجي بإدارة الأرباح.....	100
المطلب الأول: الدراسات المحلية.....	100
المطلب الثاني: الدراسات العربية.....	109
المطلب الثالث: الدراسات الأجنبية.....	113
المبحث الثالث: الدراسات التي تناولت علاقة إدارة الأرباح وجودة الإفصاح المالي.....	115
المطلب الأول: الدراسات المحلية.....	115
المطلب الثاني: الدراسات العربية.....	117
المطلب الثالث: الدراسات الأجنبية.....	120
المبحث الرابع: الدراسات التي تناولت إدارة الأرباح كمتغير وسيط، أوجه التشابه، أوجه الاختلاف، أوجه الاستفادة، والقيمة المضافة لدراستنا.....	123
المطلب الأول: الدراسات السابقة التي تناولت إدارة الأرباح كمتغير وسيط.....	123
المطلب الثاني: التعقيب على الدراسات السابقة.....	125
الفرع الأول: أوجه التشابه.....	125
الفرع الثاني: أوجه الاختلاف.....	129
الفرع الثالث: من حيث أوجه الاستفادة.....	131
الفرع الرابع: القيمة المضافة لدراستنا الحالية.....	131
خلاصة الفصل:.....	133
الفصل الثالث :دراسة ميدانية لشركات المساهمة بولاية تلمسان.....	134
تمهيد:.....	135
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية.....	136
المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة.....	136
الفرع الأول: منهج الدراسة.....	136
الفرع الثاني: مصادر جمع البيانات.....	136
الفرع الثالث: نموذج ومتغيرات الدراسة.....	137
الفرع الرابع: مجتمع وعينة الدراسة.....	138
الفرع الخامس: أداة الدراسة.....	140
الفرع السادس: الصدق الظاهري لأداة الدراسة (الاستبيان).....	142

المطلب الثاني: الأدوات الإحصائية المستخدمة.....	143
الفرع الأول: البرامج الإحصائية	143
الفرع الثاني: النمذجة بالمعادلات الهيكلية	143
المبحث الثاني: عرض وتحليل النتائج المتعلقة بمتغيرات الدراسة	145
المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي	145
المطلب الثاني: خصائص عينة الدراسة:	146
المطلب الثالث: تحليل اتجاهات إجابات أفراد العينة:	150
الفرع الأول: عرض وتحليل نتائج المتوسطات والانحراف المعياري لمحور التدقيق الخارجي ..	151
الفرع الثاني: عرض وتحليل نتائج المتوسطات والانحراف المعياري لمحور إدارة الأرباح بالأنشطة	
الحقيقية التي تقوم بها المؤسسات	156
الفرع الثالث: عرض وتحليل نتائج المتوسطات والانحراف المعياري لمحور جودة الإفصاح المالي	
.....	157
المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج النموذج القياسي والهيكلية.....	163
المطلب الأول: تقييم النموذج القياسي.....	163
الفرع الأول: معايير تقييم الاتساق الداخلي:.....	163
الفرع الثاني: معايير الصدق التمايزي	170
المطلب الثاني: تحليل النموذج الهيكلية	174
المطلب الثالث: اختبار الفرضيات	178
المبحث الرابع: مناقشة نتائج الدراسة الميدانية.....	185
المطلب الأول: مناقشة النتائج المتعلقة بتوفر محاور الدراسة	185
الفرع الأول: مناقشة نتائج التدقيق الخارجي.....	185
الفرع الثاني: مناقشة نتائج إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية REM	186
الفرع الثالث: مناقشة نتائج جودة الإفصاح المالي	187
المطلب الثاني: مناقشة نتائج الفرضيات	189
الفرع الأول: مناقشة نتائج الفرضية الرئيسية الأولى	189
الفرع الثاني: مناقشة نتائج الفرضية الثانية	191
الفرع الثالث: مناقشة نتائج الفرضية الثالثة	192
الفرع الرابع: مناقشة نتائج الفرضية الرابعة	193

194	الفرع الخامس: مناقشة الفرضية الخامسة
197	خاتمة
203	قائمة المراجع
224	قائمة الملاحق

فهرس الجداول

- الجدول رقم(1-1): أنواع التدقيق الخارجي 13
- الجدول رقم(2-1): المسؤولية الجزائية للمدقق الخارجي 30
- جدول رقم(3-1): مراحل تطور الإفصاح المالي تاريخيا 34
- الجدول رقم(4-1): العوامل المؤثرة على جودة الإفصاح المالي 61
- الجدول رقم(5-1): التسميات المشابهة لإدارة الأرباح 66
- الجدول رقم(6-1): مقارنة بين الخطأ والغش وإدارة الأرباح 72
- الجدول رقم(7-1): ممارسات إدارة الأرباح وتقنيات الكشف عنها. ERREUR ! SIGNET NON DEFINI.
- الجدول رقم(1-3): توزيع استثمارات الاستبيان على عينة الدراسة 140
- الجدول رقم (3-2): محتوى الاستبيان 142
- الجدول رقم (3-3): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي 145
- جدول (3-4):توزيع مجتمع الدراسة حسب السن 146
- الجدول (3-5): توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي 147
- الجدول رقم (3-6):تكرارات أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي 148
- الجدول رقم (3-7):تكرارات أفراد العينة حسب الخبرة 149
- الجدول رقم (3-8): سلم ليكارث الخماسي 150
- الجدول رقم (3-9): مجالات المتوسط الحسابي لتحديد الاتجاهات العامة للعبارات 151
- جدول رقم (3-10): اتجاه إجابات العينة على بعد الكفاءة التقنية 151
- جدول رقم (3-11): اتجاه إجابات العينة على بعد الاستقلالية 154
- جدول رقم (3-12): اتجاه إجابات العينة على بعد إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية REM 156
- جدول رقم (3-13): اتجاه إجابات العينة على بعد اعتمادا على الخصائص النوعية للمعلومة المالية

- جدول رقم (3-14): اتجاه إجابات الموظفين على بعد اعتمادا على الالتزام ببعض معايير المحاسبة IAS التي تم اعتمادها في SCF كمرجع. 160
- الجدول رقم (3-15): معامل التحميل 163
- الجدول رقم (3-16): نتائج معامل الفاكرومباخ 169
- الجدول رقم (3-17): نتائج الموثوقية المركبة CR 169
- الجدول رقم (3-18): نتائج متوسط التباين المستخرج AVE 170
- الجدول رقم (3-19): نتائج مؤشر التوافق CROSS LOADING 171
- الجدول رقم (3-20): نتائج مؤشر ارتباط متغيرات النموذج القياسي VARIABLE CORRELATION 172
- الجدول رقم (3-21): نتائج اختبار معامل الارتباط 175
- الجدول رقم (3-22): نتائج اختبار قوة التأثير F^2 176
- الجدول رقم (3-23): نتائج اختبار معامل القدرة التنبؤية Q^2 : 177
- جدول رقم (3-24): مؤشر جودة المطابقة GOF 178
- الجدول رقم (3-25): نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى 178
- الجدول رقم (3-26): نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية 179
- الجدول رقم (3-27): نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة 180
- الجدول رقم (3-28): نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة 180
- الجدول (3-29): قيم مستوى الدلالة لإجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي 181
- الجدول (3-30): قيم مستوى الدلالة لإجابات أفراد العينة حول إدارة الارباح 182
- الجدول (3-31): قيم مستوى الدلالة لإجابات أفراد العينة حول جودة الافصاح المالي 183

فهرس الأشكال:

- الشكل رقم (1-1): نموذج الدراسة ج
- الشكل رقم (2-1): الخطوات والتدابير التي يقوم بها المدقق لقبول عميل جديد 18
- الشكل (3-1) رقم: أنواع الإفصاح 41
- الشكل رقم (4-1): النظام المحاسبي المالي 48
- الشكل رقم (5-1): الخصائص النوعية للمعلومة المالية 60
- الشكل رقم (6-1): مثلث الغش 70
- الشكل رقم (7-1): معين الخطر لممارسات إدارة الأرباح 71
- الشكل رقم (8-1): استقلالية وكفاءة المدقق حسب تعريف DE ANGELO 80
- الشكل (1-3) رقم: نموذج الدراسة 138
- الشكل (2-3): تكرارات أفراد العينة حسب العمر 146
- الشكل (3-3): تكرارات أفراد العينة حسب المؤهل العلمي 147
- الشكل رقم (4-3): تكرارات أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي 148
- الشكل رقم (5-3): تكرارات أفراد العينة حسب الخبرة 149
- الشكل رقم (6-3): نموذج الدراسة بعد توظيف أدلة الصدق التقاربي والتمايز 173

فهرس الملاحق:

- الملحق رقم 01: نموذج إستبيان الدراسة الميدانية 225
- الملحق رقم 02: قائمة شركات المساهمة التي شملتها الدراسة الميدانية 232
- الملحق رقم 03: قائمة الأساتذة محكمي الإستبيان 233
- الملحق رقم (04): اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات 233
- الملحق رقم (05): نتائج خصائص العينة 233
- الملحق رقم (06) نتائج اتجاه العينة نحو محاور الدراسة 234
- الملحق رقم (07) متوسطات محاور الدراسة 236
- الملحق رقم (08) نتائج مؤشر معامل التحميل FL: بعد حذف العبارات 237
- الملحق رقم (09) نتائج مؤشر الفاكرومباخ و AVE و CR: 238
- الملحق رقم (10): نتائج معامل فورلان 238
- الملحق رقم (11): نتائج معامل الارتباط 238
- الملحق رقم (12): نتائج معامل قوة التأثير 239
- الملحق رقم (13): نتائج مؤشر جودة المطابقة 239
- الملحق رقم (14): نتائج اختبار الفرضيات 239
- الملحق رقم (15) نتائج اختبار فرضية الوسيط. 240
- الملحق رقم (16) نتائج اختبار فرضيات الفروق 240



مقدمة:

لقد كشفت الأزمات المالية التي حدثت عن هشاشة الأنظمة المالية و ضعف الأنظمة الرقابية للعديد من الشركات، على غرار الأزمة المالية التي حدثت جنوب شرق آسيا سنة 1997 ، و كذا الأزمة المالية العالمية سنة 2008 و غيرها الكثير ،حيث أبانت هذه الأزمات عن وجود ثغرات عميقة تم استغلالها لتحقيق مصالح شخصية مما شكل أزمة ثقة في المعلومات التي تفصح عنها هذه الشركات و طرح عدة تساؤلات في أذهان المستثمرين و المقرضين و المجتمع المدني ككل عن مدى مصداقية و شفافية هذه المعلومات، وإلى أي درجة يمكنهم الاعتماد عليها.

والمطلع على الأحداث التاريخية يجد أن هذا الصراع كان وليد انفصال الملكية عن التسيير، حيث خلف هذا الأمر تضاربا في المصالح بسبب إخفاء الوكيل معلومات هامة بغرض تحقيق مكاسب خاصة و تعظيم منفعته على حساب مصلحة الأصيل، مما خلق شرخا كبيرا يعرف "بالفجوة المعلوماتية" بين الطرفين بسبب عدم تماثل المعلومات بينهما، و أصبحت الشركات بسبب ذلك مسرحا للممارسات الاحتياطية و التلاعبات.

وكما هو معلوم فإن الهدف الجوهرى لأي شركة هو تحقيق نمو الأرباح وتطورها واستمرارية الاستغلال في الساحة الاقتصادية، وعليه تلجأ الإدارة إلى بعض السلوكيات لإيهام المستثمرين المحتملين ومختلف أصحاب المصالح بأن الشركة في وضع ومركز مالي جيد ومستقر وتحقق تدفقات نقدية موجبة، وتعرف هذه الممارسات في عالم الأعمال بممارسات إدارة الأرباح، وما يبعث على القلق أن هذه الممارسات يصعب اكتشافها بسبب احترامها للمبادئ المحاسبية.

وكل هذه العوامل مجتمعة أدت إلى زيادة الطلب على التدقيق الخارجي كونه أداة رقابية فعالة ووسيلة لتعزيز المصداقية و الشفافية ضمن القوائم و التقارير، و من جهة أخرى يمثل التدقيق جسرا للأمان بالنسبة للمستثمرين و باقي أصحاب المصالح نظرا لاعتمادهم على تقرير المدقق في بناء قراراتهم الاستثمارية و الائتمانية فهو يمددهم بالمعلومات اللازمة و التي يكون وصولهم إليها محدودا، أو لا يمكنهم التأكد من مدى مصداقيتها، و عليه فإن المساهمين يبحثون دائما عن الجودة في أداء خدمات التدقيق و التي لا يمكن تحقيقها إلا بتوفر عاملي الكفاءة و الاستقلالية ، و هذا لضمان حماية مصالحهم و أموالهم المستثمرة .

و الجزائر كغيرها من دول العالم سعت جاهدة إلى الرفع من مستوى الشفافية في الشركات الناشطة ضمن المنظومة الاقتصادية، و كانت أولى الخطوات عندما قامت بتبني النظام المحاسبي المالي من أجل مواكبة التغيرات العالمية الحاصلة في الميدان المحاسبي و المالي، و إقرار ميثاق الحكم الراشد لتطبيق الحوكمة

في الشركات الاقتصادية ، كما سخرت جهودها و مواردها للتحسين من ممارسات مهنة التدقيق الخارجي الذي يعد من أهم الآليات لتطبيق الحوكمة .

❖ الإشكالية:

إن تحقيق جودة الإفصاح المالي في شركات المساهمة يتطلب تضافرا لجهود مختلف الآليات الرقابية الداخلية والخارجية لتجسيد الشفافية وتعزيز مصداقية القوائم المالية، وعلى رأسها آلية التدقيق الخارجي الذي يضطلع بدور جوهري لدى المساهمين وبقية أصحاب المصالح في الحفاظ على مواردهم وفي عملية توجيههم لصناعة قراراتهم الهامة.

وبناءً على ما سبق طرحنا إشكالية دراستنا الحالية كالتالي:

إلى أي مدى يساهم التدقيق الخارجي في تحسين جودة الإفصاح المالي من خلال الحد من إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية في شركات المساهمة بولاية تلمسان؟

❖ التساؤلات الفرعية:

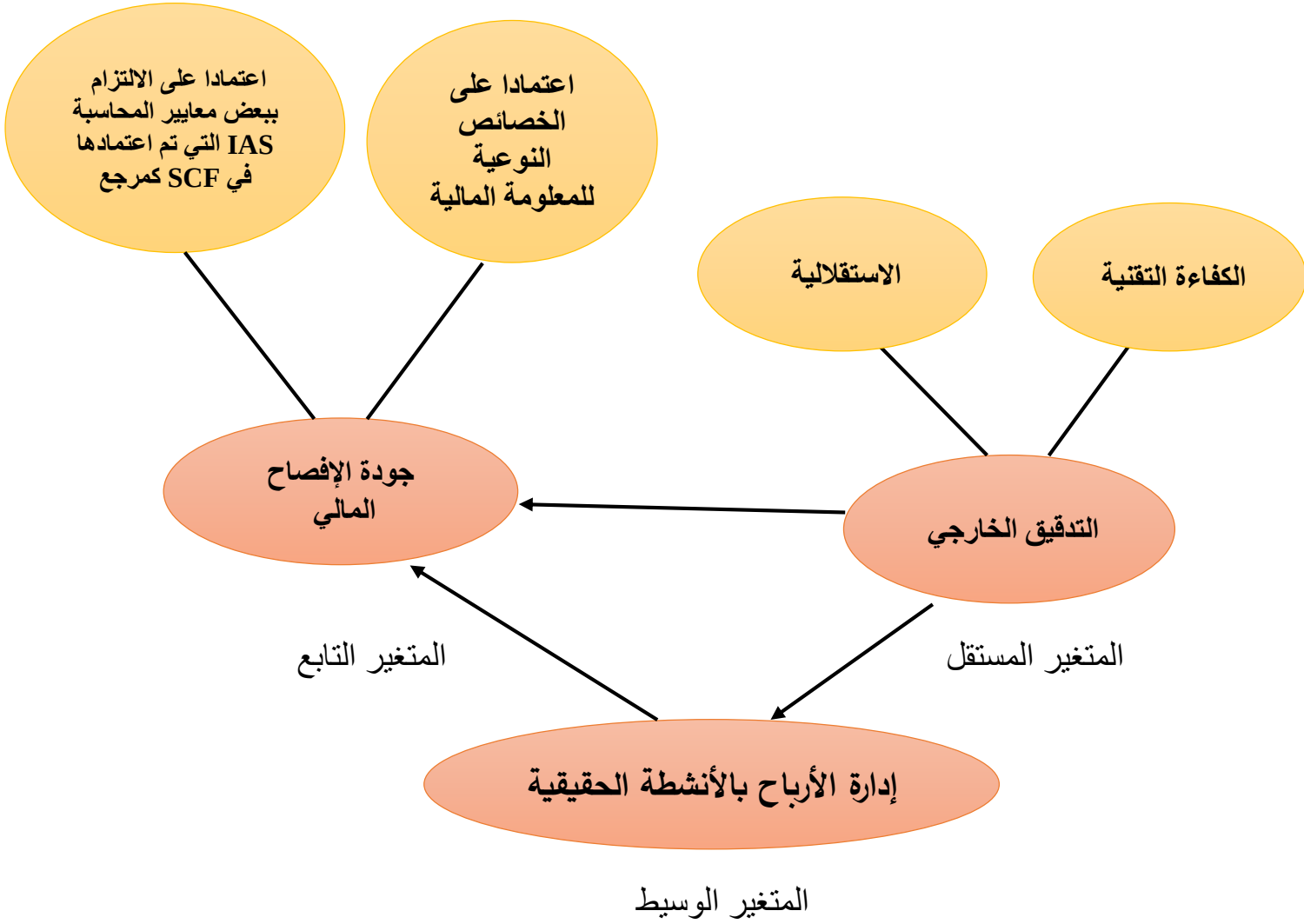
وبغية الإجابة على الإشكالية المطروحة والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع طرحنا التساؤلات التالية:

- هل يوجد أثر للتدقيق الخارجي في تحسين جودة الإفصاح المالي في شركات المساهمة بولاية تلمسان؟
- هل يوجد أثر للتدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية في شركات المساهمة بولاية تلمسان؟
- هل يوجد أثر لإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية على جودة الإفصاح المالي في شركات المساهمة بولاية تلمسان؟
- هل يوجد أثر للتدقيق الخارجي على جودة الإفصاح المالي من خلال إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية كمتغير وسيط في شركات المساهمة بولاية تلمسان؟
- هل توجد فروقات ذات دلالة احصائية في إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي، إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، جودة الإفصاح المالي تعزى لكل من (السن، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة)؟

❖ الفرضيات: تمثلت فرضيات الدراسة الحالية فيما يلي:

- **الفرضية الرئيسية الأولى:** يوجد أثر مباشر للتدقيق الخارجي على جودة الإفصاح المالي في شركات المساهمة بولاية تلمسان.
 - **الفرضية الرئيسية الثانية:** يوجد أثر مباشر للتدقيق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية في شركات المساهمة بولاية تلمسان
 - **الفرضية الرئيسية الثالثة:** يوجد أثر مباشر لإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية على جودة الإفصاح المالي في شركات المساهمة بولاية تلمسان.
 - **الفرضية الرئيسية الرابعة:** يوجد أثر غير مباشر للتدقيق الخارجي على جودة الإفصاح المالي من خلال إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية كمتغير وسيط في شركات المساهمة بولاية تلمسان.
 - **الفرضية الرئيسية الخامسة:** لا يوجد فروقات ذات دلالة احصائية في إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي، إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، جودة الإفصاح المالي تعزى إلى (السن، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة).
- ❖ **نموذج الدراسة:** بناءً على الفرضيات الموضوعية تم تصميم نموذج الدراسة كما يلي:

الشكل رقم (1-1): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على فرضيات الدراسة

❖ مبررات اختيار الموضوع:

يعتبر اختيار موضوع البحث من أصعب المراحل التي يمر عليها الباحث، واستندنا في ذلك على جملة من الدوافع التي تتمثل في:

- الرغبة الشخصية في الإحاطة بأبعاد جودة الإفصاح المالي في شركات المساهمة وقياس مدى تحقيق هذه الشركات لأبعاد الجودة.
- إبراز الدور القيم للتدقيق الخارجي باعتباره من أهم الآليات الرقابية في ضمان مصداقية القوائم والتقارير المالية وتعزيز موثوقيتها.

- الدافع الذاتي لترك إرث علمي مفيد للباحثين وللمجتمع الأكاديمي ككل وللهيئات الرقابية والمهنية خاصة من أجل الوقوف على أهمية جودة الإفصاح المالي في الشركات الجزائرية بغرض تحسين مستوى جودتها وتأهيلها للدخول إلى السوق المالي.
- قلة الدراسات العلمية التي جمعت بين المتغيرات الثلاثة (التدقيق الخارجي، إدارة الأرباح، جودة الإفصاح المالي)، خاصة على المستوى المحلي.
- تسليط الضوء على ظاهرة إدارة الأرباح والإلمام بالممارسات الشائعة لهذه الظاهرة من أجل وضع الاستراتيجيات اللازمة للحد منها.

❖ أهداف الدراسة:

- يكمُن الغرض الأساسي لدراستنا الحالية فيما يلي:
- دراسة أثر التدقيق الخارجي في تحسين جودة الإفصاح المالي باعتبار أن التدقيق الخارجي من أهم الآليات الرقابية التي تضمن مصداقية وشفافية القوائم المالية.
- اختبار مدى قدرة التدقيق الخارجي على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.
- تحليل الدور الوسيط لإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية في العلاقة بين التدقيق الخارجي وجودة الإفصاح المالي.
- الإحاطة بمدى تحقيق الشركات عينة الدراسة لجودة الإفصاح المالي في السياق الجزائري.
- معرفة مدى ممارسة الشركات عينة الدراسة لسلوك إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.
- تصميم نموذج بحث يضم المتغيرات الثلاثة (التدقيق الخارجي، إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، جودة الإفصاح المالي) ويوضح أثر كل متغير على الآخر.
- اقتراح مجموعة من التوصيات لزيادة فعالية التدقيق الخارجي في تقليص ممارسة إدارة الأرباح وتحسين جودة الإفصاح المالي.

❖ أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية دراستنا الحالية في النقاط التالية:

أ على المستوى العلمي:

- الإسهام في سد فجوة علمية بحثية من خلال دراسة العلاقة بين المتغيرات الثلاثة (التدقيق الخارجي، إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، جودة الإفصاح المالي)، حيث لم يتم التطرق بشكل كاف وواف إلى العلاقة بين هذه المتغيرات مجتمعة في البحوث العلمية الخاصة بالبيئات النامية.

- فتح المجال أمام الباحثين للتعمق في الموضوع من خلال أبحاث مستقبلية بمناهج وأدوات إحصائية وطرق وأساليب مغايرة.
- تصميم واقتراح نموذج بحث من خلال استخدام طريقة النمذجة بالمعادلات الهيكلية وتجربته في بيئات مختلفة.

ب على المستوى العملي:

- إمداد الهيئات المهنية وصانعي القرار بنتائج عملية حول موضوع البحث من أجل تعزيز الدور الرقابي للتدقيق الخارجي وتطوير ممارساته وزيادة في جودته.
- المساهمة في تقديم نتائج حول ممارسة الشركات في ولاية تلمسان لسلوك إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية من أجل إيجاد حلول عملية للحد منها أو تقليصها على الأقل.
- تحديد أبعاد جودة الإفصاح المالي وقياس مدى تطبيق الشركات الجزائرية لهذه الأبعاد.
- تحديد مدى فاعلية الكفاءة التقنية واستقلالية التدقيق الخارجي في التقليل من إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وتحسين جودة الإفصاح المالي.

❖ منهج الدراسة:

في دراستنا الحالية سلكنا المنهج الوصفي باستخدام الأسلوب التحليلي لأننا نعتبره الأنسب لوصف متغيرات الدراسة وتحليل الأثر بينها، حيث قمنا في الجانب النظري بعرض مختلف المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الخارجي، إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، وجودة الإفصاح المالي وهذا من خلال الاطلاع على كم هائل من الدراسات والأدبيات السابقة العربية والأجنبية لإثراء الجانب النظري، أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقمنا بإجراء دراسة ميدانية شملت مكاتب التدقيق الخارجي وشركات المساهمة في ولاية تلمسان، حيث استهدفت عينة الدراسة المهنيين الناشطين في مجال المحاسبة والتدقيق والمتمثلين في كل من محافظي الحسابات، والخبراء المحاسبين، إضافة إلى المحاسبين والمدققين الداخليين العاملين على مستوى شركات المساهمة بولاية تلمسان والذين تم اختيارهم بطريقة عشوائية، حيث قمنا بالاستعانة بأداة الاستبيان لجمع البيانات اللازمة للدراسة ثم بعد ذلك قمنا بعملية التحليل اعتمادا على برنامج Excel، برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، وبرنامج Smart PLS للنمذجة بالمعادلات الهيكلية.

❖ حدود الدراسة:

تتمثل حدود دراستنا الحالية فيما يلي:

- **الحدود المكانية:** شملت هذه الدراسة مكاتب التدقيق الخارجي الناشطة في ولاية تلمسان، وشركات المساهمة SPA الموجودة في ولاية تلمسان أيضا.
- **الحدود الزمنية:** استغرقت فترة إنجاز هذه الدراسة الفترة الممتدة من مارس 2022 إلى غاية جوان 2025، أما بخصوص الدراسة الميدانية فقد استغرقت 6 أشهر وتحديدا بداية من جانفي 2025 إلى غاية جوان 2025.
- **الحدود البشرية:** شملت هذه الدراسة المدققين الخارجيين الممثلين في محافظي الحسابات المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والخبراء المحاسبين الناشطين في ولاية تلمسان والمسجلين في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، وكذا المحاسبين والمدققين الداخليين الذين يشغلون مناصب في شركات المساهمة بالولاية عينها.

❖ صعوبات الدراسة:

- في طريقنا لبلوغ أهداف البحث واجهتنا العديد من العقبات وأهمها:
- كنا سنقوم بدراسة تطبيقية من خلال تحليل القوائم المالية وقياس مستوى جودة الإفصاح المالي عبر تطبيق نموذج جونز المعدل 1995 والقيام باستقصاء على المدققين الخارجيين الذين قاموا بتدقيق القوائم المالية لهذه الشركات، ولكن التحفظ الكبير على البيانات المالية وعلى تقارير التدقيق الخارجي بدافع السرية من قبل عدد من المؤسسات الاقتصادية حال دون مشاركتها مع الباحثين الأكاديميين، و بالتالي فضلنا تغيير الخطة والاستعانة بأداة الاستبيان من أجل جمع البيانات الضرورية.
- المراجع والمقالات الأجنبية تطلبت وقتا وجهدا من أجل ترجمتها ترجمة دقيقة وفهمها واستخلاص الاقتباسات المهمة والمفيدة لدراستنا.

❖ هيكل الدراسة:

تشمل هذه الدراسة ثلاثة فصول رئيسية موضحة كالتالي:

الفصل الأول: خُصص لعرض الإطار النظري، حيث تطرقنا فيه لأبرز المفاهيم النظرية المتعلقة بالتدقيق الخارجي، جودة الإفصاح المالي، إدارة الأرباح والعلاقة بين هذه المتغيرات.

الفصل الثاني، تضمن هذا الفصل أهم وأحدث الدراسات السابقة المحلية، العربية، والأجنبية والتي سمحت لنا بالوقوف على آخر المستجدات حول الموضوع ومكنتنا من تحديد الفجوة البحثية التي لم تغطيها الدراسات الأخرى.

الفصل الثالث: شمل هذا الفصل الأخير الدراسة الميدانية، حيث تم عرض المنهجية المتبعة و العينة المستهدفة و طريقة اختيارها و حصرها، بما في ذلك تصميم الاستبيان ، والأساليب الإحصائية المعتمدة لاختبار الفرضيات، وتحليل النتائج المتوصل إليها و اتجاه إجابات أفراد العينة، إضافة إلى النموذج المتوصل إليه.

الفصل الأول: التأسيس النظري للتدقيق الخارجي، جودة الإفصاح
المالي، إدارة الأرباح.

ملخص:

إن تحقيق جودة الإفصاح المالي في الشركات الاقتصادية يعد من بين القضايا الجوهرية، خاصة بعد تحول جودة الإفصاح إلى مطلب أولي لمستخدمي المعلومات الذين يبحثون دائماً عن الشفافية والموثوقية، ولكن على الصعيد العملي يواجه تحقيق ذلك عدة تحديات وعقبات وعلى رأسها ممارسات إدارة الأرباح التي تستغلها الشركة لتحقيق مصالح آنية وينجم عن ذلك تدليس للوقائع الاقتصادية الحقيقية التي عاشتها الشركة ومنح صورة مغلوطة عن وضعها المالي، وهنا يتجسد الدور الهام للتدقيق الخارجي كأداة فعالة للحد من الفجوة المعلوماتية بين الإدارة ومختلف الأطراف ذات العلاقة بالشركة، وفي هذا السياق تعتبر العلاقة بين التدقيق الخارجي، جودة الإفصاح المالي، وإدارة الأرباح مجالاً خصباً للبحث العلمي لاكتشاف تأثير المتغيرات على بعضها البعض من عدمه ومعرفة العوامل الفاعلة في ذلك، وعليه قمنا بتقسيم الفصل الأول إلى ثلاثة مباحث رئيسية كما يلي:

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي

المبحث الثاني: الإطار النظري لجودة الإفصاح المالي

المبحث الثالث: الإطار النظري لإدارة الأرباح والعلاقة بين المتغيرات الثلاثة

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي

يعد التدقيق الخارجي مفهوماً متداولاً بكثرة في الأبحاث العلمية حيث اهتم الباحثون بدراسته والبحث في علاقته بعدة متغيرات كالأداء المالي للشركة، جودة المعلومة المالية، حوكمة الشركات... إلخ، لذا سنتطرق في هذا المبحث بشكل مُقتضب إلى نشأته والحاجة إليه، ومفهومه، كما سنعرض أنواع التدقيق الخارجي وأهميته لدى مختلف الأطراف إضافة إلى الخطوات المتبعة في عملية التدقيق الخارجي بداية من مرحلة التوكيل إلى غاية إعداد التقرير، وفي الأخير سنعرض الإطار القانوني لتنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

المطلب الأول: نشأة التدقيق والحاجة إليه

الفرع الأول: نشأة التدقيق (الجزء التاريخي)

يشير **Belkaoui** إلى أن "دراسة التاريخ المحاسبي تمكننا من فهم حاضرننا والتنبؤ بمستقبلنا والسيطرة عليه بشكل أفضل" حيث تم تعريف التاريخ المحاسبي بأنه "دراسة التطور في الفكر والتطبيق المحاسبي والمؤسسات المحاسبية استجابة للتغيرات في البيئة وفي الاحتياجات الاجتماعية كما أنه يأخذ بعين الاعتبار تأثير هذا التطور على البيئة"¹

وباعتبار أن التدقيق علم وثيق الصلة بالمحاسبة فإنه من المهم الاطلاع على تاريخ تكوينه وعلى المراحل التي مر بها أيضاً، فحسب المؤرخين فإن التدقيق كان موجوداً منذ نشوء الحضارة الإنسانية وتطور بتطورها والدليل على ذلك الألواح الطينية التي تم اكتشافها في بلاد الرافدين والتي احتوت على قوانين مكتوبة باللغة الأكادية، وأشارت إلى ما يشبه المصادقات المستخدمة في التدقيق المعاصر².

ويعود التدقيق في مراحله الأولى أي قبل سنة 1500 ميلادي إلى حكومات قدماء المصريين واليونانيين الذين استخدموا المدققين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة وكان المدقق وقتها يستند إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء³، ففي مصر

¹ Belkaoui , Ahmed Riahi, **Accounting theory**, Thomson learning, USA, 2000, p14

² المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المبادئ الأساسية للتدقيق، المنهاج الدولي الذي أقرته الأمم المتحدة للتجارة والتنمية الأونكتاد UNCTAD، عمان، الأردن، مطابع الشمس، 2001، ص01.

³ خالد أمين، علم التدقيق الحسابات من الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، عمان، 1980، ص05.

الفرعونية تم الاعتماد على خدمات المحاسبين والمدققين في عملية فحص سجلات العوائد الضريبية من أجل التأكد والتحقق من صحة الحسابات العامة¹.

وفي القرن الثاني بعد الميلاد ورد ذكر التدقيق أيضا ضمن الكتاب المقدس (Bible) حيث أفادت بعض التفسيرات القديمة للكتاب المقدس إلى قصة نبي الله يوسف عليه السلام، وتعد هذه النصوص دلالة على تدقيق السجلات المحاسبية، من خلال إسناد أمانة مراقبة أملاك بيت بوتيفار (potifar's house) إلى يوسف عليه السلام، والوقوف على كافة عمليات هذا البيت وتحمل مسؤوليتها، إضافة إلى مراجعة دفاتر المساعدين، ويشير هذا التفسير إلى لفظ عمله "his work" والتي تمت ترجمتها إلى فحص سجلات الحساب².

أما في التاريخ الإسلامي فيعود الفضل لأmir المؤمنين الخليفة الثاني عمر بن الخطاب رضي الله عنه في تدوين عمليات بيت المال حيث كان موسم الحج موعدا هاما للقيام بتدقيق حسابات الولاية والعمال من خلال عرضهم لحساباتهم للعام المنصرم³.

وبمرور الوقت تطورت الأعمال وتوسع الإنسان في مشاريعه وبالأخص مع نشاط الحركات التجارية التي شهدتها أوروبا وبالتحديد في إيطاليا عرفت مدينة بيزا في بداية القرن الثالث عشر تعيين أول مدققين قانونيين لحسابات الدولة: مدقق داخلي ومدقق خارجي⁴، كما ظهر التدقيق الخارجي في القطاع العمومي لأول مرة في بداية القرن الثالث عشر في عهد ادوارد الأول سنة 1258م بالمملكة البريطانية حيث تم اشتراط تعيين مدققين خارجيين للتدقيق في كشوفات تحصيل الإيرادات وإيصال التقارير اللازمة إلى السلطات العليا⁵، وفي القرن السادس عشر تم إنشاء منظمة المدققين المهنيين ببولونيا والبندقية وميلانو وتم توسيع نطاق التدقيق ليشمل معاملات الشركات ولكن بقي الهدف من مهام التدقيق يقتصر على منع الغش والاحتياال فقط⁶.

¹ Boyton; william, C ,**Modern auditing** ,John wiley and sons Inc,2001,p09.

² davis; Hrry zvi ,**note on the first recorded audit in the bible**,spring,vol08,N01,1981,p17

³ عمر، علي كامل الدوري، التطور التاريخي للتدقيق من منظور اقتصادي سياسي، مجلة الاقتصاد الإسلامي، العدد 26، بغداد، 2014، ص08.

⁴ Filios, V.P,A ,**Concise History of Auditing (3000 B.C. - A.D. 1700)**,The Internal auditor,1984,p48-49.

⁵ عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2018، ص 16.

⁶ Gupta, p.p; Ray, M.R,**The changing roles of the internal auditor**, Managerial auditing, vol 07,N01,1992,p3-8

وتجدر الإشارة إلى أن وتيرة تطور التدقيق كانت أكثر تسارعا في الدول الأنجلوساكسونية مقارنة بالدول الفرنكفونية، وهذا نظرا لتركيزها على الجزء الفني والتقني للتدقيق كما كانت لها الريادة في تأسيس الهيئات المهنية الراعية لمهنة التدقيق، على عكس نظيرتها من الدول الفرنكفونية التي أعطت الأولوية للجانب القانوني البحت للمهنة¹.

وفي السنوات الأخيرة من القرن 18 صاحب اندلاع الثورة الصناعية تطور كبير في النشاط التجاري، وتوسع في المؤسسات الاقتصادية، والذي أدى بدوره إلى الطلب على الموارد المالية نظرا لعدم القدرة على توفيرها، الأمر الذي نتج عنه مبدأ المسؤولية المحدودة في الهيكل التنظيمي للشركات، والذي أدى بدوره إلى الفصل بين الجانب الإداري للشركات وجانب الملكية وينطوي تحته مفهوم شركات المساهمة²، ومن التبعات التي نتجت عن هذا الانفصال صراع الوكالة وتعارض المصالح بين الملاك والمسيرين، فوفقا لآدم سميث الإدارة قد تغلب عليها نزعة الأنانية وتفضيل مصالحها الشخصية وبالتالي تضرر مصالح الملاك³، لذا فوجود مدقق الحسابات الكفؤ والمستقل يعتبر ضمانا حقيقيا للمساهمين ومختلف أصحاب المصالح لحفظ حقوقهم وأموالهم.

وتولد عن الثورة الصناعية منعرجين بارزين في التدقيق تمثل الأول في تحول هدفه الرئيسي من تتبع ورصد الخطأ والاحتيال والذي يطلق عليه اسم التدقيق الاحترازي إلى تقويم وكالة المسيرين عن الملاك، أما النقطة الثانية فتمثلت في إصدار قانون الشركات في بريطانيا سنة 1862 ومفاده إلزامية فحص حسابات الشركات من قبل مدقق مؤهل ومستقل⁴، وزيادة على ذلك فإن القضاء الإنجليزي صرح سنة 1897 بأن الغرض من التدقيق لا يعني تعقب الأخطاء واكتشافها، فمدقق الحسابات ليس مطالبا بأن يكون مثل الشرطي أو الجاسوس المترصد للأخطاء، وجاء هذا القرار إزاء توسع الشركات وتعدد فروعها، وتطرق الفكر المحاسبي إلى ما يعرف بالشخصية المعنوية للمؤسسات، كما تضاعفت المسؤولية التي يحملها المدقق على عاتقه أمام المؤسسة وكذا أمام الأطراف ذات العلاقة بها نتيجة لعسر القيام بتدقيق تفصيلي وهذا بسبب التركيز على حركات رؤوس الأموال⁵.

¹ عمر علي عبد الصمد، مرجع سابق، ص 17.

² نقاز نور الهدى، التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الدولية والجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2023، ص 88.

³ بوغازي إسماعيل، أثر استخدام معايير التدقيق الداخلي الدولية على فعالية حوكمة شركات المساهمة الجزائرية" دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، 2020، ص 03.

⁴ Guy, Dan.m; Alderman, c.wayne, **auditing**, Harcourt brace jovanovich Inc, Pennsylvania, 1987, p07

⁵ محمود السيد ناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، ط02، مكتبة الجلاء الجديدة، المنصورة، مصر، ص 17.

وفي العصر الحديث بعد منتصف القرن 20 ميلادي تبلور الغرض الرئيسي للتدقيق في إبداء رأي عن مدى صحة وعدالة الحسابات السنوية، بالتزامن مع وجوب إبراز مدى متانة النظام الرقابي الداخلي لتعزيز الثقة في صحة وشفافية مخرجات نظام المعلومات المحاسبي والمالي¹، مع العلم أن التدقيق كان في الحقبة السابقة للقرن العشرين شاملاً وتفصيلياً لكافة العمليات، ونتيجة لضخامة حجم الشركات وازدهار أنشطتها وجب على المدققين مراعاة عوامل عديدة تتمثل في عامل التكلفة، عامل الوقت، وعامل الجهد المبذول في المهمة ونتج عن ذلك تغييرهم للاستراتيجية المتبعة من خلال انتقاء عينات محددة، والتركيز على عمليات معينة بذاتها بدل فحص جميع العمليات، وهذا الانتقاء مبني على أساس قوة نظام الرقابة الداخلية، حيث يزداد أو يقل مجال الفحص حسب متانة وصرامة هذا النظام الداخلي، ومجمل القول أن المدقق يستند في تحديد نطاق عمله، وتحديد العينات المستهدفة للاختبار على قوة نظام الرقابة الداخلية².

الفرع الثاني: الحاجة إلى التدقيق

أولاً: التدقيق الخارجي وعلاقة الوكالة

تعرف نظرية الوكالة وفقاً لجensen and meckling بأنها: "إطار فكري استخدم كأداة بحث لتفسير ظاهرة العلاقات التعاقدية التي عُرفت في ميادين كثيرة من ميادين العمل والفكر الإنساني، وتنشأ علاقة الوكالة عندما يفوض (يوكل) شخص معين أو مجموعة يسمى (الأصيل) شخصاً آخر أو مجموعة من الأشخاص يسمى (الوكيل) للقيام بأداء خدمة أو مهمة محددة بالنيابة عن الأصيل"³

فوفقاً لنظرية الوكالة، تتشكل الشركة من مجموعة من العقود التي تجمع بين أصحاب المال "الأصيل" وبين المدراء "الوكيل" الذين يملكون سلطة استعمال الأموال والتحكم فيها⁴، ويمثل تضارب الأهداف وعدم تناسق المعلومات بين المساهمين والإدارة العامل الأول لصراع الوكالة، حيث نجد وضعيتان تجسدان هذا الصراع والمتمثلتان في مشكل الخطر الأخلاقي L'aléa moral، وكذا ومشكلة

¹ Olivier HERRBACH, **Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique**, Thèse de doctorat en sciences de gestion, université des sciences sociales-Toulouse01,Toulouse,France,2000/2001,p17.

² Meigs; B, Walter; al, **Principles of Auditing**, Richard D.Irwin Inc,Richard D.Irwin Inc,1985,p08-09.

³ Anne-Laure SER DUNCAN,**Le contrôle dans la relation client-fournisseur a l'international- le cas des PME Française a l'égard de leurs fournisseurs chinois**, Thèse pour l'obtenir le grade de docteur, université de pau et de pays, 2008,p50.

⁴ Sarens G, Abdolmohamadi MJ ,Agency theory as a predictor of the size of the internal audit function in Belgian Companies. Paper presented at the Annual Congress of European Accounting Association in Lisbon, 2007, p50.

الاختيار المعاكس Sélection adverse¹، وينم الخطر الأخلاقي نتيجة عدم وجود يقين بأن المدير سيمتثل لأحكام العقد الذي وقع له لغياب ضمانات بأن الوكيل سيسعى لتحقيق الأهداف التي سطرها الموكل، والأهداف المبتغاة²

والرؤية الحديثة لمشكلة الوكالة تجاوزت العلاقة الرابطة بين المالك والمسير إلى تسليط الضوء على العلاقة التي تربط المسير مع المستثمر المحتمل، حيث يملك المدير معلومات أكثر وفرة ومصادقية من التي عند المستثمر المحتمل³ مما يتيح للإدارة انتهاز الفرص التي تكون لصالحها رغم تعارضها مع مصلحة المساهمين كنتيجة لعدم تماثل المعلومات بينهما وهذا ما يسمى بالاختيار العكسي.

وفي ضوء هذه الصراع المتولد عن الفجوة المعلوماتية، ازداد الطلب على خدمات التدقيق الخارجي لأنه يعد الضمان على موثوقية المعلومات وشفافيتها، وهذا لأن مدقق الحسابات يعتبر طرفاً محايداً، وأشار piot إلى أن: "مشكلة طلب التدقيق الخارجي تكمن في طبيعة علاقة الوكالة، التي انبثقت من الفصل الضروري بين الملكية والإدارة في المنظمات الكبيرة على الرغم من أنه اليوم نشاط تنظمه السلطات العامة"⁴

ويعتبر اهتمام الأصل بالحصول على معلومات دقيقة منطقياً، لأن الوكيل يملك جميع المعلومات نتيجة احتكاكه بالموظفين في بيئة العمل، وإصداره للقوائم المالية، مما يمنحه فرصة المفاضلة بين الطرق والسياسات المحاسبية والتي تقود إلى نتائج متباينة من خلال التركيز على الجانب الإيجابي وحجب الجانب السلبي أو التقليل منه، ومن هنا تتبلور حاجة الأصل إلى وجود ضمانات يقدمها مهني محايد بعدم حدوث هذه الممارسات⁵

¹ Guerhazi , Imène Gharbi, **Apport informationnel des normes comptables bancaires tunisiennes à l'appréciation des risques bancaires et leur effet sur la discipline du marché des grands déposants non assurés**, Thèse de doctorat en sciences comptables, Institut supérieur de comptabilité et d'administration des établissements, Université de la manouba, 2010, p

² طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات المفاهيم المبادئ التجارب المتطلبات شركات القطاع العام والخاص والمصارف**، ط 02 ، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، ص 70.

³ ديون كتوش عاشور، حمادي، نبيل، براهيمية إبراهيم ، **التدقيق القانوني كأداة لتسيير علاقة الوكالة في الشركة**، الملتقى الدولي حول حوكمة المؤسسات أخلاقيات العمل والمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان ، 2007، ص 07.

⁴ Piot , C, **Agency Costs and Audit Quality: Evidence from France**, The European Accounting Review, Vol 10, N03, 2001, p120.

⁵ نساب عائشة، **مدى قدرة التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات من خلال سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين دراسة حالة الشركات المساهمة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعه البليدة 02، 2017، ص 30**

أما بخصوص دافع الإدارة في الحصول على ضمانات من المدقق بموثوقية القوائم المالية فرغم ضعفه إلا أنه مازال قائماً، فحسب نظرية الوكالة يسعى المسير (الإدارة) إلى منح الأمان لمالك المال بحسن تسييره للأموال الموكلة إليه، ورغم أن الوكيل له أهداف شخصية تتصادم مع أهداف الموكل إلا أنه يهدف إلى إثبات كفاءته وحسن تسييره لموارد الموكل بما يحقق نمو ثروته وأرباحه، من خلال تشديد إجراءات الرقابة الداخلية، وأدوات الرقابة كالتكاليف المعيارية، والموازنات التقديرية ووضع فريق للتدقيق الداخلي، إضافة إلى طلب خدمات التدقيق الخارجي لفحص العمليات التي أجراها وتقديم ضمانات معقولة وكافية للأصيل حول القوائم المالية، ومن جهة أخرى تستلزم الإدارة توافر معلومات ملائمة لتنويرهم في صناعة مختلف القرارات الضرورية لإدارة الشركة والارتقاء بها¹.

و بالإضافة إلى الدور القيم الذي يشغله التدقيق الخارجي من خلال تأكيده لمصادقية القوائم المالية، يساعد التدقيق في تخفيض الأعباء الرقابية، والتحقق من دقة وموثوقية القوائم المالية الصادرة من طرف الإدارة، وتجسيد هذه القوائم بعدالة للحالة المالية الحقيقية، والوقائع التي مرت بها الشركة خلال السنة المالية، وبناءً على هذا يشكل التدقيق عاملاً حاسماً وهاماً في تقليص فجوة التوقعات الموجودة بين الإدارة والمساهمين حول الأداء المنجز والأداء المرتقب من طرف الوكيل، ويعزز التدقيق من خاصية الثقة في المعلومات المفصح عنها للمستثمرين المحتملين².

ثانياً: التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات

تعتبر حوكمة الشركات ذات صلة وثيقة بالتدقيق، فلا يمكن تجسيد درجة عالية من الشفافية في أي شركة دون وجود تدقيق عالي المستوى أيضاً، وتم تعريف الحوكمة في الأدبيات المحاسبية على أنها: "استراتيجية تتبناها المؤسسة في سعيها لتحقيق أهدافها الرئيسية ضمن منظور أخلاقي ينشأ من داخلها باعتبارها شخصية معنوية وقائمة بذاتها ولها هيكل إداري وأنظمة ولوائح داخلية تكفل لها تحقيق تلك الأهداف بقدراتها الذاتية وبعيدا عن تسلط أي فرد فيها وبالقدر الذي لا يضر بمصالح الفئات الأخرى ذات العلاقة"³.

¹ منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة للمراجعة تطبيقات على معايير المراجعة المصرية والدولية، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 11-12.

² Habib, A., Ranasinghe, D., Muhammadi, A. H., & Islam, A., **Political connections, financial reporting and auditing: Survey of the empirical literature**, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 2018. P 44

³ منها محمود رمزي ربحاوي، الشركات ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 01، 2008، ص 94.

وحسب ما أشار له W. R. Knechel & Willekens يمثل التدقيق أداة فعالة للحد من المخاطر التي تُقوض مصالح المساهمين الحاليين، كونه من أهم الآليات الرقابية، وجودة التدقيق مرتكزة على عدد آليات الحوكمة الموجودة في الشركة والأطراف الخارجيين عن الإدارة وهذا لاقتزان مصلحتهم بالاستثمار في جودة التدقيق¹.

وفي ظل حوكمة الشركات أصبح دور المدقق الخارجي منوطا بتحديد إمكانية استمرارية الاستغلال بهدف الحفاظ على مصالح الوحدة الاقتصادية ومختلف الأطراف ذات العلاقة بها، إذ ينبغي عليه التركيز على درجة الإفصاح عن مشكلة الاستمرارية ضمن القوائم المالية، وفي حالة عدم كفاية الإفصاح على المدقق الإدلاء برأي متحفظ أو سلبي، أما في حالة عدم يقينه من تحقق الاستمرارية فيجب عليه الامتناع عن إبداء الرأي، ويمثل هذا الرأي محور اهتمام أصحاب المصالح نظرا لارتباطه بالمعلومات المتعلقة بالمؤشرات المالية المقترنة بالتدهور المالي للشركة مما يمنحهم نوعا من الأمان، والحد من مشكلة عدم تناسق المعلومات بين المسيرين و المساهمين².

ومن هذا المنطلق نرى أن الحاجة إلى التدقيق وثيقة الصلة بكونه عنصرا لا يمكن الاستغناء عنه من المنظومة الرقابية، كما أنه يسعى لتعزيز مبادئ الحوكمة الرشيدة والمتمثلة في المساءلة، الشفافية، والحفاظ على حقوق المساهمين.

الفرع الثالث: مفهوم التدقيق الخارجي

بعد الاطلاع على مختلف البحوث والدراسات التي تناولت موضوع التدقيق من أجل التوصل إلى المفهوم الدقيق لهذا اللفظ، وجدنا أن أغلب الباحثين أشاروا إلى الأصل اللاتيني لكلمة التدقيق "audit" المشتقة من كلمة Audire والتي تعني الاستماع.

أما في اللغة العربية فالتدقيق هو مصدر فعل دَقَّقَ، حيث دَقَّقَ فعل: دَقَّقَ، دَقَّقَ في، يُدَقِّقُ، تَدَقَّقًا، فهو مُدَقِّقٌ، والمفعول مَدَقَّقٌ، كما يحمل هذا اللفظ المعاني التالية:³

¹ Knechel, W. R., & Willekens, M, **The role of risk management and governance in determining audit demand**. Journal of Business Finance and Accounting, Vol 33 ,N(9-10), 2006, p 1346, <https://doi.org/10.1111/j.1468-5957.2006.01238.x>

² حسينة تريش، دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية "دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، جامعة سطيف 01، 2017، ص 133-135.

³ عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2018، ص 14.

- دَقَّقَ فِي الشَّيْءِ: اسْتَعْمَلَ الدِّقَّةَ، أَنْعَمَ النَّظَرَ فِيهِ، مَحَّصَ.

- دَقَّقَ الشَّيْءَ: أَنْعَمَ دَقَّهُ

- دَقَّقَ الشَّيْءَ بِالْغِ دَقَّهُ وَسَخَّهْ، صَيَّرَهُ دَقِيقًا، أَنْعَمَ دَقَّهُ

- دَقَّقَ النَّظَرَ فِي كَذَا: دَرَسَهُ بِانْتِبَاهٍ وَعِنَايَةٍ

- دَقَّقَ فِي الْحِسَابِ: أَمَعَنَ النَّظَرَ فِيهِ لِيَكُونَ خَالِيًا مِنَ الْخَطَأِ.

وعرفته العديد من المنظمات المهنية والباحثين حيث عرف كل شخص التدقيق حسب نظرتة له ومن جملة هذه التعريفات ما يلي:

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية AAA التدقيق على أنه: " إجراءات منظمة من أجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصوره موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين"¹.

يتضمن هذا التعريف عبارات تتطلب شرحا مختصرا لها:²

إجراءات منظمة: يقصد بها الخطوات أو الإجراءات التي يقوم بها المدقق.

الحصول على الأدلة وتقييمها: يقصد به فحص الاقرارات وتقييم النتائج بدون تحيز ضد الجهة التي يقوم بتدقيقها أو معها والتي حضرت هذه الإقرارات.

الإقرارات والأحداث الاقتصادية: وتمثل ما تقدمه إدارة المؤسسات أو الاشخاص وهي عبارة عن موضوع التدقيق.

درجة العلاقة: وتشير إلى العلاقة التي تمكن من معرفة الاقرارات وعلاقتها مع مقياس معين.

مقياس معين: ونعني به الجهة التي بإمكان المدقق قياس إقرارات الإدارة بواسطتها إيصال النتائج ويكون هذا من خلال تقرير مكتوب يبين درجة الملائمة بين الاقرارات وهذا المقياس، وهذا التقرير يبين العلاقة إما جيدة او سيئة.

كما أن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي IAASB التابع لمجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين

IFAC في الإطار الدولي لعمليات التأكيد يشير إلى أن: "التدقيق عملية يبدي فيها الممارس استنتاجا

¹قريط عصام نعمة، مدخل التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط 03، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص20.
²التميمي هادي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط03، دار وائل للنشر، عمان، الاردن ، 2006، ص 21

مصمما لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين باستثناء الجهة المسؤولة على تقييم أو قياس موضوع مقابل المقاييس، ونتيجة تقييم أو قياس الموضوع هي المعلومات التي تنجم عن تطبيق المقاييس¹

تشير المعايير ISO 9000-2005 و ISO 19011-2002 بأن: "التدقيق هو عملية منتظمة ومستقلة وموثقة للحصول على أدلة التدقيق (التسجيلات، التصريحات، الحقائق، المعلومات ذات الصلة بمعايير التدقيق) والتحقق منها وتقييمها بشكل موضوعي، لتحديد مدى استيفاء وتطبيق معايير التدقيق، مجموعة السياسات، الإجراءات، المتطلبات المستخدمة كمرجع".²

كما عرف Frédéric et autres التدقيق بأنه: "فحص انتقادي لأدلة وقرائن الإثبات المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، يقوم به مهني من أجل إعطاء رأي فني محايد حول مدى اتساق هذه العناصر مع المعايير المقررة"³

ونجد كلا من الباحثين Bouquin و Béchour قد عرفا التدقيق بأنه: "النشاط الذي يطبق باستقلالية وفقا لمعايير الاجراءات المترابطة والفحص بقصد التقييم ومدى الملائمة ودرجة الثقة وسير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة وهذا كله وفق المعايير المحددة له".⁴

وحسب تعريف Bonnault و Germond يعتبر التدقيق بأنه: "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى إحترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل ظروف، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة والوضعية المالية ونتائج المؤسسة".⁵

ووفقا لـ Heil عملية التدقيق الخارجي تمثل: "التحقق من البيانات المالية لتحديد درجة التوافق ما بين المعلومات والمعايير والسياسات المحاسبية المعمول بها من أجل الإبلاغ عنها".⁶

¹ حلمي أحمد جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكد الحديث، ط01، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2009، ص 23.

² Vincent Iacolare, **pratiquer l'audit à valeur ajoutée**, Afnor, france, 2010, p10.

³ Micheline frederich ; autres, **comptabilité et audit :manuel of applications 2008/2009**, édition foucher, france, 2007, p441.

⁴ J.C.Becour ; H.Bouquin, **audit opérationnel**, Economica, paris, france, 1996, édition 02, p12.

⁵ Lionnel.C, Gerard.v, **audit et controle interne - aspects financiers opérationnels et stratégiques**, Dolloze, france, 1992, p50.

⁶ Heil.D, **the influence of the auditor on the air names quality of their clients**, unpublished Masters, Erasmus University, Department of accounting auditing and control, Rotterdam, Netherlands, 2012, p15.

كما تم تعريف التدقيق على أنه: "أسلوب من أساليب الرقابة يشتمل على مجموعة من الإجراءات التي يتخذها المدقق، والتي تستهدف الفحص الانتقادي للسجلات ودفاتر الحسابات والقوائم المالية ككل من واقع المستندات للتأكد من سلامتها وانسجامها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتأكد من تعبيرها الصادق والصحيح عن وضعية المؤسسة على أن ينشر المدقق نتائج فحصه في تقرير مكتوب يتضمن رأيه الفني المسؤول والمحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن نتيجة النشاط والمركز المالي للمؤسسة وكل هذا يتم في إطار معايير التدقيق المتعارف عليها".¹

وفي تعريف آخر التدقيق هو: "التحقق من البيانات المالية لتحديد درجة التوافق ما بين المعلومات والمعايير والسياسات المحاسبية المعمول بها أجل الإبلاغ عنها".²

المطلب الثاني: أنواع التدقيق الخارجي، أهميته وخطوات مهمة التدقيق من التوكيل إلى التقرير

الفرع الأول: أنواع التدقيق الخارجي

حسب نوع العقد فإنه يوجد نوعين رئيسيين وهما:³

التدقيق القانوني: وتمثل مهمة التدقيق التي تنشأ بناءً على أحكام القانون التجاري وقانون الشركات ويعتبر إجباري.

التدقيق التعاقدية: ويمثل أي مهمة تدقيق نشأت بين مهني وعميل بخلاف محافظة الحسابات والخبرة القضائية، بمعنى أن أي عقد تدقيق يتم إبرامه بدون إلزام قانوني يسمى بمهمة التدقيق التعاقدية. وفي حالة وجود عملية اختلاس في الشركة أو القيام بعملية تصفيته بسبب الإفلاس فيوجد نوع آخر من التدقيق يتمثل في الخبرة القضائية.

¹ شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، سطيف، الجزائر، 2012، ص 10.

² Hiel. D, **The Influence of the Auditor on the Earnings Quality of Their Clients**, Unpublished Master's Thesis, Department of Accounting, Auditing and Control, Erasmus University, Rotterdam, 2012,p15.

³ Benyamina , Abbes, **La contribution de l'audit financier à l'amélioration de la qualité Du Reporting Des entreprises Algériennes**, (Thèse de Doctorat), Faculté des sciences économiques et commerciales et des sciences de gestion ,UNIVERSITE DJILLALI LIABES DE SIDI BEL-ABBES, 2021, p24-25.

الخبرة القضائية: وهي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة وهذا حسب نص المادة 13 من القانون 01-10 التي تنص على: "أن يعين محافظ الحسابات بصفة محافظ حصص طبقاً لأحكام القانون التجاري، وخبير قضائي طبقاً لقانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجزائية"¹ والجدول التالي يبين الفرق بين الأنواع الثلاثة:

الجدول رقم (1-1): أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	تدقيق قانوني	تدقيق تعاقدية	خبرة قضائية
طبيعة المهمة	مؤسسة ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بدقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على مشروعية وصدق الحسابات،	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول الأوضاع المالية والمحاسبية وتقديم المؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة اتجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماماً	يُحترم مبدئياً، يمكنه تقديم إرشادات التسيير	ينبغي احترامه
إرسال تقرير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية	المديرية العامة، مجلس الإدارة	القاضي المكلف بالقضية

¹ المادة 13 من القانون 01-10 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجريدة الرسمية، العدد 42، الصادر بتاريخ 11 جوان 2010.

		العامة (عادية وغير العادية)	
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لمحاسبة و محافضي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية القضائية	التسجيل في قائمة المحاسبة لدى المجلس
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير المشروعة	نعم	لا	غير مهم
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو النتائج حسب نوعية المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية ،	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من القضاء طرف بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	حسب قانون رسمي	محددة في العقد	اقترح من خبير يحدد من طرف القاضي
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات والمراقبة الداخلية مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات والمراقبة الداخلية تقييم الحسابات	طريقة تتماشى مع حاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2008، ص28.

الفرع الثاني: أهمية التدقيق الخارجي

تقاس أهمية الشيء من خلال المنفعة المرجوة منه، ويقدم التدقيق الخارجي خدمة للعديد من الأطراف التي تعتمد على رأي المدقق كجسر أمان للوصول إلى أهدافهم المسطرة وتتمثل هذه الأهمية في:

- **إضفاء طابع المصادقية على القوائم والتقارير المالية:** حيث تعتبر المعلومات التي خضعت لعملية التدقيق محل ثقة من قبل المستخدمين على عكس المعلومات الأخرى فإنها تعتبر موضع شك ولا يتم الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات.
- **الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات:** يساهم التدقيق في التخفيف من حدة صراعات الوكالة وبالتالي الحصول قدر الإمكان على معلومات غير مضللة من خلال تعزيز الشفافية وتقييد حرية الإدارة في ممارسة إدارة الأرباح.
- **تحديد الانحرافات الجوهرية واكتشاف الأخطاء:** رغم أنه لا يعتبر الهدف الرئيسي لعملية التدقيق ولكن هذا الأخير يلعب دورا بارزا في التقليل من هذه الظاهرة المحاسبية الخطيرة التي تمس مصداقية المعلومات.
- **تحديد الوضع المالي للشركة ومدى استمراريته:** وهذا من خلال التحقق من عدم وجود مؤشرات تعكس مرور الشركات بحالة عسر مالي مثل ارتفاع مستوى مديونيتها، أو ضعف سيولتها المالية، أو وجود مخاطر تقضي إلى تصفية الشركة.
- **الرفع من الأداء المالي للشركة:** وهذا من خلال حماية أصولها وقوائمها المالية، حيث يخفض وجود مدقق خارجي من قدرة الإدارة على التلاعب والغش وبالتالي التأثير على الأداء المالي للشركة.
- **مساعدة صناع القرار على اتخاذ قراراتهم الهامة:** يرتكز العديد من أصحاب المصالح في بناء قراراتهم على مخرجات عملية التدقيق، وبالتحديد على المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق وهذا لأن التدقيق يوفر طمأنة لهم في المعلومات المقدمة ويرفع من درجة يقينهم واعتمادهم عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار والتمويل والائتمان.

الفرع الثالث: خطوات مهمة التدقيق من التوكيل إلى التقرير

تمر مهمة التدقيق الخارجي في الجزائري بعدة مراحل نظمها المشرع الجزائري وذلك حسب إجراءات ومنهجية معينة بدءا من قبول التوكيل إلى غاية مرحلة التقرير وحتى حالة الاستقالة فقد فصل المشرع الجزائري فيها من خلال تطبيق شروط وآداب معينة وتتمثل مراحل التدقيق فيما يلي:

أولاً: التعيين وقبول التوكيل

ينبغي على المدقق الخارجي أن ينفذ الاجتهادات التالية قبل موافقته على التوكيل:¹

- التحقق من تجنب حالات التنافي والمخالفات الشرعية والقانونية.
- الاطلاع على قائمة المتصرفين الإداريين أو مجلس الإدارة ومجلس الرقابة للشركة محل الفحص، وكذا قائمة المستثمرين بالأموال العينية.
- التحقق من طريقة عزل المدقق السابق والتأكد من أنها كانت وفق القانون وليست تعسفية.
- التواصل مع المدقق الخارجي السابق لتقصي الأسباب التي أدت إلى عدم الموافقة على تجديد العقد معه.
- التحقق من توفر مكتبه على الكفاءة اللازمة التي تخول له أداء مهمته كما ينبغي.
- التحقق من توفر الحرية والاستقلالية خلال أدائه لمهمته خاصة أمام الإدارة.

ثانياً: قبول التوكيل والدخول إلى الوظيفة

بعد موافقة المدقق الخارجي للتوكيل وبعد تلبية الاجتهادات الأولية عليه أن يقوم بما يلي:²

- التحقق من قانونية تعيين المدقق حسب الوضع سواء من طرف المجلس العام العادي، أو المجلس التأسيسي وفي حالة حضوره الجمعية التأسيسية المكلفة بتعيينه يقوم بالتوقيع على القوانين العامة، أما في حالة تعيينه من قبل مجلس عام عادي عليه التوقيع على المحضر مع الإشارة إلى الموافقة على التوكيل، وفي حالة غيابه يصرح بقبوله كتابيا للشركة محل التدقيق.
- ينبغي على المدقق الخارجي عند الموافقة على توكيله التصريح كتابيا بأنه ليس في حالة تنافي أو تجاوزات شرعية أو تنظيمية مهما كان نوع التعيين.

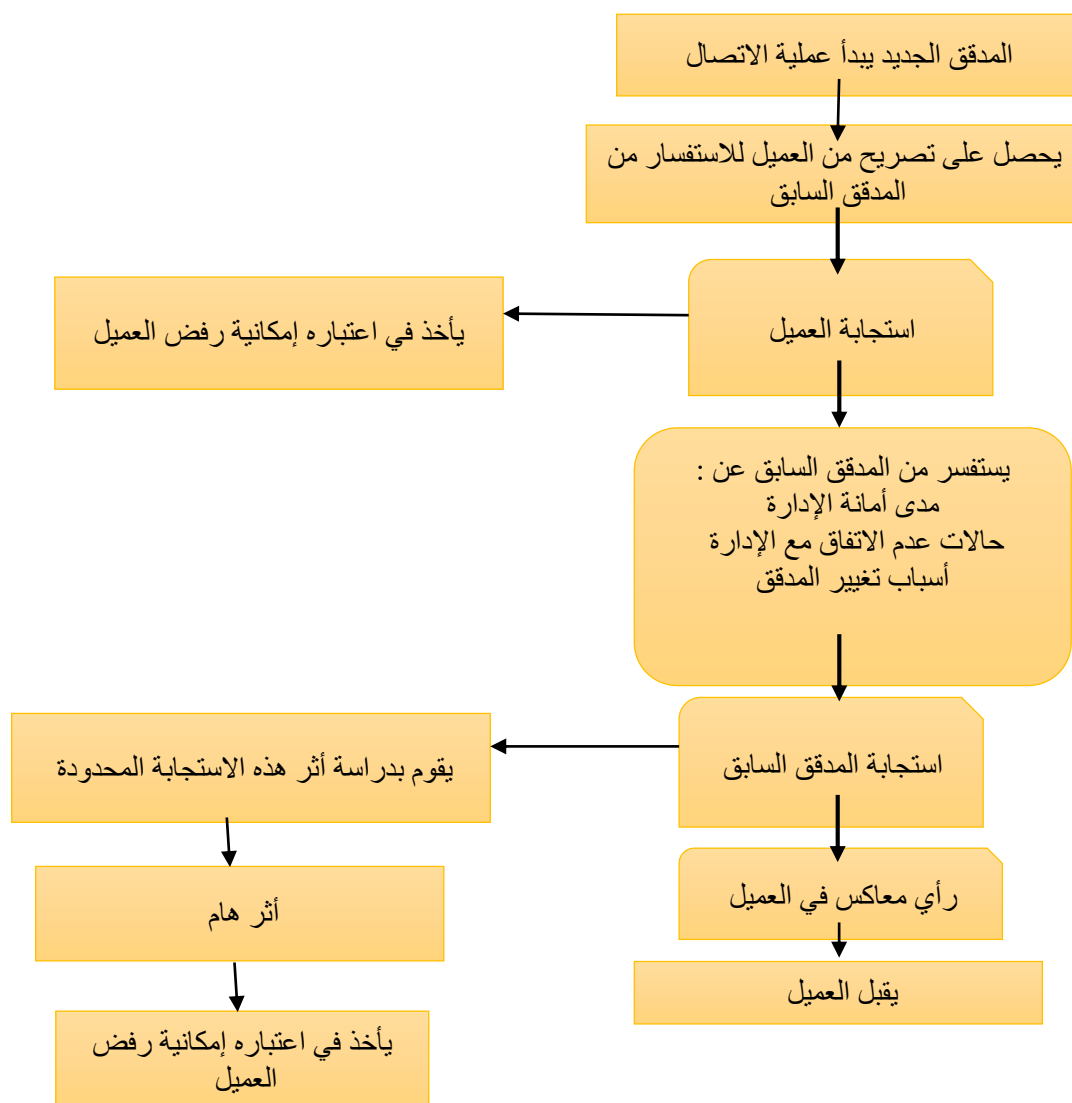
¹ أقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016، ص 100-104.

² المرجع نفسه، ص 100-104.

- إشعار الجهة المسؤولة عن تعيينه بموافقة على التوكيل خلال 15 يوما الموالية لذلك من خلال رسالة مكتوبة مرفقة بوصل الإيداع وهذا قبل مباشرة مهامه.
 - مراسلة المؤسسة محل التدقيق لإعلامها بالإجراءات التي سيتبناها لأداء مهامه والتمثلة في مسؤولية المهمة، المتدخلين، الطرق المتبعة، مُدد التدخل ، و الآجال القانونية التي ينبغي التقيد بها، والآجال القانونية لنشر تقرير رسوم التدقيق.
 - التواصل مع المدقق السابق للحصول على المعلومات التي من الممكن أن يستعين بها خلال توكيله.
 - ينبغي على المدقق الذي أنهى عقده توفير التسهيلات اللازمة لزميله الذي سيخلفه تطبيقا لمبدأ التضامن بين زملاء المهنة.
 - في حالة تعدد المدققين الذين يقومون بفحص حسابات الشركة يجب أن ينقيد كل واحد منهم بالأحكام المعمول بها وكأنه يؤدي العمل لوحده.
- وبعد الاتفاق على الارتباط مع العميل يقوم المدقق بتحرير الرسالة التي تتضمن العمل الذي سكلف به المدقق، وتعتبر هذه الرسالة أداة لتفادي الصراعات بين المدقق والعميل، مع العلم أن المدقق يجهز هذه الرسالة عند القيام بفحص حسابات المؤسسة لأول مرة، أما بخصوص المدة المتبقية من العقد فإنه غير مطالب بإعدادها مرة أخرى مع وضع ملاحظة حول ذلك ضمن الرسالة الأولى¹
- والشكل التالي يوضح المراحل التي يمر بها المدقق لقبول العميل:

¹ Gérard Lejeune, Jean-Pierre Emmerich, **Audit Et Commissariat Aux Comptes**, Edition Gualino, Paris, France, 2007, P 87-88.

الشكل رقم (1-2): الخطوات والتدابير التي يقوم بها المدقق لقبول عميل جديد



المصدر: عوض لبيب فتح الله، الديب شحاتة السيد شحاتة، أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2013، ص 172.

ثانياً: تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق

مفهومه: يعتبر من أهم المراحل في عملية التدقيق حيث يحتوي الاستراتيجية والخطة المتبعة خلال المهمة.

أهمية التخطيط: تتمثل فيما يلي:¹

- تنظيم أعمال الفحص ومراقبتها على أكمل وجه: نظراً لطبيعة مهمة التدقيق التي تمتاز بالانتظام، بمعنى أن جميع الأنشطة التي يقوم بها المدقق تكون محددة ومسطرة من قبل، لأن التخطيط يمكن

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن 2009، ص 149-150.

المدقق من الإلمام بجميع الخطوات الموالية في نهاية كل مرحلة، كما يدعم التركيز على مكان الخطر المتعلقة بكل بند.

- **تقليل الوقت المستغرق لأداء مهمة التدقيق:** يمكن التخطيط من تحديد المدة اللازمة لأداء مهام التدقيق مما يخول للمدقق التحكم في المدة المستغرقة، وتجنب إهدار الوقت في تعيين المراحل الموالية بعد إتمام المرحلة قيد الإنجاز.

- **التخفيض من احتمالية حدوث مفاجآت:** حسب رأي العديد من المختصين يمكن التخطيط المدقق من التنبؤ بالمشاكل التي من المحتمل مصادفتها خلال عملية التدقيق، وبالتالي يعزز التخطيط من تجنب هذه المشاكل أو التقليل منها.

ويعتمد المدقق في عمله على العديد من الوسائل التي تسهل عمله والتي تتمثل في برامج التدقيق، أوراق العمل، مذكرات العمل، علامات العمل.

أ برامج التدقيق:

تعريفها: " وهي عبارة عن قائمة تحتوي على إجراءات التدقيق الواجب إتباعها للتحقق من البنود الواردة بالقوائم المالية لغرض الوصول إلى الأهداف الموضوعية سابقا، وهذه الإجراءات هي الخطوات التفصيلية لعملية التدقيق ". كما يبين برنامج التدقيق بعض المعلومات الأخرى مثل الزمن الفعلي للتحقق من بند معين أو عمل إجراء معين وكذلك تاريخ الانتهاء منه وغيرها من المعلومات".¹

أنواعها: يوجد نوعين من البرامج²:

برامج تدقيق ثابتة (مرسوم مسبقا):

"هي عبارة عن برامج نموذجية ثابتة تحتوي على خطوات العمل التي يطلبها المدقق من مساعديه للتقيد بها"، ومن المزايا التي يختص بها هذا النوع ما يلي:

- تمثل تعليمات صريحة وواضحة تفسر الخطوات الملزم التقيد بها.
- تعتبر أمرا هاما في المشاريع ذات الحجم الكبير والمعقدة بهدف التحكم في خطة العمل.
- تساهم في توزيع المهام بناءً على معيار الخبرة والكفاءة والتخصص بين المدقق وفريقه.
- تمنح ضمانا للمدقق عند اتخاذ بعض القرارات أو الإجراءات بعدم التكرار أو السهو.

¹ إدريس عبد السلام استيوي، المراجعة: معايير وإجراءات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1996، ص 108
² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، الطبعة السادسة، عمان، الأردن، 2012، ص 153.

- تيسر العمل على فريق التدقيق دون صعوبة أو إهدار للوقت في حالة غياب أحد المساعدين.
- تمثل وسيلة لمتابعة عمل الفريق، وتعتبر دليلاً لحل النزاعات.

برامج مراجعة متدرجة (تنجز خلال التنفيذ):

يشمل هذا النوع وضع الخطوط العريضة لمهمة التدقيق، وخلال مسار تنفيذها يتم إضافة التفاصيل الأخرى وتحديد حجم الاختبارات اللازمة، بناءً على المعطيات الراهنة، ومن إيجابيات هذا النوع أنه يوفر للمدقق وفريقه مساحة لتطبيق المهارات التقنية والخبرات التي يتمتعون بها، وفقاً لما يجدونه الأنسب لأداء عملهم من التدابير والإجراءات التنفيذية.

ومن الاعتبارات الواجب مراعاتها عند تصميم البرنامج:¹

- الالتزام بنطاق مهمة التدقيق سواءً كان التدقيق كاملاً أم جزئياً، حيث يتميز كل نوع بخطوات مختلفة.
- اختبار درجة متانة نظام الرقابة الداخلية في الشركة والذي يتحدد على إثره نطاق عملية التدقيق.
- تحديد الأهداف المبرمج الوصول إليها، لأن التدقيق ما هو إلا أداة لبلوغ هذه الأهداف، لهذا يجب أن يتيح البرنامج تحقيقها.
- الاستعانة بموارد التدقيق التي تتيح جمع الأدلة الدامغة لإبداء الرأي.
- انتهاز طرق التدقيق المناسبة لكل حالة، فكل مؤسسة تمتاز بظروف خاصة بها تختلف عن غيرها، وبناءً على هذه الظروف يعد المدقق برنامجاً.

ب أوراق العمل:

تتمثل في ملفين رئيسيين وهما:

1. الملف الدائم: يشمل:²

نبذة عن حالة الشركة كما يلي:

- الاسم التجاري للشركة ومقرها، إضافة إلى فروعها وشكلها القانوني، رقم التسجيل، وتاريخ تأسيسها.
- قائمة أسماء وإمضاءات الموكل
- قائمة المستندات والوثائق المستعملة ونسخ عن القوائم المالية للسنوات الفارطة
- بيان راس المال والسندات والأصول غير الجارية

¹مصطفى يوسف كافي، "تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية وإقتصاد المعرفة"، دار الرواد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2014، 160-161.

²خالد الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعمل، ط1، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص146.

نبذة عن التنظيم الإداري كما يلي:

- ملخص يبين الاختصاصات والمسؤوليات
- قائمة أسماء الموظفين والمسؤولين، ونسخ عن إمضاءات المسؤولين، وملخص يحتوي على مسؤوليات والصلاحيات المخولة لكل مسؤول.

بيانات متنوعة كما يلي:

- ملخص القرارات الصادرة عن الجمعية العامة ومجلس الإدارة التي أثرت على الحسابات
- ملخص يضم العقود المبرمة مع الأطراف الأخرى
- ملخص يحتوي الديون طويلة الأجل التي على عاتق الشركة.

2. الملف الجاري: يضم ما يلي: ¹

- نسخة تحوي خطاب تعيين المدقق، العقد أو القرار الصادر من الجمعية العامة.
- بيان يوضح أسماء المدققين الذي قاموا بفحص حسابات المؤسسة سابقا، وخطاب المجادلة.
- نسخة من مراسلات المدقق مع العميل.
- نسخة حول تقرير المدقق الصادر حول معاينة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- نسخة تحتوي برنامج التدقيق.
- نسخة تحتوي ملخصا لمحاضر اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة المُجرأة طوال السنة.
- ميزان المراجعة النهائي، وموازن المراجعة الشهرية الدورية، إضافة إلى الكشف التحليلية لبنود الأعباء والإيرادات والمفردات الخاصة بالميزانية المالية.
- ملخص يضم قيود التسوية المتعلقة بنهاية الدورة المالية.
- محاضر الجرد الخاصة بالمخزونات، التثبيتات، النقدية.
- نسخة تضم التقارير الدورية المعدة من قبل المدقق وفريقه والمتعلقة بتدقيق الحسابات، ونسخة لتقرير إبداء الرأي.

ت مذكرات التدقيق: ²

يواجه المدقق خلال أداء مهمته بعض الأشياء التي تتطلب تفسيرات، فيقوم بتسجيلها بدفتره الخاص وتسجيل النقاط المتعلقة بها ومن بين هذه الملاحظات:

¹ خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي، مرجع سابق، 146-147.
² إيهاب نظمي صابر وهاني عبد الحافظ العزب، "تدقيق الحسابات - الإطار النظري"، ط01، دار وائل للنشر، عمان، 2012، ص 126-127.

- بيانات حول الوثائق المفقودة أو الناقصة من حيث المتطلبات الشكلية، الموضوعية، والقانونية.
 - أرصدة الحسابات التي تمثل محورا للاحتيال والتلاعب.
 - كشف يتضمن الأخطاء التي رصدها المدقق خلال عمله
 - كشف يتضمن النقاط التي سيتابعها المدقق لاحقا
 - كشف يتضمن القصور الذي وجده في نظام الرقابة الداخلية.
- ث علامات التدقيق: تتباين هذه العلامات من مكتب تدقيق لآخر وتتمثل في¹:

= تشير إلى تدقيق المجموع الرأسي.

م تشير إلى النقل من صفحه لأخرى.

X تشير إلى تدقيق المجموع الرأسي والافقي.

V تشير إلى التدقيق مستنديا.

ك تشير إلى وجود كشف تحليل.

ح تشير إلى الجانب الآخر من الحساب.

O تشير إلى إلغاء رقم أو شطبه.

ثالثا: تقييم نظام الرقابة الداخلية

ينبغي على المدقق الخارجي عند أداء عملية التدقيق الادراك الجيد للمركبات التي تتشكل منها الرقابة الداخلية و التي تتمثل في بيئة الرقابة، تقدير الخطر، أنشطة الرقابة ، المعلومات و الاتصال و المتابعة، بغرض التخطيط الجيد لها من خلال اتباع الخطوات الضرورية للإلمام بتركيبة الإجراءات الرقابية ، و درجة تطبيقها، مع مراعاة حجم المؤسسة، هيكل الملكية، و مصادرها المتنوعة، و درجة صعوبة العمليات و تداخلها، و الكيفية التي يتم بها تسوية ،تخزين و تحليل المعلومات ، و كافة الأطر التنظيمية و القانونية.²

رابعا: إبداء الرأي حول القوائم المالية

¹ زهير الحدر، "علم تدقيق الحسابات"، ط01، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2010، 130.

² محمد السيد سرايا ، شحاتة السيد شحاتة، مدخل علمي معاصر في مبادئ الرقابة والمراجعة الداخلية مشاكل التطبيق العلمي، دار التعليم الجامعي مصر، 2016، ص 59.

تعتبر هذه المرحلة هي حوصلة مهمة التدقيق وجوهرها حيث يقوم فيها المدقق بتقديم تقرير نهائي يعبر فيه عن رأيه، وتم تعريف تقرير المدقق على أنه: "وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلاً لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه، بهدف إبداء رأي فني محايد عما إذا كانت البيانات المالية التي أعدتها الشركة تعطي صورة صحيحة وعادلة عن المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق"¹

المطلب الثالث: الإطار القانوني لمهنة التدقيق الخارجي

في سياق الإصلاح الذي انتهجته الجزائر في مهنة التدقيق تم إصدار القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29-06-2010، الذي كان الراعي لتنظيم وتحديد الاعتبارات الواجب الالتزام بها لممارسة كل من مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكان صدور هذا القانون بالتوازي مع الإصلاحات المحاسبية من أجل تحديث المنظومة المحاسبية والذي تم تجسيده بإقرار قانون رقم 07-11 الخاص بالنظام المحاسبي المالي بتاريخ 25 نوفمبر 2007 وبدأ تطبيقه عملياً في يناير 2010 وقد حل هذا النظام في محل المخطط الوطني المحاسبي الذي صدر في تاريخ 29 أبريل 1975 وبموجب الأمر رقم 75-35، ولتفسير البنود التي جاءت في القانون 10-01، تم إصدار العديد من المراسيم التنفيذية منذ سنة 2011 إلى غاية سنة 2014².

الفرع الأول: الهيئات المهنية الراعية للمهنة:

أولاً: المجلس الوطني للمحاسبة

تعريفه: المجلس الوطني للمحاسبة تأسس بموجب مرسوم تنفيذي رقم القانون 96/318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 حيث تنص المادة الثانية على أنه: "يعد جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك، يقوم بمهنة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها، وبالتالي يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من

¹ أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث الإطار الدولي... أدلة ونتائج التدقيق، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2009، ص 450
² بلقاضي بلقاسم، بوعبيدة محمد، انعكاسات المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، مجلة المدير، المدرسة العليا للإدارة والاقتصاد الرقمي، المجلد 05، العدد 02، القليعة، الجزائر، 2018، ص 28-29.

الوزير المكلف بالمالية، ويمكن أن تستشير لجان المجالس المنتخبة والهيئات والشركات والأشخاص الذين تهمهم أشغاله¹

مهام المجلس الوطني للمحاسبة: تشير المادة 12 إلى المهام المنوطة بالمجلس الوطني للمحاسبة والمتمثلة في:²

- دعم ترقية المهن المحاسبية.
- تحسين كفاءة أنظمة وبرامج التكوين والارتقاء بالمستوى المهني للمدققين والمحاسبين.
- الإشراف على ترقية المناهج والأطر والوسائل المرتبطة بالتكوين في ميدان المحاسبة على الصعيد العالمي.
- القيام بأبحاث في مجال المحاسبة أو أحد المجالات المتعلقة بها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وعرض نتائجها.
- دعم الجهات الراعية للتكوين المحاسبي عبر توفير أدوات بيداغوجية ومصادر تتماشى مع متطلبات التكوين.
- برمجة أو المساهمة في ترتيب وبرمجة ورشات تكوينية إزاء إصدار قواعد محاسبية جديدة.
- إجراء الدراسات اللازمة لابتكار وسائل حديثة لخدمة المهنيين.

ثانيا: المصف الوطني للخبراء المحاسبين

تعريفه: هو هيئة مهنية مكونة من أشخاص طبيعيين ومعنويين والذين يتمتعون بالتأهيل اللازم لممارسة الخبرة المحاسبية.

صلاحياته: حسب المادة رقم 04 من المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011 والمتعلقة بمهام المصف الوطني للخبراء المحاسبين والتي تم ذكرها كما يلي:³

- الإشراف على الممتلكات الثابتة والمنقولة التي تخص المصف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها.

¹ أتمار خديجة، تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغربية -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن، ديسمبر 2017، ص 180.

² المادة 12 من مرسوم تنفيذي رقم 11-24، الصادر في 2011/01/27، لتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، 2011، ص 06.

³ المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 11-25، المؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، 2011، ص 08.

- تسوية الحسابات السنوية الختامية بعد نهاية الدورة المحاسبية وإطلاع الجمعية العامة السنوية عليها مع إرفاقها بكشف.
- السعي لتجسيد ميزانية السنة الحالية، وميزانية السنة المقبلة.
- قبض الاشتراكات المهنية التي تفرضها الجمعية العامة.
- الوقوف على تعميم نتائج الأعمال المرتبطة بميدان المهنة ومشاركتها.
- ترتيب ملتقيات تكوينية بهدف الارتقاء بالمهنة.
- الانضمام إلى منظمات ذات طابع جهوي أو دولي تهتم بشؤون المهنة وهذا بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.
- تولي مهمة النيابة عن المصنف الوطني من خلال تمثيله لدى الهيئات الدولية في مختلف المحافل.
- وضع القواعد التنظيمية الداخلية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

ثالثا: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

وهو هيئة مهنية مكونة من أشخاص طبيعيين ومعنويين والذين يتمتعون بالتأهيل اللازم لممارسة محافظة الحسابات.

حددت المادة رقم 04 من المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المهام التي تكلف بها الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وهي نفسها تماما التي يقوم بها المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والتي تتمثل في:¹

- الإشراف على الممتلكات الثابتة والمنقولة التي تخص الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.
- تسوية الحسابات السنوية الختامية بعد نهاية الدورة المحاسبية وإطلاع الجمعية العامة السنوية عليها مع إرفاقها بكشف.
- السعي لتجسيد ميزانية السنة الحالية، وميزانية السنة المقبلة.
- قبض الاشتراكات المهنية التي تفرضها الجمعية العامة.
- الوقوف على تعميم نتائج الأعمال المرتبطة بميدان المهنة ومشاركتها.

¹ المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26، 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، 2011، ص 11.

- ترتيب ملتقيات تكوينية بهدف الارتقاء بالمهنة.
- الانضمام إلى منظمات ذات طابع جهوي أو دولي تهتم بشؤون المهنة وهذا بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.
- تولي مهمة النيابة عن المصنف الوطني من خلال تمثيله لدى الهيئات الدولية في مختلف المحافل.
- وضع القواعد التنظيمية الداخلية للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

رابعاً: المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

وهو هيئة مهنية مكونة من أشخاص طبيعيين ومعنويين والذين يتمتعون بالتأهيل اللازم لممارسة المحاسبة بالنسبة لصلاحياتها فقد حددت المادة رقم 04 من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 24 المؤرخ في 27 يناير 2011¹، والصلاحيات الخاصة بها و هي مشابهة للصلاحيات الخاصة بالغرفة الوطنية للمحافظين و المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

الفرع الثاني: ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

حدد المشرع الجزائري جملة من الشروط التي يجب أن يتمتع بها الشخص حتى يكون مؤهلاً للممارسة المهنة وسنعرض في هذا الفرع الأشخاص الممارسين للمهنة والشروط اللازمة لممارسة المهنة، والمسؤوليات المترتبة عليهم.

أولاً: الأشخاص الممارسين للمهنة

■ **الخبير محاسب:** يعرف بأنه: "يعد خبيراً محاسباً كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم، فحص، تقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات"².

كما نصت المادة رقم 19 من نفس القانون على أنه: "يؤهل مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون لممارسة وظيفة محافظ الحسابات، كما يقوم أيضاً بمسك، مركزة، فتح، ضبط، مراقبة وتجميع

¹ المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، المؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، 2011، ص13.

² المادة 18 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المنظم لمهن خبير محاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص 06.

محاسبة المؤسسات التي لا يربطه بها عقد. يعتبر الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للمؤسسات ويؤهل لتقديم استشارات في الميدان المالي، الاجتماعي والاقتصادي¹

وطبقا لما سبق فإن الخبير المحاسب:

- يعد مؤهلا لإجراء مهمة التدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات.
- يعد مسؤولا عن تقديم خدمات الاستشارة في المجال المالي والاجتماعي والاقتصادي.
- **محافظ الحسابات:**

يعرف بأنه: "محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به."²

مهامه: وتم تحديد مهامه حسب المادة 23 من القانون 10-01 كما يلي³:

- المصادقة على صحة وانتظام الحسابات السنوية ومطابقتها لنتائج عمليات السنة المنقضية وأيضا المركز المالي للمؤسسة وأمالك المؤسسات والهيئات.
- إجراء عملية فحص للحسابات السنوية للتحقق من صحتها ومطابقتها للمعلومات الواردة في تقرير التسيير الذي تعرضه الإدارة على المساهمين أو الشركاء أو مالكي الحصص.
- تقديم تقرير خاص يعبر من خلاله عن رأيه المحايد حول درجة صرامة إجراءات الرقابة الداخلية التي تمت المصادقة عليها من قبل مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المديرين.
- تولي مهمة تقدير الشروط المتفق عليها لعقد الصفقات بين المؤسسة محل التدقيق أو أحد فروعها أو بين المؤسسات والهيئات التي يملك فيها المكلف بالإدارة أو التسيير للمؤسسة محل التدقيق مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- إطلاع الإدارة والجمعية العامة أو هيئة المداولة بأي خلل من شأنه أن يعيق استمرارية استغلال المؤسسة أو الهيئة.

■ **شركات الخبرة المحاسبية:**

¹المادة 19 من القانون 10-01، ص 06.

² المادة 22، المرجع نفسه، ص 07.

³ المادة رقم 23، المرجع نفسه، ص 07.

"هي شركات تؤسس لهدف أساسي يتمثل في ممارسة مهام الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة دون القيام بأي مهام أخرى، بحيث يتاح لمزاولي مهن المحاسبة والتدقيق في الجزائر بتسيير مكاتبهم في شكل شركات أو تجمعات مشتركة"¹

ثانيا: شروط ممارسة المهنة:

- حدد المشرع الجزائري مجموعة من الشروط التي تؤهل الشخص لمزاولة المهنة والتي تتمثل:²
- أن يكون الشخص الممارس جزائري الجنسية.
 - أن يكون حائزا على الشهادة اللازمة لممارسة المهنة.
 - أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
 - ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية او جنحة مخلة بالآداب.
 - أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وان يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.
 - أن يؤدي اليمين أمام المجلس القضائي بالعبارات التالية: " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي أن وأكتم السر المهني وأسلك كل في الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

ثالثا: مسؤوليات محافضي الحسابات والخبراء المحاسبين

نصت المادة 59، 60، 61، 62، 63 من الفصل الثامن للقانون 10-01 على المسؤوليات التي يتحملها المدققون والمتمثلة في:³

- المسؤولية المهنية:
- محافظ الحسابات مُطالب ببذل العناية المهنية اللازمة وتسخير الوسائل الضرورية دون النتائج
- يقع على عاتق الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد تحمل المسؤولية المدنية حيال المؤسسات ضمن الإطار التعاقدية.

¹ المادة 12 من القانون رقم 10-01 المعتمد، ص06.

² المادة رقم 08، المرجع نفسه ص05.

³ المادة 59، 60، 61، 62، 63 من الفصل الثامن للقانون 10-01 ، ص10.

- محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية تجاه المؤسسة محل التدقيق بشأن الأخطاء التي يقع فيها في سياق عمله، ويعتبر متضامنا تجاه المؤسسة تجاه الغير بخصوص الأضرار المترتبة عن مخالفة هذا القانون، ولا يُعفى من مسؤوليته إلا في حالة وجود الأدلة الداعمة لقيامه بما تقتضيه وظيفته من المهام العادية، وإثبات قيامه بإبلاغ مجلس الإدارة بتلك المخالفات، وفي حالة عدم معالجة هذه الانحرافات خلال أول جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، يجب أن يثبت قيامه بتبليغ وكيل الجمهورية للمحكمة المختصة.

■ المسؤولية الجزائية:

تعد المسؤولية جزائية إذا كانت الأخطاء والتجاوزات الحاصلة تمس المجتمع المدني ككل مثل: التزوير، اكتتابات صورية للأسهم، القيام بتوزيع أرباح وهمية، التستر عن معلومات هامة، وبالنسبة للعقوبات المقابلة لهذه الأعمال بعد التحقق من ارتكابها: الحبس، الشطب من ممارسة المهنة، غرامة مالية¹

وطبقا للمواد رقم 825، 829، 830 من نص القانون التجاري فإن المخالفات التي ينجم عنها عقوبة السجن والغرامة المالية تتمثل في:²

- المصادقة عمدا على معلومات لا تمت بصلة للوضع الحقيقية للمؤسسة وذكرت ضمن التقارير الموجهة للجمعية العامة للنظر في مسألة إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين.
- ممارسة مهام محافظ الحسابات بالرغم من عدم توفر المتطلبات القانونية لذلك والإخلال بمبدأ الاستقلالية.
- عدم إبلاغ وكيل الجمهورية بوجود انحرافات وتجاوزات جوهرية وأعمال إجرامية، أو التصريح بمعلومات مغلوطة.
- إفشاء السر المهني.

ويبين الجدول الظاهر أدناه المسؤولية الجزائية المترتبة على عاتق المدقق:

¹ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة، الأردن، 2009، ص 62.
² المادة 825، 829، 830 من القانون التجاري، القسم الرابع المخالفات المتعلقة بالتعديلات التي تطرأ رأس مال الشركة، ص 244، 245.

الجدول رقم (1-2): المسؤولية الجزائية للمدقق الخارجي

النص القانوني	المخالفة المرتكبة من طرف المدقق	العقوبة	
		السجن	الغرامة المالية دج
المادة 73 من القانون 01-10	ممارسة بصفة غير قانونية مهنة محافظ الحسابات أو خبير محاسبي	في حالة العود: من ستة أشهر إلى سنة كاملة	من 500.000 إلى 2000.000 في حالة العود تتضاعف الغرامة.
المادة 825 من القانون التجاري	المنح عمدا أو الموافقة على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعومة للبث في حق إلغاء الأفضلية في اكتتاب المساهمين.	من ستة أشهر إلى سنتين	من 20.000 إلى 500.000
المادة 829 من القانون التجاري	الممارسة العمدية وقبول الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمة القانونية	من شهرين إلى ستة أشهر	من 20.000 إلى 200.000
المادة 830 من القانون التجاري	تعهد محافظ الحسابات بتقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها أو عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية التي علم بها لوكيل الجمهورية	من سنة إلى خمس سنوات	من 20.000 إلى 500.000
المادة 301 من قانون العقوبات	إفشاء سر مهني	من شهر إلى ستة أشهر	من 500 إلى 5000

المصدر: شرقي عمار، التنظيم المهني للمراجعة "دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمملكة المغربية"، أطروحة دكتوراه

علوم في العلوم الاقتصادية، نوقشت يوم 2013/01/12، ص 147.

■ المسؤولية التأديبية:

يقع على عاتق كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية إزاء القيام تجاوزات أو إهمال أو خروقات أخلاقية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى ولو بعد انتهاء مهمته وتتمثل العقوبات فيما يلي:¹

- الإنذار
 - التوبيخ
 - التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر
 - الشطب من الجدول
- وتم ترتيب هذه العقوبات تصاعديا وفقا لمستوى خطورتها.

رابعاً: الحقوق والواجبات

■ الحقوق:

حدد المشرع الجزائري ضمن نص المادة 31، 32، 33، 38 من قانون 10-01 الحقوق التي يتمتع بها المدقق وهي كالتالي:²

- إمكانية الاطلاع على الدفاتر المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وعلى كافة الملفات والمحركات الخاصة بالمؤسسة والهيئة في كل وقت وفي كل مكان
- الاستعلام عن المعلومات والتواصل مع الموظفين والمسيرين لطلب شروحات
- صلاحية القيام بالفحص الذي يراه ملائماً.
- يملك محافظ الحسابات صلاحية تقصي المعلومات الخاصة بالمؤسسات التي تربطها علاقة عمل مع المؤسسة أو المؤسسات التي تحوز على نسبة من رأس مالها.
- محافظ الحسابات له الحق في طلب الكشوفات المالية الفصلية التي تشمل ستة أشهر، والتي تقوم المؤسسة بإعدادها حسب المتطلبات القانونية.
- محافظ الحسابات له الحق في طلب الاستقالة مع تبعية تحمل واجباته القانونية، ولكنه ملزم بإعلام المؤسسة قبل ثلاثة أشهر من خلال إشعار يرسله إليها مع إرفاقه بتقرير حول الفحوصات والتأكيدات التي تمت.

¹المادة 63 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المنظم لهما من خبير المحاسب ، محافظ الحسابات، و المحاسب المعتمد، ص10.

² المادة 31، 32، 33 ، 38 ، المرجع نفسه، ص08.

■ الواجبات:

- واجبات مدقق الحسابات في المادة 34، 35، 36، 40 من قانون 10-01¹:
- إبلاغ محافظ الحسابات هيئات التسيير من خلال رسالة مكتوبة في حالة إعاقة عمله لتنفيذ متطلبات القانون التجاري.
 - الامتثال لمعايير التدقيق والمتطلبات المهنية المعتمدة والمصادق عليها من قبل وزير المالية ، إضافة إلى إيضاح طريقة قيامه بمهمة الفحص القانوني ومجراها من خلال رسالة مرجعية محددة وفقا لقواعد دفتر الشروط المتفق عليه.
 - محافظ الحسابات ملزم بحضور اجتماعات الجمعية العامة كلما اقتضى الأمر لمناقشة تقريره.
 - محافظ الحسابات ملزم بالاحتفاظ بملفات عملائه لفترة تصل إلى 10 سنوات بداية من يناير إلى غاية آخر دورة محاسبية.

المبحث الثاني: الإطار النظري لجودة الإفصاح المالي

تعد جودة الإفصاح المالي مفهوما متداولاً بكثرة في الأوساط العلمية، حيث اهتم الباحثون بدراسته والبحث في علاقته بعدة متغيرات أخرى مثل إدارة المخاطر ودورة حياة الشركة، حوكمة الشركات، القدرة الإدارية، التنمية المستدامة... إلخ، حيث سنعرض في هذا المبحث البدايات الأولى للإفصاح المالي، مفهومه، أنواعه، إضافة إلى أهمية الإفصاح المالي، مقوماته ومتطلباته حسب النظام المحاسبي المالي SCF ، يليه مفهوم جودة الإفصاح المالي و مقاييسها، و في الأخير سنعرض العوامل المؤثرة في جودة الإفصاح المالي ومعوقاته.

المطلب الأول: البدايات الأولى للإفصاح المالي، مفهومه، وأنواعه

الفرع الأول: البدايات الأولى للإفصاح المالي

إن المُطلع على التاريخ الاقتصادي يجد أن ظهور وتطور مفهوم الإفصاح كان نتيجة العديد من العوامل التي هيأت الأرضية الخصبة للاهتمام به من قبل الباحثين الأكاديميين والمنظمات والهيئات

¹ المادة 34، 35، 36، 40 من قانون 10-01 ، ص08.

المهنية، وبالتالي فإن تتبع مسار تطوره يفسر لنا كيف انتقل من مجرد أداة لعرض وإيصال المعلومات إلى مطلب جوهري تنظمه قواعد ومبادئ وتحكمه معايير.

سنة 1837 تم نشر مقالة صحفية من قبل مجلة Railway magazine تطرقت فيها لأول مرة في التاريخ إلى موضوع الإفصاح، وحثت فيها على أهمية إفصاح الشركات عن معلوماتها المالية كل سدا سي، تعرض فيها معلومات مفصلة حول أرباحها المحققة، ومكونات رأس مالها، الإهلاكات، وتقييم موجوداتها¹، ومع بزوغ شمس الإفصاح كان المسيريون يديرون عملية الإفصاح عن المعلومات حسب الأغراض التي تخدم مصالحهم من خلال إمداد أصحاب المصالح بكم هائل من المعلومات غير المفيدة، وحجب المعلومات الهامة عنهم، زيادة على ذلك فإن الإفصاح الذي كان معروفا في تلك الفترة كان طوعيا، وهذا عائد لعدة عوامل أهمها عدم التركيز على التمويل المالي الخارجي، حيث كانت الغاية المحورية في ذلك الوقت هي تقليص الفجوة المعلوماتية بين الأصل والوكيل، ومن جانب آخر كان دور التدقيق محصورا في التحقق من دقة الأرقام المحاسبية دون الاهتمام بجوهرها، وفي سنة 1907 تم فرض التدقيق فأصبح إلزاميا نظرا للتحوّل والتوسع الذي شهدته الشركات ولجئها إلى التمويل الخارجي، الأمر الذي جعل من الإفصاح شرطا جوهريا لاستمرارية الاستغلال.²

أما على الصعيد العملي برزت الجذور الأولى للإفصاح المالي نتيجة للانفصال الذي حدث بين ملكية الشركات وإدارتها، والتفسير المنطقي لذلك أن صاحب المشروع يؤسس مشروعه الخاص الذي يدر عليه بعوائد مناسبة لرأس المال المستثمر حسب الطاقة التي تم صرفها لنجاحه وكان يكتفي بالبيانات الضرورية فقط التي تلبي حاجته، أو التي تطلبها الجهات الحكومية كإدارة الضرائب، وبعد توسع المشاريع وفتح فروع أخرى لها وطلب الاقتراض من المؤسسات المالية بغرض توسيع الاستثمارات الاقتصادية، صاحب ذلك النقلة النوعية التي حدثت في العلوم الإدارية من خلال ظهور فئة الإداريين الذين تولوا جانب التسيير للمشاريع دون المساهمة في الجانب المالي، إضافة إلى حاجة أصحاب المشروع إلى عمال متخصصين في مختلف المجالات والصناعات، وكل هذه العوامل مجتمعة عززت من ظهور معايير

¹ R.Brief R , "Accountants responsibility in historical perspective the accounting review",vol 50,No 2, 1975,p2.

²وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، "دراسة متقدمة في مجال المحاسبة المالية"، بدون طبعة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2012، ص 35.

الإفصاح التي ساهمت في تحقيق الحد الأدنى من المعلومات التي تمتاز بالدقة والنزاهة والموثوقية في الشركات الاقتصادية¹.

إن التطور الذي شهده الإفصاح كان وليد انفتاح المحاسبة على حقول المعرفة، التي من ضمنها "النظرية الحديثة للمعلومات"، حيث ساهمت في التأكيد على الأهمية البالغة للإفصاح من خلال الوسائل والمعارف التي أمدت بها المحاسبين، ومن نماذج ذلك مفهوم المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، إضافة إلى الدالة اللوغاريتمية التي جاء بها Shannon والتي تم توظيفها لتقييم الفائدة الإعلامية للتقارير المالية، وتقدير تكلفة المعلومات، وبالتالي استخدامها في تعيين الحد الأمثل لدمج عناصر القوائم المالية المفصّل عنها، مع الأخذ بعين الاعتبار الخسارة في المعلومات الناجمة عن هذا الدمج² و الجدول التالي يوضح أهم المحطات التاريخية التي مر بها الإفصاح:

جدول رقم (1-3): مراحل تطور الإفصاح المالي تاريخيا

السنة	الحدث
من القرن 17 إلى غاية القرن 19	ظهور شركات المساهمة وانفصال الملكية عن الإدارة.
1844	صدور أول قانون في إنجلترا يلزم الشركات ذات المسؤولية غير المحدودة على إصدار قوائم مالية دون تحديد شكلها أو مضمونها.
1845	صدور قرار ينص بموجبه على إلزام مدراء الشركات بإصدار ميزانية عمومية والتوقيع عليها ضرورة مراجعتها من قبل الملاك.
1862	صدور قانون يوضح المهام المترتبة على مدقق الحسابات مع إصدار نموذج للشهادة التي يرفقها بالميزانية العمومية.
1879	صدور قانون يفرض على البنوك ذات المسؤولية المحدودة أن تقوم بنشر قوائمها المالية سنويا وفحص حساباتها من طرف مدقق مستقل ومحايّد

¹ إبراهيم جابر السيد، الإفصاح المالي أثره وأهميته في نمو أعمال التجارة العربية داخل البلاد الأجنبية، ط1، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2014، ص 35-36.

² محمد مطر، نظرية المحاسبة، الطبعة الثانية، دار النشر الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، 2014، ص 337 - 338.

1900	صدور قانون يفرض على شركات المساهمة الإفصاح عن قوائمها بعد اعتمادها من قبل مدقق خارجي، مع إلزام الشركات الجديدة بالإفصاح عن مصروفات التأسيس، والعقود المبرمة والأسهم المصدرة خلال الاجتماع الأول للمساهمين.
1929-1928	صدور قانونين يفرضان على المؤسسات الإفصاح عن قائمة الدخل، وأيضا الفصل ضمن الميزانية بين الأصول الجارية وغير الجارية وأساليب تقييمها.
1933	صدور قانون يلزم الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية التي تطرح أسهمها للاكتتاب للمرة الأولى بإيداع قائمة تحتوي على المعلومات الهامة والجوهرية لدى الهيئات الحكومية مع إرفاق هذه القائمة في نشرة الاكتتاب.
1974	إصدار الكونغرس الأمريكي لتشريع فحواه إلزامية خضوع البنوك التجارية الصادرة من قبل لجنة البورصة من حيث قواعد وشروط الإفصاح.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الدراسات التالية:

أبو المكارم، وصفي عبد الفتاح، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر 2009، ص 21- 29.

عمر علي، عبد الصمد، حوكمة الشركات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2017، ص 176- 177.

يشير الجدول رقم (1-3) إلى أهم الأحداث التاريخية التي مهدت ظهور وتطور الإفصاح في كل من إنجلترا والولايات المتحدة الأمريكية اللتان قامت بإصدار العديد من التشريعات والقوانين التي تشجع وتنظم عملية الإفصاح، ودعت بهذا المؤسسات إلى الانفتاح أكثر على معلوماتها.

الفرع الثاني: مفهوم الإفصاح المالي

وردت العديد من التعريفات حول لفظ الإفصاح ونعرض أهمها كالتالي:

- تعريفه لغة

"يقال فَصَحَ الرَّجُلُ انطلق لسانه بكلام صحيح واضح، ويقال أَفْصَحَ الصَّباحُ بدا ضوءه وظهر، ويُقال أَفْصَحَ الأمرُ وضَح، والنهار خلى من الغيم، وعن مراده بينه ولخصه والفصاحة البيان وسلامة

الألفاظ من الإبهام وسوء التأليف، والفصيح يقال رجل فصيح يحسن البيان، وكلام فصيح سليم واضح يدرك السمع حسنه والعقل دقته، لسان فصيح طلق يعين صاحبه على إجادة التعبير"¹

ولقد ورد في الذكر الحكيم على لسان سيدنا موسى عليه السلام مخاطبا الله عز وجل قال تعالى:

"وَأَخِي هَارُونُ هُوَ أَفْصَحُ مِنِّي لِسَانًا فَأَرْسَلْهُ مَعِيَ رِدْءًا يُصَدِّقُنِي ۚ إِنِّي أَخَافُ أَنْ يُكَذِّبُونِ"²

- تعريفه اصطلاحا:

"الإفصاح المحاسبي هو عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدميها من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على دفاتر وسجلات الشركة"³.

وحسب تعريف آخر "يعني أن تشتمل القوائم المالية وملحقاتها على كافة المعلومات التي تمكن مستخدم هذه القوائم بالاعتقاد بأن هذه الأخيرة تمثل بعدالة مركز الشركة المالي ومصادر استخدامات الأموال فيها، كما تجعل القارئ يثق بأن ما عُرض في القوائم المالية وملحقاتها هي معلومات تساعده في تقويم أداء الشركة التي يرغب في اتخاذ القرار بشأنها"⁴.

وعرفه آخرون بأنه: "تقديم المعلومات المحاسبية إلى المهتمين بشكل قوائم مالية وبيانات تختلف باختلاف المنفعة المنشودة، والتي تتأثر باختلاف الأطراف المستفيدة من تلك المعلومات من جهة، وباختلاف مستواهم الثقافي ومعرفتهم بحقيقة الظروف الاقتصادية من جهة أخرى."⁵

كما تم تعريفه بأنه: "الإخبار الدقيق الموضوعي عن المعلومات المحاسبية بعد تحليلها ماليا، سواء أكان تحليلًا ماليًا ساكنًا بواسطة النسب المالية أو تحليلًا ماليًا ديناميكيًا باستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية"⁶.

1 مجمع اللغة العربية، المعجم الوسيط، ط4، مصر، مكتبة الشروق الدولية، 2004، ص690.

2 سورة القصص، الآية رقم 34.

3 محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، دار ابتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005، ص 578.

4 جبار محفوظ، استجابة الأسواق المالية للمعلومات المحاسبية دراسة حالة بورصة الجزائر خلال الفترة 1999 - 2004، مجلة العلوم

الإنسانية، جامعة قسنطينة، العدد 37، 2012، ص 189.

5 بن زابر مبارك، دور حوكمة الشركات من خلال مبدأ الإفصاح المحاسبي والمراجعة في الحد من الممارسات السلوكية في الأسواق المالية

دراسة قياسية باستخدام منهج الشبكات العصبية الاصطناعية، مجلة البشائر الاقتصادية، 2022، ص 221.

6 زهير خضير ياسين العاني، أهمية الإفصاح عن الأرباح والخسائر غير الاعتيادية مع إشارة للتطبيق العراقي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العراقية، العدد 12، 2006، ص 314.

وفي سياق حديث تم تعريف الإفصاح المالي بشكل أعمق حيث ينظر إليه على أنه: "عملية اتصال موجز ومختصر عن المعلومات المرتبطة باستراتيجية الشركة، أدائها، الحوكمة، التوقعات المستقبلية، في سياق بيئتها الخارجية وبطريقة تؤدي إلى خلق القيمة على المدى القصير، المتوسط والطويل"¹.

كما قامت بعض المنظمات والهيئات المهنية على غرار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الذي عرفه بأنه: "عرض للمعلومات في القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها بشكل يضمن إبراز الأمور الجوهرية والتي تضم محتوى القوائم المالية نفسها، المصطلحات المستخدمة فيها، الملاحظات المطبقة بها ودرجة ما فيها من تفاصيل وبكيفية تجعل لتلك القوائم قيمة إعلامية من وجهة نظر مستخدميها"².

وفي ضوء ما سبق من التعريفات المتنوعة للباحثين والهيئات المهنية، توصلنا إلى حوصلة شاملة حول مفهوم الإفصاح المالي تتمثل في النقاط التالية:

- يمثل الإفصاح وسيلة إخبارية لإيصال المعلومات المالية إلى الأطراف الداخليين (الإدارة العليا، المدراء التنفيذيين، نقابات العمال...) والأطراف الخارجيين (المستثمرون الحاليون والمحتملون، الدائنون، الموردون، العملاء، الهيئات الحكومية والتنظيمية والأكاديمية، والمحللون الماليون...).
- الإفصاح موجه إلى عدة مستخدمين تختلف حاجاتهم من الإفصاح كما يختلف مستواهم الثقافي والتحليلي للمعلومات المالية.
- قد يتضمن الإفصاح المالي معلومات كمية، كما يتضمن معلومات وصفية تكميلية للقوائم المالية.
- يلعب توقيت الإفصاح دورا هاما لدى أصحاب المصالح في توجيههم في عملية اتخاذ القرار، حيث تقعد المعلومة قيمتها وملائمتها إذا لم يتم استغلالها في الوقت المناسب.
- تعتبر الشركات التي توفر مستوى عالٍ من الإفصاح والشفافية بيئة آمنة للاستثمار.

¹ Feng Tianyuan, Cummings Lorne, Tweedie Dale, "Exploring 'Integrated Thinking' in Integrated Reporting : An Exploratory Study in Australia ", Journal of Intellectual Capital, Vol18, No 02, 2017, P.335

² رجب سعيد، أبو جراد، العلاقة بين التحفظ في السياسات المحاسبية والحاكمية المؤسسية وأثرهما على جودة الإفصاح عن البيانات المالية للمصارف المحلية المدرجة في بورصة فلسطين، مذكرة ماجستير الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2015، ص 109.

الفرع الثالث: أنواع الإفصاح المالي

أخذ الإفصاح العديد من الأشكال التي نوضحها كما يلي:

أ من حيث درجة تغطيته لحاجة المستخدمين:

■ **الإفصاح الكامل:** المقصود بالإفصاح الكامل ليس نشر جميع المعلومات المتعلقة بالمشروع بشكل عشوائي، وهذا راجع إلى ما يلي:¹

- تكلفة المعلومات نتيجة عملية الإنتاج والتوصيل حيث تمثل المعلومة سلعة يتم تداولها، ويجب مراعاة أن يكون العائد المتوقع من هذه المعلومات أكبر من تكلفتها، ماعدا بعض الحالات الخاصة التي يصعب التنبؤ بالمنفعة المتوخاة منها.

- وجود كم هائل من المعلومات يُصعب على المتلقي فهمها واستيعابها وتحليل العلاقات والنتائج الهامة المتعلقة بهذه المعلومات الكثيرة.

■ **الإفصاح العادل:** يتم فيه نشر القوائم المالية بطريقة منصفة في كل الأمور الجوهرية نسبيا المركز المالي، ونتائج الأنشطة والتدفقات النقدية للوحدة حسب المبادئ المحاسبية المعمول بها، ويعد ضرورة أخلاقية يبني عليها المدقق الخارجي انطباعه ورأيه النظيف أو غير المتحفظ، ويصرح أيضا بمستوى ملائمة الإفصاح عند التعبير عن رأيه بمصادقية².

■ **الإفصاح الكافي:** يعتبر الإفصاح الكافي من بين المفاهيم الأكثر تداولاً، ويعني الحد الأدنى من الإفصاح المالي الذي يجعل القوائم المالية خالية من التضليل، وينبغي على الإدارة العادلة أن تقوم بالإفصاح الكافي من أجل إشباع احتياجات جميع المستخدمين، ويجب على الإدارة أيضا الإعلام بجميع العناصر الأساسية الهامة والخاصة بالوضع المالي الحقيقية ونتائج الأعمال لأصحاب المصالح ونشرها ضمن القوائم المالية أو في الملاحظات المكملة لها³.

■ **الإفصاح الملائم:** ويعني الإفصاح الذي يتوافق مع حاجة أصحاب المصالح والظروف المحيطة بالمؤسسة، والمجال الذي تنشط فيه، حيث يجب التركيز على القيمة النفعية للمعلومة ونوعيتها

¹رضوان حلوة، حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 473.

²المرجع نفسه، ص 474.

³طلال محمد الجاوي، و فرات المالكي، الإفصاح المحاسبي الاستباقي وانعكاساته على مستخدمي القوائم المالية، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2017، ص 23.

وفائدتها بالنسبة للمساهمين والدائنين أكثر من التركيز على كمية المعلومات المفصح عنها، ويجب مراعاة ملائمة المعلومات لنشاط الوحدة وعواملها الداخلية¹

■ **الإفصاح التفاضلي:** يرتكز هذا النهج على التقارير السنوية المختصرة، حيث تتباين احتياجات المساهمين للإفصاح فبعضهم يحتاج معلومات شاملة وتفصيلية والبعض الآخر يكتفي بتقارير موجزة ذات تحليلات مالية مختصرة مبنية على التفاضل بين العناصر من خلال المقارنة بينها لإبراز التطورات الهامة والمسار العام لهذا التطور، غير أن الإفصاح التفاضلي لا يزال موضع جدل ويعد من الممارسات المرفوضة عموماً، حيث يُفترض في هذا المدخل أن المستثمر محدود الإدراك والمعرفة مقارنة بالمستثمر العادي الذي تتبناه مهنة المحاسبة والذي يتمتع بقدر من الفهم والمعرفة المالية².

ب من حيث الهدف من الإفصاح: ينقسم إلى الأنواع التالية:

- **الإفصاح الوقائي:** ويقصد به الإفصاح المبني على تلبية حاجة المستثمر الذي يتميز بوعي ومعرفة بسيطة حول القوائم المالية، حيث يسعى هذا النوع إلى عرض المعلومات المفصح عنها بشكل مبسط له، وتبسيط الضوء أكثر على المعلومات التي تمتاز بالموضوعية وتفادي عرض معلومات غير الموثوقة، وهذا بغرض ضمان الحفاظ على مصالح وحقوق هذا المستثمر من المعاملات المجحفة³، ومن الفروض التي بُني عليها الإفصاح الوقائي ما يلي:⁴
 - المستفيدون من المعلومات المنشورة هم الأطراف الخارجية للمؤسسة وخاصة المستثمرون الحاليون والمحتملون، الدائنون، والمقرضون ويعتبر المستثمر الخارجي محدود الإدراك والمعرفة.
 - المعلومات التي تعد محور اهتمام المستثمر الخارجي هي معلومات خاصة بالدخل والثروة التي يحققها المشروع.
 - من خلال المقارنة بين تكلفة المعلومة والعائد منها تعتبر القوائم المالية الموجهة للاستخدام العام أنسب طريقة للإفصاح المالي.

¹ لطيف زيود وآخرون، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 29، العدد 01، سوريا، ص 180.

² رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري والتطبيقات العملية، دار وائل للنشر والتوزيع، 2013، ص 218.

³ أحمد حابية، العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة لأراء الخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة)، مجلة المدير، المدرسة العليا للتسيير والاقتصاد الرقمي، الجزائر، المجلد 07، العدد 02، 2020، ص 49-50.

⁴ رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، مرجع سابق، ص 477.

- القوائم المالية الأساسية هي قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية، قائمة التدفق النقدي.
- تتصف القوائم المالية بالتكامل والترابط ويقصد بالترابط خضوع القوائم المالية لمبادئ القياس والتحقق المحاسبي، أما التكامل فيقصد به الإحاطة بكافة المعلومات الواردة في هذه القوائم لتحديد سيولة المؤسسة وربحياتها المستقبلية.
- **الإفصاح التثقيفي:** اقترن الإفصاح التثقيفي بالتوجه نحو الاهتمام بخاصية ملائمة المعلومة المالية التي تعد من الخصائص النوعية الجوهرية، التي جاء بها المدخل المعاصر للإفصاح، ومن أبرز النماذج للإفصاح التثقيفي ما يلي: عرض التنبؤات والتوقعات المستقبلية، الفصل بين الإيرادات العادية وغير العادية، الإفصاح عن الخطط والبرامج والمصادر المعتمد عليها للتمويل، وهيكّل رأس المال، بالإضافة إلى الإعلان عن عوائد الأسهم، واستراتيجيات الإدارة ورؤيتها المستقبلية.¹

ت من حيث إلزامية الإفصاح: تم تقسيمه إلى الأنواع التالية:

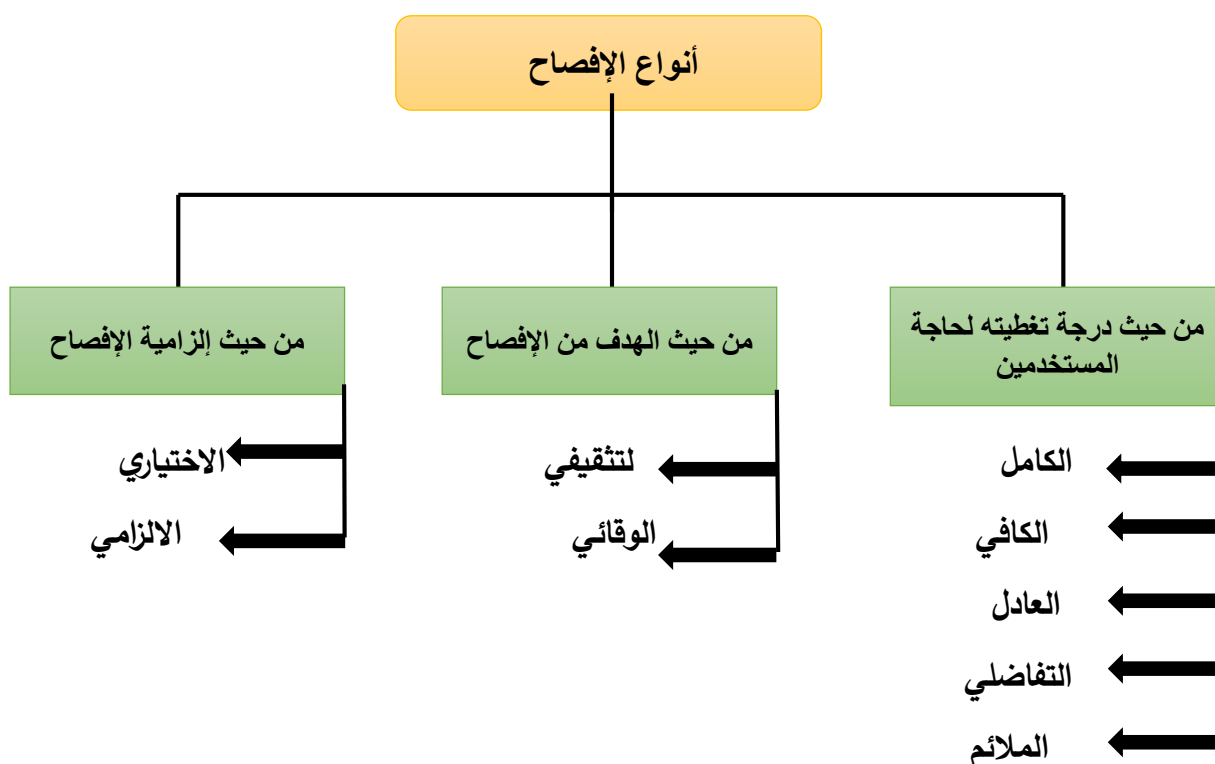
- **الإفصاح الاختياري (الطوعي):** بغرض إمداد أصحاب المصالح بمعلومات تكميلية تساعد في اتخاذ القرار، قد تفصح الشركة عن معلومات اختيارية وغير إجبارية من طرف المشرع أو الهيئات المهنية، حيث دعت هذه الأخيرة المؤسسات لتبني الإفصاح الاختياري، ولتحقيق هذا الغرض تم تكوين لجنة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB سعيًا منه للتحسين من جودة الإفصاح المالي وُحّد مجال عمل هذه اللجنة كالتالي:
- القيام بتحليل بعض المعلومات المفصّل عنها ضمن الإفصاح الطوعي والتي تعد جوهرية خلال عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية.
- العمل على تحديث التوصيات لمواكبة ضوابط الإفصاح ضمن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً وهيئة تداول الأوراق المالية والتقليص من كم المعلومات المنشورة.
- دراسة النظم الإلكترونية الراهنة لتداول المعلومات، ومتابعة تأثير التكنولوجيا الخاصة بالإفصاح عن الأنشطة المستقبلية للمشروع.²

¹نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، أثر نماذج وقواعد الإفصاح المحاسبي المستحدثة على كفاءة سوق الأوراق المالية المصرية، المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات، مجلة الشروق للعلوم التجارية، العدد 06، 2012، ص 08.

- الإفصاح الإلزامي: يعد هذا النوع من الإفصاح مهما حيث يلزم الوحدات الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تقوم بالتحفظ عنها، ويحتوي على المعلومات الواجب الإفصاح عنها بنص القانون واللوائح التنظيمية مثل القوانين المنظمة للشركات، اللوائح المعتمدة في البورصة، والمعايير المحاسبية المعتمدة¹.

ويوضح الشكل التالي رقم (3-1) أنواع الإفصاح التي ذكرناها آنفا:

الشكل (3-1) رقم: أنواع الإفصاح



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على أنواع الإفصاح

¹ طلال محمد الجاوي، وفرات المالكي، مرجع سابق، ص 23.

المطلب الثاني: أهمية الإفصاح المالي، مقوماته ومتطلباته حسب النظام المحاسبي المالي

SCF

الفرع الأول: أهمية الإفصاح المالي

حسب رأي متخذي القرار وأصحاب المصالح تتبلور أهمية الإفصاح المالي في غرضين رئيسيين، الهدف الأول هو خلو القوائم المالية من التضليل والذي يعتبر هدفا وقائيا، أما الثاني هو أن تكون هذه القوائم ركيزة أساسية يبني عليها المستخدم قراراته ويمثل هذا الأخير هدفا إعلاميا، حيث لا تعد مهمة الإفصاح المالي مجرد وسيلة إخبارية ونشر لنتائج القياس المحاسبي بل تعدت ذلك إلى معالجة الاختلالات في المعلومات السابقة، كما أن مفهوم الإفصاح لا يشمل توجيهات الاتصال المحاسبي فقط والتي تهتم بشرح وبيان المعلومات المحاسبية بل شمل الإفصاح أيضا معلومات تكميلية كمية ونوعية، واقعية أو مُقدَّرة¹

الغرض من الإفصاح المالي هو تحقيق الفائدة الاقتصادية والجدوى الإعلامية حيث يعد وسيلة للحصول على المعلومات وتداولها من زاوية نظر أصحاب المصالح، ومسألة الإفصاح تهتم بنقل المعلومات التي تحمل قيمة إعلامية حول جميع العناصر الأساسية في المؤسسة بُغية اتخاذ القرارات الرشيدة².

أهمية الإفصاح بالنسبة للمستثمرين:³

- تحسين المعلومات التي يملكها المساهمون: المعلومات ذات الجودة تساعد على التنبؤات المستقبلية وتقلص من درجة التفاوت في المعلومات المنقولة في السوق المالي، وحسب علم التداول information trade فإن هذا الاختلاف في المعلومات بين المساهمين يؤدي لكسب بعضهم أرباحا على حساب مصلحة مساهمين آخرين.
- التأثير على قرارات المستثمرين ورفع حصة السيولة: يخفض الإفصاح من الفجوة المعلوماتية ومن الممارسات الاحتيالية، ويوفر النزاهة في قواعد المنافسة، و يعزز من مصداقية المعلومات

¹ عبد القادر بكيجل، النظام المحاسبي المالي ومدى تأثيره في دعم الشفافية والإفصاح ببورصة الجزائر، أطروحة الدكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، الشلف جامعة حسيبة بن بوعلي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017، ص116.

² بلعادي عمار، وجا وحذو رضا، دور حوكمة الشركات في ارساء قواعد الشفافية والإفصاح، الملتقى العلمي الدولي الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، واقع رهانات وآفاق جامعة أم البواقي، 7-8 ديسمبر، 2010، ص 7.

³ Etienne Farvaque et al, **corporate disclosure: A review of its (direct and indirect) benefits and costs**, economie internationale, CAIRN.INFO, 2011, 2011/4 n° 128, pp 10-13.

المالية، الأمر الذي ينتج عنه استقطاب العديد من المستثمرين إلى السوق وبالتالي ترتفع نسبة السيولة وتتنخفض بذلك تكلفة رأس المال.

- **التأثير في السلوك الإداري:** من خلال التطوير من أداء الإدارة التنفيذية، والاهتمام بالقرارات التي يتخذها المديرون مع مراعاة الآثار الناجمة عن تكلفة رأس المال، حيث يمتلك المساهمون إحاطة كاملة بالشركة ووضعيتها المالية أكثر من المستثمرين الأمر الذي ينجم عنه فشل السوق بسبب عدم تماثل المعلومات واستخدام الإدارة هذه المعلومات لمنح صورة مغلوطة للمستثمرين، وبناءً على ما سبق يؤثر الإفصاح المالي بشكل إيجابي في سلوك الإدارة، وإنعاش حركة السوق المالي.

أهمية الإفصاح بالنسبة لأصحاب المصلحة الآخرين:

وفقاً لـ Michael HARVAY and Fred KEER يساهم الإفصاح المالي في تحقيق الميزات الثلاثة الآتية:¹

- تحديد الطريقة المثلى لاستغلال الموارد الاقتصادية المتوفرة من أجل اختيار القرارات الملائمة لبلوغ الأهداف المُستَهدَفة.
- يمكن الإدارة من إبراز مسؤوليتها الاجتماعية، ودورها الفعال في توفير السلع والخدمات.
- إمداد المتعاملين في السوق المالي بالمعلومات الملائمة والموثوقة مما يعزز في تنظيم حركة السوق وإنعاشها.

الفرع الثاني: مقومات الإفصاح المالي

يرتكز الإفصاح ضمن القوائم والتقارير المالية المنشورة على عدة مقومات تتمثل في:

■ تحديد المستخدم المستهدف للمعلومة المحاسبية:

من المعلوم أن هناك أطرافاً عديدة تهتم بالمعلومات المالية وليس طرفاً واحداً، حيث تشمل المستثمرين الحاليين أو المرتقبين، وفئة المقرضين من البنوك وغيرها من المؤسسات المالية، والهيئات الحكومية ذات الطابع الضريبي والتخطيطي والإشرافي، إضافة إلى الهيئات الأكاديمية كالجوامع

¹ Michael HARVAY and Fred KEER, **Financial accounting theory and standards**, second edition, prentice hall international, London, 1983, p 173.

والمخابر البحثية والمعاهد، وأيضا الهيئات ذات الطابع الرقابي وغيرهم من الأطراف كل حسب الغرض والدور الذي يضطلع به¹

وفي هذا الشأن ينبغي على الإدارة تحديد الجهة المستقبلة لهذه المعلومة قبل تحديد الهدف، وتكمن أهمية ذلك في اختلاف الأغراض التي تبحث عنها الجهات المختلفة من المعلومة، ويسهل هذا الأمر تحديد المميزات التي يجب أن تتوفر في المعلومات وعلى وجه التحديد خاصية الملائمة لأن كل طرف لديه المعرفة والخبرة التي ستمكنه من تحليل وتفسير هذه المعلومة بناءً على ذلك²، إضافة إلى الوعي الثقافي الذي يملكه أصحابها وخاصة إذا كانوا مُلمّين بأساليب ومؤشرات التحليل المالي التي تمكنهم من التنبؤ بمستقبل الشركة واستخلاص بعض المعطيات والنتائج المفيدة منها.

تُصنّف الأطراف المستفيدة من المعلومات المالية إلى أطراف داخلية وأطراف خارجية، وتختلف احتياجاتهم المعلوماتية لهذا قد تكون بعض المعلومات ملائمة لطرف ولكنها لا تناسب طرفاً آخر، كما تلعب الخبرة الميدانية والمعرفة المالية والادراك والمستوى التعليمي للمتلقّي في تعزيز فهمه واستغلاله للمعلومة، وخاصة إذا ما كانت له القدرة على التحليل المالي للبيانات واستنتاج نتائج مفيدة له بناءً على المعلومات التي تلقاها من الوحدة الاقتصادية³

■ تحديد الغرض من الإفصاح عن هذه المعلومات المالية:

يجب تحديد الهدف المرجو من استخدام المعلومات لقياس مدى ملائمتها، حيث تمثل الأهمية النسبية مؤشراً نوعياً لتعيين المعلومات التي يجب الإفصاح عنها بدقة⁴، وتختلف القيمة النفعية للمعلومة حسب الزاوية التي يراها منها كل مستخدم أي حسب غايته من الحصول على المعلومة وتوظيفها حسب ما يخدم مصالحه فالمستثمر المحتمل مثلاً تهمة مدى ربحية السهم والعائد منه والمقارنة بينه وبين مختلف الأنشطة الاستثمارية الأخرى المتاحة حتى يقرر الاستثمار فيها من عدمه، أما البنوك والمؤسسات المالية فلا يهمها ربحية الوحدة الاقتصادية فقط بل تسعى للتعرف على مواضع الخطر التي تواجهها الشركة ومثانة موجوداتها وقياس المديونية الحالية لها التي تؤثر بشكل كبير في الوضعية المالية للشركة، كما

¹ إبراهيم جابر السيد، مرجع سابق، ص 48.

² موسى السويطي ومطر محمد، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، ط 2، دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص 337.

³ إبراهيم جابر السيد، مرجع سابق، ص 48-49.

⁴ فؤاد صديقي، مسعود صديقي انعكاس النظام المحاسبي المالي على سياسات الإفصاح في الجزائر، مداخلة ضمن ملتقى وطني حول واقع وفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، الوادي، جامعة الوادي، 2013، ص 04

يهتم المقرضون بمعرفة الخطط والاستراتيجيات المستقبلية للشركة لتحديد مدى ملائمتها للمجتمع والبيئة المعاشة¹

■ تحديد طبيعة ونوع المعلومات المفصح عنها:

يجب أن يتضمن الإفصاح المالي والمحاسبي القدر الأدنى من المعلومات الواردة في القوائم المالية، والمعلومات التكميلية الواردة في الهوامش والملاحق المتممة للقوائم، والتي تخضع للمبادئ والقواعد المحاسبية مثل التكلفة التاريخية، الأهمية النسبية، الحيطة والحذر، حيث تؤثر هذه الأخيرة في كم ونوع المعلومات الواجب نشرها، الأمر الذي يؤثر بطريقة كلية أو نسبية على المعلومة وقيمتها، كما تلعب الخصائص النوعية المتمثلة في الموضوعية والقابلية للتحقق دوراً في التأثير على طبيعة المعلومة، مما يؤدي للمقارنة واختيار البديل الأمثل بين الخصائص لبلوغ الغايات المسطرة²

وحسب ROSS فإن: "الإفراط في تفاصيل المعلومات التي يتم الإفصاح عنها قد يقود في كثير من الأحيان إلى توفير معلومة غير جيدة تعقب معلومة جيدة، مما يؤدي إلى تخفيض في نوعية القرار وهذا بعكس الحال فيما لم يتوفر لمتخذ القرار سوى المعلومة الجيدة فقط"³

■ تحديد أساليب الإفصاح:

هناك الكثير من الطرق للإفصاح المالي والمحاسبي التي يتم من خلالها عرض وإبراز الأحداث الاقتصادية من خلال القوائم والتقارير المالية والملحقات، مع العلم أن هذه الطرق لا تعوض بعضها وإنما تعتبر متممة لبعضها البعض، ويعتمد اختيار أي أسلوب من هذه الأساليب على طبيعة المعلومات المفصح عنها، حيث يتم تصنيفها إلى معلومات رئيسية والتي تعرض ضمن القوائم المالية، ومعلومات ثانوية يتم عرضها ضمن الملاحق والهوامش، وأخرى وصفية لا يتم إدراجها ضمن القوائم المالية⁴

■ تحديد الوقت المناسب للإفصاح:

¹ إبراهيم جابر السيد، مرجع سابق، ص 49-50.
² حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، دراسة اختبارية على شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية، الدنمارك، 2010، ص 52.
³ وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، كوبنهاجن، الدنمارك، 2007، ص 378.
⁴ المبروك أبو زيد محمد، المحاسبة الدولية وانعكاسها على الدول العربية، مصر، إيتراك للنشر والتوزيع، 2005، ص 583.

ركز في هذا الصدد مجلس المبادئ المحاسبية APB على أهمية توقيت الإفصاح، حيث ينبغي الالتزام بالمدة المحددة حتى يكون الإفصاح مفيدا، ودعا إلى أهمية نقل المعلومات للمستخدمين في الوقت المناسب حتى تكون فعالة في اتخاذ القرار، لأن وصولها إليهم متأخرة قد يفقدها قيمتها، مع الأخذ بعين الاعتبار خاصية دقة واكتمال المعلومات المنشورة¹

الفرع الثالث: متطلبات الإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي SCF

■ الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي:

قامت الجزائر بعد نيل استقلالها بانتهاج المنظومة التشريعية والقانونية الفرنسية، حيث واصلت الاعتماد على المخطط المحاسبي العام PCG لسنة 1957 حرصا على استمرار النشاط الاقتصادي، ولكن بعد ذلك حل محله المخطط الوطني المحاسبي PCN سنة 1973 كونه أكثر ملائمة للتحويلات الاقتصادية التي حصلت في الجزائر ولاحتياجات الاقتصاد الوطني، و أدى هذا الأخير دوره بفعالية إلى غاية سنة 1988، حيث شهدت هذه الفترة أحداثا وتطورات على المستوى الدولي، وكان لابد للجزائر من مواكبة هذه التطورات وعليه بدأت بؤادر التغيير سنة 1998 والتي أسفرت عن اعتماد النظام المحاسبي المالي SCF المستوحى من معايير المحاسبة الدولية IAS ، والذي جرى العمل به رسميا في المؤسسات الجزائرية سنة 2010.²

■ أسباب توجه الجزائر نحو التحول إلى النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبة الدولية:

هناك العديد من الأسباب التي شكلت أرضية خصبة لتبني النظام المحاسبي المالي ودفعت الجزائر إلى هذا التوجه الجديد وتتمثل هذه الأسباب في:³

■ الأسباب الداخلية:

- انتقال الدولة من كونها عنصرا فعالا إلى عنصر منظم ومشرف على النشاط الاقتصادي والتجاري.

¹ الجبوري بابان ابراهيم عليوي، الإفصاح الكامل عن المشتقات المالية كأحد أدوات الاستثمار وأثره على ثقة التعاملات مع الشركات، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 24، 2012، ص 271.

² سعدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي - دراسة عينة من المؤسسات - أطروحة دكتوراه. قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص 102-106

³ سعدياني محمد السعيد، ورزيقات بوبكر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي SCF مع المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS دراسة تحليلية تقييمية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 2، العدد 01، 2018، ص 258.

- عدم مواكبة المخطط المحاسبي الوطني للنهج الاقتصادي الحديث للجزائر.
- اعتبار المخطط المحاسبي الوطني كأداة لاحتساب وتحديد الوعاء الضريبي بالدرجة الأولى وهذا لأنه يهتم بتلبية متطلبات الإدارة الجبائية.
- اغفال المخطط المحاسبي الوطني للرؤية الاقتصادية وتركيزه على الجانب القانوني البحت.
- مبالغة المؤسسات الاقتصادية في ظل المخطط المحاسبي الوطني في تطبيق مبدأ الحيطة والحذر مع إغفالها لمبدأ الصورة الصادقة حرصا منها على توفير الضمانات اللازمة تحسبا لحدوث حالة إفلاس.

■ الأسباب الخارجية:

- سعي الجزائر لتوفير الشروط اللازمة للشراكة مع الاتحاد الأوروبي، والانخراط ضمن المنظمة العالمية للتجارة من خلال انتهاجها لمعايير المحاسبة الدولية.
- بعد انتقال دور الدولة من جهة وصية على القطاع الخاص إلى جهة منظمة له فقط، برزت الحاجة إلى التمويل من القطاع الخاص في عدة دول.
- لجوء المؤسسات للأسواق المالية العالمية من أجل التمويل وعدم اعتمادها على السوق المحلي فقط، وهذا نتيجة لتوسع الشركات وتنامي الاستثمارات.
- إلزامية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في حالة اللجوء للأسواق المالية للحصول على خدمة ما.
- ضرورة استخدام معلومات ذات مصداقية وموثوقية وموحدة وموافقة لمعايير المحاسبة الدولية بهدف تسهيل عملية تداول المعلومات المحاسبية وتجميع الحسابات الخاصة بالشركات متعددة الجنسيات تحقيقا لمتطلبات الانفتاح الاقتصادي.

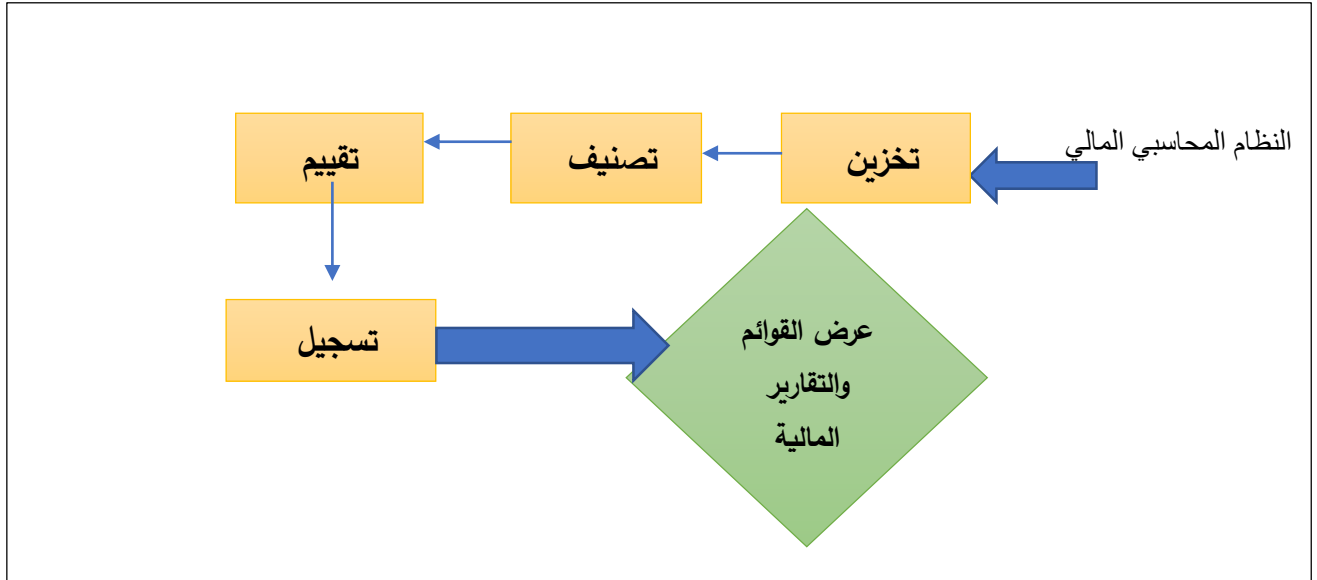
■ مفهوم النظام المحاسبي المالي:

حسب نص المادة 03 من القانون 11-07 يعرف النظام المحاسبي المالي بأنه: "عبارة عن نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف

تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية¹

ومن خلال هذا التعريف قمنا بتصميم الشكل التالي الذي يعكس النظام المحاسبي المالي:

الشكل رقم (1-4): النظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على تعريف النظام المحاسبي المالي

- أهداف النظام المحاسبي المالي: تتمثل في:²
 - السعي لمواكبة الأنظمة المحاسبية الدولية من خلال اعتماد النظام المحاسبي المالي.
 - الاستفادة من تجربة الدول المتقدمة حول اعتمادها النظام.
 - توحيد النظام لمختلف الوحدات التي تلتزم به وبالتالي إمكانية إجراء تعاملات اقتصادية بين المؤسسات المحلية والمؤسسات الأجنبية.
 - استقطاب المستثمرين الأجانب من خلال توفير بيئة مناسبة للعمل المحاسبي وتوحيد الطرق المحاسبية
 - بلوغ مستوى عال من الشفافية في الإفصاح عن المعلومات بهدف تحقيق العقلانية.
 - السعي لترقية القوائم المالية حتى تصبح مناسبة ومفهومة على المستوى الدولي.

¹ المادة 03، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية 25 نوفمبر 2007، العدد 74 القانون رقم 07-11 يتضمن النظام المحاسبي المالي، ص 03.

² تبة سومية، دور المعايير المحاسبية الدولية معايير الإبلاغ المالي الدولية في تفعيل التحليل المالي بالمؤسسة - دراسة حالة المؤسسة الوطنية للهندسة المدنية والبناء، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي - مخبر مستقبل الاقتصاد الجزائري خارج المحروقات - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة أحمد بوقرة بومرداس، العدد 01، 2013، ص 233.

- إثبات الجزائر لوجودها ومكانتها في المحافل الدولية ولدى المنظمات المالية.
 - إبراز قواعد ومحددات إعداد القوائم المالية حسب متطلبات المعايير الدولية.
 - تسهيل إجراء مقارنة بين الوضعية الحالية للمؤسسة ووضعيته في الدورات المحاسبية السابقة، وكذلك مقارنتها مع المؤسسات الأخرى التي تنشط في السوق المحلي والدولي
 - الإفصاح عن القدر الكافي من المعلومات الموثوقة لاستقطاب المستثمرين وتسهيل متابعة استثماراتهم
 - اعداد الوثائق الجبائية بشفافية نتيجة لتسجيل مختلف تعاملات المؤسسة بشكل موثوق وكامل.
 - تمكين الشركات متعددة الجنسيات من التكيف أكثر مع الأنظمة والتقارير الداخلية إثر توحيد الإجراءات المحاسبية عالميا
 - انسجام النظام الحاسبي بشكل كلي مع الموارد المعلوماتية التي تسمح بالحد الأدنى من التكاليف المتعلقة بتسجيل البيانات المحاسبية وتحرير القوائم المالية والإفصاح عن تقارير التسيير.
- أساليب الإفصاح المالي حسب النظام المحاسبي المالي:

يعتبر الإفصاح المحاسبي من أهم وظائف المحاسبة، وقد ركزت الجزائر من خلال تبنيها للنظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية على الإفصاح عن معلومات، ويظهر هذا من خلال العمل على تحسين المعلومة المحاسبية من خلال جعلها تتلاءم مع ما هو معمول به دوليا، وقد أشار النظام المحاسبي المالي إلى ضرورة الإفصاح المحاسبي من خلال ما جاء في نص المادة 11 من المرسوم التنفيذي 08-156، والتي نصت على ضرورة أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على قرار مستعملها اتجاه المؤسسة، بالإضافة إلى المادة 19 من نفس القانون، والتي أشارت إلى أنه يجب أن تستجيب القوائم المالية بطبيعتها ونوعيتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة، من خلال منح معلومات حقيقية عن الوضعية المالية والنجاعة وتغيير الوضعية المالية للمؤسسة¹.

عُرفت القوائم المالية بأنها: "مجموعة كاملة من الحسابات تتضمن الميزانية، جدول حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة قائمة تغيرات الاموال الخاصة، والملاحق والهدف من هذه القوائم تقديم

¹ المادة 11 و 19، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 28 ماي 2008 العدد 27، المرسوم التنفيذي 156-08 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ص 12-13.

المعلومات عن الوضعية والأداء المالي من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية¹، وتتمثل هذه القوائم المالية في:

- **الميزانية:** "هي جدول يمثل الذمة المالية للمؤسسة في تاريخ معين عادة في N/12/31 ويلزم الفصل بين عناصر الأصول والخصوم"²

وحسب الفقرة رقم 1.220 التي جاءت في الفصل الثاني من الجريدة الرسمية الصادرة في 25 مارس 2009 لتحديد المعلومات التي تلزم المؤسسات بالإفصاح عنها كحد أدنى ورد ما يلي: "في جانب الأصول: التثبيتات المعنوية، التثبيتات العينية، الإهلاكات، المساهمات، الأصول المالية، المخزونات، أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)، الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقاً)، وخزينة الأموال الإيجابية ومعدات الخزينة الموجبة"³

جانب الخصوم فيتم الإفصاح على: "رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة المؤسسات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى، الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة، الموردون والدائنون الآخرون، خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)، رصيد الأعباء والخصوم المماثلة (منتجات مثبتة مسبقاً)، خزينة الأموال السالبة ومعدات الخزينة السالبة"⁴.

■ حساب النتائج:

"هو بيان يلخص الأعباء التي تحملتها المؤسسة خلال الفترة المالية الحالية، بالإضافة للمنتجات التي قدمتها المؤسسة ويتم إعداد حساب النتائج على أساس الاستحقاق وينقسم حساب النتائج الى نوعين حساب النتائج حسب الطبيعة وحسب الوظيفة، بالنسبة لحساب النتائج حسب الطبيعة فيتم إدراج الأعباء

¹ Barneto, p. **Normes IAS/IFRS Application Aux Etats Financier** (Vol. 2). Paris: DUNDOD, 2006, p261.

² Merzouk, N., & Bechkir, A. **Comptabilité Général approfondie Selon le SCF**. Algerie: Pages Bleues, 2016, p14.

³ الفقرة 1.220، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 25 مارس 2009، العدد 19، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص 23.

⁴ المرجع نفسه، ص 23.

التي تتحملها المؤسسة حسب طبيعتها وطبيعة الحسابات التي تسببت في هذه الأعباء في حين أن حساب النتائج حسب الوظيفة يعترف بالأعباء على حساب الوظيفة التي تتسبب فيها¹

ونشير بهذا الخصوص أن حساب النتائج الخاص بالنظام المحاسبي يختلف اختلافا تاما عن حساب النتائج الذي ورد ضمن المخطط المحاسبي الوطني سنة 1975 الذي يتكون من جانب مدين وجانب آخر دائن، أما النموذج الحديث لحساب النتائج للنظام المحاسبي المالي يتضمن جانبا واحدا يجمع بين النتائج والأعباء ، إضافة إلى إطار مخصص للملاحظات ، إطارين آخرين لعرض مبالغ السنة الحالية N ومقارنتها مع السنة السابقة N-1.²

وحسب ما ورد في الفقرة 2.230 لنفس القرار، والتي تتضمن المعلومات الواجب الإفصاح عنها كحد أدنى في مضمون حساب النتائج والتي تنص على ما يلي: " تحليل الأعباء حسب طبيعتها والذي يسمح بتحديد مجاميع التفسير الرئيسية المتمثلة في (الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي للاستغلال)، منتجات الأنشطة العادية، المنتجات المالية والأعباء المالية، أعباء المستخدمين، الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة، المخصصات للاهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيات العينية، المخصصات للاهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيات المعنوية، نتيجة الأنشطة العادية، العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)، النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع، والنتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لمؤسسات المساهمة"³

■ جدول سيولة الخزينة:

يمنح هذا الجدول مستخدمي القوائم المالية المعلومات اللازمة لقياس، ومعرفة مدى استطاعة المؤسسة على خلق تدفقات نقدية، كما يعطي صورة شاملة حول سياسة المؤسسة في استغلال النقدية المتاحة لديها⁴.

ووفقا لنص الفقرة 2.240 من القرار المشار إليه آنفا والمتعلق بالحد الأدنى للإفصاح في جدول سيولة الخزينة، ورد ما يلي: " التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية (الأنشطة التي تتولد عنها منتجات

¹ هوام جمعة، المحاسبة المعقدة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبة الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010 ، ص 264

² ربيع حنيفية، بوعلام صالح، وعبد الحميد حسياني، الواضح في المحاسبة المالية وفق والمعايير الدولية، الجزائر، منشورات كليك، 2013 ، ص432.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 25 مارس، 2009، ص24-25.

⁴ المرجع نفسه، ص26.

وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة بالاستثمار وبالتمويل)، التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال عن اقتناء وتحصيل الأموال عن بيع أصول طويلة الأجل)، التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض)، تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم تقدم كال على عدة وترتيب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملية للاستثمار أو التمويل¹.

■ جدول تغير الأموال الخاصة:

حسب نص الفقرة 1.250 التي تشير إلى المعلومات الواجب الإفصاح عنها في جدول تغير الأموال الخاصة، حيث ورد في فحواها ما يلي: "النتيجة الصافية للسنة المالية، تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال، المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة، عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...)، توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية"².

■ ملحق الكشوف المالية:

ويعرف بأنه "التقارير والجداول الملحقه تستخدم هذه الوسيلة لإظهار بعض المعلومات الإضافية والتفاصيل التي يصعب بل يستحيل إظهارها في صلب القوائم المالية وقد تستخدم هذه الوسيلة ضمن وسيلة الملاحظات والهوامش أو في صورة تقارير مستقلة وغير ذلك"³.

وحسب نص المادة 1.260 من نفس القرار الذي يحدد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها ضمن الملحق والتي تتمثل حسب نص المادة فيما يلي: "القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة)، مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة؛ المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو المؤسسة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه المؤسسات أو مسيرتها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة،

¹ لجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 25 مارس، 2009، ص26.

² المرجع نفسه، ص26-27.

³ الجعيري مجدي أحمد، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية دراسة ميدانية على الشركات السعودية للصناعات الأساسية، سابك شركة مساهمة سعودية، مجلة الأكاديمية العربية، الدنمارك، العدد 09، 2011، ص08.

حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات؛ المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الضرورية للحصول على صورة وفيّة¹

مع العلم أن عرض المعلومات المذكورة آنفاً في ملحق الكشف يتم مع التركيز على الخاصيتين التاليتين لضمان جودة الكشف: معيار الأهمية النسبية، ومعيار ملائمة المعلومة المالية²

المطلب الثالث: مفهوم جودة الإفصاح المالي ومقاييسها

الفرع الأول: مفهوم جودة الإفصاح المالي

قبل أن نتطرق إلى مفهوم جودة الإفصاح المالي لابد من تحديد مفهوم الجودة أولاً والتي يمكن تعريفها كما يلي:

■ مفهوم الجودة:

تم تعريف الجودة على أنها "أسلوب للقيام بالأعمال من أجل زيادة القدرة التنافسية للمنظمة من خلال التحسين المستمر لجودة منتجاتها وخدماتها وأشخاصها وعملياتها وبيئتها من خلال دمج أساليب الإدارة الأساسية وجهود التحسين الموجودة والأدوات الفنية في أسلوب منضبط يركز على التحسين المستمر للعملية المتمثلة في بلوغ الرضا للعميل من خلال نظام متكامل للأدوات والأساليب والتدريب"³

كما عرفها معهد الجودة الفيدرالي الأمريكي على أنها: "أداء العمل الصحيح، وبالشكل الصحيح من المرة الأولى، مع الاعتماد على تقييم المستفيد في معرفة مدى تحسن الأداء"⁴

■ مفهوم جودة الإفصاح المالي: وردت العديد من التعريفات حول هذا المفهوم فكل اتجاه عرفها من

زاوية نظره الخاصة أو من خلال الهدف المرجو منها ومن بين هذه التعريفات ما يلي:

- الاتجاه الأول: عرفه ثلة من الباحثين من خلال المنفعة المتوقعة منه وتلبيته لحاجات

المستخدمين، حيث ورد في هذا الشأن التعاريف التالية:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 25 مارس، 2009، مرجع سابق، ص 38-41.
² هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص 266.
³ الراشد محمد بن عبد العزيز، إدارة الجودة الشاملة دراسة نظرية ونموذج مقترح لها في مكتبة الملك فهد الوطنية، مجلة مكتبة الملك فهد الوطنية، المجلد 17، العدد 2، 2011، ص 06.
⁴ مهدي صالح السامرائي، إدارة الجودة الشاملة في القطاعين الإنتاجي والخدمي، دار جرير، الأردن، 2007، ص 28.

تعرف جودة الإفصاح المحاسبي بأنها "مصادقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات"¹

وتعرف كذلك على أنها: "مدى مطابقة عملية الإفصاح مع متطلبات مستخدمي القوائم المالية، حيث تسعى المؤسسات إلى مراقبة عمليات الإفصاح للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة، وذلك من خلال تقليل الأخطاء وكشف الانحرافات بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية"²

- **الاتجاه الثاني:** عرفه باحثون آخرون بناءً على الخصائص التي تتميز بها المعلومة المقدمة لأصحاب المصالح، فوفقاً للأدبيات المتعلقة بالجودة من الضروري معرفة رأي مستخدم المعلومة المالية حول مسألة جودتها فهو المسؤول عن تحديد جودة المعلومة المالية بناءً على توفر ميزة الملائمة والأهمية فيها، و على هذا الأساس تعتبر المعلومة ذات جودة إذا كانت تؤدي لإشباع حاجات المستخدمين وتقوم الإدارة بإعدادها حسب معايير محددة مسبقاً بهدف الحصول على معلومات ملائمة، لذا فإن المرونة والذكاء في حسن استغلال المعلومة يعبر عن معنى جودتها³

ووفقاً للبيان رقم 02 الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية FASB والذي حدد من خلاله معايير محددة لتحديد مدى جودة المعلومة المالية من خلال طرحه لجملة من الخصائص النوعية التي تعد مؤشراً للحكم على جودتها، وأضاف أيضاً أن قيمة المعلومة وجودتها تكمن في مدى مساهمتها في صناعة قرارات المستخدمين، و تم تحديد هذه الميزات الخاصة التي يجب أن تحملها المعلومات الواردة في القوائم المالية حتى تتصف بالجودة⁴

- **الاتجاه الثالث:** يشير هذا الاتجاه إلى أنه عقب تطور الأسواق المالية وزيادة نشاطها تم التعبير عن جودة الإفصاح المالي من خلال دوره كأداة فعالة للمساهمين والمستثمرين المحتملين، المحللين الماليين، والسماسرة، والتي تمكنهم من التحليل المالي للمعلومات التي تنشرها الشركة

¹ علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006، ص 03.

² حسين القاضي، التدقيق الداخلي، الطبعة الأولى، منشورات جامعة دمشق، دمشق، سوريا، 2008، ص 103.

³ عوض الله جعفر الحسين أبو بكر، أهمية وجودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، مجلة السودان للعلوم والتقانة، العدد 12، المجلد 02، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2012، ص 112.

⁴ هوام جمعة ولعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، مداخلة في الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع رهانات وأفاق)، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي، -يومي 08/07 ديسمبر 2010، ص 11.

والتي على أساسها يتم التنبؤ بالعوائد المستقبلية للشركة ومكانم الخطر وتحديد مدى ربحية الصفقات الاستثمارية، حيث وردت في هذا الشأن التعاريف التالية:

جودة الإفصاح المالي هي: "الكشف عن المعلومات التي تهم المستثمرين وتتضمنها البيانات المالية وتقارير مفتشي الحسابات، والتي تؤثر في سعر الورقة المالية ويجب أن يكون الكشف هاما وللجمهور وليس فقط لحملة الأوراق المالية والمستثمرين وذلك من خلال الصحف اليومية وبصورة دورية مرتبطة بالسنة المالية للجهة ذات العلاقة وبصورة فورية عند الحاجة أو عند حدوث معلومة جديدة"¹

كما عُرف على أنه: "عرض المعلومات المهمة للدائنين والمستثمرين وغيرهم من المستفيدين بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المشروع على تحقيق أرباح في المستقبل وقدرته على سداد التزاماتها"²

- **الاتجاه الرابع:** استمد هذا الاتجاه تعريفه لجودة الإفصاح المالي من خلال جودة التقارير المالية حيث يعرفه رواد هذا الاتجاه بأنه:

"إعداد تلك التقارير وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، وتوصيل محتوى تلك التقارير لمستخدميها في التوقيت المناسب وبمستوى تجميع ملائم، مع تجنب وجود تحريفات جوهرية في هذا المحتوى، حتى تعبر التقارير المالية بصدق عن الوضع الاقتصادي للشركة خلال فترة زمنية معينة"³

الفرع الثاني: مقاييس جودة الإفصاح المالي

تتعدد النماذج المستخدمة في قياس درجة جودة المعلومات المحاسبية ويمكن تصنيف هذه النماذج إلى ثلاثة مداخل هي:⁴

وفقا لداعمي هذا الاتجاه يعد الربح المحاسبي محور اهتمام مستخدمي المعلومات المحاسبية، ويعتبر خلق الربح المحاسبي رهينا بمدى قدرة الإدارة في استغلال الفرص الاقتصادية المحتملة والإمكانات المادية الموجودة، ويعتبر نموذج "Liye Kormendi" 1987 ونموذج Francis و Lafond " سنة 2004 من أنجع النماذج المعروفة في المجال لتحديد استمرارية الأرباح، ومدى قدرتها التنبؤية،

¹ جليلات محمد، دور الإفصاح في صنع القرار الاستثماري في سوق دمشق للأوراق المالية، دمشق، سوريا، 2009.
² عبد الرحيم محمد عبد الرحيم قادومي، الإفصاح عن الموارد البشرية ضمن التقارير المالية في شركات المساهمة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 9، 2023، ص 295.
³ حازم محفوظ محمد نويجي، أثر الخصائص التشغيلية للشركات على جودة تقاريرها المالية دراسة تطبيقية على الشركات العائلية المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين الشمس، كلية التجارة، المجلد 22، العدد 02، 2018، ص 06.
⁴ مجدي مليجي، عبد الحكيم مليجي، أثر التحول إلى معايير التقارير المالية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية "دراسة نظرية تطبيقية"، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، المجلد 02، العدد 02 اتحاد الجامعات العربية، ديسمبر، 2014، ص 10.

غير أن القصور الموجود في هذه النماذج أنها مبنية على سلاسل زمنية تشمل مدة طويلة قد تبلغ 20 سنة¹.

كما أثبتت دراسة Blanchet & Jonas سنة 2000 حسب مدخل الحوكمة الحديث المتعلق بحماية المستثمرين/المساهمين، الذي يسلط الضوء على الإفصاح كوسيلة فعالة لمراقبة أداء الإدارة في ظل الفجوة المعلوماتية الموجودة بينها وبين الأطراف التي لها علاقة بالشركة، وتكمن جودة الإفصاح في مدى قدرته على إمداد المستثمرين بمعلومات موثوقة لإرشادهم ومساعدتهم في استقراء الوضعية المالية للشركة والحكم على مدى كفاءة الإدارة في عملية التسيير، وبالتالي ضمان الحفاظ على أموالهم².

يبين هذا المدخل مدى قدرة الاستحقاقات المحاسبية في تفسير الأرباح المحققة والتدفقات النقدية التشغيلية، و من أشهر النماذج المعتمدة في هذا المدخل نموذج الاستحقاق المعدل الذي طرحه McNicholsm سنة 2002 والذي يعد من أنجع النماذج نظرا لدقته³.

ووفقا لمؤيدي هذا المدخل تعتبر جودة الاستحقاقات معيارا لجودة الإفصاح، وهذا بناءً على قياس العلاقة الموجودة بين التدفقات النقدية والاستحقاقات والتي تعكس انحراف صافي الربح عن التدفقات النقدية، من خلال تحديد أي ممارسات احتيالية أو اختلالات حصلت أثناء تقدير الأرباح، وتستغل الإدارة عملية التقدير التي تتطلب اجتهدا كبيرا للتلاعب في الأرقام المحاسبية والكشف عن الربح الذي يخدم مصالحها والذي كان مسطرا من البداية⁴.

يشير المدافعون عن هذا الاتجاه إلى أهمية الإفصاح عن الإيرادات والأعباء في الوقت المناسب لأن أي تأخير في ذلك يفقد الأرباح قيمتها ويقلل من جودة المعلومات المالية، ومن أشهر النماذج التي يتبناها هذا المدخل نموذج البنود الاستثنائية، وكذا ونموذج ميزة وقتية الربح⁵.

¹المرجع نفسه، ص10.

²أنيسة حروفش، البدائل النظرية لتقييم جودة التقارير المالية: دراسة تحليلية، مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، مجلد 02 عدد 01، 2019، ص 192-194.

³مجدي مليجي عبد الحكيم مليجي، مرجع سابق، ص10.

⁴ Sulaiman Mouselli, Aziz Jaafar , Khaled Hussainey, **Accruals Quality Vis-à-Vis Disclosure Quality: Substitutes or Complements?**, The British Accounting Review, Vol 44, No 01, 2012, P.45.

⁵مجدي مليجي، عبد الحكيم مليجي، مرجع سابق، ص10.

المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في جودة الإفصاح المالي ومعوقاته

الفرع الأول: العوامل المؤثرة في جودة الإفصاح المالي

تنقسم العوامل المؤثرة في جودة الإفصاح المالي إلى عوامل داخلية وعوامل خارجية كما يلي:

1. عوامل داخلية: تتمثل في عوامل متعلقة بالشركة، وعوامل متعلقة بالمعلومات

▪ عوامل متعلقة بالشركة: وتتمثل فيما يلي:¹

✓ **حجم الشركة:** تمتاز الشركات ذات الحجم الكبير بمستوى إفصاح أعلى مقارنة بالشركات المتوسطة والصغيرة وهذا راجع إلى ما يلي:

- التأثير الواسع للشركات الكبيرة الحجم على المجتمع المدني من خلال امتلاكها لقوة عمالة كبيرة واكتساحها السوق بالمنتجات وتأثيرها على البيئة.
- اهتمام وسائل الإعلام والمجتمع المدني بالشركات الكبيرة مما يلزمها بالإفصاح أكثر عن المعلومات مقارنة بالشركات الأخرى.
- قدرة الشركات الكبيرة الحجم على دفع الأعباء الناتجة عن الإفصاح الاختياري وعلى تكليف الأشخاص المؤهلين للقيام بهذه المهمة.
- سعي الشركات الكبيرة الحجم لحماية صورتها في السوق وبهدف الحيلولة دون تدخل الحكومة في شؤونها.

✓ **عدد المساهمين:** وجود ارتباط قوي بين عدد المساهمين في الشركة وجودة الإفصاح، حيث يطالب المساهمون بالإفصاح أكثر عن المعلومات كلما زاد عددهم أكثر أو من طرف وكلائهم من المحللين الماليين والوسطاء الماليين.

✓ **إدراج الشركة في سوق الأوراق المالية:** تُلزم الشركات الناشطة في الأسواق المالية التي يتم فيها تداول الأسهم والسندات بالامتثال لمتطلبات التوسع في الإفصاح التي يفرضها السوق المالي، حيث تقوم بالتصريح من خلال مجموعة من الوثائق عن نشاطها وسياساتها وأهدافها والنتائج المحققة، مما يضيق عليها الخناق للإفصاح أكثر في تقاريرها المالية.

✓ **عوامل تتعلق بالمدقق الخارجي:** يساهم التدقيق الخارجي في تحسين جودة الإفصاح المالي من خلال مراقبة المعلومات الواردة في التقارير المالية وإضفاء صبغة الثقة والشفافية عليها،

¹تناجي بن يحي، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص101.

والتأكد من أن إعدادها وعرضها مطابق للتشريعات المنصوص عليها والمعايير المحاسبية المطبقة.

إضافة لما سبق يعتبر عامل الربحية مؤثراً على جودة الإفصاح باعتبار أن الشركات التي لم تحقق المستوى المطلوب من الربحية تقوم بالتكتم عن المعلومات، وكذا مؤشر الرافعة المالية حيث تقوم الشركات التي لها مديونية عالية بالتلاعب في نشر المعلومات نظراً لمواجهة مشاكل مالية¹.

■ عوامل متعلقة بالمعلومات:

هناك مجموعة من المعايير النوعية التي تزيد من قيمة وجودة المعلومات المنشورة والتي تؤثر بشكل مباشر في جودة الإفصاح المالي للشركات، ومن أبرز هذه السمات خاصية الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق، حيث صرحت لجنة معايير المحاسبة المالية الأمريكية في هذا السياق بأن المعلومات المنشورة من قبل الشركات تعتبر أداة من الأدوات المالية التي تركز فائدتها على مدى تلبية احتياجات مستخدميها بغض النظر عن تكلفتها²، وتتمثل الخصائص النوعية للمعلومات في:

✓ الخصائص النوعية الرئيسية:

وفقاً للفقرة رقم 26 الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، تعتبر المعلومة ملائمة إذا كان لها دور فعال في توجيه قرارات المستخدمين من خلال تقييم الأحداث الماضية، الحالية والمستقبلية، أو مساعدتهم على تعزيز أو تعديل تقييمات سابقة³

تعد المعلومات ذات قيمة تنبؤية إذا ساهمت في تدعيم التوقعات المستقبلية للمستثمرين باعتبارها كمنهج للعمليات التنبؤية من خلال توفيرها قوة تصورية للوقائع المرتقبة⁴

- الموثوقية (التمثيل الصادق):

¹ La soa Nguyen, manh dung tran, « factors Affecting disclosure levels of environmental accounting information : the case of vietnam », accounting and finance research, volume 6, no 4, 2017, p258-259

² جامعة فلاح حميدات، مدى التزام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان بمعايير الإفصاح الواردة في معايير المحاسبة الدولية وتعليمات هيئة الأوراق المالية، أطروحة في المحاسبة، جامعه عمان العربية، للدراسات العليا الأردن، 2004، ص93.

³ ESCAFFRE, De la pertinence de l'information ,contribution a l'analyse des interaction entre la doctrine comptable et la recherche positive, université dangers, 2012,p44

⁴ بشرى حسن محمد التوبي وآخرون، محاسبة القوائم المالية أسس إعداد وعرض وتحليل القوائم المالية، دار الحلاج للطباعة والنشر، ط 01، العراق ص33.

يتكون التمثيل صادق من ثلاث خصائص هي كالآتي¹:

الاكتمال: معناه أن تكون المعلومات شاملة حتى تعبر بمصادقية عن إحالة المالية، حيث يمكن أن يتسبب إهمال بعض المعلومات في إمداد المستخدمين بمعلومات مغلوطة ومشوشة لهم.

الحياد: معناه عدم الانحياز في الإفصاح عن المعلومات لصالح فئة على حساب فئة أخرى، حيث يجب توفير المعلومات بطريقة موضوعية.

الخلو من الخطأ: أي سيكون عنصر المعلومات الخالية من الخطأ عبارة عن تمثيل أكثر دقة للعنصر المالي، ومع ذلك فإن التمثيل الصادق لا يعني التحرر التام من الخطأ، وذلك لأن معظم تدابير إعداد القوائم المالية تتضمن تقديرات لأنواع مختلفة تتضمن حكم الإدارة، على سبيل المثال يجب على الإدارة تقدير مقدار الحسابات غير القابلة للتحصيل لتحديد مصاريف الديون المعدومة

✓ الخصائص النوعية الثانوية:

- **القابلية للمقارنة:** إن خاصية القابلية للمقارنة تعد محورية لدعم عملية اتخاذ القرار، حيث ساهم توحيد القواعد والأساليب المحاسبية في وضع أرضية موحدة لإجراء المقارنات بين المعلومات المفصح عنها من قبل المؤسسات²
- **القابلية للتحقق:** تشير هذه الخاصية إلى أنه في حالة قيام شخص ما باستخدام معلومات محاسبية ما، وتطبيق أدوات قياس معينة فإنه يصل إلى نتائج يمكن أن يتوصل إليها أي شخص باتباع نفس النهج، بمعنى أنها تمثل مستوى التوافق في أساليب القياس بين المستخدمين المستقبليين الذي يستعملون الأساليب ذاتها³
- **التوقيت المناسب:** من أبرز الخصائص النوعية التي تدعم المنفعة المنتظرة من المعلومة هي التوقيت المناسب، والذي يشكل عاملاً حاسماً حيث لا بد أن يحصل متخذو القرار على المعلومات الملائمة في الوقت الذي يكون باستطاعتها إحداث تغيير، وإلا فإنها تصبح عديمة القيمة والمنفعة⁴

¹ المرجع نفسه، ص 34.

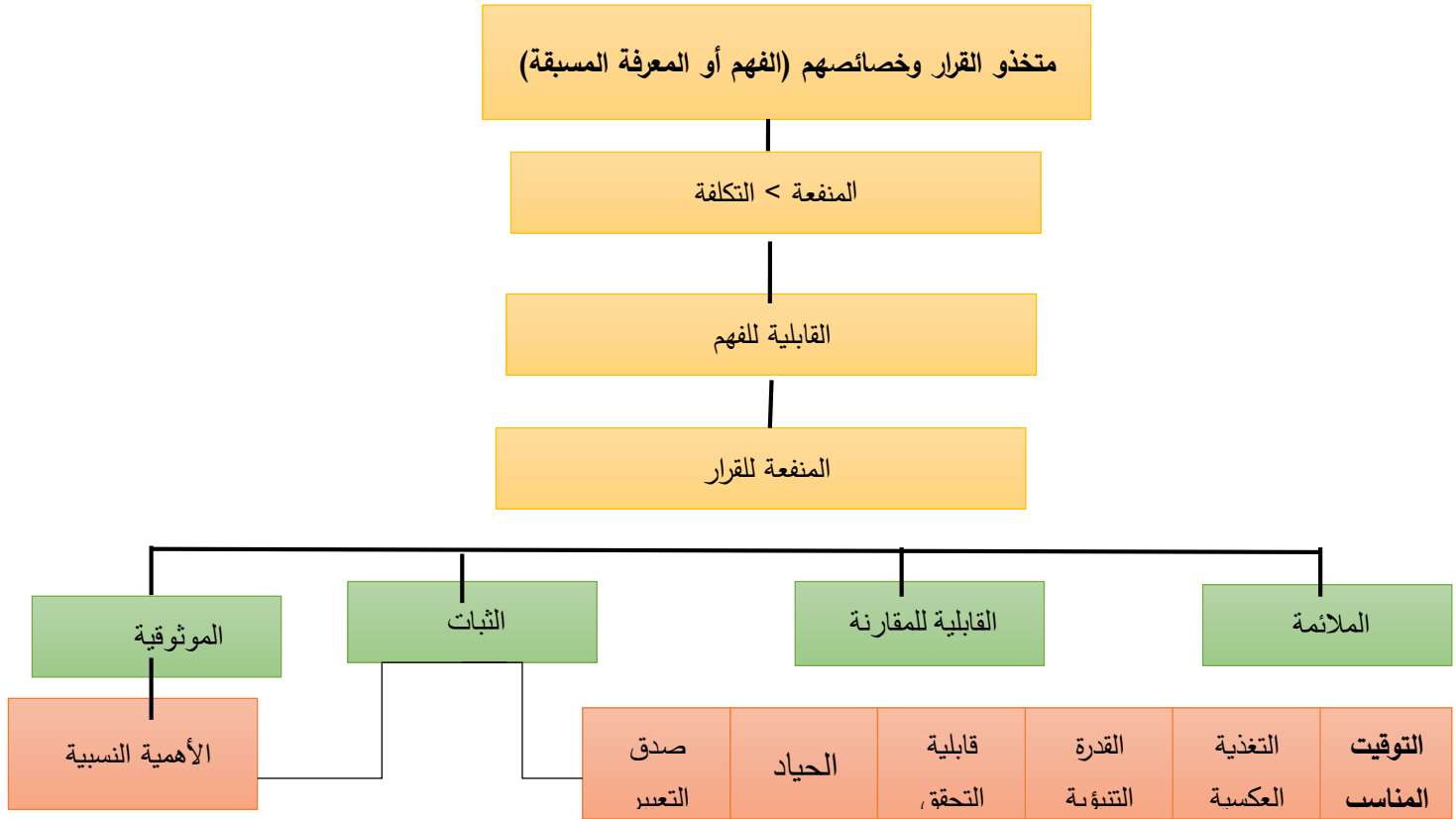
² وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سمير كامل محمد، "المحاسبة المالية المدخل النظري قياس وتقييم الأصول قصيرة الأجل"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000، ص3.

³ حيدر محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان ط1، 2007، ص97.

⁴ Irina alexeyeva, « does board composition impact the timeliness of financial reporting ? evidence from swedish privately held companies », journal of international accounting, auditing and taxation, vol54, 2024, p01

والشكل التالي يوضح الخصائص النوعية للمعلومة التالية:

الشكل رقم (5-1): الخصائص النوعية للمعلومة المالية



المصدر: محمد رضوان، حنان حلوة، تطور الفكر المحاسبي-مدخل نظرية المحاسبة-ط1 الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص50.

2. عوامل خارجية: لعل من أبرز العوامل الخارجية المؤثرة في عملية الإفصاح وجودته ما يلي¹:

- **نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم:** يساهم استهداف الإدارة لمستعملي المعلومات المالية الرئيسيين في تعيين مطالبهم واحتياجاتهم من المعلومات الواجب نشرها، ويتباين تقسيم أصحاب المصالح إلى أساسيين لهم احتياجات مباشرة وثانويين لهم احتياجات غير مباشرة وفقاً للمعطيات الاقتصادية والسياسية الراهنة، و تم اعتبار المساهمين الحاليين والمحتملين والمقرضين كمستخدمين رئيسيين حسب مجلس معايير المحاسبة المالية FASB، ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

¹ ز غدار أحمد، سفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS / IFRS)، مجلة الباحث، العدد السابع، جامعة الجزائر، 2010، ص 84؛

- **الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح:** تقوم الهيئات المهنية لكل دولة بتبني المعايير التي تتلاءم مع الظروف الاقتصادية للبلد والرؤيا المستهدفة له، وهذا بسبب اختلاف الممارسات المحاسبية من بلد لآخر، حيث تسعى الدول التي تهتم بتحقيق الأهداف الضريبية إلى توجيه إفصاحها لتحقيق هذه الأهداف بفرض إشراف ومتابعة ضريبية على الشركات، أما الدول التي يقوم اقتصادها على الأسواق المالية فتقوم بتوجيه إفصاحها لخدمة المستثمرين والمساهمين.
- **المنظمات والمؤسسات الدولية:** تعد المؤسسات والهيئات الدولية من الجهات الفاعلة في جودة الإفصاح، حيث يختلف تأثيرها على مستوى الإفصاح المحاسبي ودرجته، ومن أبرز هذه الهيئات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB الذي سخر جهوده لتحسين جودة الإفصاح على المستوى الدولي من خلال إصدار معايير محاسبية التي تخدم متطلبات الإفصاح .

بالإضافة إلى ما سبق توجد عوامل أخرى مؤثرة في جودة الإفصاح المالي، حيث يساهم توسع حصة الدولة في الشركة ونسبة الرافعة المالية، والاستعانة بمراجعي الحسابات والمحليين الماليين في التأثير بشكل إيجابي على الإفصاح، كما تلعب الملكية الحكومية أو الأجنبية دورا بارزا في رفع مستوى جودة الإفصاح إضافة إلى السمعة التي يتمتع بها مكتب التدقيق في السوق ووجود دوافع قوية للإدارة من أجل الإفصاح بشكل أمثل¹، والجدول التالي يشرح العوامل التي تؤثر في جودة الإفصاح بشكل عام:

الجدول رقم (1-4): العوامل المؤثرة على جودة الإفصاح المالي

العوامل	الأثر على جودة الإفصاح المالي
جودة المعايير المحاسبية المطبقة	إن جودة المعلومات المحاسبية تختلف باختلاف جودة المعايير المحاسبية المطبقة، فمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) قد تحد من ممارسات إدارة الربح وعدم تماثل المعلومات بشكل أكبر من المعايير المحلية، وقد حددت البورصة الأمريكية SEC مجموعة من الشروط لضمان جودة المعلومات المحاسبية (محلية أو دولية)، منها وجود تنظيم جيد للهيئة أو الجهة القائمة بإصدار المعايير، وتوافر الموارد البشرية والفنية عالية المستوى، والرقابة الفعالة على مدى التزام الشركات بالمعايير.

¹ عبد الرحيم محمد الرحيم قدومي، الإفصاح عن الموارد البشرية ضمن التقارير المالية في الشركات المساهمة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد 09، 2013، ص 296.

المرونة المتاحة أمام الإدارة في الاختيار بين السياسات المحاسبية المتاحة، وعمل التقديرات المحاسبية، وهيكلة العمليات لاتباع طريقة معينة في معالجة بعض البنود المحاسبية، وقد تكون للإدارة دافع إساءة استغلالها لتحقيق مصالحها الشخصية على حساب أصحاب المصالح وهو ما يقلل من جودة المعلومات المحاسبية.	دوافع الإدارة
يؤثر وجود تنظيمات مهنية مختصة قوية في جودة المعلومات المحاسبية من خلال ما تصدره من معايير وتنظيمات وقواعد ولوائح تنفيذية.	المنظمات والجهات المسؤولة عن تنظيم المهنة
جودة إجراءات التدقيق وكفاءة واستقلال مدقق الحسابات تحد من المخاطر وممارسات الإدارة الاحتياطية، كما تؤثر على درجة التحفظ المحاسبي وهو ما ينعكس إيجاباً على جودة المعلومات المحاسبية.	جودة عملية التدقيق
أشارت العديد من الدراسات المحاسبية إلى وجود تأثير إيجابي لآليات الحوكمة (جودة لجان التدقيق، والتدقيق الداخلي، ومجلس الإدارة) على جودة المعلومات المحاسبية.	الحوكمة

المصدر: مجدي مليجي عبد الحكيم مليجي، مرجع سابق، ص 09.

الفرع الثاني: عوائق تحقيق جودة الإفصاح المالي

تتمثل هذه العوائق فيما يلي:¹

- سهولة وصول المنافسين إلى بيانات الشركة في حالة توسعها في الإفصاح مما يهدد مصالحها
- توسع الشركة في الإفصاح يساهم في إقامة أرضية مفاوضات مع نقابات العمال، حيث أن نشر كم هائل من المعلومات يجعل هذه النقابات تطالب بالرفع في أجور العمال نظراً لاطلاعهم على حجم الأرباح المحققة والموزعة، كما تقوم هذه النقابات باستغلال الإفصاحات الإضافية للضغط على الشركة و تعزيز مركزها التفاوضي أمام الشركة و مساهميتها.
- تباين قدرة متلقي المعلومات المفصح عنها في تحليل وتفسير القوائم والتقارير.

¹ربا ماجد بصول، أثر كفاءة الإفصاح وحوكمة الشركات في جذب الاستثمارات العربية والأجنبية (دراسة تحليلية)، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2018، ص 99-100.

- توافر قنوات أخرى لإمداد متخذي القرار بالمعلومات بأقل التكاليف.
 - عدم إحاطة الشركة بالاحتياجات المتعددة لمختلف الشرائح المستخدمة للمعلومة المالية.
- إضافة إلى ما سبق يعد ارتفاع تكلفة الإفصاح وعدم قدرة الشركة على تحمل هذه التكاليف عاملاً أساسياً لاختفاء الشركات بالإفصاح الإجمالي فقط وعدم التوسع في نشر المعلومات،

المبحث الثالث: أساس افتراض العلاقة بين المتغيرات الثلاثة للدراسة

التدقيق الخارجي، جودة الإفصاح المالي، إدارة الأرباح

سنعرض في هذا المبحث العلاقة بين المتغيرات الثلاثة للدراسة، حيث يحتوي المطلب الأول بداية على المفاهيم النظرية المتعلقة بالمتغير الوسيط للدراسة والمتمثل في إدارة الأرباح، ثم بعد ذلك سنعرض في المطلب الثاني النظريات الداعمة لوجود علاقة بين المتغيرات الثلاثة، أما في المطلب الأخير فنعرض جودة خدمات التدقيق ودورها في الحد من إدارة الأرباح وتحسين جودة الإفصاح المالي.

المطلب الأول: مفاهيم نظرية حول المتغير الوسيط المتمثل في إدارة الأرباح

الفرع الأول: مفهوم إدارة الأرباح

تعتبر فترة الثمانينات هي الفترة التي بدت فيها الملامح الأولى لظاهرة إدارة الأرباح، حيث هبت رياح الركود الاقتصادي على العديد من المؤسسات مما جعلها عاجزة عن تحقيق أرباح حقيقية في ظل هذه الظروف، وبعد اكتشاف المؤسسات حقيقة مفادها أن القوانين تحدد فقط مالا تستطيع فعله، دون توضيح الأمور المسموح بها، قررت المؤسسات من هذا المنطلق أنها ستقوم بابتداع أرباح وهمية ظاهرية طالما أنها لا تستطيع تحقيق أرباح حقيقية فعلية.¹

1. تعريف إدارة الأرباح:

أثار مفهوم إدارة الأرباح جدلاً واسعاً بين أوساط الباحثين والمفكرين والهيئات المهنية، فكل جهة عرفت من منظورها الخاص، كما أنه طُرحت في الأدب المحاسبي العديد من المصطلحات المشابهة لإدارة

¹حسين فليح مفلح القطيش، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قانمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 27، 2011، ص 362.

الأرباح مثل: المحاسبة الإبداعية، تمهيد الدخل، الهندسة المحاسبية، المحاسبة التجميلية... إلخ ، و سنستعرض في هذا الصدد مجموعة من التعاريف حول مفهوم إدارة الأرباح:

وفقا لـ Healy and Wahlen فإن إدارة الأرباح "تحدث عند استخدام المديرين الحكم الشخصي في عملية التقرير المالي، وفي هيكلة العمليات من أجل تغيير مدلول التقارير المالية، إما لتضليل بعض الأطراف ذات المصلحة حول الأداء الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة ،أو من أجل التأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بهذه التقارير".¹

كما عرفها Partha على أنها "التحريف المتعمد للأرباح الأمر الذي يفضي بدوره إلى أرقام محاسبية تختلف بشكل أساسي عما يمكن أن تكون عليه في غياب التلاعب، وذلك عندما يتخذ المديرون قرارات لا تخضع لأسباب استراتيجية بل لمجرد التأثير على الأرباح"²

وحسب Amat et al تُعرف إدارة الأرباح "بأنها عملية يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية في التلاعب في الأرقام الواردة في حسابات المؤسسات"³

وتعرف كذلك أنها "عملية قيام الإدارة باستغلال الثغرات أو حالات الغموض في المعايير المحاسبية، بهدف تقديم صورة متحيزة عن الأداء المالي للمؤسسة وعادة ما يتم ذلك دون الإخلال بنصوص القواعد والمبادئ المحاسبية"⁴.

ووفقا لـ Belkaoui إدارة الأرباح: "اختيار مدروس لأساليب محاسبية معينة بهدف ضمان تحقيق مستوى الأرباح المطلوب وتحقيق بعض المكاسب الخاصة"⁵

¹ Jonas SPOHR, "Essays on earnings management"; ekonomi och samhalle; N° 153, Finland, 2005, P12.

² شنين عبد النور، زرقون محمد، «دراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للفترة، 2006-2014»، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، العدد 03، 2017، ص 13.

³ وسيم أبو عريش، إدارة الأرباح، دار من المحيط إلى الخليج للنشر والتوزيع ، الأردن، 2016، ص 50.
⁴ عبد العال منصر وآخرون، دور المراجعة الجبانية في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية "دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي"، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال المجلد 02، العدد 04، 2019، ص 43.

⁵ Bellkaoui, Ahmed, Riahi, "Accounting theory", 5th addition , University of Illinois, USA, 2004, p15.

كما تم تعريف إدارة الأرباح "بالنمو الظاهري في الأرباح الذي يحدث نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي"¹

أما حسب Mulford and Comisky: "فإن الإدارة قد تسيء استخدام المرونة التي تسمح بها المبادئ المحاسبية لتغيير المحتوى الاعلامي للتقارير المالية، وهو ما ينتج عنه تشويه للأرباح المحاسبية وتخفيض لجودتها هذا السلوك يعرف بإدارة الأرباح"²

ومن وجهة نظر المحلل المالي فإن إدارة الأرباح هي "إجراء متعمد اتخذته الإدارة من أجل تضليل المستثمرين بشأن أداء المؤسسة، كما أن سيطرة المساهمين في المؤسسة تمكنهم من تزييف الأداء الفعلي لها في بعض السنوات، لتضليل توقعات الأقلية وإخفاء المزايا الخاصة، كما يمكنهم تضخيم النتيجة لتبيين الأداء جيدا أو التقليل من النتيجة المُبلغ عنها إلى المستوى المتوقع من قبل المحللين وزيادة مكاسبهم الشخصية"³

ومن المبررات التي تركز عليها الإدارة في حالة قيامها بإدارة الأرباح:⁴

- عدم مخالفة النصوص القانونية عامة كانت أو خاصة بالنشاط التجاري.
- عدم مخالفة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- عدم تجاوز نطاق سلطتها.

من خلال التعريفات السابقة توصلنا إلى حوصلة حول مفهوم إدارة الأرباح تتمثل فيما يلي:

- إدارة الأرباح ليست دائما احتيالا وغشا بالمعنى الصريح بل قد تكون تلاعبا ضمن الإطار القانوني للمعايير.
- قد تتم إدارة الأرباح إما من خلال تخفيض الأرباح بهدف التهرب من الأعباء الضريبية عبر تقليص الوعاء الضريبي، أو من خلال زيادة الأرباح لرفع القيمة السوقية للشركة واستقطاب مستثمرين

¹ جمعة، أحمد حلمي ، مسؤولية المدقق عن فجوة التوقعات عند تطبيق معايير التدقيق الدولية، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 02، 2012، ص 15
² الداعور، جبر إبراهيم، أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الحد من إدارة الأرباح، دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 02، 2013، ص 116.

³ Imen Ben Saanoun, Youssef Riahi and Mounira Ben Arab, **PRIVATE BENEFITS OF CONTROL AND EARNINGS MANAGEMENT: THE CASE OF FRENCH LISTED COMPANIES**, European Journal of Business and Social Sciences, Vol. 2, No. 3, JUNE 2013, p124, URL : <http://www.ejbss.com/recent.asp> x

⁴ Scott, B. Jacobson and M.K. Pitman, **Auditors and Earning Management**, 2005.

محتملين، أو لإثبات سيولتها والحصول على قروض من البنوك، أو لأسباب ومصالح أخرى تريد الإدارة تحقيقها.

- يعتبر الحكم والتقدير الشخصي للمديرين من أهم الأسباب التي تؤدي لإدارة الأرباح.
- إدارة الأرباح تعتبر تدليسا وطمسا للحقائق والأرقام المحاسبية فهي تغيير لمدلول القوائم والتقارير المالية.
- إدارة الأرباح قد تفيد الشركة في المدى القصير، ولكن قد يكون لها آثار سلبية على الشركة على المدى الطويل لأن الأرباح التي كان يتم إعلانها ظاهرة فقط.
- التحكم والإلزام الجيد للمحاسب بالمبادئ والقواعد المحاسبية يمكنه من التلاعب في الأرباح ببراعة تامة لهذا يطلق عليه "بالمحاسب المبدع".
- مدققو الحسابات يواجهون تحديا كبيرا في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح لأنهم سيواجهون أصابع الاتهام من قبل أصحاب المصالح في حالة تقصيرهم في كشف هذه الممارسات.

يوضح الجدول التالي المصطلحات المحاسبية المتداولة والمشابهاة لإدارة الأرباح:

الجدول رقم (5-1): 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 عموما أم لا".
إدارة الأرباح (Earnings management)	"التلاعب بالنشط بالأرباح لتحقيق أهداف محددة مسبقا، والذي تعتمد الإدارة أو يتنبأ به المحللون وينتج عنه مبالغ تتوافق مع تدفق الأرباح بدرجة أكثر سلاسة واستدامة"
تمهيد الدخل Smoothing Income	"شكل من أشكال إدارة الأرباح مصمم لإزالة الذروات والإنخفاضات من سلسلة الأرباح العادية، بما في ذلك الخطوات المتبعة لتقليل الأرباح وتخزينها خلال السنوات

التي تكون فيها مرتاحة ماليا لاستخدامها خلال سنوات العسر والافلاس."	
"التحريف المتعمد، حذف للمبالغ أو تحريف الإفصاح عن البيانات المالية، والذي يتم ممارسته بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية وتعد ممارسة احتيالية من خلال إجراء إداري مدني أو جنائي."	التقارير المالية الاحتيالية Financial Fraudulent reporting
"هي جميع الخطوات المستخدمة للعب لعبة الأرقام المالية، بما في ذلك الاختيار الجاد وتطبيق مبادئ المحاسبة، تقديم تقارير مالية احتيالية أو أي خطوات يتم اتخاذها نحو إدارة الأرباح أو تسوية الدخل."	ممارسات المحاسبة الإبداعية Creative accounting practices

Source: Albeksh, H. M, "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, 2019,p. 62

يتضمن الجدول رقم (5-1) مصطلحات مشابهة لإدارة الأرباح والتي تستخدمها الإدارة للتأثير على محتوى القوائم والتقارير، ويكمن الاختلاف بينها في درجة الشرعية والخطورة، فإدارة الأرباح مثلا تعتبر تلاعبا من خلال استغلال المبادئ المحاسبية ولكنه ضمن إطار قانوني، أما بالنسبة للتقارير المالية الإحتيالية فهي تعد انتهاك واضحا وصريحا للقانون.

2. الفرق بين الخطأ، إدارة الأرباح والغش

عُرف الخطأ بأنه: "تلك الأفعال غير المتعمدة التي لا تُرتكب بناءً على تصميم سابق، وإنما تقع بسبب جهل أو عدم دراية موظفي قسم المحاسبة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أو بسبب التقصير والإهمال في أداء أعمالهم"¹.

¹ أمين، عبد الله خالد، " علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والتطبيقية"، الأردن: دار وائل للنشر، 2007، ص 57.

بناءً على هذا التعريف يتضح أنه حتى نستطيع الحكم على فعل معين بأنه خطأ، يجب إثبات عدم وجود نية أو تخطيط مسبق لارتكاب الفعل، بل حصل ذلك بسبب عدم الدقة أو سوء التقدير، أو عدم الإلمام الكافي بالقواعد المحاسبية.

أما بالنسبة للغش فتم تعريفه على أنه "فعل متعمد من قبل واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، أو الموظفين أو الأطراف الخارجية، ينطوي على اللجوء إلى الخداع للحصول على منفعة ليست من حقه أو غير قانونية"¹

و بالتالي من خلال المقارنة بين التعريفين السابقين يتضح الفرق الجوهرى بين الخطأ والغش فالتمييز بينهما من المسائل الجوهرية، حيث يعد الخطأ سلوكاً مبنياً على الجهل بالمبادئ المحاسبية أو السهو، أو الحذف غير المتعمد للبيانات أما بالنسبة للغش فهو فعل مقصود ينطوي عن نية مسبقة لارتكاب الفعل بهدف تحقيق غايات معينة مثل الحذف أو التلاعب في الأرقام المحاسبية، وإخفاء معلومات مهمة أو القيام بعملية تزوير، وإذا توفرت الأدلة الملموسة لتورط الشخص في عملية الغش فهذا يؤدي للمساءلة القانونية وبالتالي إلى عقوبات صارمة.

وبالنسبة لإدارة الأرباح فإنها لا تصنف كخطأ لأنها فعل مقصود، ولا تصنف كغش بمعناه الصريح لأنها مبنية على استغلال المرونة في الاختيار والمفاضلة بين البدائل المحاسبية ولهذا السبب يصعب اكتشافها في أغلب الحالات.

وفي هذا السياق قام عالم الاجتماع الأمريكي Donald R. Cressey بطرح فريد من نوعه في علم الاجتماع من خلال تصميم نموذج يفسر السلوك النفسى للأشخاص الذي يقومون بالغش، حيث اقترح وجود ثلاثة عوامل أساسية تشرح هذا السلوك والمتمثلة في:

▪ **الفرص Opportunities** : تمثل الفرص الثغرات التي يقوم مرتكب الفعل باستغلالها.

وتتبلور هذه الفرص في:²

- هشاشة نظام الرقابة الداخلية ونظام المساءلة والمتابعة.

¹ International standard on auditing 240, the auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements, 2016, p 15. <https://www.iaasb.org/standards/pronouncements?language=399&page=3> consulté le 01/10/2025.

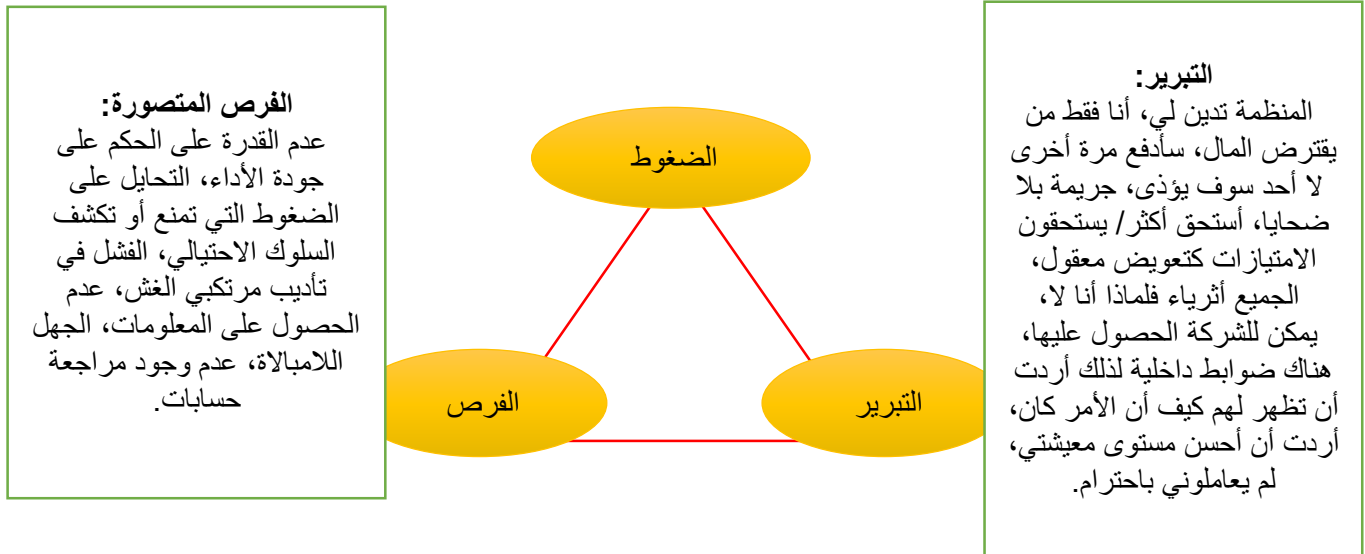
² نادية شاكر حسين، المخالفات المحاسبية وأثرها في تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري (دراسة محاسبية تحليلية)، مجلة النزاهة والشفافية للبحوث والدراسات، هيئة النزاهة، العدد 06، العراق، 2013، ص 92.

- تقشي الفساد والتواطؤ داخل الكيان.
- اقتراف المدراء ذوي المراتب العليا لممارسات إجرامية، يضعف من رهبة الموظفين الآخرين الأقل مرتبة.
- ضعف ميكانيزمات رصد الفساد والحد منه.
- التساهل في العقوبات الرادعة للفساد.
- التغطية على حالات الفساد المرتكبة.
- **الدوافع:** "هي قوة داخلية تنبع من نفسية الشخص وتوجهه للتصرف والسلوك في اتجاه معين بقصد الحصول على حاجة غير مشبعة بغض النظر عن الوسيلة التي يستخدمها لتحقيق هذا الهدف".¹
- **المبررات:** مع اختلاف وتنوع الأغراض والدوافع، يخلق مرتكب الغش دائما مجموعة من الأعذار الواهية لتبرير جرمه، و التي تمثل قرار واعيا من قبله لتغليب مصلحته الشخصية على كل شيء، وأكد كريسبي في طرحه من خلال تصميمه لمثلث الغش بأن هذه المبررات تمثل أداة يستخدمها مرتكبو الغش لتعليل ارتكابه الممارسة الاحتيالية، كما أوضح الباحث من خلال دراسته أن مرتكب الغش لا يعي خطورة فعلته في البداية كما أنه يبرر تصرفه منتقدا ظروف العمل، ويلجأ بالتالي للاحتيال وللنهب من أملاك المؤسسة لتدارك النقص الذي يعاني منه² والشكل الموضح أدناه يمثل نموذج الغش لكريسبي:

¹ أسامة عمر جعارة، أساليب المدقق الخارجي في اكتشاف عمليات الغش في البيانات المالية للشركات المساهمة العامة، دراسة استطلاعية في مكاتب التدقيق الخارجي في الأردن، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 39، العدد الثاني، سنة 2012، ص 186.

² Le Maux Julien et al, « De la fraude en gestion à la gestion de la fraude » Une revue de la littérature, Revue française de gestion, 2013/2N° 231, p..76

الشكل رقم (1-6): مثلث الغش

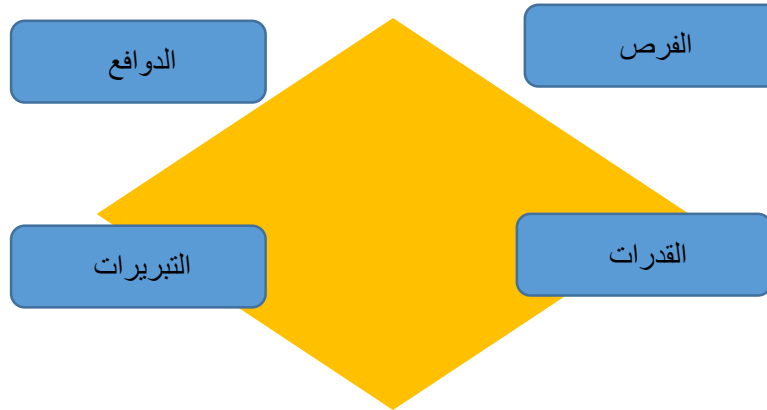


Source: Steven Dellaportas, **conservation with inmates: motivation, opportunity, and the fraud triangle**, accounting forum, 2012, p:3, disponible in the site: www.elsevier.com, consulté le 02/06/2025.

وتوصل David T. Wolfe and Dana R. Hermanson إلى عنصر جديد له تأثير في توجيه سلوك الأفراد للقيام بممارسة إدارة الأرباح وهو قدرة الأفراد Individual's Capability، حيث تمثل الخصائص والإمكانات الشخصية التي لها دور فعال في ذلك، كما يمكن حدوث إدارة الأرباح أو الغش بمجرد توفر المكونات الثلاثة لمثلث الغش التي تم ذكرها آنفاً، ويمكن أن يتزامن حدوث هذه العناصر الأربعة في آن واحد لتتداخل في بعضها وتكون لنا ما يعرف بمعين خطر إدارة الأرباح (أو الغش)¹، والشكل الموضح أدناه يمثل معين إدارة الأرباح:

¹ David T. WOLFE and Dana R. HERMANSON, « **The fraud diamond : considering the four elements of fraud** », The CPA journal, V. 74, N°12, December 2004, P 38 (available from : <https://www.cpajournal.com> 31/06/2025 ,23h

الشكل رقم (1-7): معين الخطر لممارسات إدارة الأرباح (أو الغش)



Source: David T. Wolfe and Dana R. Hermanson, The Fraud Diamond: Considering the Four p38, site: Elements of Fraud, The CPA Journal, Dec 2004, Volume: 74,39-40
http://www.emeraldinsight.com.

وفي ظل معين خطر ممارسات إدارة الأرباح (و/أو الغش) يمكن للفرد ممارسة إدارة الأرباح كما

يلي¹:

- **الدوافع أو الحوافز:** لدي الرغبة لارتكاب الفعل.
 - **الفرص:** يوجد ثغرة وهشاشة يمكن استغلالها في نظام الرقابة الداخلية.
 - **التبريرات:** لدي قناعة أن هذا الفعل جدير بالمجازفة ويمكنني تقديم الحجة لارتكابه.
 - **القدرات:** أمتلك الخصائص والمؤهلات الكافية للقيام بإدارة الأرباح ولدي إدراك تام بامتلاكي لهذه السمة وأستطيع تنفيذها.
- ولممارسة إدارة الأرباح (و/أو الغش) وجب توفر مجموعة من الخصائص في الشخص المتورط فيها هي²:
- المنصب الذي يشغله الشخص يمكن أن يمكنه من اقتناص الفرصة عكس الآخرين.
 - الذكاء الذي يتمتع به الشخص قد يتيح له الإلمام بنظام الرقابة الداخلية والإحاطة بجوانب القصور فيه، وبالتالي استغلال منصبه لتحقيق أعلى استفادة ممكنة.
 - مستوى جرأة الشخص و أنانيته وثقته العالية بعدم كشف ممارساته، يُصعب من مهمة تحديد إدارة الأرباح.
 - مهارة الشخص في الكذب وإخفاء الحقائق عن المدقق الخارجي وتمويهه لعدم اكتشاف الفعل.

¹ Ibid. p39

² Ibid, p 39-40

- مهارة الإقناع بمواصلة الإدارة، والضغط على الغير لإيجاد أو إخفاء هذه الممارسات غير المشروعة.

- القدرة على التكيف مع بيئة العمل التي تتسم بالضغط والقلق.

ومن خلال الطرح السابق الذي عرضنا فيه مفهوم الخطأ والغش، ومفهوم إدارة الأرباح، يتضح لنا أنها في أغلب الحالات لا تصل إلى درجة الغش الصريح وإنما تمثل احتيالا يتم بطريقة قانونية من خلال استغلال المرونة في المبادئ المحاسبية والتلاعب بالأرقام المحاسبية والجدول التالي يوضح الفرق بين الأنواع الثلاثة:

الجدول رقم (1-6): مقارنة بين الخطأ والغش وإدارة الأرباح

إدارة الأرباح	الغش	الخطأ	من حيث الأنواع
إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، إدارة الأرباح بالمستحقات	الغش في التقارير المالية (الحذف العمدي للإفصاحات)، اختلاس الأصول	أخطاء الحذف والسهو، الأخطاء الارتكابية، الأخطاء الفنية، الأخطاء المتكافئة، الأخطاء الكتابية	
متعمد وهدفه التضليل	متعمد وهدفه التضليل	غير متعمد (بدون هدف)	من حيث الهدف
تواطؤ شخص أو عدة أشخاص	تواطؤ شخص أو عدة أشخاص	ليس هناك تواطؤ لأنه ناتج عن جهل أو إهمال	من حيث التواطؤ

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المصادر التالية:

أميرة شريف فضل عبد العظيم، دراسة تحليلية لأساليب المحاسبة الاختلاقية وانعكاساتها العملية على نطاق مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي، رسالة مقدمه لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة جامعة القاهرة، 2012 ص 85.

أريج صباح أحمد قباعه، مراجعة عالية المستوى لدفاتر الحسابات لاكتشاف الاخطاء المحاسبية، المجلة العربية للنشر العلمي، الاصدار الخامس، العدد 49، 2 تشرين الثاني، 2022، ص 124، 125.

Khanh Nguyen, **financial statement fraud: motives, methods, cases and detection**, boca raton, florida, USA, 2010, p07.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (1-6) أن هناك اختلافات عديدة بين كل من الخطأ والغش وإدارة الأرباح، ولكن قد يشترك سلوك الغش وإدارة الأرباح في بعض النقاط كونها مبنيان عن فعل قصدي الهدف منه هو تضليل الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، كما أن الخطأ يمثل الفعل الأدنى مرتبة وهذا لأن الضرر الذي يلحقه في غالب الأحيان ليس كبيرا لأنه غير متعمد ولا يتم ارتكاب أفعال أخرى للتغطية عليه، تليه بعد ذلك إدارة الأرباح بسبب تشويهاها للصورة الحقيقية للمؤسسة ولكن من خلال استغلال المرونة المحاسبية، ويصنف الغش في أعلى مرتبة من حيث الخطر لأنه يمثل فعلا احتياليا صريحا.

الفرع الثاني: أساليب إدارة الأرباح

تم التوصل إلى تحديد نوعين لإدارة الأرباح وهما: إدارة الأرباح بالمستحقات والتي تتم من خلال الاختيار بين البدائل والسياسات المحاسبية، والنوع الثاني هو إدارة الأرباح الحقيقية والتي تتم من خلال التلاعب في الأنشطة الحقيقية للشركة عبر التحكم في توقيت العمليات، أو من خلال اتخاذ قرارات تشغيلية بهدف التأثير على الأرباح¹، وسنقوم في هذا السياق بالتفصيل أكثر في أساليب إدارة الأرباح:

■ إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية:

يعتمد هذا الأسلوب على التأثير على نتيجة الدورة المالية من خلال التحكم في القرارات التشغيلية، الاستثمارية، والتمويلية كوسيلة للتلاعب في الأعباء والإيرادات وبالتالي التأثير على محتوى القوائم المالية وعلى التدفقات النقدية الصافية²، وتم حصر سلوك إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية في ما يلي:

- **التلاعب بالمبيعات:** تعد من أبرز الأساليب المطبقة للتلاعب في الأرباح، وتمثل سلسلة من الإجراءات المتخذة التي تهدف بها الإدارة إلى السيطرة والتحايل في عمليات البيع للرفع من قيمة رقم الأعمال من خلال التأثير على التدفقات النقدية عبر منح خصومات تجارية، أو التساهل في متطلبات البيع الآجل³.

¹ Challen, Auliffi Ermian. and Siregar, Sylvia Veronica., **Audit Quality On Earnings Management And Firm Value**, Finance and Banking Journal, Vol 14, No 1, 2012, p 30

² أمانة ولعه، كفاءة نظام حوكمة الشركات وأثرها على ممارسة إدارة الأرباح في ظل بيئة الأعمال الجزائرية، أطروحة دكتوراه، ورقة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، جامعه قاصدي مرباح، سنة 2021، ص 17.

³ ابراهيم العدي، رنا صفور، مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 36، 2014، ص 392.

- إدارة الإنتاج: يعتمد هذا الأسلوب على الزيادة في كمية الإنتاج بهدف تخفيض التكاليف الثابتة للوحدة المنتجة وبالتالي تخفيض تكلفة مبيعات البضائع، وكنتيجة لهذا السلوك يزيد حجم البضاعة المخزنة ويتم تضخيم الأرباح، ومن عيوب هذه الطريقة أنها تُحمل الشركة مصاريف إضافية من أجل التخزين وخاصة إذا لم تستطع تصريفها، وإلا فإنها تتعرض للتلف.¹

وحسب وجهة نظرنا فإن هذه الطريقة قد تعرض الشركة لمشاكل مالية كثيرة على المدى الطويل، حيث ستضطر لإنشاء مخازن إضافية وتوفير شروط مناسبة للتخزين حتى لا تتعرض البضاعة للتلف وبالتالي فإن الشركة ستتحمل الكثير من الأعباء الإضافية.

- تخفيض النفقات الاختيارية: تعد من بين أنجع الطرق التي تستخدمها الشركة لزيادة أرباحها، حيث تقوم الشركة بتقليص أعباء البحث والتطوير، نفقات البيع والنفقات الإدارية، كما يفضل المدراء التضحية بأعباء البرامج التدريبية والسفر من أجل تضخيم الأرباح وهذا لأن أثرها لا يظهر في المدى القصير، بل يتحقق على المدى الطويل، لذا يفضل المدراء عدم الاستثمار في هذه النفقات الاختيارية وانتظار العائد المستقبلي لها بل تحقيق أرباح فورية، وينتج عن هذا التوجه عواقب اقتصادية وخيمة على الشركة، حيث يؤدي إلى لتضييع الشركة فرصا لإنشاء مشاريع جديدة، انخفاض قيمتها السوقية بسبب تضحياتها بالنفقات الاختيارية من أجل تحقيق أرباح مستهدفة مسبقا.²

■ إدارة الأرباح بالمستحقات:

إن قيام الشركة بالمفاضلة بين الخيارات المحاسبية المتاحة ينتج عنه نشوء المستحقات الاختيارية، التي تكون نتيجة لتقليص أو تخفيض الأرباح، حيث تقوم أغلبية الشركات بالتلاعب في المستحقات الاختيارية لحسابات التحصيل الخاصة بحسابات الزبائن والمخزونات (مؤونات تدني قيمة المخزون) من خلال رفعها أو تخفيضها لتحقيق الربح المسطر مسبقا³، وتمثل هذه المستحقات مجالا مرنا للتلاعب في المحتوى

¹ بلال كيموش، عبد القادر سايل، أثر بعض خصائص المؤسسات الاقتصادية في مستوى إدارة الأرباح الحقيقية، مجلة الاقتصاد والبيئة، المجلد 04، العدد 02، أكتوبر 2021، ص 107.

² Roychowdhury, s, Management of Earnings through the Manipulation of Real Activities That Affect Cash Flow from Operations. Working paper, Sloan school of management, 2003, p11.

³ خالد عادل، موسى سعداوي، استخدام نموذج جونز المعدل في كشف أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية الجزء الأول، العدد 10، جامعه الوادي، الجزائر، 2017، ص 89.

المعلوماتي للقوائم المالية من طرف الإدارة ، و تعد كذلك مؤشرا على درجة ممارسة المدراء لإدارة الأرباح¹.

المطلب الثاني: النظريات الداعمة لوجود علاقة بين التدقيق الخارجي، جودة الإفصاح المالي، وإدارة الأرباح.

الفرع الأول: نظرية الوكالة و الحوكمة

تمثل هذه النظرية الركيزة الأساسية لافتراض العلاقة بين متغيرات الدراسة، فحسب هذه النظرية توجد علاقة تعاقدية بين المالك والوكيل، حيث تعد شركات المساهمة بؤرة للصراعات الناجمة عن رغبة كل طرف في تعظيم منفعته الخاصة.

باعتبار أن الأصل هو المعرض رقم واحد للمخاطرة مقارنة بغيره من الأطراف، لهذا يجب الاهتمام بالعلاقة التي تربط بينه وبين الوكيل نظرا لكون هذا الأخير راعيا للموارد التي يملكها الأصل بتقويض منه، ويملك سلطة المفاضلة في طرق التسجيل المحاسبي وعرض القوائم المالية و التي تعتبر ركيزة يعتمد عليها متخذي القرارات في صناعة قراراتهم الهامة، الأمر الذي يستدعي انتقاء المسيرين وفق مرجع قانوني بما يحقق مصلحة جميع الأطراف.²

ومن أبرز القضايا التي تعالجها الحوكمة بواسطة مختلف آلياتها الرقابية هي صراع الوكالة وعدم تماثل المعلومات التي يملكها كل من الأصل والوكيل الذي يسعى بدوره إلى تلبية مصلحته الخاصة، وهنا يتجلى الدور المحوري للمدقق الخارجي الذي توكله الشركة لتقليص الفجوة المعلوماتية بين المالك والمسير وهذا من خلال تحقيقه من درجة موثوقية المعلومات وشفافيتها، حيث يساهم التقرير الصادر عن المدقق في توجيه المساهمين لاتخاذ قرارات مدروسة، ولا يتحقق ذلك إلا من خلال توفر خاصيتي الاستقلالية

¹فؤاد صديقي ، سلوك إدارة الأرباح في الكيانات الاقتصادية الجزائرية في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة الباحث، العدد 15 ،جامعة قاصدي، مرباح الجزائر، ص 165.
²مروان محمد أبو فضة، عقد الوكالة وتطبيقاته في المصارف الإسلامية، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، فلسطين ، المجلد 17 العدد 02، 2009 ،ص 793.

والكفاءة المطلوبة¹، ومنه كلما زادت حدة صراعات الوكالة زاد معها الطلب على تدقيق ذو مستوى عالي الجودة، مما يشير إلى وجود علاقة طردية بين نزاعات الوكالة والطلب على جودة التدقيق²

وينبع دور التدقيق كوسيلة تجسيد لحوكمة الشركات عبر توفير ضمان للمستثمرين يقر فيه المدقق بمصادقية القوائم المالية وفعالية النظم الرقابية، والإبلاغ عن مكامن الخطر التي تهدد الشركة، والتدابير المفصلة لكبحها، على نحو يساهم في تحسين طرق الاتصال، ويرفع من مستوى الثقة بين الشركة والمستثمرين³

وقد افترضنا وجود علاقة سببية حسب نظرية الوكالة بين كل من التدقيق الخارجي جودة الإفصاح المالي، وإدارة الأرباح وفقاً لما يلي:

- تعارض المصالح بين الملاك والمسيرين في شركات المساهمة يعد من أبرز الأسباب التي تدفع الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح.
- يشوه سلوك إدارة الأرباح من الصورة الحقيقية للشركة بسبب مساهمته بمصادقية وموثوقية المعلومات.
- يتجلى الدور الجوهرى للتدقيق الخارجى كآلية رقابية لتطبيق الحوكمة ومجابهة سلوك إدارة الأرباح والحفاظ على مصادقية المعلومات المفصّل عنها.

الفرع الثاني: نظرية الإشارة

حسب نظرية الإشارة المسيرون يملكون معلومات ذات أهمية تتعلق بالتنبؤات المستقبلية للوحدة، وتوظف هذه المعلومات للإشارة إلى الوضعية المالية الراهنة لها.⁴ حيث تحظى الإدارة بمكانة خاصة عن بقية المستثمرين في السوق المالي، تخول لها الاطلاع على معلومات سرية ليست في متناول العامة، مما يمنحها فرصة لاستغلال هذه المعلومات لصالحها، و بالتالي فإن المسيرين في سياق عدم تطبيق متطلبات حوكمة الشركات يمكنهم انتهاز الفرصة لاستخدام المعلومات

¹مالطي سناء، جودة التدقيق الخارجى وآليات حوكمة المؤسسات: دراسة ميدانية في السياق الجزائري، أطروحة دكتوراه، تخصص تدقيق مالي ومحاسبي، جامعة جيلالي اليابس -سيدي بلعباس-، 2020، ص 70.

²إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي، أنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعه بغداد، المجلد 8، العدد 23، الفصل 2، 2013، ص 265 – 266.

³عمران عطية الباكوري، أثر الالتزام بالعوامل المنظمة لمهنة التدقيق على جودة اعمال مكاتب التدقيق المحاسبية القانونية في الأردن، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، الأردن 2014 ص 12.

⁴ Ramorwa , B. P."Corporate Payout Policy In South Africa: Have Share Repurchases Replaced Cash Dividends ? University of Witwatersrand,2011, p14.

غير المعلنة للجمهور بغض النظر إذا كانت إيجابية أم سلبية ، للحصول على مداخل غير عادية دون مراعاة لبقية المستثمرين في السوق.¹

يساهم التدقيق الخارجي القانوني في تدارك هذه الفجوة بشكل جزئي، حيث يمثل تقرير المدقق الصادر بعد اختتام مهمته مرآة لوضع الشركة يستفيد منه الأطراف المهتمين بأرباح الشركة، فمن خلال التوصيات المقدمة من قبل المدقق والتي تعد بمثابة إشارة إلى مختلف أصحاب المصالح، وبالتالي يتجلى دوره في حل مشكلة تباين المعلومات بين الأطراف.²

وقد افترضنا وجود علاقة سببية حسب نظرية الإشارة بين كل من التدقيق الخارجي جودة الإفصاح المالي، وإدارة الأرباح وفقا لما يلي:

- تمثل التقارير والقوائم المالية أداة لإرسال الإشارات إلى المستثمرين وأصحاب المصالح الآخرين حول الوضعية الحقيقية للشركة.
- ممارسات إدارة الأرباح تشوش إرسال إشارات واضحة و دقيقة إلى أصحاب المصالح و خاصة المستثمرين
- يساهم التدقيق الخارجي من خلال كفاءته واستقلالته في التقليل من عملية إصدار الإشارات المضللة إلى أصحاب المصالح.
- إن توفير بيئة تتميز بالكفاءة والنزاهة والمعاملة العادلة في الحصول على المعلومات يعكس لنا تحقق جودة في الإفصاح المالي عن المعلومات.

المطلب الثالث: تحسين جودة التدقيق ودورها في الحد من إدارة الأرباح وتحسين جودة

الإفصاح المالي

يعد مفهوم جودة التدقيق أمرا مبهما وهذا لارتباطه بعدة عوامل مهنية وسلوكية وتقنية، حيث لازال يشوبه بعض اللبس والغموض باعتباره أمرا نسبيا لا يمكن تقديره بسهولة لذا فإن التعمق في هذا المفهوم

¹ Rajabimoghadam, M. & Khalatbari, A. " The Effect of Market Conditions on Information Content of Dividend ". "Interdisciplinary Journal of Contemporary Research In Business", Vol . 5, No (4) , 2013 ,p453.

² Benyamina Abbes, **La contribution de l'audit financier À l'amélioration de la qualité Du Reporting Des entreprises Algériennes**, op.cit. , p57.

والإحاطة بمختلف جوانبه يعد أمراً محورياً لفهم تأثير جودة التدقيق على العناصر المحاسبية الأخرى وسنتطرق أولاً إلى مفهوم الجودة بشكل عام.

الجودة اصطلاحاً: "يرجع مفهوم الجودة إلى الكلمة اللاتينية *Qualitas* ويقصد بها طبيعة الشخص أو الشيء ودرجة صلاحيته وكانت تعني قديماً الدقة والاتقان وتعني كذلك الدرجة العالية من النوعية أو القيمة فقد أشار البعض بأنها تعني درجة الامتياز، وأحياناً تعني بعض العلامات أو المؤشرات التي يمكن من خلالها تحديد الشيء أو فهم بنيته"¹

من خلال هذا المفهوم يتبين لنا أن الجودة تعني النوعية الرفيعة والدرجة المثلى للشيء، كما أنها تعني مستوى عالٍ من الإتقان في القيام بأمر ما، ومفهوم الجودة قد يرتبط بأشخاص أو أشياء ولكن لم يتم ذكر مقياس معين لها

الفرع الأول: مفهوم جودة التدقيق

يعد مدخل جودة التدقيق يعتبر من أهم المداخل التي تهتم بتطورات ممارسة المهنة، حيث أصبح العملاء يطلبون مستوى عالٍ من الخدمة، ولكن الإشكال المطروح يكمن في أن جودة الخدمة تعتبر مفهوماً مجرداً وغير ثابت، غير أن الباحثين في المجال اجتهدوا لقياس هذه الجودة من خلال عدة عوامل. ومن أوائل الباحثين الذين تطرقوا إلى جودة التدقيق (De Angelo 1981) حيث عرفت جودة التدقيق بأنها: "احتمال أن يقوم المدقق الخارجي باكتشاف أي شيء غير عادي في البيانات المالية، ومن ثمة الكشف (الإعلان) عنه لمستخدمي هذه البيانات، حيث يعتبر احتمال اكتشاف الخطأ أو الاحتيال مسألة كفاءة في حين أن احتمال الكشف عنهما يعتمد على استقلالية وموضوعية مدقق الحسابات، أي مدى استعداداه لمواجهة الضغوط التي يمارسها معدو البيانات المالية"²

وفي تعريف آخر — De Angelo تعرف جودة التدقيق بأنها "تقدير للسوق احتمالية قيام المدقق باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق"³.

¹نزار عبد المجيد البروراي، لحسن عبد الله بشيوة، "إدارة الجودة مدخل للتميز والريادة مفاهيم وأسس وتطبيقات"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع الأردن، 2010 ص 138.

² Piot, C., & Janin, R., *Audit Quality and Earnings Management in France*, 2005, P03- 04 Retrieved 30/07/2024, from SSRN: file:///C:/Users/com%20city/Downloads/SSRN-id830484.pdf

³سعاد سعيد غزال، فيحاء عبد الخالق يحيى، تفعيل دور مهنة تدقيق الحسابات في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 35 العدد 112، جامعة الموصل، العراق، 2013، ص 334.

من خلال هذا التعريف نستنتج أن مسألة جودة التدقيق ترتبط بمعيارين مهمين هما:

الكفاءة: القدرة على اكتشاف الانحرافات الجوهرية من خلال المهارة وبذل العناية المهنية اللازمة

الاستقلالية: القدرة على التبليغ عن هذه الانحرافات الجوهرية والإشارة إليها في تقريره

الكفاءة: تمثل الكفاءة والعناية المهنية من أهم الركائز الرئيسية للقيام بمهمة التدقيق، وهذا بغية الالتزام بدرجة معقولة من المؤهلات الفنية والمهنية لضمان سلامة القوائم المالية من الأخطاء والانحرافات الجوهرية، كما يجب التحلي بالأخلاقيات المهنية من خلال تطبيق قواعد السلوك المهني واتباع القوانين واللوائح المعتمدة والمنصوص عليها، والابتعاد عن الممارسات المشبوهة التي تشوه سمعة المدقق ومكتبه، وبالتالي يتعين على المدقق الإبلاغ عن التجاوزات التي اكتشفها خلال مسار مهمته من أجل ضمان شفافية أكبر للقوائم المالية¹

-استقلالية المدقق: يتبلور مبدأ الاستقلالية حول ثلاثة نقاط أساسية وهي:²

- استقلالية المدقق الخارجي في تحديد المواعيد الهامة لأنشطة التدقيق، ووضع برنامج التدقيق مع الحفاظ على استقلالية القرار والفكر ودون أن تلقي املاءات من أطراف خارجية حول ما يجب القيام به.

- استقلالية تنفيذ عملية الفحص وجمع الأدلة والمعلومات اللازمة والجوهرية دون ضغط من الغير

- استقلالية الإدلاء بالرأي المهني وتحرير تقرير التدقيق.

- تلعب استقلالية المدققين دورا فعالا في توجيه أدائهم لمهمة التدقيق بكل موضوعية وحياد، وهذا باعتبارهم دعامة هامة لتعزيز ثقة أصحاب المصالح في المعلومات التي تفصح عنها المؤسسات، الأمر الذي يكسبهم مكانة جوهرية للحفاظ على مصالح المؤسسة و معاملتها من مختلف التلاعبات والممارسات الانتهازية، ورغم إجماع الكثير على دور التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ حوكمة

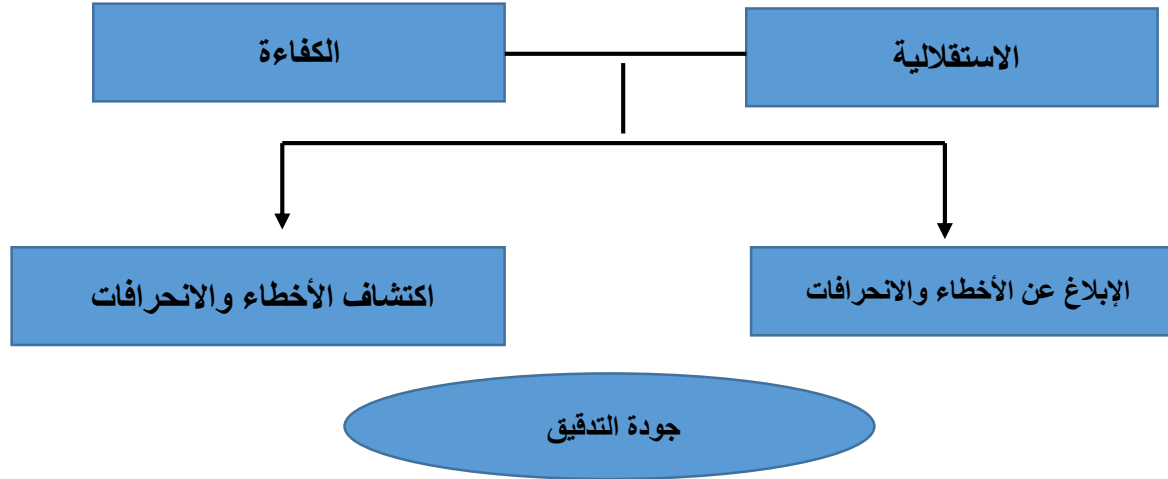
¹ Luminita ionescu, « errors and fraud in accounting, the role of external audit in fighting corruption », annals of spiru haret university economic series, volume 17, no 4,2017, p33

² Makram Chemingui, Benoit Pigé, La Qualité De L'Audit Analyse Critique Et Proposition D'Une Approche D'Evaluation Axée Sur La Nature Des Travaux D'Audit Réalisés, Congrès des Normes Et Mondialisation, Université de Franche-Comté, Besançon, France, 2004, P 05.

الشركات والإفصاح المالي، إلا أنه تم تأكيد بعض الوقائع التي تشير إلى أن مدقي الحسابات قد لا يوفر دائما الإفصاح الأفضل¹.

والشكل التالي يوضح استقلالية وكفاءة المدقق حسب تعريف ديانجيلو:

الشكل رقم (1-8): استقلالية وكفاءة المدقق حسب تعريف De Angelo



Source: Marine portal, Les Déterminants De La Qualité De L'audit, Le cas De L'audit Des Comptes Publics, Revue Comptabilité-Contrôle-Audit, Vol 17, Numéro 1, Association Francophone De Comptabilité, Paris, France, 2011, P43.

واعتمد **knapp** على نفس النهج في تصوره لجودة التدقيق القائمة على مبدأ الكفاءة والاستقلالية في الإفصاح عن الانحرافات الجوهرية والأخطاء، حيث تم تعريفها بناءً على مخاطر التدقيق من خلال التعريف التالي: "تخفيض المدقق لخطر الاكتشاف والذي يؤدي إلى تخفيض خطر التدقيق النهائي وعليه فإن المدقق سوف يسعى بدوره للإفصاح والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية"²

لذا ينبغي على المدقق الخارجي الالتزام بالاستقلالية الكاملة عند أداء عمله وتجنب المصالح الشخصية وتوطيد علاقاته الشخصية مع العميل، بمعنى تطبيق مبدأ الاستقلالية خلال مرحلة التخطيط،

¹ Lei gao,gerhard kling, « the impact of corporate governance and external audit on compliance to mandatory disclosure requirements in china », journal of international accounting, auditing and taxation,volume 21, 2012,p20

² Riadh Manita, Makram Chemangui, **Les Approches D'évaluation Et Les Indications De Mesure De La Qualité D'Audit : Une Revue Critique**, 28ème Congrès Comptabilité Et Environnement, Association francophone de comptabilité, Paris, France, 2007, P 3.

والاستقلالية خلال إجراء اختبارات التدقيق، والاستقلالية عند الإدلاء برأيه المهني المحايد وتقديم تقرير التدقيق¹.

وفي تعريف آخر يرى Palmrose سنة 1988 أن جودة التدقيق هي: "درجة الثقة التي يمنحها المدقق لمستخدمي القوائم على خلو القوائم المالية من الغش والاختفاء الجوهرية"² حابي

نلاحظ في هذا التعريف أنه تم إقران جودة التدقيق بالضمان الذي يمنحه المدقق لمختلف أصحاب المصالح بأن القوائم المالية على درجة عالية من المصداقية والشفافية، مما يدفعهم للثقة برأيه واتخاذ قرارات هامة بناءً عليه.

أما بالنسبة لمجمع المحاسبين القانونيين فقد قام بإصدار نشرة تتضمن معايير التدقيق رقم 04 سنة 1994، عرف فيها جودة التدقيق الخارجي بأنها: "تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في شركات التدقيق"³

كما تم إصدار معيار التدقيق الدولي رقم 220 الذي ينص على أن: "جودة التدقيق تتمثل في التزام مكتب التدقيق وموظفيه بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة وأن تكون التقارير الصادرة من قبل المكاتب أو الشركاء في العمليات مقبولة حسب معايير المراجعة المتعارف عليها في مجال التقرير"⁴

فحسب المفهومين السابقين تم ربط الجودة بدرجة الالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق وأيضاً احترام النصوص القانونية والتنظيمية في ممارسة المهنة وكذا الرقابة على هذه الجودة من طرف الهيئات المهنية المخولة بذلك

¹ Mohammad Esmaeil Molaei, Abbas Ali PourAghajan, **Explanation and validation of the audit quality improvement model with the approach of focusing on internal and external components in IRAN**, International Journal of Finance and Managerial Accounting, Vol 7, 2022, p 32.

² رياض العبد الله ، وهيب الضليعي ، رقابة جودة أعمال التدقيق للمكاتب البينية-دراسة حالة-، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد رقم 8، العدد رقم 1، اليمن، 2007، ص 37.

³ لعاب بن عبد الرحمن، أحططاش نشيدة، رقابة جودة التدقيق الخارجي وجهود المنظمات الدولية والمحلية فيها، مجلة وحدة البحث في تنمية وإدارة الموارد البشرية، المجلد 8، العدد 01، 2017، ص 54

⁴ حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر ، أطروحة مقدمة ضمن نيل متطلبات شهادته دكتوراه تخصص مالية ومحاسبة ، غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2012/2011، ص 53

الفرع الثاني: أبعاد جودة التدقيق المؤثرة في جودة الإفصاح المالي

حسب الأبحاث والدراسات هناك مجموعة من المقاييس التي نحدد من خلالها جودة التدقيق الخارجي وهي:

▪ حجم مكتب التدقيق:

استعان ثلة من الباحثين بحجم مكتب التدقيق كمعيار هام على جودة التدقيق نظرا لتعذر قياسه بشكل دقيق، وتم اختيار هذا المقياس لامتلاك المكاتب الكبيرة الإمكانيات المادية والبشرية الضرورية، وصرامة تطبيقها لإجراءات التدقيق، واستنادا على ذلك فإن المعلومات الدقيقة تقترن عادة بمكاتب التدقيق كبيرة الحجم أكثر من غيرها من المكاتب ذات الحجم الصغير، الأمر الذي يشير إلى تقديمها لخدمات متميزة وعالية المستوى¹

واستندت De Angelo في تدعيم طرحها حول افتراض توفير مكاتب التدقيق ذات الحجم الكبير خدمات متميزة مقارنة بغيرها من المكاتب صغيرة الحجم أن السبب في ذلك يرجع إلى تخوفها من الضرر الذي سيؤثر بسمعتها المهنية في حالة فشلها في مهمة التدقيق، مما يجعلها عرضة لخطر النزاعات القضائية إزاء غيرها من المكاتب²

ونظرا لكون حجم مكتب التدقيق من بين القضايا الجوهرية التي استحوذت على اهتمام الباحثين، وكانت موضوعا دسما للكثير من الأبحاث العلمية، والتي أفضت إلى تحديد مجموعة من المؤشرات للتمييز بين أحجام مكاتب التدقيق والتي تتمثل في: عدد موظفي المكتب، عدد العملاء، عضوية مكتب التدقيق في BIG4، سمعة مكتب التدقيق³.

و في حالة إسناد مهمة التدقيق إلى أحد المكاتب الكبيرة الحجم فإن معدلات اكتشاف الخطأ والانحرافات الجوهرية ومظاهر الاحتيال ضمن القوائم المالية، بالمقارنة مع مكاتب التدقيق ذات الحجم

¹ Davidson, Ronald A. and Neu, Dean., **A Note on the Association between Audit Firm Size and Audit Quality**, Contemporary Accounting Research, Vol 9, No 2, 1993, p 479.

² Choi, Jong-Hag., Kim, Chansog., Kim, Jeong-Bon. and Zang, Yoonseok., (2009). **Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing**, Working Paper, p 6-7, Available from: <http://ssrn.com/abstract=1011096>, date of acces:20/06/2024.

³ عابي خليفة ، تحليل العوامل المؤثرة على جوده المراجعة الخارجية للحسابات, مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية, عدد 04، 2011، ص 217.

الصغير، و هذا راجع إلى الموارد التي تملكها المكاتب الكبرى والقدرة على استقطاب الكوادر المؤهلة والخبرة بشكل أعلى من غيرها، مما سيؤثر بشكل كبير على جودة الأعمال والاختبارات المنفذة من قبلها¹

كما توصل كل من (Chalmers & Godfrey) إلى أن المكاتب الكبيرة تساهم في تحسين جودة الإفصاح المالي، كما تساعد على التخفيض من الفجوة المعلوماتية بين الإدارة وأصحاب المصالح الآخرين،² و بالتالي باستطاعة مكاتب التدقيق الكبرى أن تشكل دورا محوريا في الأداء الفعلي وسياسات الإفصاح داخل الكيان الاقتصادي، مما يساهم في تعزيز استراتيجيات الإفصاح.³

■ سمعة مكتب التدقيق:

من أهم الأصول المعنوية نجد سمعة مكتب التدقيق، حيث تتولد نتيجة للأداء الميداني، والصيت الحسن بين عملاء المكتب، والتي تنعكس على جودة التدقيق من خلال وجود ارتباط طردي بينهما، و بالتالي فسمعة المكتب تمثل عنصرا مهما من رأس المال الذي ينبغي حمايته.⁴

وترتبط سمعة مكتب التدقيق غالبا بحجم مكتب التدقيق وانتمائه إلى مكتب تدقيق عالمي أو أحد مكاتب التدقيق الأربعة الكبار BIG4، إضافة إلى عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المكتب.

■ التخصص الصناعي:

وفقا للأبحاث التي جرت في المجال المالي والمحاسبي فإن مكاتب التدقيق التي لها تخصص قطاعي في ميدان معين تمثل علامة على جودة التدقيق، حيث أن المكاتب صاحبة المعرفة المتخصصة معروفة بتوفيرها لخدمات رفيعة المستوى أكثر من غيرها، فالخبرة العملية، والرصيد المعرفي المتراكم

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2013، ص 120.

² Chalmers, K., Godfrey, J. M. (2004). **Reputation costs: the impetus for voluntary derivative financial instrument reporting**. Accounting Organizations and Society, vol 29, N(2), 2004,p99.

³ Saad, M. K., & Jarboui, A., **Does corporate governance affect financial communication transparency? Empirical evidence in the Tunisian context**. Cogent Economics & Finance, vol 3,N(1),2015, p 09

⁴ أحططاش نشيدة، أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات -دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، ص75.

يؤهلها لكشف وحل المشاكل المتعلقة بقطاع نشاط الشركة، وكذا امتلاكها لاستراتيجية عملية تمكنها من تقديم خدمات تدقيق عالية المستوى¹، ومن أهم المزايا التي يوفرها التخصص القطاعي ما يلي:²

- خفض أعباء التدقيق وتحقيق وفورات بها
- تقليص الوقت الضروري لإلامام المدقق بنشاط المنشأة مما يحسن من جودة خدمة التدقيق
- توسع مكتب التدقيق في السوق نتيجة لحرص العملاء على نيل خدمات مكاتب ذات تخصص قطاعي.

■ أقدمية المدقق (مدة الارتباط):

هناك جدل بين الباحثين حول تأثير مدة الارتباط بين العميل والمدقق على جودة الإفصاح المالي، حيث تدعم مجموعة من الباحثين التغيير الدوري للمدقق لأن طول هذه المدة تجعل من عمله روتينياً، ويتهياً للمدقق أنه على دراية كاملة بالاختلالات الموجودة في العميل، وتضعف لديه ميزة الشك المهني، كما يؤثر طول المدة على استقلاليته وحياده، الأمر الذي يضع من قدرته على رصد الأخطاء الكبيرة والتبليغ عنها وينعكس بالتالي على جودة التدقيق، أما معارضو هذا الطرح فيرون أن طول فترة الارتباط تعزز من خبرة المدقق ومعرفته بعميله، ويضاعف من احتمالية تحديد الأخطاء الجوهرية ضمن القوائم المالية الأمر الذي يرفع من درجة جودة التدقيق الخارجي.³

كما يرى Tritschler أن طول علاقة المدقق والعميل قد يرفع من خبرته وفهمه للمؤسسة محل التدقيق، كما يمكن أن يكون له أثر عكسي من خلال المساس باستقلالية المكتب، ونشوء علاقة ودية بين المدقق والعميل مما ينجم عنه تدني جودة التدقيق نتيجة لتساهل المدقق عن بعض الخروقات الحاصلة في الشركة⁴

¹ الجبر، يحيى بن علي، العلاقة بين جودة الأرباح المحاسبية والمراجع الخارجي-دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، مجلة البحوث المحاسبية، العدد 02، 2012، ص 14-15.

² Manita, Riadh. et Chemangui, Makram., **Les Approches d'évaluation et Les Indicateurs de Mesure de La Qualité d'Audit: Une revue critique**, 28 ème Congrès de L'Association, 2007. Francophone de Comptabilité- Comptabilité et Environnements, France, p 12-13, document disponible sur le site : <http://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00534780> , date of accès 21/06/2024 .

³ يوسف محمد جربوع، مجالات مساهمة التغير الإلزامي للمراجعة الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاليته: دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة فلسطين، مجلة العلوم الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد 16، العدد 01، 2008، ص 788 إلى 787.

⁴ Tritschler, Jonas., **Audit Quality: Association between published reporting errors and audit firm characteristics**, Springer Gabler, Allemagne, 2014, p50.

وغالبا ما يتخلل هذه العلاقات الودية الفساد والاتفاقيات غير الأخلاقية، الأمر الذي يؤدي إصدار قوائم مالية لا ترقى إلى متطلبات الملائمة والموثوقية، إضافة إلى أن هذه العلاقات تخفض من الحكم المهني وتضعف الاستقلالية¹

■ أتعاب التدقيق الخارجي:²

من الشائع أن يتم تحديد أتعاب التدقيق استنادا على عقد بين المؤسسة والمدقق أو مكتب التدقيق، و هذا حسب قواعد قد ترتبط بمدة مهمة التدقيق، أو حجم المؤسسة، أو طبيعة الخدمات المتفق عليها، وتتمثل العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب فيما يلي:

المدة اللازمة لتخطيط وأداء المهمة

- حجم فريق التدقيق.
- حجم المؤسسة محل التدقيق.
- درجة صعوبة المهمة والتعقيدات الموجودة.
- سمعة المؤسسة الخاضعة للتدقيق، ومدى إمكانيتها المالية على تسديد الأتعاب.
- حجم مكتب التدقيق ومستوى خبرته وسمعته في السوق.
- عدد التقارير المطلوبة للشركة.
- قطاع نشاط الشركة، و درجة احتياجها لأفراد ذوي خبرة وكفاءة .

إضافة إلى ما سبق يمثل التعليم المهني والتكوين المستمر من بين العوامل التي تزيد من جودة التدقيق كما توجد عوامل متعلقة بالمؤسسة محل التدقيق مثل صرامة ومتانة أنظمتها الرقابية الداخلية، وحجمها ومستوى مديونيتها ومدى قوة آليات الحوكمة لديها.

¹ Richard, C. (2003), L'indépendance de l'auditeur : pairs et manques. *Revue Française de Gestion*, Vol6,N (147) , 2003 , p 120.

²دي صفاء الدين فاضل، فيحاء عبد الخالق محمود، قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، العدد 14، جامعة البصرة، العراق، 2014، صص 22-23.

ملحة الفصل:

عرضنا في هذا الفصل الإطار النظري لكل من التدقيق الخارجي، جودة الإفصاح المالي، إدارة الأرباح والعلاقة بين هذه المتغيرات الثلاث لتشكل قاعدة معرفية حول المفاهيم المتعلقة بكل متغير، فبدءاً بالتدقيق الخارجي يمكن القول أنه آلية رقابية مهمة ضمن شركات المساهمة، حيث ظهرت الحاجة إليه منذ القدم بسبب مشكلة صراع الوكالة الموجود بين المساهمين والملاك، كما تم إثبات المزايا العديدة له والتي من بينها تخفيض تكاليف الوكالة وتقليص مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والملاك وفي المدخل الحديث بين الإدارة والمستثمر المحتمل، بالإضافة إلى أن التطور في ممارسات التدقيق الخارجي المنوط بتحسين جودة خدمات التدقيق يشهد تحسناً من خلال إصدار العديد من معايير التدقيق الجزائية، والاهتمام بالتكوين الجيد للمدققين من أجل مواكبة التطورات والتحديات العالمية التي تشهدها المهنة

أما بنسبة لجودة الإفصاح المالي فأصبح مطلباً حتمياً بالنسبة لجميع الفئات التي تحتاج إلى المعلومات المالية، حيث يجب أن تكون هذه المعلومات على قدر من الموثوقية والملائمة حتى تجعلهم متيقنين من قراراتهم الاستثمارية، والائتمانية كما أنها يجب أن تكون موافقة للمعايير المحاسبية المعمول بها، ويعد تحقيق جودة الإفصاح المالي هدفاً صعباً في ظل الكم الهائل من المعلومات، وتعدد الأطراف المستخدمة لهذه المعلومات بالإضافة إلى الممارسات اللاأخلاقية التي تقوم بها بعض الشركات للحفاظ على استمراريتها ومكانتها في السوق وعلى رأسها إدارة الأرباح.

وفي الأخير تطرقنا إلى المفاهيم النظرية حول المتغير الوسيط المتمثل في إدارة الأرباح من خلال عرض مفهومها والفرق بينها وبين الخطأ والغش وعرض أهم أساليبها المتمثلة في إدارة الأرباح بالمستحقات وإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وتعتبر هذه الأخيرة محور دراستنا كونها من أبرز الأساليب المستخدمة من طرف الإدارة للتلاعب في نتائج الأداء المالي، والوصول إلى الأهداف التعاقدية، وتكمن خطورتها في صعوبة اكتشافها من طرف المدقق ومساسها بجوهر النشاط الاقتصادي للشركات من خلال تأثيرها على التدفقات النقدية المستقبلية وعلى الوضع المالي والسيولة على المدى الطويل.

الفصل الثاني:

الأدب العربي الحديث

تلميح:

إن البحث العلمي بطبيعته متراكم ومتسلسل، فلا يمكن لأي باحث مهما بلغت درجة معرفته العلمية القيام ببحث أصيل دون الاعتماد على الأبحاث السابقة، حيث أنه من غير المنطقي إنشاء فكرة البحث من العدم بل يجب أن تكون متصلة بالدراسات التي قام بها الباحثون السابقون في مختلف البيئات والأزمنة والظروف.

سنعرض في هذا الفصل الثاني أهم الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين متغيرات الدراسة الحالية (التدقيق الخارجي، جودة الإفصاح المالي، إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية) حيث سنتطرق إلى الدراسات المحلية، العربية، والأجنبية من الأقدم إلى الأحدث من خلال ذكر أبرز الجوانب المتعلقة بمنهج وأسلوب الدراسة، العينة، والنتائج المتحصل عليها، ثم نقد الدراسات السابقة للوقوف على أهم النقائص التي لم تغطيها وإظهار الفرق بينها وبين الدراسة الحالية من خلال إظهار الفجوة البحثية لدراستنا، وتم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث تتمثل فيما يلي:

المبحث الأول: الدراسات السابقة التي تناولت علاقة التدقيق الخارجي بجودة الإفصاح المالي

المبحث الثاني: الدراسات السابقة التي تناولت علاقة التدقيق الخارجي بإدارة الأرباح

المبحث الثالث: الدراسات السابقة التي تناولت علاقة جودة الإفصاح المالي بإدارة الأرباح

المبحث الرابع: الدراسات التي تناولت إدارة الأرباح كمتغير وسيط، أوجه التشابه، الاختلاف، والاستفادة، والقيمة المضافة لدراستنا.

■ معايير اختيار الدراسات السابقة:

بعد الاطلاع على كم هائل من الدراسات المتنوعة، قمنا باختيار الدراسات السابقة التي اعتمدناها كمرجع في دراستنا استنادا على مجموعة من المعايير:

- اختيار الدراسات التي تحمل نفس العنوان أي نفس موضوع البحث والذي يضم نفس متغيرات بحثنا أو متغيرات مشابهة لها مثلا بالنسبة لمتغير التدقيق الخارجي: التدقيق المحاسبي، التدقيق المالي، تدقيق الحسابات.
- أما بالنسبة لمتغير جودة الإفصاح المالي ضمن القوائم المالية فاخترنا الدراسات التي تحمل متغيرات مشابهة له مثل: جودة القوائم والتقارير المالية، جودة المعلومة المحاسبية، جودة المعلومة المالية.
- اختيار الدراسات السابقة الحديثة للحصول على آخر المستجدات حول موضوع الدراسة
- الاعتماد على الدراسات التي لها نفس الهدف أو أهداف قريبة من الهدف الذي نسعى لبلوغه، فمثلا اعتمدنا الدراسات التي اهتمت بدراسة الأثر أو الدور بين المتغيرات
- الاعتماد على الدراسات الموثوقة والمتمثلة في أطروحات الدكتوراه، والمقالات المنشورة في المجلات المحكمة.
- الاعتماد على الدراسات التي أُجريت في بيئات مشابهة لبيئة الأعمال الجزائرية، حيث كانت أغلب الدراسات السابقة في دول نامية.

■ عرض الدراسات السابقة:

يتضمن هذا الجزء أهم الدراسات التي تم إجراؤها في البيئات المحلية، العربية، والأجنبية مرتبة من الأقدم إلى الأحدث، حيث تم التركيز بشكل كبير على الدراسات الحديثة للاطلاع على آخر النتائج التي تم التوصل إليها، وآخر المستجدات حول موضوع الدراسة.

المبحث الأول: الدراسات التي تناولت علاقة التدقيق الخارجي بالإفصاح

المالي:

المطلب الأول: الدراسات المحلية

- مسعود كسكس، محمد زرقون، دور مراجع الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية، دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين بالجنوب الشرقي الجزائري خلال سنة 2018، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 06، العدد 02، 2019.

يكمن الغرض من هذه الدراسة في بيان الدور الذي يلعبه المدقق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية، من خلال طرح استقصاء على عينة من المهنيين والأكاديميين الناشطين في الجنوب الشرقي للجزائر والمؤلفين من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين المتخصصين في مجال التدقيق، وتم اختيار العينة بطريقة منتظمة ومنهجية من خلال توزيع 75 استمارة على كل من ولاية ورقلة، حاسي مسعود، تقرت الوادي، غرداية، وتم استرجاع 70 استمارة وبعد معاينتها تم الإبقاء على 60 استمارة صالحة للتحليل من خلال برنامج SPSS، وأثمرت الدراسة عن النتائج التالية:

- هناك أثر لتكييف النظام المحاسبي مع معايير المحاسبة الدولية من أجل زيادة جودة القوائم المالية عبر جودة الإفصاح.
- إجماع المستجوبين على أهمية التزام المدققين الخارجيين بتطبيق معايير المحاسبة الدولية من أجل تحسين جودة القوائم المالية
- إجماع المستجوبين على تأثير تقرير المدقق في زيادة مصداقية القوائم المالية.

- علي السايح جبور، التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات وتحسين جودة القوائم المالية، دراسة استطلاعية لآراء عينة من محافظي الحسابات، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 05، العدد 01، 2022.

تمحور هدف الدراسة حول الدور الذي يؤديه التدقيق الخارجي كأحد الآليات الخارجية للحوكمة في الزيادة من موثوقية وجودة التقارير المالية السنوية، وفي هذا الصدد اتبع الباحث المنهج الوصفي والتحليلي من خلال استخدام أداة الاستبيان وتوزيعها على عينة الدراسة المؤلفة من محافظي الحسابات والذين بلغ عددهم 50 مستجوبا تم تحديدهم عشوائيا، حيث قام الباحث بالتواصل معهم بشكل مباشر من

خلال التوجه إلى مكاتبهم، وبلغ معدل الاستجابة 42 استمارة صالحة للتحليل بنسبة 84 %، والتي تم تحليلها باستخدام برنامج SPSS وتطبيق العديد من الأساليب الإحصائية المتمثلة في الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، اختبار T للعينة الواحدة وتم التوصل إلى النتائج التالية في الأخير:

- يساهم التدقيق الخارجي في الرفع من جودة التقارير المالية باعتباره من أهم آليات الحوكمة
- يساهم التدقيق الخارجي في تحسين خاصية ملائمة التقارير المالية لأنه يحسن من القيمة التنبؤية، التغذية العكسية والتوقيت المناسب للمعلومات.
- يساهم التدقيق الخارجي في تحسين خاصية الموثوقية للقوائم المالية من خلال زيادة فعاليتها في إعطاء صورة صادقة وحقيقية عن المؤسسة.
- بلخيري عايدة، هوام جمعة، دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، المجلد 06، العدد 01 ، 2023.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثان باتباع المنهج الوصفي واستخدام أداة الاستبيان حيث وُزعت 200 استمارة على عينة الدراسة التي تم تحديدها بشكل عشوائي من مجتمع الدراسة والمكونة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات وكذا الأكاديميين الممثلين في الأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة والتدقيق لجامعة باجي مختار عنابة، وتمت عملية التوزيع بطريقة ورقية وإلكترونية أيضا، وبعد استلام الردود تم الإبقاء على 152 استمارة صالحة للتحليل من خلال برنامج SPSS وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- إجماع عينة الدراسة على أن وجود عدة عوامل مؤثرة في جودة التدقيق والتي تنقسم إلى عوامل مرتبطة بالمدقق ومكتبه، عوامل مرتبطة بمهمة التدقيق، وعوامل مرتبطة ببيئة التدقيق.
- إجماع أغلبية العينة المستجوبة على أن خصائص جودة المعلومة المحاسبية تتمثل في المصادقية، الملائمة، القابلية للفهم، والقابلية للمقارنة.
- هناك علاقة معنوية طردية بين حوكمة الشركات وجودة التدقيق الخارجي.
- هناك علاقة معنوية طردية بين جودة المعلومات المحاسبية وحوكمة الشركات.
- هناك علاقة معنوية طردية بين جودة المعلومة المحاسبية وجودة التدقيق.

- هناك أهمية ذات دلالة إحصائية لدور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة الإفصاح المالي في ظل حوكمة الشركات.

المطلب الثاني: الدراسات العربية

- سالم سيف الغريب، دور استقلالية المدقق الخارجي في تحقيق متطلبات الحوكمة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت وأثره على مصداقية المعلومات المحاسبية، مذكره ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط، الفصل الثاني 2012.

تمحور هدف البحث حول اكتشاف دور استقلالية المدقق الخارجي في تجسيد متطلبات الحوكمة على مستوى الجمعيات التعاونية الناشطة في الكويت وقياس أثر ذلك على مصداقية المعلومات المحاسبية، ولتحقيق أهداف الدراسة انتهج الباحث المنهج الوصفي التحليلي، حيث تشكلت عينة الدراسة من المدراء الماليين والمحاسبين والذين ينشطون على مستوى أقسام المحاسبة في الجمعيات التعاونية الموجودة في الكويت والبالغ قوامها 104 مستجوب، حيث تم استخدام أداة الاستبيان لجمع آرائهم حول الموضوع وتم استرداد 98 استمارة، والاحتفاظ بـ 96 استمارة صالحة للتحليل والتي تم تحليلها من خلال برنامج SPSS وتوصل الباحث إلى النتائج التالية:

- هناك تأثير لاستقلالية وموضوعية المدقق الخارجي على مصداقية المعلومات المحاسبية حسب رأي العينة.
- هناك تأثير لنزاهة وشفافية المدقق الخارجي على مصداقية المعلومات المحاسبية
- هناك تأثير لكفاءة المدقق الخارجي وعنايته المهنية على مصداقية المعلومات المحاسبية
- هناك تأثير لالتزام المدقق الخارجي بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة على مصداقية المعلومات المحاسبية

- هبة هلا عبد السالم بدوي، أثر جودة المراجعة على جودة التقارير المالية مقاسة بخاصيتي الملائمة والتمثيل العادل دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية المصرية، الفكر المحاسبي، المجلد 21، العدد 05، 2017.

تبلور هدف الدراسة في اختبار العلاقة بين جودة المراجعة وجودة التقارير المالية، حيث شملت الدراسة عينة قوامها 44 شركة مدرجة في سوق الأوراق المالية في السياق المصري خلال سنة 2015 باستثناء الشركات

الناشطة في القطاع المالي، وبغية تحقيق أهداف الدراسة تم قياس المتغير المستقل من خلال حجم مكتب المراجعة أما المتغير التابع فتم قياسه من خلال خاصيتي الملائمة والتمثيل العادل، وتم صياغة نموذج انحدار خطي بسيط يتناول هذه العلاقة كما تم جمع البيانات اللازمة من خلال القوائم المالية وملحقاتها، إضافة إلى تقارير المراجعة وتقارير مجلس الإدارة، كما تشكلت العينة من 21 شركة تم فحص حساباتها من طرف مكتب تدقيق ينتمي لأحد المكاتب الأربعة الكبار أو الجهاز المركزي للمحاسبات، و23 شركة تم تدقيقها من قبل مكاتب صغيرة، وتوصلت الدراسة في الأخير إلى النتائج التالية:

- وجود أثر إيجابي ومعنوي بين جودة المراجعة وجودة التقارير المالية.
- وجود أثر معنوي لجودة المراجعة على ملائمة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية سواء كانت من خلال قيمتها التنبؤية أو التوكيدية.
- لا يوجد أثر جوهري لجودة المراجعة على التمثيل العادل لمعلومات التقارير المالية.
- جودة المراجعة تؤثر على حيادية المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية.

■ **Leila Gharsellaoui, Anis Jarboui, Qualité d'audit externe et transparence de la communication financière: l'impact de la propriété institutionnelle dans les entreprises Tunisiennes cotées, 2017.**

سعت هذه الدراسة لاختبار أثر جودة التدقيق و الملكية المؤسسية على شفافية الاتصال المالي في سياق الشركات التونسية المدرجة، حيث تم إجراء البحث على عينة قوامها 30 شركة مدرجة في بورصة تونس خلال الفترة الممتدة من (2005-2011)، و كشفت النتائج عن النقاط التالية :

- هناك أثر إيجابي لسمعة مكتب التدقيق على شفافية الاتصال
- الشركات التي لا تتجاوز عهدة مدققيها 3 سنوات تحقق إفصاحا ماليا ذو جودة.
- التفاعل بين جودة التدقيق ووجود المساهمين المؤسسيين له تأثير على تحسين مؤشر الشفافية.
- وجود مدقق مؤهل ومستقل يضمن الحد من عد تماثل المعلومات.

■ **Hamza Kamel Qawqzeh, Wan Anisah Endut, Norfadzilah Rashid, Mohammad Mustafa Dakhilalh, IMPACT OF THE EXTERNAL AUDITOR'S EFFECTIVENESS ON THE FINANCIAL REPORTING QUALITY: THE**

MEDIATING EFFECT OF AUDIT QUALITY, JOURNAL OF CRITICAL REVIEWS, VOL 7, No 06, 2020

الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو معرفة تأثير فعالية المدقق الخارجي على جودة التقارير المالية، من خلال التأثير الوسيط لجودة التدقيق الخارجي على هذه العلاقة في الشركات الأردنية، ولتحقيق أغراض الدراسة واختبار الفرضيات تم استخدام المنهج الكمي وهذا من خلال تحليل البيانات المالية بانل (Panel Data) لـ 180 شركة مدرجة في بورصة عمان للسنوات من 2009-2017، وقد تم تحليل البيانات باستخدام طريقة الخطوات السببية. من أجل اختبار العلاقة بين المتغيرات وتم قياس المتغير المستقل المتمثل في التدقيق الخارجي من خلال الأبعاد التالية: حجم المكتب، التخصص القطاعي للمكتب، مدة الارتباط بالعمل، أما فيما يخص المتغير الوسيط المحدد بجودة التدقيق فتم قياسه من خلال أتعاب التدقيق، وتم التعبير عن المتغير التابع المتمثل في جودة الإفصاح المالي من خلال الاستحقاقات التقديرية، ولجأ الباحثون من أجل جمع البيانات المتعلقة بالمتغير المستقل والوسيط للدراسة إلى التقارير السنوية للشركات المدرجة في بورصة عمان، أما بالنسبة للبيانات المتعلقة بالمتغير التابع المعرف بجودة الإفصاح المالي من خلال نظام البيانات الموجود في Data Stream لمكتبة جامعة السلطان زين العابدين، وتم تحليل البيانات المجمعة إحصائياً من خلال برنامج Eviews، ومن جملة النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة ما يلي:

- لا يوجد أثر معنوي لحجم مكتب التدقيق على جودة الإفصاح المالي أي أنه لا توجد اختلافات في جودة القوائم المالية بين الشركات التي يتم تدقيقها من قبل مكتب تدقيق من الأربعة الكبار أو غيرها.
- وجود أثر إيجابي كبير للتخصص القطاعي للمكتب على جودة الإفصاح المالي، وهذا راجع فعالية التخصص القطاعي للمكتب في تخفيض ممارسات إدارة الأرباح للشركات محل التدقيق
- وجود أثر سلبي لمدة علاقة المدقق - العميل وهذا نتيجة لزيادة ممارسات إدارة الأرباح إذا تجاوزت مدة الارتباط بين المدقق وعميله (3) سنوات وسينعكس هذا بالتالي على جودة الإفصاح المالي.
- وجود علاقة سلبية بين حجم مكتب التدقيق وجودة الإفصاح المالي (أتعاب التدقيق).
- وجود علاقة إيجابية بين التخصص القطاعي وجودة التدقيق

- وجود علاقة إيجابية بين مدة الارتباط وجودة التدقيق
- وجود تأثير وسيط وجزئي لجودة التدقيق على كل من التخصص القطاعي ومدة الارتباط مع جودة الإفصاح المالي.
- وجود أثر إيجابي وكبير لأتباع التدقيق على جودة الإفصاح المالي من خلال الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- الشامي عبد الهادي آدم عبد الهادي، محمد أحمد سعيد البشير، العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وتحسين جودة التقارير المالية (دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين بالسودان)، مجلة العلوم الإدارية والقانونية، المجلد 05، العدد 01-02، 2020.

سعت هذه الدراسة التي بين أيدينا إلى اختبار العلاقة الموجودة بين جودة التدقيق الخارجي وبين جودة التقارير المالية، حيث سلك الباحثان لتحقيق هذا الهدف المنهج الوصفي والتحليلي من خلال وصف وتحليل متغيرات الدراسة وتحليل الردود المحصل عليها من الاستقصاء الذي تم إجراؤه على عينة من المدققين الخارجيين في دولة السودان قوامها 30 فردا كما كان معدل الاستجابة بنسبة 100%، أي أن جميع الاستمارات الموزعة تم استرجاعها وتم تحليلها باستخدام برنامج SPSS، وتوصل الباحثان إلى النتائج التالية:

- هناك ارتباط طردي بين جودة التدقيق من خلال اتباع المعايير المهنية وبين جودة التقارير المالية حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.63)، وقيمة معامل التحديد R^2 (0.40).
- هناك ارتباط طردي بين جودة التدقيق من خلال الالتزام بالتأهيل العلمي والعملية وبين جودة التقارير المالية حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.74)، وقيمة معامل التحديد R^2 (0.55).
- هناك ارتباط طردي بين التخطيط الجيد لمهمة التدقيق الخارجي وجودة التقارير المالية حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.63)، وقيمة معامل التحديد R^2 (0.40).
- هناك أثر إيجابي بين جودة التدقيق الخارجي وبين جودة التقارير المالية.

■ Salma Hisham Mesbah , Maha Mohamed Ramadan, The Effect of Audit Quality on Financial Reporting Quality, Alexandria Journal of Accounting Research, Vol06, No 02, p41-83, 2022.

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر جودة التدقيق على جودة الإفصاح المالي ضمن القوائم المالية، وقامت الباحثتان باتباع المنهج الوصفي والاستقرائي من خلال إجراء دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المصرية، حيث تمثل عينة الدراسة في 152 شركة مدرجة في البورصة المصرية في الفترة الممتدة من 2018-2020 تمثل 459 ملاحظة، ماعدا الشركات الخاصة بالقطاع المالي (البنوك والخدمات المالية) بسبب طبيعتها الخاصة، وتم جمع البيانات الخاصة بالقوائم المالية من خلال الموقعين الإلكترونيين التاليين: www.investing.com ، www.egx.com.eg.

وتم قياس المتغير المستقل المتمثل في جودة التدقيق من خلال الأبعاد التالية: مدة الارتباط مع العميل، حجم مكتب التدقيق، أعاب مكتب التدقيق. أما قياس المتغير التابع المتمثل في جودة الإفصاح المالي فكان من خلال الأبعاد التالية: إدارة الأرباح، التحفظ المحاسبي وتم استخدام نموذج جونز المعدل 1995 لهذا الغرض، وأسفرت هذه الورقة البحثية عن النتائج التالية:

- من خلال استخدام إدارة الأرباح والتحفظ المحاسبي كمقياس لجودة الإفصاح المالي تبين أن هناك علاقة إيجابية (طردية) بين الاستحقاقات التقديرية الاختيارية ومدة الارتباط مع العميل وهناك علاقة إيجابية أيضا بين التحفظ المحاسبي ومدة الارتباط مع العميل وبالتالي تظهر النتائج أن هناك علاقة سلبية بين مدة الارتباط مع العميل وجودة الإفصاح المالي حيث تنخفض جودة التقارير المالية كلما زادت هذه المدة نتيجة لتأثر استقلالية المدقق بالرابطة التي تنشأ بينه وبين العميل مما يعرقل اكتشافه للتحريفات الجوهرية وإبلاغه عن جميع الاستحقاقات والتلاعبات التقديرية في القوائم، كما أن التحفظ المحاسبي يفتح المجال للمسيرين للتلاعب حيث أن قيمة الأصول تسجل مباشرة بعد الشراء وإذا زادت قيمتها لا تتم زيادتها في القوائم المالية.
- بالإضافة إلى ذلك، فإن التحفظ يقلل من القيمة المستقبلية للشركات في التقارير المالية، وهو ما يحدث لأن المحاسبين الذين يستخدمون التحفظ لن يسجلوا أي احتمال لتحقيق أرباح حتى يصبحوا في أيديهم، بل سيسجلون أي خسائر محتملة، ولأن الديون تحدث بشكل أسرع من في الشركات الكبرى، فإن القيمة المستقبلية للشركات ستكون دائما أقل من الواقع، وهذا قد يؤثر بشكل كبير على قرارات المستثمرين وأصحاب المصلحة.
- هناك علاقة سلبية بين الاستحقاقات التقديرية وبين حجم مكتب التدقيق وأيضا بين التحفظ المحاسبي وحجم مكتب التدقيق حيث تظهر النتائج أدلة عن العلاقة الإيجابية بين حجم مكتب

التدقيق وبين جودة الإفصاح المالي وهذا راجع لأن مكاتب التدقيق العالمية BIG4 تمتلك تكنولوجيا متقدمة وموارد مالية أفضل وكفاءات وخبرات متنوعة وسمعة واسعة يسعون للحفاظ عليها وهذا يمكن المدققين من اكتشاف التحريفات الجوهرية والإبلاغ عنها.

- تظهر النتائج الإحصائية أن هناك علاقة سلبية بين كل من الاستحقاقات التقديرية والتحفظ المحاسبي أتعاب التدقيق وبالتالي توجد علاقة إيجابية بين أتعاب مكتب التدقيق وجودة الإفصاح المالي حيث قدمت النتائج دليلاً على أنه عندما تزيد أتعاب التدقيق، فإن حوافز المدققين للعمل بشكل أكثر دقة تزيد أيضاً، وبالتالي سوف يعتمدون على مراقبة والإبلاغ عن أي تلاعب يمكن أن يحدث في البيانات المالية من استخدام التحفظ المحاسبي أو أي تلاعب يتم إجراؤه لمصالح المديرين، مما يؤدي إلى ارتفاع جودة التقارير المالية.

■ **Chadia Sawaya, Nada Jabbour Al Maalouf, Raed Hanoun, Mabelle Rakwi; Impact of auditor independence, expertise, and industry experience on financial reporting quality, Asia Pacific Management Review, 30, 2025.**

يتمحور هدف الدراسة في اختبار أثر استقلالية المدقق، خبرة المدقق، التخصص القطاعي للمدقق على جودة التقارير المالية للشركة في السياق اللبناني، ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبانة وارسالها إلى عينة من المدققين الخارجيين في دولة لبنان بلغ قوامها 203 مدقق ممن لهم المعرفة الكافية بالحوكمة والإفصاح المالي وتم تكوين هذه العينة بطريقة عشوائية، وتم الاعتماد في هذا البحث على المنهج الاستنباطي والمنهج الكمي من خلال توزيع استمارة استبيان على العينة المذكورة سالفاً بواسطة منصة Google Forms، حيث بدأت عملية التوزيع بداية من شهر سبتمبر 2023 إلى غاية فبراير 2024، واستخدم الباحثون برنامج SPSS لتحليل البيانات المتحصل عليها وتم التوصل في الأخير إلى النتائج التالية:

- هناك علاقة معنوية إيجابية بين استقلالية المدقق وجودة الإفصاح المالي حيث ترتفع موثوقية وشفافية القوائم المالية عندما يتحلى المدققون بالاستقلالية التامة.
- هناك علاقة معنوية إيجابية بين خبرة المدقق وجودة الإفصاح المالي حيث تساهم هذه الخبرة في الالتزام بالمعايير المحاسبية وأخلاقيات المهنة.

- هناك علاقة معنوية إيجابية بين التخصص القطاعي للمدقق وجودة الإفصاح المالي حيث تمكن المعرفة المتخصصة المدقق من تحديد الانحرافات الجوهرية والمخاطر والفرص بدقة.

المطلب الثالث: الدراسات الأجنبية

■ **Trinandari Prasetya Nugrahanti, Eko Sudarmanto, Mega Andani, Loso Judijanto, The Effect of Audit Quality, Auditor Independence, and Financial Reporting Transparency on Internal Control Effectiveness: A Case Study of a Public Company in Indonesia, West Science Accounting and Finance, Vol. 1, No. 03, November 2023.**

تمحور هدف الدراسة في البحث حول العلاقة التفاعلية بين استقلالية التدقيق، جودة التدقيق، شفافية التقارير المالية و بين فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال دراسة حالة الشركات العمومية تتشط في السوق المالي حيث تم حصر العينة باستخدام أسلوب العينة العشوائية الطبقية (Stratified Random Sampling) بهدف تغطية و شمولية العينة لمختلف القطاعات الاقتصادية، و لتحقيق أغراض الدراسة تم توزيع 150 استمارة على العينة المستجوبة المكونة من المدققين ، المدراء الماليين، والجهات الرقابية و الإشرافية في الشركات استُرجع منها 135 استمارة و تم الاستناد أيضا على البيانات التي تم جمعها من القوائم المالية و تقارير التدقيق الخارجي، و اعتمد الباحثون في هذا السياق على طريقة النمذجة بالمعادلات الهيكلية من خلال أسلوب المربعات الصغرى الجزئية (Partial Least Squares – PLS) ، و لقياس المتغيرات المستقلة تم استخدام مجموعة من المؤشرات ، حيث تم قياس جودة التدقيق اعتمادا على سمعة المكتب، الخبرة، و أتعاب التدقيق، أما المتغير المستقل الثاني المتمثل في استقلالية المدقق فاستند الباحثون إلى درجة تقديم المكتب للخدمات غير التدقيقية للعملاء، أما بالنسبة لشفافية التقارير المالية فتم قياسها عبر مؤشر الإفصاح و درجة الامتثال لمعايير المحاسبة المالية الإندونيسية (SAK) ، و من جهة أخرى تم تعداد عدد حالات الفشل و القصور في نظام الرقابة الداخلية لقياس هذا المتغير التابع، و في الأخير أثمرت الدراسة عن جملة من النتائج الموضحة كما يلي:

- هنالك علاقة إيجابية ومعنوية بين جودة التدقيق وفعالية نظام الرقابة الداخلية، مما يعني أنه كلما ارتفعت جودة التدقيق، زادت فعالية الرقابة الداخلية.
- هنالك تأثير إيجابي ومعنوي بين استقلالية المدقق وفعالية الرقابة الداخلية، حيث تعزز استقلالية المدقق من قوة نظام الرقابة الداخلية وتساهم في دعم شفافية التقارير المالية.
- هنالك علاقة قوية وإيجابية بين شفافية التقارير المالية وفعالية نظام الرقابة الداخلية،

- Usman, Musa , & Ugoh ,Timothy Terver, EXTERNAL AUDITOR'S ATTRIBUTES AND FINANCIAL REPORTING QUALITY OF MANUFACTURING COMPANIES IN NIGERIA ,2023.

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين خصائص المدقق الخارجي، باعتبارها واحدة من السمات الهامة للحوكمة الرشيدة للشركات وجودة التقارير المالية لشركات التصنيع المدرجة في نيجيريا، وتم تحديد خصائص التدقيق الخارجي الذي يمثل المتغير المستقل في: أتعاب التدقيق، التخصص القطاعي، مدة الارتباط مع العميل، وحجم مكتب التدقيق، أما المتغير التابع الذي يتمثل في جودة الإفصاح المالي فتم التعبير عنه من خلال الاستحقاقات التقديرية، تم اعتماد تصميم بحث طولي وصفي design A descriptive longitudinal research، شمل مجتمع الدراسة جميع شركات التصنيع المدرجة في نيجيريا، تم تحديد حجم عينة قوامها 29 شركة باستخدام صيغة تحديد حجم العينة Yamane sample size غطت الدراسة الفترة من 2011 إلى 2020 واستخدمت البيانات الثانوية المستخرجة من التقارير المالية السنوية للشركات لفترة الدراسة .استخدمت الدراسة استخدام تقنيات تحليل الانحدار المتعددة لتحليل البيانات بمساعدة الإصدار 16 من برنامج STATA ، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- وجود علاقة إيجابية كبيرة بين أتعاب التدقيق وجودة التقارير المالية لشركات التصنيع المدرجة في نيجيريا.
- إن التخصص في صناعة معينة للمدققين له تأثير إيجابي كبير على جودة التقارير المالية في شركات التصنيع في نيجيريا.
- تظهر نتيجة الانحدار أيضًا أن فترة التدقيق لها تأثير إيجابي ضئيل على جودة التقارير المالية لشركات التصنيع المدرجة في نيجيريا والمعنى الضمني لهذه النتيجة هو أن زيادة وحدة في مدة خدمة مراجعي الحسابات تؤدي إلى زيادة جودة التقارير المالية بشكل طفيف.
- حجم شركة التدقيق له تأثير ضئيل على FRQ لشركات التصنيع المدرجة في نيجيريا.

- Maryam Yousefi Nejad, Ahmed Sarwar Khan, Jaizah Othman, A panel data analysis of the effect of audit quality on financial statement fraud, Asian Journal of Accounting Research Vol. 9 No. 4, 2024, pp. 422–445

تمثل هدف هذه الدراسة في اختبار العلاقة بين ارتفاع جودة التدقيق وانخفاض الممارسات الاحتيالية ضمن القوائم المالية في بيئة الأعمال الإندونيسية باعتبارها من الدول التي لم تعتمد بعد معايير الإبلاغ المالي IFRS، حيث شملت هذه الدراسة عينة من الشركات في إندونيسيا بمجموع ملاحظات بلغ 951 من سنة 2015 إلى سنة 2020 ثم تم تقليصها إلى 564 ملاحظة، وقام الباحثون بقياس المتغير المستقل (جودة التدقيق) من خلال مدة الارتباط بين المدقق والشركة (audit tenure)، أتعاب مهمة التدقيق (audit fee)، و حجم مكتب التدقيق (audit size)، أما فيما يخص المتغير التابع (الاحتيال ضمن القوائم المالية) فتم قياسه من خلال نموذج Dechow، وتم الاستعانة بالمتغيرات الضابطة التالية: الربحية، حجم الشركة، و العائد على الأصول، كما تم استخدام منهج بيانات البائل (Panel Data) ولاختبار الفرضية الرئيسية، تم استخدام تقنيتي التقدير OLS (الحد الأدنى للمربعات العادية) و GMM (طريقة المربعات الصغرى المعممة، وتوصلت الباحثون في الأخير إلى النتائج التالية:

- هناك علاقة سلبية ذات دلالة إحصائية بين مدة علاقة المدقق -العميل والاحتيال ضمن القوائم المالية.
- هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين كل من أتعاب التدقيق والاحتيال ضمن القوائم المالية.
- هناك علاقة سلبية ذات دلالة إحصائية بين حجم مكتب التدقيق والاحتيال ضمن القوائم المالية.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة التي تناولت علاقة التدقيق الخارجي

إدارة الأرباح

المطلب الأول: الدراسات المحلية

- دراسة بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح-دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الفرنسية والجزائرية-، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس-سطيف-، 2011/2012.

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار دور التدقيق المحاسبي في مراقبة ممارسات إدارة الأرباح، ولتحقيق ذلك قام الباحث بإتباع المنهج الوصفي في الجانب النظري أما في الجانب التطبيقي فتم استخدام المنهج التحليلي، فعلى الصعيد الدولي للدراسة تم تحليل البيانات المالية لـ 60 مؤسسة فرنسية مدرجة في البورصة بمؤشر (SBF 250)، مع استبعاد المؤسسات الخاصة بالقطاع المالي، وتم الحصول على تقاريرها السنوية (الميزانية، حساب النتائج، جدول التدفقات النقدية، الملحق) من خلال المواقع الرسمية للشركات المدروسة، كما استعان الباحث بأداة الاستبيان الذي وُجه إلى عينة من محافظي الحسابات الذين قاموا بتدقيق القوائم المالية للمؤسسات عينها خلال الفترة من 2007-2009 حيث وُزعت 174 استمارة وبعد عملية الفلترة تم استخراج 137 استمارة صالح للتحليل، أما على الصعيد الوطني فتم دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية المدرجة وغير المدرجة في السوق المالي قوامها 09 مؤسسات، والتي تم الحصول على بياناتها (الميزانية، حساب النتائج) من خلال التواصل المباشر مع الشركات وأيضاً عبر الموقع الرسمي الخاص بمراقبة عمليات البورصة COSOB، وتم اختبار الفرضيات المطروحة للدراسة من خلال الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام نموذج جونز المعدل 1995 لقياس إدارة الأرباح بالمستحقات الاختيارية في المؤسسات الفرنسية والجزائرية، كما اعتمد الباحث على برنامجي SPSS و Excel لتحليل البيانات، وأظهرت نتائج اختبار الفرضيات ما يلي:

- تلجأ الشركات الفرنسية عينة الدراسة إلى تخفيض قيمة الربح المصرح به من خلال استغلال المستحقات الاختيارية بطريقة سلبية طيلة المدة الزمنية للدراسة.
- سجلت النتائج أعلى نسبة لممارسة الأرباح في المؤسسات الفرنسية سنة 2009 والتي بلغت 63%، وفي المرتبة الثانية لدينا نسبة 43% سنة 2008، أما في المرتبة الأخيرة فتم تسجيل نسبة 40% سنة 2007.
- قيام جميع المؤسسات سواءً الربحية أو الخاسرة بتخفيض أرباحها من خلال المستحقات التقديرية.
- إلزام مدققي الحسابات في فرنسا بتقديم درجة عالية من الأداء عند فحص حسابات المؤسسات الفرنسية، وتوافر خاصية التأهيل العلمي والعملية، وتحقيق الاستقلالية والحياد، والالتزام ببذل العناية المهنية الواجبة من قبل مدققي الحسابات في فرنسا.
- تطبيق معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير بدرجة كبيرة من قبل محافظي الحسابات في فرنسا.

- كشفت النتائج أن هناك علاقة عكسية بين التزام مدققي الحسابات بالمعايير العامة للتدقيق، ومعايير العمل الميداني وبين ممارسة ظاهرة إدارة الأرباح في الشركات الفرنسية.
- ليس هناك أثر معنوي لتطبيق معايير التقرير وممارسة إدارة الأرباح في الشركات الفرنسية.
- هناك علاقة عكسية بين كفاءة تنفيذ مهمة التدقيق المحاسبي وممارسات إدارة الأرباح في الشركات الفرنسية
- اعتماد المؤسسات الجزائرية عينة البحث بتضخيم قيمة الربح المعلن عنه من خلال الاستخدام الموجب للمستحقات التقديرية.
- أعلى نسبة تم تسجيلها لممارسة إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية كانت سنة 2008 والتي بلغت 77,77%، تليها بنسبة أقل مقدارها 11,11% كل من سنة 2007 و 2009.
- قيام كل المؤسسات الجزائرية عينة الدراسة سواءً الربحية منها أو الخاسرة بإدارة أرباحها صعوداً من خلال المستحقات التقديرية.

■ مسعود كسكس، عمر الفاروق زرقون، محمد زرقون، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح أنموذجاً) (دراسة ميدانية)، مجلة المؤسسة، المجلد 08، العدد 01، ص 135-148، 2019.

يركز هذا البحث على إبراز الدور الفعال للمدقق الخارجي في تقييد ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث قام الباحثون بدراسة ميدانية في الجنوب الشرقي للجزائر متبعين في ذلك المنهج الوصفي والتحليلي من خلال اختيار عينة بطريقة منتظمة تضم مجموعة من الأكاديميين والمهنيين والمكونين من الأساتذة الجامعيين، محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، حيث تم توزيع 60 استمارة بالتساوي في كل من ولاية ورقلة، الوادي وغرداية، وبعد القيام بعملية الفلتر تم الحصول على 50 استمارة صالحة للتحليل، وللقيام بهذه العملية تم الاعتماد على برنامج SPSS، وأثمرت الدراسة عن النتائج التالية:

- قيام الشركات الجزائرية بممارسة إدارة الأرباح من خلال القيام بأساليب المحاسبة الإبداعية.
- فقدان القوائم المالية لمصداقيتها بسبب التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية عليها مما يجعلها مضللة لأصحاب المصالح.
- مساهمة المدقق الخارجي في اكتشاف التلاعبات وأساليب الإدارة الانتهازية، لهذا يعد دوره أساسيا في اكتشاف هذه الممارسات.

- دراسة مسعود كسكس، "التدقيق المحاسبي كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية-دراسة تطبيقية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة غرداية، 2020.

هدفت الدراسة إلى البحث في موضوع التدقيق المحاسبي ودوره في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة القوائم المالية، واعتمد الباحث في هذه الدراسة على المنهج الوصفي واستخدام أسلوب دراسة الحالة على عينة من الشركات الاقتصادية التي تنشط في قطاع المحروقات، والبتترول من خلال متغيرات ومؤشرات القياس وفق نموذج جونز المعدل 1995 لبيانات الشركات للفترة الممتدة من سنة 2014 إلى سنة 2018، كما اعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي من خلال القيام بدراسة ميدانية استقصائية لممارسي مهنة التدقيق بالجنوب الشرقي للجزائر فيما يتعلق بمدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح وتأثيرها على جودة القوائم المالية ودورهم في الحد من هذا السلوك، وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS 22 وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تتمثل في:

- خلصت الدراسة التطبيقية إلى عدم وجود سلوك للمؤسسات الجزائرية لممارسة إدارة الأرباح بمفهومها الصريح وهذا ما يزيد من قوة ومصداقية القوائم المالية لعينة الدراسة .
- الملكية العمومية للشركات عينة الدراسة نتج عنها غياب ممارسات إدارة الأرباح نظرا لعدم الاحتياج لها.
- ارتفاع عدد المؤسسات الممارسة لإدارة الأرباح إلى 16 مؤسسة سنة 2016 خاصة الناشطة في قطاع الإسمنت، حيث تمثل نسبة 41% من المشاهدات الكلية، ويعزى هذا بسبب الأزمة الاقتصادية التي حدثت في تلك الفترة.
- يرى مدققو الحسابات المستجوبون من خلال الدراسة الاستقصائية أن الفضل يعود للنظام المحاسبي المالي المطبق في غياب ممارسات إدارة الأرباح في السياق الجزائري.
- ممارسات إدارة الأرباح تؤثر على جودة القوائم المالية وبالتالي تؤثر على جودة التدقيق المحاسبي.
- هناك وعي ومسؤولية من قبل المدققين من خلال رأيهم ورفضهم لممارسات إدارة الأرباح وهذا لأنها تؤثر على موثوقية بيانات الشركات وتعيق استمراريتها.
- هناك اتفاق عام بين المدققين على دورهم ومسؤوليتهم تجاه تحسين جوده القوائم من خلال الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

- بوقابة زينب، أثر جودة التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح-دراسة حالة لآراء مجموعة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، 2022.

تمثل هدف الدراسة في قياس تأثير جودة التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح من خلال العوامل المتعلقة بالمدقق والعوامل المتعلقة بمكتبه والمكونة من: التأهيل العلمي والعملي، الاستقلالية، التخصص القطاعي للمدقق، درجة الالتزام بمعايير التدقيق المهنية، تقديم الخدمات الاستشارية، سمعة وحجم المكتب أما بالنسبة لإدارة الأرباح فتم تصنيفها إلى نوعين: إدارة الأرباح الحقيقية وإدارة الأرباح المحاسبية، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات اتبعت الباحثة المنهج الوصفي لوصف متغيرات الدراسة، إضافة إلى المنهج التحليلي من أجل تحليل العلاقة بين المتغيرات، وكذا المنهج الاستقرائي من خلال إعداد استبيان تم توزيعه على عينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر لغرض جمع البيانات حيث وُزع الاستبيان في البداية يدويا وبسبب انتشار وباء COVID19 تم إرسال 1915 استمارة إلكترونيا، غير أن استجابة العينة كانت ضعيفة حيث تم استلام 178 ردا فقط صالحا للتحليل، هذه الأخيرة خضعت للتحليل الإحصائي وفق برنامج SPSS بالإضافة إلى تحليل بنية العزوم AMOS لوضع هيكل لنموذج الدراسة وتقدير معاملات نموذج تحليل المسار ومؤشرات جودة النموذج، وتحديد الأثر الموجود بين متغيرات الدراسة وتوصلت الباحثة في نهاية المطاف إلى النتائج التالية:

- هناك تأثير لكل من التأهيل العلمي والعملي، الاستقلالية، التخصص القطاعي، الالتزام بمعايير التدقيق، حجم وسمعة المكتب على جودة التدقيق وهذا حسب نتائج الدراسة الاستقصائية للمدققين الخارجيين في الجزائر، وأثبتت النتائج أيضا أن تقديم الخدمات الاستشارية لا يؤثر على جودة التدقيق.
- حسب وجهة نظر العينة المستجوبة فإن المؤسسات الجزائرية تقوم بممارسة إدارة الأرباح الحقيقية فقط دون المحاسبية.
- هناك أثر إحصائي لكل من سمعة وحجم المكتب، التخصص القطاعي على إدارة الأرباح الحقيقية بينما كشفت النتائج غياب أي تأثير إحصائي للتأهيل العلمي والعملي، الالتزام بمعايير التدقيق، الاستقلالية على إدارة الأرباح الحقيقية.

- استقلالية المدقق لها تأثير إحصائي على إدارة الأرباح المحاسبية، أما بالنسبة لحجم وسمعة مكتب التدقيق، تأهيل المدقق علمياً وعملياً، التخصص القطاعي للمدقق فإن هذه العوامل ليس لها أثر إحصائي على إدارة الأرباح المحاسبية.

- حذف المتغير المستقل تقديم الخدمات الاستشارية بسبب تأثيره السلبي على نموذج الدراسة.

■ بولعراس حمزة، سليمان عصام، مساهمة جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة الأرباح بالمستحقات والأنشطة الحقيقية-دراسة آراء مجموعة من المهنيين والأكاديميين، الأفق للدراسات الاقتصادية، المجلد 07، العدد 02، 2022.

تسعى هذه الدراسة إلى قياس درجة مساهمة جودة التدقيق الخارجي على الطرق المستخدمة من قبل الشركات في إدارة الأرباح من خلال المستحقات والأنشطة الحقيقية، حيث يمثل المتغير المستقل في جودة التدقيق الخارجي أما التابع فهو إدارة الأرباح والتي تم قياسها من خلال بعدين ألا وهما: إدارة الأرباح بالمستحقات، وإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، واتبع الباحثان في هذه الدراسة المنهج الوصفي والتحليلي، حيث تشكلت عينة الدراسة من فئتين مختلفين وهما فئة الأكاديميين المتمثلين في الأساتذة الجامعيين، و الفئة الثانية هي فئة المهنيين المتمثلين في الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، تم توزيع 37 استمارة، وبعد تقييمها تم الاحتفاظ ب 30 استمارة صالحة للتحليل من خلال برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، وتطور محاور الاستبيان حول جودة التدقيق الخارجي، وأساليب إدارة الأرباح، وخلصت الدراسة في الأخير إلى النتائج التالية:

- تؤثر جودة التدقيق الخارجي على طرق وتقنيات إدارة الأرباح بنسبة (30%)، حيث تم اكتشاف وجود أثر معنوي بين المتغيرين.

- تؤثر جودة التدقيق الخارجي على طرق وتقنيات إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية بنسبة (25%)، حيث تم اكتشاف وجود أثر معنوي بين المتغيرين.

- تؤثر جودة التدقيق الخارجي على طرق وتقنيات إدارة الأرباح من خلال المستحقات بنسبة (26%)، حيث تم اكتشاف وجود أثر معنوي بين المتغيرين.

- من أبرز الطرق التي يستغلها المحاسبون لإدارة الأرباح تأجيل الاعتراف بالإيرادات.

- تعد جودة التدقيق الثمرة النهائية التي تنتج عن الاستقلالية التي يتمتع بها المدقق الخارجي والتي تنعكس بشكل إيجابي على إدارة أرباح الشركة.

- بومنقار جيهاد، بن علي سمية، جودة التدقيق الخارجي كأسلوب للحد من ممارسات إدارة الأرباح، دراسة ميدانية على عينة من مدققي الحسابات وخبراء المحاسبة في الجزائر، مجلة الاقتصاد والبيئة، المجلد 05 ، العدد 02، 2022.

يكمّن هدف الدراسة في اختبار الدور المنوط بجودة التدقيق الخارجي في تقليص ممارسات إدارة الأرباح في السياق الجزائري، ولجمع بيانات البحث تم تسخير أداة الاستبيان لهذا الغرض حيث تم توزيعه على عينة مكونة من 106 مبحوثا مكونين من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، ولكن تم الحصول على 35 استمارة صالحة للتحليل فقط والتي تم تحليلها إحصائيا من خلال الاستعانة ببرنامج SPSS وقام الباحثان بقياس المتغير المستقل من خلال الأبعاد التالية: حجم مكتب التدقيق، أتعاب التدقيق، استقلالية المدقق، أثمرت الدراسة عن جملة من النتائج أهمها:

- لا توجد علاقة معنوية بين حجم مكتب التدقيق والحد من ممارسات إدارة الأرباح عند مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$.
- هناك علاقة معنوية بين استقلالية مدقق الحسابات والحد من ممارسات إدارة الأرباح عند مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$.
- لا توجد علاقة معنوية بين أتعاب مدقق الحسابات والحد من ممارسات إدارة الأرباح عند مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$.

- سمية قحموش، دور المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح-دراسة تحليلية لعينة من المراجعين الخارجيين-أطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2022/2023.

سعت الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى بيان العلاقة التي تجمع التدقيق الخارجي بإدارة الأرباح وإظهار الدور الذي يقدمه المدقق الخارجي في كشف الممارسات الاحتيالية في القوائم المالية، ومساهمة في الرفع من درجة الشفافية والمصداقية، واعتمدت الباحثة للوصول إلى هذا الهدف على العديد من المناهج لتحقيق أهداف الدراسة والتي تتمثل في المنهج الوصفي وأيضا المنهج الاستقرائي من أجل تحليل العلاقة بين المتغير المستقل (المراجعة الخارجية) الذي تم قياسه من خلال ثلاثة أبعاد: مؤهلات المراجع الخارجي، استخدام المراجعة التحليلية، وجودة المراجعة الخارجية، والمتغير التابع للدراسة (إدارة الأرباح)، وتكونت عينة الدراسة من مجموعة من المدققين الخارجيين الناشطين في مكاتب التدقيق لولاية بسكرة،

الوادي، ورقلة حيث تم جمع البيانات منهم حول الموضوع من خلال أداة الاستبيان الذي تم توزيعه ورقيا وإلكترونيا، وتم الإبقاء على 56 استمارة صالحة للتحليل من خلال برنامج SPSS ، إضافة إلى الاعتماد على مقابلة شخصية مع مدقق خارجي من ولاية بسكرة والحصول منه على وثائق خاصة بمؤسسة معينة من أجل القيام بتحليل الميزانية الخاصة بها قبل وبعد عملية التدقيق الخارجي بهدف اكتشاف التغيرات التي طرأت عليها، وكان من أهم مخرجات الدراسة ما يلي:

- كشفت النتائج وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية موجبة بين المتغير المستقل (المراجعة الخارجية) والمتغير التابع (ممارسات إدارة الأرباح)، حيث تساوي قيمة معامل الارتباط 0.382 عند مستوى دلالة 0.004. كما بلغ معامل التحديد قيمة $R^2 = 0.146$.
- وجود علاقة قوية وموجبة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة الخارجية وممارسات إدارة الأرباح من خلال معامل ارتباط بلغت قيمته 0.458 عند مستوى دلالة 0.000 مما يجعلها تحتل المرتبة الأولى.
- وجود علاقة ارتباط موجبة بقيمة 0.348 عند مستوى دلالة 0.009 بين توفر معيار التأهيل العلمي والعملي في المدقق الخارجي وممارسة إدارة الأرباح، مما يجعله يحتل المرتبة الثانية
- وجود علاقة ارتباط موجبة بين استعمال المراجعة التحليلية في عملية التدقيق الخارجي حيث بلغ المعامل قيمة 0.142 عند مستوى دلالة 0.295، ويعتبر هذا البعد هو الأضعف إحصائيا مقارنة بالبعدين السابقين.

■ قادي محمد، طلحة أحمد، "دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح (دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق)"، مجلة المقرري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 08، العدد 02، 2024.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد الأثر الذي يلعبه التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ومدى مساهمته في ذلك، واستخدم الباحثان لتحقيق هذا الغرض المنهج الوصفي والتحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة وبناء نموذج لها من خلال تقدير معادلة الانحدار الخطي البسيط بين المتغيرات، وتم استخدام أداة الاستبيان لجمع البيانات على عينة الدراسة المكونة من 30 فردا منقسمين إلى أكاديميين ومهنيين لولايي تيارت ووهران (11 أستاذ جامعي، 12 خبير محاسبي، 02 محافظ حسابات، 02

محاسب معتمد)، وتم استخدام برنامج SPSS 21.0 لتحليل البيانات المحصل عليها وفي الأخير توصل الباحثان إلى النتائج التالية:

- وجود ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى 5% بين التدقيق الخارجي وإدارة الأرباح.
 - هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى 5% بين التدقيق الخارجي وإدارة الأرباح.
 - تعزيز التدقيق الخارجي لخاصية الموثوقية ضمن القوائم المالية لتقييد ممارسات إدارة الأرباح.
 - غرض الإدارة من ممارسة إدارة الأرباح هو الرفع من قيمتها السوقية.
 - التزام الإدارة بالثبات في الطرق المحاسبية يقلل من إمكانية إدارة الأرباح.
- سعيدة سليمان، سهيل زغدود، علاقة المراجع الخارجي بممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 08، العدد 02، 2024.

كان الهدف من هذه الدراسة هو بيان العلاقة التي تربط المراجع الخارجي بإدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية في السياق الجزائري، ولتحقيق هذا الغرض سلك الباحثان المنهج الوصفي والمنهج التحليلي لوصف متغيري الدراسة وتحليل العلاقة القائمة بينهما، واستهدف الباحثان في دراستهما عينة عشوائية من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والتي تشكلت من 130 مستجوباً حيث تم توزيع الاستمارات على المدققين الخارجيين وتم استخراج 130 استمارة صالحة للتحليل أي بنسبة 100%، والتي تم تحليلها من خلال برنامج SPSS، وتمحورت عبارات الاستبيان حول محورين، الأول متعلق "بأهمية عمل المدقق الخارجي في الشركات الجزائرية"، أما الثاني فيتعلق "بممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية" وخلصت الدراسة في الأخير إلى النتائج التالية:

- المدقق الخارجي يؤدي مهامه في الشركات الجزائرية على أكمل وجه عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$.
- الشركات الجزائرية تقوم بتطبيق أساليب وتقنيات إدارة الأرباح عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$.
- هنالك علاقة عكسية بين التزام المدقق الخارجي بأداء مهامه وممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$.

المطلب الثاني: الدراسات العربية

■ MABROUKI Kais , impact de la Qualité d'Audit Externe sur la Pertinence des Bénéfices Comptables: Cas des Entreprises Tunisiennes Cotées, 2017.

تمثل هدف هذه الورقة البحثية إلى دراسة أثر جودة التدقيق الخارجي على ملائمة الأرباح، ولتحقيق هذا الغرض قام الباحث بتحليل البيانات المالية للشركات الناشطة في السوق المالي التونسي للفترة من 2006 إلى 2010، حيث تكونت عينة الدراسة من 21 شركة ناشطة في مختلف القطاعات الاقتصادية باستثناء "شركات القطاع المالي والعقاري"، وتم جمع البيانات من خلال الموقع الرسمي للبورصة BVMT وموقع مجلس السوق المالي CMF، وبالنسبة للمتغير المستقل (جودة التدقيق الخارجي) من خلال الأبعاد التالية: الملكية الإدارية، الملكية المؤسسية، تركيز الملكية، حجم مجلس الإدارة، الجمع بين منصب المدير العام ورئيس مجلس الإدارة، حجم مكتب التدقيق BIG4، التخصص القطاعي، أما بالنسبة للمتغير التابع (ملائمة الأرباح المحاسبية) من خلال مدى قدرته على تفسير التباين في العائدات وموقع الخبراء المحاسبين تم استخدام أسلوب التحليل اللوجستي مع تنفيذ الانحدارات الخطية بين المتغير الذي سيتم شرحه وهو مدى ملائمة الأرباح المحاسبية والمتغيرات المختلفة المتعلقة بخصائص الشركات التونسية المدرجة في القائمة. يتم تنفيذ هذه الطرق بواسطة برنامجي معالجة البيانات SPSS18 و STATA 11، وخلص الباحث في الأخير إلى عدة نتائج أبرزها:

- ملائمة الأرباح المحاسبية ترتبط إيجابيا (أو سلبيا) مع الملكية الإدارية.
- ملائمة الأرباح المحاسبية ترتبط إيجابيا بتركز الملكية (أغلبية المساهمين لديهم أكثر من 5% من رأس المال).
- حجم مجلس الإدارة له تأثير سلبي على ملائمة الأرباح المحاسبية.
- ملائمة الأرباح المحاسبية لها ارتباط إيجابي مع حجم مكتب التدقيق.
- ملائمة الأرباح المحاسبية لها ارتباط إيجابي مع تخصص مكتب التدقيق قطاعيا.
- الجمع بين منصب المدير العام ورئيس مجلس الإدارة لا يرتبط إيجابيا بملائمة الأرباح المحاسبية.
- ملائمة الأرباح المحاسبية لا ترتبط إيجابيا مع الملكية المؤسسية.

■ فاتن سيد خميس عطية، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، الفكر المحاسبي، المجلد 22 العدد 03، 2018.

تسعى الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تقييد ممارسات إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية وهذا في سياق الشركات المصرية الناشطة في قطاع البترول حيث انتهجت الباحثة المنهج الاستقرائي من خلال الاطلاع على الأدبيات السابقة لتحديد مشكلة الدراسة، إضافة إلى المنهج الاستنباطي من أجل بناء وتحليل فرضيات الدراسة كما اعتمدت الباحثة على أداة الاستبيان لجمع البيانات حول الموضوع من العينة المكونة من: المدققين والمحاسبين في مكاتب التدقيق التي لها انتماء للأربعة الكبار ((KPMG, Ernst and Young)، المدققين والمراقبين الذين يعملون كأعضاء في الجهاز المركزي للمحاسبات والذي يقومون بفحص حسابات شركات البترول، وأعضاء هيئات التدريس المتمثلين في فئة الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة والتدقيق، وبلغ حجم العينة 100 مستجوب، وتم الحصول في الأخير على 81 استمارة صالحة للتحليل الإحصائي الذي تم القيام به من خلال برنامج SPSS وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- وجود علاقة عكسية بين ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وفعالية التدقيق الخارجي
 - هناك علاقة ارتباطية طردية ذات دلالة معنوية بين أداء الإدارة التنفيذية للشركة وفقا لنظرية الوكالة وممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية
 - هناك علاقة ذات دلالة معنوية عكسية بين ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية ودرجة مصداقية القوائم المالية
- محمد مفتاح الطرلي، ميلاد رجب أشميلة، مفتاح عبد العاطي أبو شعالة، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسة إدارة الأرباح، دراسة ميدانية على مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة الخارجية في ليبيا، مجلة المنتدى الأكاديمي، المجلد 05، العدد 01، 2021.

كان الهدف الأساسي لهذه الدراسة قياس مدى التزام المدققين الخارجيين في دولة ليبيا بتطبيق الآليات اللازمة للحد من سلوكيات إدارة الأرباح، وأيضاً اختبار مدى وجود تباين ذو دلالة معنوية بين تطبيق المدققين الناشطين في ديوان المحاسبة الليبي والمدققين في مكاتب التدقيق الأخرى لهذه الإجراءات الوقائية، وللوصول إلى هذا الهدف استخدم الباحثون المنهج الوصفي والتحليلي لاختبار العلاقة بين المتغيرات والتأكد من صحة الفرضيات، حيث شملت الدراسة عينة عشوائية طبقية من المدققين الخارجيين من خلال توزيع 150 استمارة عليهم واسترجاع 89 استمارة صالحة للتحليل بما يعادل نسبة 59.33%، وقام الباحثون في هذه الدراسة بالتطرق إلى مدى تنفيذ المدققين للإجراءات التي تساهم في الحد من إدارة

الأرباح، وتأثير ذلك على درجة إدراك المدققين بالأساليب المؤثرة في كل من القوائم المالية المكونة من قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)، قائمة المركز المالي (الميزانية)، و جدول تدفقات الخزينة وخلصت الدراسة في النهاية إلى مجموعة من النتائج أبرزها ما يلي:

- تسجيل درجة موافقة بقيمة 3.5 من قبل مدقي ديوان المحاسبة الليبي على أن هناك التزام من قبلهم بتنفيذ الإجراءات اللازمة للحد من سلوكيات إدارة الأرباح على مستوى المؤسسات الليبية، بينما بلغ المتوسط العام لدرجة موافقة المدققين الخارجيين 3.7.
- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين كل من المدققين الخارجيين ومدقي ديوان المحاسبة حول تطبيق الإجراءات التي تساهم في تقييد سلوك إدارة الأرباح.
- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية لدرجة إدراك المدققين بديوان المحاسبة ومدقي المكاتب الخارجية بالإجراءات اللازمة للحد من سلوك إدارة الأرباح وبين تطبيقهم لهذه الإجراءات.
- ربيع سلامة جمعة كريمة، صالح المختار مبارك عمر، دور المراجع الخارجي في الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة في دقة المعلومات المحاسبية بقائمة الدخل، مجلة الأصالة، العدد 03، 2022.

تمثل الهدف من هذه الورقة البحثية في اختبار مدى قدرة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمس قائمة الدخل في كل من الإيرادات والمصروفات ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم الاستعانة بالمنهج الوصفي والمنهج التحليلي في تحليل نتائج الاستبيان، واستهدف الباحثان في دراستهما عينة مكونة من موظفي مكاتب التدقيق بالمنطقة الغربية الذين يتمتعون بالتأهيل العلمي والعملية اللازم والمعرفة الكافية لموضوع البحث، حيث تم استخدام أسلوب المعاينة من خلال حصر مجتمع الدراسة في 325 موظف بمكاتب التدقيق واستخراج عينة عشوائية بلغ عددها 73 مفردة وتوصل الباحثون إلى جملة من النتائج أبرزها:

- هناك علاقة ارتباط دالة إحصائية بين المدقق الخارجي واستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث يفسر المتغير المستقل % 48 من التباين في المتغير التابع.
- هناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين المدقق الخارجي ودقة الإيرادات في قائمة الدخل حيث يفسر المتغير المستقل % 36 من التباين في المتغير التابع.

- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المدقق الخارجي ودقة المصروفات في قائمة الدخل حيث يفسر المتغير المستقل 48% من التباين في المتغير التابع.

■ عبد الرحمن عادل خليل، محمد فرح ياسين محمد أحمد، الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية، مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية، المجلد 04، العدد 01، 2023.

تمحور هدف الدراسة حول معرفة الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي في محاربة سلوكيات المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية على مستوى الشركات الاقتصادية، ولتحقيق هدف الدراسة واختبار فرضياتها تم اتباع المنهج الوصفي والتحليلي من خلال استهداف عينة عشوائية مكونة من 50 مفردة ينقسمون إلى رؤساء وأعضاء فرق التدقيق، مدراء وشركاء مكاتب التدقيق، والمدققين الخاضعين للتدريب بولاية الخرطوم السودانية، وبعد عملية توزيع الاستبيان تم الحصول على 46 استمارة صالحة للتحليل بنسبة استجابة بلغت 90.8 %، وتم تطبيق أسلوب الانحدار الخطي لاختبار الفرضيات وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الدور الحوكمي للمدقق الخارجي والحد من سلوك المحاسبة الإبداعية ضمن قائمة الدخل.

- ليس هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الدور الحوكمي للمدقق الخارجي والحد من سلوك المحاسبة الإبداعية ضمن قائمة المركز المالي.

- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الدور الحوكمي للمدقق الخارجي والحد من سلوك المحاسبة الإبداعية ضمن قائمة التدفقات النقدية.

تتأثر مهمة التدقيق بالدور الحوكمي الذي يلعبه المدقق الخارجي من خلال المؤهلات المهنية التي تعكس كفاءته الفنية وموضوعيته وحياده في إبداء رأيه وجود برامج مهنية للتدريب المستمر يؤدي إلى التقليل من سلوكيات المحاسبة الإبداعية.

- يؤدي وضع برنامج فعال من خلال التخطيط الجيد وفقا للمعايير المهنية لعملية التدقيق إلى التقليل من سلوكيات المحاسبة الإبداعية

- الالتزام بمعايير التدقيق والتأكد من مواكبتها لآخر المستجدات في المجال يساهم بشكل كبير في التقليل من سلوكيات المحاسبة الإبداعية.

- يعتبر إجراء صفقات بيع وهمية قبل نهاية الدورة المالية من أبرز ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن قائمة الدخل.
- يعتبر الاحتفاظ بالأصول المتقادمة والمستهلكة والإبقاء على قيمتها الدفترية من بين أهم أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمس قائمة المركز المالي.
- تعتبر تصنيف تحصيلات الفوائد والأرباح على أنها تدفقات تشغيلية من بين أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمس قائمة التدفقات النقدية.

المطلب الثالث: الدراسات الأجنبية

- Shunhua Yang, Haibin Yang ,Felix Kwame Nyarko, Ziqun Lu ,Nothabo Michelle Moyo, Internal Control, External Audit and Earnings Management: Evidence from Chinese Listed Companies, International Journal of Management Sciences and Business Research, vol-8, Issue 11, Nov-2019

سعى الباحثون من خلال هذه الدراسة إلى اختبار تأثير كل من التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية والعلاقة التفاعلية بينهما على إدارة الأرباح، حيث جرت الدراسة على عينة من شركات الأسهم المدرجة في بورصة Shanghai and Shenzhen تحت الفئة A للفترة الممتدة من سنة 2013 إلى سنة 2017، وتم استثناء شركات القطاع المالي والشركات المصنفة كـ ST و ST*، وأيضاً الشركات التي لا تحوي بيانات كافية، حيث بلغ عدد الملاحظات المسجلة 12392 مشاهدة من مجموع 2939 شركة، ويتمثل المتغير المستقل لهذه الدراسة في كل من التدقيق الخارجي الذي تم قياسه من خلال عضوية مكتب التدقيق في المكاتب الأربعة الكبرى العالمية Big 4، أو عضويتها في مكاتب التدقيق المحلية Big8، وتم قياس المتغير المستقل الثاني المتمثل في الرقابة الداخلية من خلال الإفصاح عن تقرير تدقيق الرقابة الداخلية من عدمه، أما من خلال المتغير التابع (إدارة الأرباح الحقيقية) فتم قياسها بواسطة التدفقات النقدية الصافية غير الطبيعية من الأنشطة التشغيلية، وتكاليف الإنتاج غير الطبيعية، والنفقات غير الطبيعية، وإدارة الأرباح بالمستحقات فتم قياسها بنموذج (Kothari)، واستعان الباحثون بالعديد من المتغيرات الضابطة والمتمثلة في: ملكية الدولة، تركيز رأس المال، الملكية المؤسسية، حجم الشركة، نسبة الأصول إلى الخصوم، العائد على إجمالي الأصول، الخسارة، السنة، نوع الصناعة، وكان من أهم النتائج التي استخلصها الباحثون ما يلي:

- هناك تأثير للرقابة الداخلية على إدارة الأرباح بالمستحقات، على عكس إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.
- للتدقيق الخارجي دور فعال في الحد من إدارة الأرباح بالمستحقات وإدارة الأرباح الحقيقية.
- العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية تساهم في الحد من إدارة الأرباح بالمستحقات.
- هناك علاقة طردية بين زيادة جودة الرقابة الداخلية وفعالية دور التدقيق الخارجي باعتباره آلية للحوكمة في الحد من إدارة الأرباح بالمستحقات.
- ليس هناك تأثير للعلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في الحد من إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

■ **Madhushani, H.G.I. ، Sujeewa, G.M.M., The Impact of Audit Quality on Earnings Management: Evidence from Listed Companies in Sri Lanka, International Journal of Accountancy (IJA) – Volume 3 Issue 2 – December 2023.**

- يكمن هدف هذا البحث في اختبار أثر جودة التدقيق على ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال السيريلانكية، حيث قام الباحثون بدراسة عينة من الشركات المدرجة في بورصة كولومبو بسيريلانكا (CSE) باتباع المنهج الكمي، من خلال الاستعانة بنموذج جونز لقياس ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المدروسة والتي تمثل المتغير التابع لهذه الدراسة، أما بالنسبة للمتغير التابع (جودة التدقيق) فتم قياسه من خلال الأبعاد التالية: مدة علاقة التدقيق، حجم مكتب التدقيق، واستقلالية المدقق، وتم الحصول على البيانات اللازمة للدراسة من التقارير السنوية للشركات للفترة الممتدة من سنة 2015 إلى غاية 2020، وكذا من تقارير محافظي الحسابات لسنة 2012 إلى سنة 2020، وتم استخدام العديد من الإختبارات الإحصائية في هذه الدراسة مثل تحليل الارتباط والتحليل متعدد المتغيرات من أجل اختبار الفرضيات والوصول إلى نتائج دقيقة، حيث أثمرت هذه الدراسة عن النتائج التالية:
- وجود ارتباط سلبي معنوي بين حجم مكتب التدقيق وإدارة الأرباح في الشركات المدرجة بسيريلانكا.

- مستوى إدارة الأرباح في الشركات التي يتولى تدقيقها مكاتب لهم عضوية في BIG4 أقل من مستوى إدارة الأرباح في الشركات التي يتم تدقيق من قبل non-Big4 وهذا بسبب امتلاكها لمؤهلات وموارد مادية وبشرية أعلى من غيرها
- هناك علاقة سلبية معنوية بين استقلالية المدقق وإدارة الأرباح حيث أن المدققين الذي يتمتعون بالاستقلالية لهم القدرة على تحديد ممارسات إدارة الأرباح والحد منها.
- هناك علاقة غير معنوية بين مدة التدقيق وإدارة الأرباح في الشركات عينة الدراسة

المبحث الثالث: الدراسات التي تناولت علاقة إدارة الأرباح وجودة

الإفصاح المالي

المطلب الأول: الدراسات المحلية

- إسماعيل قزال، محمد زرقون، دور التحفظ المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة المعلومات المالية في بيئة الأعمال الجزائرية، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 04، العدد 02

يكمّن هدف الدراسة في اختبار دور التحفظ المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المالية من خلال الحد من السلوكيات الانتهازية للإدارة، وبغية تحقيق هذا الهدف انتهج الباحثون المنهج الوصفي والتحليلي، من خلال تطبيق نموذج Jain and Rezaee, 2004 لقياس المتغير المستقل (التحفظ المحاسبي) أما بالنسبة للمتغير التابع (إدارة الأرباح) فتم قياسه من خلال نموذج جونز المعدل 1995، وشملت هذه الدراسة 47 شركة مساهمة في السياق الجزائري من خلال تحليل بياناتها للفترة الممتدة من 2011 إلى غاية 2015 وتنشط هذه الشركات في عدة مجالات وهي: قطاع البناء والأشغال العمومية، القطاع الخدماتي، القطاع الصناعي، وقطاع المحروقات، وتم جمع البيانات اللازمة للدراسة التطبيقية من خلال مصادر عدة وهي موقع السجل التجاري، والمواقع الرسمية للشركات، وكذا التواصل المباشر معها، وأثمرت الدراسة عن النتائج التالية:

- تسجيل نسبة مرتفعة للتحفظ المحاسبي في الشركات محل الدراسة بدرجة متفاوتة من سنة إلى أخرى، ومن جهة أخرى تسجيل معدلات منخفضة لممارسة إدارة الأرباح فيها.

- عدم ممارسة الشركات المدروسة لإدارة الأرباح بنسبة 55% للفترة الممتدة من 2011-2015 وهذا راجع إلى غياب دوافع قوية تجعلها تنتهج هذا السلوك.
- أثبت نموذج الانحدار الخطي وجود أثر عكسي للتحفظ المحاسبي على إدارة الأرباح وبالتالي وجود انعكاس إيجابي على جودة المعلومات المالية.
- هناك أثر سلبي ذو دلالة معنوية للمديونية على ممارسة إدارة الأرباح، وعدم وجود أثر معنوي لربحية الشركة وحجمها على إدارة الأرباح.
- بريش خالد، ممارسة الإدارة لإدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية، حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03 2020/2019،

تمثل هدف الدراسة في بيان الأثر الذي تلعبه ممارسات إدارة الأرباح على جودة الأرباح المحاسبية من خلال التلاعب في الطرق والسياسات المحاسبية، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بإتباع المنهج الوصفي لوصف وتحديد متغيرات الدراسة إضافة إلى المنهج الاستنباطي من خلال تحليل البيانات المالية لعينة من الشركات الجزائرية المدرجة في السوق المالي، والتي تشمل الفترة الممتدة من 2010-2018 أي من بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، حيث قام الباحث بقياس المتغير المستقل (إدارة الأرباح) من خلال نموذج Kothari، أما بالنسبة للمتغير التابع (جودة الأرباح) فتم قياسه من خلال نموذج Richardson et al، وشملت العينة أربعة مؤسسات وهي: "المجمع الصناعي صيدال، شركة بيوفارم، مجمع الأوراسي، أن سي أ رويبة" التي تنشط في عدة قطاعات كالصيدلة والفندقة والصناعات الغذائية، ومن أجل تفريغ وتحليل البيانات استعان الباحث ببرنامج Excel، EVIEWS 07، مع تطبيق الاختبارات الإحصائية اللازمة، وأثمرت هذه الدراسة عن النتائج التالية:

- ممارسة أغلبية المؤسسات عينة الدراسة لإدارة الأرباح من خلال المفاضلة بين البدائل المحاسبية واستغلال مرونة النظام الحاسبي المالي
- تكرار ممارسة إدارة الأرباح في الشركات المدروسة حيث بلغت المشاهدات: (الأوراسي 5 مشاهدات، مجمع صيدال 4 مشاهدات، رويبة 4 مشاهدات) من أصل 9 مشاهدات.
- الغالبية الساحقة للمؤسسات المدروسة تتمتع بجودة الأرباح وفقا لتطبيق نموذج Richardson، رغم ممارستها لإدارة الأرباح.

- استغلال الشركات للمرونة التي توفرها معايير الإبلاغ المالي من أجل تحقيق أهداف معينة من خلال الممارسات الانتهازية.
- استغلال الشركات للمرونة التي يتصف بها النظام المحاسبي المالي للتلاعب في الأرباح.
- دراسة أوبيرة محمد السعيد، عمر موساوي، مسعود كسكس، تأثير ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية، العدد في البيئة المحاسبية الجزائرية، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 07، العدد 01، الجزائر جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2021.

يكن هدف هذه الدراسة في قياس أثر إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية في السياق الجزائري حيث استخدم الباحثون المنهج الوصفي، وشملت الدراسة عينة قوامها 20 شركة جزائرية ناشطة في قطاع المحروقات والإسمنت من خلال تطبيق نموذج جونز المعدل 1995 على بياناتها المالية لقياس درجة ممارسة إدارة الأرباح لسنة 2014 إلى غاية 2018، وتم الحصول على البيانات المتمثلة في الميزانية وجدول حساب النتائج بشكل عشوائي، ومن خلال تطبيق نموذج Dechow تم الحصول على 100 مشاهدة، وفي الأخير خلصت الدراسة إلى ما يلي:

- تسجيل نسبة ممارسة إدارة الأرباح بمعدل 41% وهذا يشير إلى أن المؤسسات محل الدراسة لم تمارس سلوك إدارة الأرباح بشكل كبير رغم وجود بعض الحالات الاستثنائية ويعزى هذا إلى أن الشركات المدروسة تنتمي إلى القطاع العام إضافة إلى صرامة النظام الجبائي الجزائري.

المطلب الثاني: الدراسات العربية

- عبد الناصر إبراهيم نور، حنان العواودة، إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية: دراسة اختبارية على الشركات الأردنية المساهمة العامة، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 13، العدد 02، 2017.

تمحور هدف البحث في قياس أثر ممارسة إدارة الأرباح على جودة الأرباح، مع تحديد مدى وجود سلوك إدارة الأرباح في الشركات المساهمة في بيئة الأعمال الأردنية، حيث تكونت العينة من 20 شركة مدرجة في السوق المالي والتي تغطي بياناتها الفترة من 2005 إلى 2012 وتم الحصول على هذه البيانات من خلال دليل الشركات الذي تنشره بورصة عمان، وتم تحديد العينة بأسلوب العينة العشوائية الطبقية، ويتمثل المتغير المستقل للدراسة في إدارة الأرباح، أما المتغير المستقل فيتمثل في جودة الأرباح، كما تم ادراج

متغيرات ضابطة أخرى في النموذج وهي، نسبة المديونية، حجم الشركة، ومعدل العائد على الأصول، وخلصت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- وجود أثر عكسي لسلوك إدارة الأرباح على جودة الأرباح.
- ليس هناك أثر لحجم الشركة على جودة الأرباح.
- ليس هناك أثر لمعدل العائد على الأصول على جودة الأرباح.
- تسجيل معدلات منخفضة لجودة الأرباح لدى أغلب الشركات الأردنية محل الدراسة.
- ممارسة الشركات عينة الدراسة لإدارة الأرباح السلبية بهدف التهرب الضريبي.
- وجود علاقة طردية بين نسبة المديونية وجودة الأرباح بسبب الرقابة التي يقوم بها الدائنون على التقارير المالية للشركات.

■ **عبد الحميد العيسوي محمود،** أثر ممارسات إدارة الأرباح من خلال عرض بنود قائمة الدخل على جودة الأرباح المحاسبية مع دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية، مجلة جامعة الإسكندرية للبحوث، 2020.

تمحور هدف الدراسة في اختبار تأثير ممارسات إدارة الأرباح من خلال سوء التصنيف المقصود لعناصر أعباء وإيرادات قائمة الدخل على جودة الأرباح التشغيلية، ولتحقيق هدف الدراسة استخدم الباحث المنهج التحليلي والكمي من خلال استهداف عينة من شركات الأسهم الناشطة في السوق المالي في مصر للفترة الممتدة من 2012 إلى 2018، حيث استعان الباحث بنموذج (McVay, 2006)²⁰⁹ من أجل قياس أثر تبويب عناصر الأعباء لقائمة الدخل بشكل سيء على جودة الأرباح التشغيلية، أما النموذج الثاني المستخدم في الدراسة فهو نموذج (Malikov, et al., 2018)²¹⁰ والذي يربط بين تبويب عناصر الإيرادات لقائمة الدخل بطريقة سيئة وجودة الأرباح التشغيلية.

وشملت الدراسة عينة مكون من 19 شركة ناشطة في قطاع العقارات، والتي بلغ عدد مشاهداتها 133 مشاهدة حيث تم جمع البيانات المطلوبة للدراسة من خلال القوائم المالية للشركات المنشورة في موقع البورصة والتي تم تحليلها من خلال برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS22، وأثمرت الدراسة على النتائج التالية:

²⁰⁹ McVay, S. E., (2006), "Earnings management using classification shifting: An examination of core earnings and special items", The Accounting Review, 81(3), 501-531.

²¹⁰ Malikov, K. ; S. Manson and J. Coakley, (2018), "Earnings management using classification shifting of revenues", The British Accounting Review, (50)3: 291-305

- يؤدي سوء التبويب المقصود لعناصر الأعباء غير المتكررة إلى إحداث تغييرات بنسبة 16% على الأرباح التشغيلية غير المتوقعة والتي تعتبر مؤشرا لجودة الأرباح التشغيلية.
- قيام أغلبية الشركات محل الدراسة بإدراج بنود أعباء تشغيلية ضمن الأعباء غير تشغيلية بنسبة 7 من قيمة المبيعات، الأمر الذي ينجم عنه تضخيم الأرباح التشغيلية بنسبة مماثلة، ويؤدي بالتالي إلى تخفيض جودة الأرباح التشغيلية.
- هناك تأثير سلبي ومعنوي للأعباء غير المتكررة في الدورة الحالية على التغير في الأرباح التشغيلية للدورة اللاحقة .
- يؤدي سوء التبويب المقصود لعناصر أعباء قائمة الدخل إلى تغير بنسبة 46.8% في جودة الأرباح التشغيلية حسب ما يشير إليه نموذج الدراسة .
- هناك علاقة عكسية بين ممارسات إدارة الأرباح من خلال إدراج الأعباء التشغيلية ضمن الأعباء غير المتكررة وبين جودة الأرباح التشغيلية.
- لجوء بعض الشركات إلى تضخيم أرباحها من خلال تصنيف أرباح البيع بالتقسيط وكذا الأرباح الرأسمالية المتولدة من التنازل عن الأصول ضمن الإيرادات التشغيلية.
- يؤدي سوء التبويب المقصود لعناصر إيرادات قائمة الدخل من خلال إدراج إيرادات تشغيلية ضمن إيرادات غير تشغيلية إلى تغير بنسبة 25.2% في جودة الأرباح التشغيلية حسب ما يشير إليه نموذج الدراسة.

■ المبروك خالد محمد البرعصي، أماني ونيس الفيتوري، محمد أصميده أحمدي بوعظمت، دور أساليب إدارة الأرباح في مصداقية القوائم المالية (من وجهة نظر المراجعين الخارجيين - دراسة ميدانية -)، مجلة الدراسات الاقتصادية، كلية الاقتصاد، جامعة سرت، المجلد 04، العدد 02، 2021.

يكمّن الهدف الرئيسي للبحث في معرفة الدور الذي تلعبه ممارسات إدارة الأرباح على مصداقية القوائم المالية، وللوصول إلى هذا الهدف سلك الباحثون المنهج الاستنباطي والاستقرائي، حيث شملت العينة 70 مدققا خارجيا مسجلا في نقابة المحاسبين والمراجعين القانونيين في مدينة بنغازي الليبية لاستطلاع آرائهم حول موضوع الدراسة، وتم الاستعانة بأداة الاستبيان حيث وزع الباحثون 70 استمارة وبعد فرزها تم الاحتفاظ بـ 62 استمارة قابلة للتحليل من خلال برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية، وبعد القيام بالاختبارات الإحصائية اللازمة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- هناك دور لطرق إدارة الأرباح على مصداقية قائمة الدخل حيث تحتل المرتبة الأولى في ذلك.
- هناك دور لطرق إدارة الأرباح على مصداقية قائمة التدفقات النقدية وتحتل المرتبة الثانية في ذلك.
- هناك دور لطرق إدارة الأرباح على مصداقية قائمة المركز المالي وتحتل المرتبة الأخيرة في ذلك
- هناك إجماع من قبل المستجوبين على الدور البارز لإدارة الأرباح على مصداقية القوائم المالية

المطلب الثالث: الدراسات الأجنبية

■Ogullah Stephen Brass ,Maccarthy, Macclugard Ine–Tonbarapa, EARNINGS MANAGEMENT AND FINANCIAL REPORTING QUALITY OF LISTED INSURANCE COMPANIES IN NIGERIA, Journal of Accounting, Management and Information Technology, Volume 8, Number 3, 2022.

تمثلت أهداف الدراسة في اختبار العلاقة بين إدارة الأرباح وجودة الإفصاح المالي للشركات المدرجة في بورصة نيجيريا التي تنشط في قطاع التأمينات، حيث شملت الدراسة عينة مكونة من 21 شركة مدرجة في السوق المالي للفترة الممتدة من 2013 إلى غاية 2019، و استخدم الباحثان معادلة (Taro Yamane) من أجل تحديد حجم العينة، وتم قياس المتغير المستقل لهذا البحث (إدارة الأرباح) من خلال المستحقات التقديرية التي تم قياسها من خلال نموذج جونز المعدل 1995، وكذا من خلال استمرارية الأرباح، أما بالنسبة للمتغير التابع (جودة الإفصاح المالي) من خلال خاصيتي الملائمة والتمثيل الصادق، وتم وضع حجم الشركات كمتغير معدل والذي تم قياسه من خلال مجموع الأصول، في حين تم اختبار الفرضيات باستخدام تحليل الانحدار البسيط بواسطة برنامج E-Views الإصدار 10، وأسفرت الدراسة عن النتائج التالية:

- هناك علاقة معنوية بين الأرباح المستحقة والتمثيل الصادق للتقارير المالية للشركات النيجيرية المدرجة النشطة في قطاع التأمينات.
- ليس هنالك علاقة معنوية بين استمرارية الأرباح والتمثيل الصادق للتقارير المالية للشركات النيجيرية المدرجة النشطة في قطاع التأمينات.

- هناك علاقة معنوية بين الأرباح المستحقة وخاصة الملائمة للتقارير المالية للشركات النيجيرية المدرجة النشطة في قطاع التأمينات.

■ Harjanto, K. The Analysis of Financial Reporting Quality and Firm Value. Copernican Journal of Finance & Accounting, vol 12, N(3),2023.

تمثل هدف الدراسة في دراسة الأثر الذي تلعبه جودة الإفصاح المالي في الرفع من قيمة الشركة، ولقياس جودة الإفصاح المالي تم الاعتماد على عاملين هما جودة الاستحقاقات بتطبيق نموذج (Ball-Shivakumar (AQ، وعامل إدارة الأرباح بتطبيق نموذج جونز المعدل Jones (EM)، أما بالنسبة للمتغير التابع المتمثل في قيمة الشركة فتم قياسها بواسطة سعر السهم نسبة السعر إلى القيمة الدفترية (PBV)، نسبة Tobin's Q، والقيمة السوقية المضافة (MVA)، كما تم الاستعانة بعدة متغيرات ضابطة مثل نسبة الرفع المالي، الربحية، وحجم الشركة، وشملت الدراسة عينة من الشركات المدرجة في السوق المالي بإندونيسيا للفترة الممتدة من 2018 إلى 2021 من خلال استهداف عينة الشركات النشطة في قطاع التصنيع، وتوصلت الدراسة في الأخير إلى النتائج التالية:

- هناك أثر سلبي معنوي لإدارة الأرباح على قيمة الشركة.
- انخفاض ممارسات إدارة الأرباح يشير إلى ارتفاع جودة الإفصاح المالي.
- أغلبية الشركات عينة الدراسة سجلت جودة استحقاقات منخفضة وهذا يعني أنها قامت بالاعتراف بالخسائر في الوقت المناسب.

■ Teodora Ilić, Kristina Peštović, Dušan Saković, Dijana Rado, "Evaluation of earnings management in relation to the quality of financial reporting: A comparative analysis of the agriculture and manufacturing sectors", Contemporary Agriculture, Vol. 73, No. 1-2, 2024.

سعت هذه الدراسة للبحث في موضوع إدارة الأرباح والعوامل التي تؤثر فيها بهدف تعزيز جودة الإفصاح المالي، وتكونت عينة الدراسة من 1381 شركة اقتصادية في جمهورية صربيا بإقليم فويفودينا (AP Vojvodina) للفترة الممتدة من 2019 إلى 2021، وتنشط الشركات عينة الدراسة في كل من القطاع الزراعي وقطاع الصناعات التحويلية والتي تم جمع بياناتها من التقارير السنوية لموقع وكالة السجل التجاري للشركات الصربية حيث تم جمع 4143 مشاهدة، وقام الباحثون بقياس ممارسات إدارة

الأرباح من خلال نموذج جونز المعدل (Modified Jones Model) عبر تحديد المستحقات التقديرية للشركات خلال سنوات الدراسة، وأظهرت النتائج المتوصل إليها من خلال تحليل بيانات البانل (Panel Data) ما يلي:

- هناك أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للربحية وحجم الشركة على إدارة الأرباح مما يشير إلى أن الشركات ذات الحجم الكبير وذات الربحية المرتفعة تمارس إدارة الأرباح من أجل تقديم صورة مالية جيدة للمستثمرين وأصحاب المصالح.
- هناك علاقة سلبية ذات دلالة إحصائية بين نمو المبيعات (زيادة رقم الأعمال) وممارسات إدارة الأرباح
- هناك فروق ذات دلالة إحصائية في ممارسة سلوك إدارة الأرباح خلال سنوات الدراسة
- ليس هناك فروق ذات دلالة إحصائية في ممارسة إدارة الأرباح بين القطاع الزراعي والقطاع الصناعي

■ Mounia Boulhaga ,Abdelfettah Bouri ,Hany Elbardan, The effect of internal control quality on real and accrual-based earnings management: evidence from France, journal of Management Control , 2022.

تمحور هدف الدراسة في قياس أثر جودة الرقابة الداخلية على جودة المعلومات المنشورة في القوائم المالية، حيث شملت الدراسة عينة من الشركات الفرنسية المدرجة في البورصة تحت مؤشر SBF 120 قوامها 98 شركة للفترة الممتدة من 2012 إلى غاية 2018 باستثناء شركات القطاع المالي وبلغ عدد مشاهدتها 686 مشاهدة ، وتم الحصول على البيانات المتعلقة بجودة الرقابة الداخلية بطريقة مباشرة من خلال التقارير السنوية للشركات عينة الدراسة، أما بالنسبة للبيانات المتعلقة بإدارة الأرباح فتم الحصول عليها من خلال قاعدة بيانات Thomson Reuters، وتم قياس إدارة الأرباح الحقيقية بالاعتماد على عدة مؤشرات وهي: المستويات غير العادية للتدفق النقدي، المستويات غير العادية لتكاليف الإنتاج، الانحرافات في الأعباء التقديرية، مقياس مركب لإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، أما إدارة الأرباح بالمستحقات فتم قياسها من خلال المستحقات التقديرية، وبخصوص المتغير المستقل جودة الرقابة الداخلية فتم قياسها من خلال متغير ثنائي، حيث يأخذ القيمة 1 إذا قامت الشركة بالإفصاح عن ضعف في الرقابة

الداخلية، ويأخذ القيمة 0 إذا كان عكس ذلك، واستخدم الباحثون انحدار المربعات الصغرى العادية (OLS) وطريقة العزوم المعممة (GMM) ، وتوصل الباحثون من خلال هذا البحث إلى جملة من النتائج أهمها:

- هناك ارتباط موجب ومعنوي بين الإفصاح عن ضعف في الرقابة الداخلية وإدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية.
- هناك ارتباط سلبي ومعنوي بين الإفصاح عن ضعف في الرقابة الداخلية وإدارة الأرباح بالمستحقات التقديرية.
- الرقابة الداخلية القوية تقلص من ممارسات إدارة الأرباح بالمستحقات ويؤدي لتحسين موثوقية القوائم المالية، غير أن هذا لا ينطبق على إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

المبحث الرابع: الدراسات التي تناولت إدارة الأرباح كمتغير وسيط، أوجه التشابه، أوجه الاختلاف، أوجه الاستفادة، والقيمة المضافة لدراستنا

المطلب الأول: الدراسات السابقة التي تناولت إدارة الأرباح كمتغير وسيط

الدراسات التي تناولت المتغيرات الثلاثة وإدارة الأرباح كمتغير وسيط نادرة جداً ولكن هناك دراسات تناولت متغيرات قريبة منها والمتمثلة فيما يلي:

- **Malik Muneer Abu Afifa and Isam Hamad Saleh , Fadi Fouad Haniah, Does earnings management mediate the relationship between audit quality and company performance? Evidence from Jordan, journal of Financial Reporting and Accounting, Vol 21, N (3),2023.**

تبلورت إشكالية البحث حول اختبار العلاقة الموجودة بين المتغيرات التالية، جودة التدقيق، إدارة الأرباح، وأداء الشركات، إضافة إلى اختبار إدارة الأرباح كمتغير وسيط في العلاقة بين المتغيرين المذكورين آنفاً، ولتحقيق ذلك شملت الدراسة عينة من مكونة من 43 شركة مدرجة في السوق المالي الأردني والناشطة في القطاع الخدماتي للفترة الممتدة من 2012-2019، وبعد القيام بتحليل بيانات بابل (Panel Data Analysis) على العينة المذكورة تم تسجيل 344 مشاهدة طوال السنة، كما تمت الاستعانة بالتقارير السنوية للشركات إضافة إلى قاعدة البيانات الخاصة ببورصة عمان لجمع المعلومات

المتعلقة بهذه الشركات، واعتمد الباحثون بقياس جودة التدقيق من خلال الأبعاد التالية: حجم المكتب، التخصص القطاعي للمكتب، مدة علاقة الارتباط بالعميل، أما بالنسبة للمتغير الوسيط المتمثل في إدارة الأرباح فتم قياسه من خلال الاستحقاقات التقديرية عبر نموذج جونز المعدل 1995، وبالنسبة للمتغير التابع المتمثل في أداء الشركة فتم قياسه من خلال الأبعاد التالية: العائد على الأصول (ROA)، والعائد على حقوق الملكية (ROE)، وربحية السهم (EPS)، وأسفرت الدراسة عن النتائج التالية:

- هناك تأثير موجب لحجم مكتب التدقيق على ممارسات إدارة الأرباح
- هناك تأثير سالب لمدة علاقة الارتباط بين المدقق والعميل على ممارسات إدارة الأرباح
- هناك تأثير سلبي وغير معنوي لمكاتب التدقيق المتخصصة قطاعيا على ممارسات إدارة الأرباح
- هناك تأثير سلبي لممارسات إدارة الأرباح على كل من العائد على الأصول ROA والعائد على حقوق الملكية (ROE)، ولكن ليس لها تأثير على ربحية السهم (EPS).
- هناك تأثير موجب وذو دلالة إحصائية لحجم مكتب التدقيق وعلى كل من العائد على الأصول (ROA) والعائد على حقوق الملكية (ROE).
- هناك علاقة وساطة جزئية أو كلية لإدارة الأرباح بين أبعاد جودة التدقيق ومؤشرات أداء الشركة المقاسة من خلال ROA و ROE و EPS.

■ حميد عبد الله علي مسواك، تأثير ممارسات إدارة الأرباح كمتغير وسيط في العلاقة بين التطبيق الالزامي لقواعد حوكمة البنوك ومصادقية القوائم المالية دراسة تطبيقية على البنوك التقليدية اليمنية، مجلة جامعة عمران، المجلد 04، 2024.

تمحور هدف البحث في اختبار الأثر الذي تلعبه إدارة الأرباح كمتغير وسيط في تفسير العلاقة بين التطبيق الالزامي لمتطلبات حوكمة الشركات ومصادقية القوائم المالية، ولتحقيق أهداف البحث تم توزيع استمارة الاستبيان على عينة من البنوك التقليدية في البيئة اليمنية، كما تمت الاستعانة بالتقارير المالية للبنوك والتي تغطي الفترة الممتدة من 2014 إلى 2018، حيث تم قياس المتغير المستقل (التطبيق الالزامي لمتطلبات حوكمة الشركات) من خلال متغير ثنائي يأخذ القيمة 01 في حال تطبيق البنك لهذه القواعد، ويأخذ القيمة 0 في حالة عدم الالتزام بذلك، أما المتغير الوسيط (إدارة الأرباح) فتم قياسه من خلال المستحقات الاختيارية، وأخيرا تم قياس المتغير التابع (مصادقية القوائم المالية) عبر نموذج لقياس

التدقيق النقدي التشغيلي المستقبلي وعلاقته بالأصول المتداولة والالتزامات قصيرة الأجل وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- انخفاض مستوى الإفصاح عن متطلبات حوكمة الشركات ضمن التقارير المالية للبنوك التقليدية في اليمن.
- تسجيل ممارسات لإدارة الأرباح في التقارير المالية للبنوك عينة الدراسة من 2014 إلى 2018.
- هناك علاقة طردية بين التطبيق الإلزامي قواعد الحوكمة ومصادقية القوائم المالية في العينة المدروسة.
- هناك ارتباط عكسي بين ممارسات إدارة الأرباح والتطبيق الإلزامي لقواعد حوكمة البنوك.
- هناك ارتباط عكسي بين مصادقية القوائم المالية وإدارة الأرباح.
- هناك تأثير لإدارة الأرباح كمتغير وسيط على العلاقة بين التطبيق الإلزامي لمتطلبات حوكمة البنوك ومصادقية القوائم المالية.

المطلب الثاني التعقيب على الدراسات السابقة

من خلال اطلعنا على الأدب البحثي السابق ودراستنا له وجدنا العديد من الأبحاث التي تناولت العلاقة بين المتغيرات الثلاثة للبحث (التدقيق الخارجي، إدارة الأرباح، جودة الإفصاح المالي)، حيث قام العديد من الباحثين باختبار العلاقة الموجودة بين التدقيق الخارجي وخصائصه كاستقلالية، حجم مكتب التدقيق، سمعة المكتب، التخصص القطاعي، والخبرة في تحسين جودة الإفصاح المالي وتعزيز مصادقية التقارير المالية والرفع من جودة المعلومات المالية المتداولة، وخاصة في ظل الممارسات الاحتياطية للإدارة والتلاعب بالأرقام المحاسبية من أجل تحقيق أهداف ومصالح مسطرة مسبقاً، وفي هذا السياق قمنا بعرض هذه الدراسات بهدف الاستفادة منها لتوجيه مسار بحثنا، واستنباط أوجه التشابه وأوجه الاختلاف وتحديد الفجوة البحثية لدراستنا الحالية.

الفرع الأول: أوجه التشابه

إن أغلب الدراسات التي سيتم عرضها في هذا الجزء أجمعت على الدور الكبير الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تحسين جودة الإفصاح المالي للشركات في مختلف البيئات، سواء من حيث تأثير

أبعاد جودة التدقيق على جودة الإفصاح المالي، أو من خلال دور التدقيق في الحد من إدارة الأرباح وتأثير ذلك في الرفع من جودة القوائم والتقارير المالية للشركات.

وتتمثل نقاط الاتفاق مع الدراسات السابقة في التالي:

1- من حيث متغيرات الدراسة:

اتفقت الدراسة الحالية مع العديد من الدراسات من حيث متغيرات الدراسات ومن بين الدراسات التي توافقت بشكل كبير مع دراستنا دراسة:

(كسكس، 2020)، (قحموش، 2023)، (سليمان و زغود، 2024)، (قادي و طلحة، 2024)، (بوسنة، 2012)، (الطرلي و آخرون، 2021).

أما دراسات أخرى فقد استخدمت مصطلح المحاسبة الإبداعية كما ورد في بعض المراجع مثل دراسة:

(كسكس و آخرون، 2019)، (جمعة و عمر، 2022)، (خليل و أحمد، 2023).

وهناك دراسات اهتمت بالعلاقة بين جودة التدقيق الخارجي (أو جودة المراجعة الخارجية كما ورد في بعض المراجع) وبين إدارة الأرباح مثل دراسة:

(بوقابة، 2022)، (بولعراس و سليمان، 2022)، (عطية، 2018) ودراسة (MABROUKI, 2017)، ودراسة (Shunhua & al, 2019) التي أدخلت متغير الرقابة الداخلية كمتغير مستقل، ودراسة (بلخيري و هوام، 2023) التي تناولت جودة المعلومة المحاسبية، ودراسة (Mesbah & Ramadan, 2022)، ودراسة (Gharsellaoui & Jarboui, 2017) التي تناولت شفافية الإتصال المالي كمتغير تابع، ودراسة (الشامي و البشير، 2020) التي تطرقت إلى جودة التقارير المالية كمتغير تابع، ودراسة (Sawaya & al, 2025)، التي تناولت تأثير استقلالية المدقق، التخصص القطاعي والخبرة على جودة الإفصاح المالي.

أما بالنسبة للدراسات التي درست العلاقة بين التدقيق الخارجي وجودة الإفصاح المالي فهي دراسة:

(جبور، 2022)، (كسكس و زرقون، 2019)، (Qawqzeh, Endut, & al, 2020)

، (Usman & Ugoh, 2023).

الدراسات التي تناولت علاقة إدارة الأرباح وجودة الإفصاح المالي والتي توافقت بشكل كبير مع دراستنا: (بريش ، 2020) (أوبيرة و آخرون، 2021) ، (البرعصي و آخرون، 2021)، (TEODORA & al, 2024)، (Ogullah & al, 2022) ، (قزال و زرقون، 2018) التي أدخلت متغير التحفظ المحاسبي كتغير مستقل ،ودراسة (عبد الناصر و العواودة، 2017) و دراسة (العيسوي ، 2020) اللتان تم فيهما دراسة جودة الأرباح المحاسبية، ودراسة (Harjanto, 2023)، ودراسة (Nejad & al, 2024) التي تناولت الاحتيال في القوائم المالية.

2- من حيث أداة الدراسة:

تشابهت دراستنا مع الدراسات التالية من حيث الاعتماد على إدارة الاستبيان لجمع البيانات الضرورية للدراسة:

(بوسنة، 2012)، (بوقابة ، 2022)، (سليمانى و زغود، 2024)، (قادي و طلحة ، 2024)، (كسكس و زرقون، 2019)، (بولعراس و سليمانى ، 2022)، (قحموش، 2023)، (كسكس و آخرون، 2019)، (كسكس م.، 2020)، (عطية، 2018)، (جمعة و عمر، 2022)، (خليل و أحمد ، 2023)، (بلخيري و هوام ، 2023)، (جبور، 2022)، (Sawaya & al, 2025)، (الشامي و البشير، 2020)، (البرعصي و آخرون، 2021)، (الطرلي و آخرون ، 2021)، (Trinandari & al, 2023)

3- من حيث المنهج:

توافقت دراستنا في اتباعها للمنهج الوصفي والأسلوب التحليلي مع الدراسات التالية:

(بوسنة، 2012)، (بوقابة ، 2022)، (سليمانى و زغود، 2024)، (قادي و طلحة ، 2024)، (كسكس و آخرون، 2019)، (بولعراس و سليمانى ، 2022)، (قحموش، 2023)، (كسكس م.، 2020)، (جمعة و عمر، 2022)، (خليل و أحمد ، 2023)، (بلخيري و هوام ، 2023)، (جبور، 2022)، (كسكس و زرقون، 2019)، (Sawaya & al, 2025)، (الشامي و البشير، 2020)، (بريش ، 2020)، (أوبيرة و آخرون، 2021)، (قزال و زرقون، 2018)، (البرعصي و آخرون، 2021)، (العيسوي ، 2020)، (الطرلي و آخرون، 2021).

4- من حيث الأداة الإحصائية:

هناك العديد من الدراسات التي استخدمت برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية كأداة إحصائية ومن أهمها دراسة:

(بوسنة، 2012)، دراسة (بوقابة ، 2022) التي استخدمت برنامج AMOS أيضا ،دراسة (سليمانى و زغود، 2024)، (قادي و طلحة ، 2024)، (كسكس و آخرون، 2019)، (بولعراس و سليمانى ، 2022)، (قحموش، 2023) (كسكس م.، 2020)، دراسة (MABROUKI , 2017) والتي تم استخدام برنامج STATA فيها أيضا، دراسة (عطية، 2018)، (جمعة و عمر، 2022)، (خليل و أحمد ، 2023)، (بلخيري و هوام ، 2023)، (جبور، 2022)، (كسكس و زرقون، 2019)، (Sawaya & al, 2025)، (البرعصي و آخرون، 2021)، (العيسوي ، 2020)، (الشامي و البشير، 2020)، (الطرلي و آخرون ، 2021) ، و في الأخير دراسة (Trinandari & al, 2023) التي استخدمت طريقة النمذجة بالمربعات الصغرى من خلال برنامج smart PLS.

5- من حيث طريقة اختيار العينة:

تتفق دراستنا الحالية مع العديد من الدراسات من حيث طريقة اختيار عينة الدراسة، حيث تم تحديد العينة بطريقة عشوائية وأهمها دراسة:

(بوقابة ، 2022)، (سليمانى و زغود، 2024)، (قادي و طلحة ، 2024)، (بولعراس و سليمانى ، 2022)، (قحموش، 2023)، (كسكس م.، 2020)، (Sawaya & al, 2025)، (الشامي و البشير، 2020)، (البرعصي و آخرون، 2021)، (جمعة و عمر، 2022)، (خليل و أحمد ، 2023)، (بلخيري و هوام ، 2023)، (جبور، 2022)، (كسكس و زرقون، 2019)، (Sawaya & al, 2025)، (عبد الناصر و العواودة، 2017)، (الطرلي و آخرون ، 2021)، (Trinandari & al, 2023)

6- من حيث مكان الدراسة:

تتفق دراستنا الحالية مع العديد من الدراسات السابقة من حيث مكان الدراسة المتمثل في مكاتب التدقيق الخارجي، وفي الشركات الاقتصادية غير المدرجة وأهمها دراسة (بوقابة ، 2022)، (سليمانى و زغود، 2024)، (قادي و طلحة ، 2024)، (كسكس و آخرون، 2019)، (قحموش، 2023)، (بولعراس و سليمانى ، 2022)، (قحموش، 2023)، (عطية، 2018)، (جمعة و عمر، 2022)، (خليل و أحمد ، 2023)، (بلخيري و هوام ، 2023)، (جبور، 2022)، (كسكس و زرقون، 2019)، (كسكس م.،

(2020)، (Sawaya & al, 2025)، (الشامي و البشير، 2020)، (البرعصي و آخرون، 2021)، (الطرلي و آخرون، 2021).

الفرع الثاني: أوجه الاختلاف

هناك العديد من نقاط الاختلاف بين دراستنا الحالية والدراسات الأخرى وتتمثل أهم هذه النقاط فيما يلي:

1. من حيث موضوع الدراسة:

يتمثل المتغير المستقل لدراستنا في التدقيق الخارجي، أما المتغير التابع فيتمثل في جودة الإفصاح المالي، وهذا من خلال الحد من إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية (كمتغير وسيط)

2. من حيث منهج الدراسة:

نلاحظ أن أغلب الدراسات وخاصة الأجنبية منها اعتمدت على المنهج الكمي على غرار دراسة (MABROUKI (2017)، (Shunhua & al, 2019)، (Qawqzeh, Endut, & al, 2020)، (Gharsellaoui & Jarboui, 2017)، (Sawaya & al, 2025)، (Usman & Ugoh, 2023)، (Nejad & al, 2024)، (عبد الناصر و العواودة، 2017)، (TEODORA & al, 2024)، (العيسوي، 2020)، التي اعتمد فيها على المنهج الكمي والتحليلي، (Mesbah & Ramadan, 2022)، (Harjanto, 2023)، (Ogullah & al, 2022).

3. من حيث أداة الدراسة:

اختلفت دراستنا الحالية من العديد من الدراسات السابقة التي اعتمدت على التقارير والقوائم المالية كأداة أساسية للدراسة على غرار دراسة (MABROUKI, 2017)، (Shunhua & al, 2019)، (Qawqzeh, Endut, & al, 2020)، (Gharsellaoui & Jarboui, 2017)، (Usman & Ugoh, 2023)، (Nejad & al, 2024)، (بريش، 2020)، (قزال و زرقون، 2018)، (عبد الناصر و العواودة، 2017)، (TEODORA & al, 2024)، (Harjanto, 2023)، (Mesbah & Ramadan, 2022)، (Ogullah & al, 2022)، إضافة إلى دراسة (أوبيرة و آخرون، 2021)، (العيسوي، 2020) اللتان اعتمدتا أيضا على القوائم المالية للشركات.

4. من حيث مكان الدراسة:

اختلفت دراستنا الحالية مع العديد من الدراسات التي تم إجراؤها في الشركات المدرجة في الأسواق المالية مثل دراسة:

(MABROUKI , 2017) ، (Shunhua & al , 2019) ، (Mesbah & Ramadan, 2022) ، (Qawqzeh, Endut, & al, 2020) ، (Usman & Ugoh, 2023) ، (Gharsellaoui & Jarboui, 2017) ، (بريش ، 2020) ، (عبد الناصر و العواودة، 2017) ، (العيسوي ، 2020) ، (Harjanto, 2023) ، (Ogullah & al, 2022).

إضافة إلى دراسة (بوسنة، 2012) التي شملت أماكن متعددة وهي الشركات المدرجة الفرنسية ومكاتب التدقيق الخارجي في فرنسا إضافة إلى الشركات الجزائرية المدرجة وغير المدرجة، ودراسة (قادي و طلحة ، 2024) و دراسة (كسكس و زرقون، 2019)، (كسكس و آخرون، 2019) و (بولعراس و سليمان، 2022) التي أجريت في الجامعة أيضا، (عطية، 2018) التي أجريت في الجهاز المركزي للمحاسبات والجامعة إضافة إلى مكاتب التدقيق.

5. من حيث الأداة الإحصائية المستخدمة:

اختلفت دراستنا الحالية مع عدد من الدراسات التي تم فيها استخدام أدوات إحصائية مختلفة عن برنامج SPSS، وبرنامج Smart PLS، وأهمها دراسة (Qawqzeh, Endut, & al, 2020)، (بريش ، 2020)، (Ogullah & al, 2022)، حيث تمت الاستعانة في هذه الدراسات ببرنامج Eviews في التحليل، ودراسة (MABROUKI , 2017) التي تم فيها استخدام برنامج STATA زيادة على برنامج SPSS، ودراسة (بوقابة ، 2022) التي استعانت فيها الباحثة ببرنامج AMOS لبناء نموذج الدراسة إضافة إلى برنامج SPSS، ودراسة (Usman & Ugoh, 2023) الذي اعتمد على برنامج STATA.

6. من حيث طريقة انتقاء العينة:

في دراستنا اعتمدنا على الطريقة العشوائية لتحديد العينة، هناك اختلاف بين دراستنا الحالية والعديد من الدراسات الأخرى في طريقة انتقاء العينة وأهمها دراسة (بوسنة، 2012)، (عطية، 2018)، (MABROUKI , 2017)، (Qawqzeh, Endut, & al, 2020)، (Gharsellaoui & Jarboui, 2017)، (Usman & Ugoh, 2023)، (Nejad & al, 2024)، (Mesbah & Ramadan, 2022).

الفرع الثالث: من حيث أوجه الاستفادة

- الاستعانة بالدراسات السابقة لفهم وتحرير المفاهيم المتعلقة بمتغيرات الدراسة وبناء الجانب النظري للدراسة.
- تحديد إشكالية الدراسة وبناء فرضياتها وتصميم نموذج الدراسة.
- تحديد فجوة البحث من خلال الاطلاع على أحدث ما توصلت إليه الدراسات السابقة وتقديم قيمة علمية مضافة .
- الاعتماد على استبانات الدراسات السابقة لتصميم الاستبيان الخاص بدراستنا الحالية.

الفرع الرابع: القيمة المضافة لدراستنا الحالية

1. من حيث الموضوع:

تتميز دراستنا الحالية بتناولها لعلاقة ثلاثية تجمع بين المتغيرات الثلاث التدقيق الخارجي وجودة الإفصاح المالي وإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، من خلال اعتبار إدارة الأرباح كمتغير وسيط لتفسير أثر التدقيق الخارجي على جودة الإفصاح المالي، و من خلال اطلعنا على الدراسات السابقة اكتشفنا أن هذه المقاربة نادرة في الأدبيات العربية، حيث أن أغلب الدراسات السابقة ركزت على العلاقة الثنائية بين التدقيق الخارجي وجودة الإفصاح، أو بين التدقيق الخارجي وإدارة الأرباح فقط.

2. من حيث بيئة الدراسة وإطارها الزمني:

تم إجراء دراستنا الحالية في البيئة الجزائرية وبالتحديد في ولاية تلمسان، حيث تعد من أبرز الدراسات التي جمعت بين المتغيرات الثلاثة في موضوع واحد ودرست الأثر بينها، وكان ذلك خلال إطار زمني حديث حيث حصلنا على نتائج الدراسة الميدانية خلال سنة 2025، و بالتالي فإنها تعكس بشكل كبير واقع الممارسات في مجال المحاسبة و التدقيق، مما يسهم توجيه السياسات الرقابية المستقبلية في هذا المجال.

3. من حيث أداة الدراسة والأسلوب الإحصائي لمعالجة البيانات:

اعتمدنا في دراستنا الحالية على استبيان مصمم بعناية و استندنا في هيكله محاوره على أبرز الدراسات السابقة التي تناولت آخر المستجدات حول موضوع البحث، الأمر الذي مكننا من القياس بشكل دقيق للتطبيق الجيد للتدقيق الخارجي و جودة الإفصاح المالي، و مدى ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية ضمن الشركات التي شملتها دراستنا في ولاية تلمسان، كما اعتمدنا على برنامج التحليل الإحصائي من خلال برنامج

الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS لمعرفة اتجاه إجابات أفراد العينة ، و برنامج Smart PLS المتعلق النمذجة بالمعادلات الهيكلية (SEM) بغرض قياس أثر إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية كمتغير وسط بين التدقيق الخارجي و جودة الإفصاح المالي، الأمر الذي يعزز من جودة النتائج المتحصل عليها و يدعم مصداقيتها.

ملخص الفصل:

يشكل فصل الدراسات السابقة لبنة أساسية لبناء قاعدة معرفية حول موضوع البحث، والوقوف على النقاط التي لم يتم التطرق إليها والاطلاع على آخر المستجدات المتوصل إليها حول الموضوع، حيث تضمن هذا الفصل أهم وأحدث الدراسات السابقة المتعلقة بمتغيرات الدراسة (التدقيق الخارجي، جودة الإفصاح المالي، إدارة الأرباح) والتي تناولت العلاقة بين المتغير المستقل والتابع والوسيط، حيث مكنا ذلك من اختيار الأداة والمنهج الملائم لدراستنا، وكذا تحديد مجتمع الدراسة والعينة المناسبة لجمع البيانات الضرورية لدراستنا، وعليه لم يقتصر هذا العرض على ذكر الجهود العلمية الحثيثة حول الموضوع لمجرد الاستعراض فحسب، بل عزز من قدرتنا على اكتشاف الفجوة البحثية الخاصة بدراستنا، وتحديد موقع بحثنا ضمن الأدبيات السابقة في مجال المحاسبة والتدقيق، كما مهد لنا المسار للانتقال إلى الجانب الميداني للدراسة بعد ما تبلورت لدينا الجزئيات الأساسية التي سنعالجها في هذا الجانب.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية لشركات المساهمة بولاية تلمسان

تمهيد:

بعد عرض المفاهيم النظرية في الفصل الأول حول متغيرات الدراسة المتمثلة في التدقيق الخارجي، إدارة الأرباح، جودة الإفصاح المالي، والاستشهاد بأبرز الدراسات السابقة على الصعيد المحلي، العربي والدولي ضمن الفصل الثاني، تم التطرق في هذا الفصل الثالث إلى دراسة ميدانية شملت عينة من المهنيين في المجال المحاسبي والتدقيقي في ولاية تلمسان مكونة من المدققين الخارجيين الناشطين على مستوى مكاتب التدقيق الخارجي لنفس الولاية والمكونين من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، إضافة إلى المحاسبين والمدققين الداخليين والعاملين على مستوى شركات المساهمة المتواجدة في ولاية تلمسان أيضا، حيث تم الوقوف على واقع ممارسة مهمة التدقيق الخارجي في هذه الشركات، ومستوى التزامها بمتطلبات جودة الإفصاح المالي، كما تم تقييم مدى ممارستها لإدارة أرباحها بالأنشطة الحقيقية، ويحتوي هذا الجانب أيضا منهج وأداة جمع البيانات، المجتمع والعينة المستهدفة للدراسة، وكذا أبرز الاختبارات التي تم إجراؤها والأدوات الإحصائية المستخدمة في عملية التحليل، وبعد القيام بهد الخطوات تم تصميم نموذج الدراسة وتقييمه، وأخيرا عرض النتائج المحصل عليها ومناقشتها، ولتحقيق هذه الأهداف ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: عرض وتحليل النتائج المتعلقة بمتغيرات الدراسة

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج النموذج القياسي والهيكلية

المبحث الرابع: مناقشة نتائج الدراسة الميدانية

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية

سيتم في هذا المبحث عرض تفصيلي لمنهج الدراسة والأداة التي تم الاستعانة بها لجمع بيانات الدراسة، وكذا الأدوات الإحصائية المستخدمة في التحليل والنموذج الهيكلي للدراسة.

المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة

الفرع الأول: منهج الدراسة

في دراستنا الحالية سلكنا المنهج الوصفي باستخدام الأسلوب التحليلي لأننا نعتبره الأنسب لوصف متغيرات الدراسة وتحليل الأثر بينها، حيث قمنا في الجانب النظري بعرض مختلف المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الخارجي، إدارة الأرباح، وجودة الإفصاح المالي وهذا من خلال الاطلاع على كم هائل من الدراسات والأدبيات السابقة العربية والأجنبية لإثراء الجانب النظري، أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقمنا بدراسة ميدانية باعتبارها جزءا من المنهج الوصفي وتعد من بين الطرق الناجعة لجمع البيانات المباشرة من مكاتب التدقيق الخارجي وشركات المساهمة SPA في ولاية تلمسان، حيث استهدفنا في عينة الدراسة الأفراد المهنيين الناشطين في مجال المحاسبة والتدقيق والمتمثلين في كل من محافظي الحسابات، والخبراء المحاسبين، إضافة إلى المحاسبين والمدققين الداخليين العاملين على مستوى شركات المساهمة SPA بولاية تلمسان والذين تم اختيارهم بطريقة عشوائية، حيث قمنا بالاستعانة بأداة الاستبيان لجمع البيانات اللازمة للدراسة ثم بعد ذلك قمنا بعملية التحليل اعتمادا على برنامج Excel، برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، وبرنامج Smart PLS للنمذجة بالمعادلات البنائية.

الفرع الثاني: مصادر جمع البيانات

تم الاعتماد في دراستنا هذه على أداة الاستبيان كوسيلة أساسية لجمع البيانات حيث تم تجميع البيانات الأولية للدراسة من خلال:

1. التواصل المباشر: من خلال الزيارة الميدانية لأفراد العينة في مكاتبهم وفي شركات المساهمة الموجودة في ولاية تلمسان والتي يزاولون عملهم فيها وتسليم الاستبيان لهم يدا بيد.

2. التواصل الإلكتروني: من خلال الاعتماد على التواصل مع أفراد العينة عبر بريدهم الإلكتروني الذي تم الحصول عليه من موقع الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات¹، وشبكات التواصل الاجتماعي المهنية Linked in وغير المهنية مثل facebook .

الفرع الثالث: نموذج ومتغيرات الدراسة

تتكون دراستنا الحالية من ثلاثة متغيرات تتمثل في:

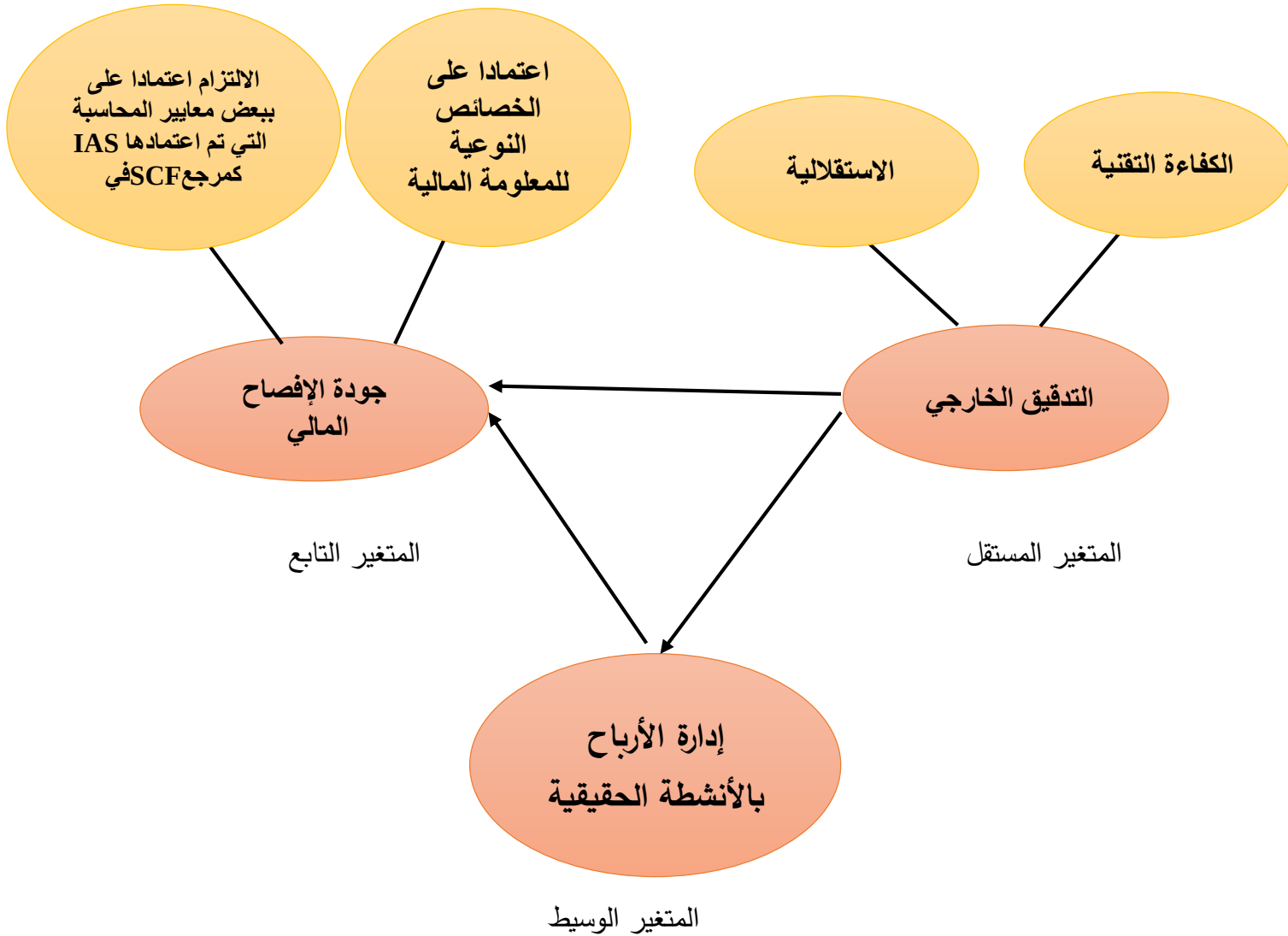
المتغير المستقل: يمثل التدقيق الخارجي المتغير المستقل والذي تم قياسه من خلال البعدين التاليين: الكفاءة التقنية، والاستقلالية.

المتغير التابع: يمثل جودة الإفصاح المالي المتغير التابع لهذه الدراسة، وتم قياسه من خلال البعدين التاليين: الاعتماد على الخصائص النوعية للمعلومة المالية، والاعتماد على الالتزام ببعض معايير المحاسبة IAS التي تم اعتمادها في النظام المحاسبي المالي SCF كمرجع.

المتغير الوسيط: تمثل إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية المتغير الوسيط للدراسة الحالية REM.

¹ Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) : <https://www.cn-cncc.dz/>

الشكل رقم (3-1): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة

الفرع الرابع: مجتمع وعينة الدراسة

يمثل مجتمع الدراسة مجموعة الأفراد الذين يشتركون في خصائص معينة، وقمنا بتحديد المجتمع بناءً على طبيعة دراستنا التي استهدفنا فيها فئة المهنيين العاملين في مجال المحاسبة والتدقيق في ولاية تلمسان، ويتمثلون في المدققين الخارجيين الناشطين في مكاتب التدقيق بالولاية المذكورة آنفاً والمكونين من محافظي الحسابات المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والخبراء المحاسبين المسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، إضافة إلى المحاسبين والمدققين الداخليين

الناشطين على مستوى شركات المساهمة بولاية تلمسان والتي قمنا بتحديدنا من خلال موقع سجلكم¹، ويعود السبب في حصرنا لعملية البحث على ولاية تلمسان فقط بهدف تركيز الجهود على منطقة جغرافية معينة وسهولة القيام بزيارات ميدانية متواترة للشركات عينة الدراسة ولمكاتب التدقيق من أجل الوصول إلى نتائج دقيقة، كما ركزنا في هذه الدراسة على الأفراد المهنيين نظرا لتأهيلهم العلمي والعملية وخبرتهم الميدانية التي تمكنهم من الإجابة على الاستبيان الخاص بنا بكل مصداقية وموضوعية.

وبغية تمثيل مجتمع الدراسة تمثيلا صادقا قمنا بتحديد عينة الدراسة من المجتمع الكلي باستخدام معادلة ستيفن ثامبسون Stephen Thompson's ، والتي تشكلت من 119 مستجوب من المجتمع الكلي للدراسة، ولزيادة حظوظنا في الحصول على إجابات كثيرة تم توزيع 150 استمارة استبيان بشكل عشوائي خلال الفترة الممتدة من 10 مارس 2025 إلى غاية 24 ماي 2025، فتم استرجاع 140 استمارة، استخرجنا منها 111 استمارة صالحة للتحليل والتي اعتبرناها كافية للقيام بالتحليل الإحصائي، ولتحديد حجم العينة المناسبة تم الاعتماد على معادلة ستيفن ثامبسون وهي كما يلي:²

$$n = \frac{Np(1 - p)}{(N - 1) \left(\frac{d^2}{Z^2} \right) + P(1 - P)}$$

حيث يمثل:

N حجم المجتمع.

Z الدرجة المعيارية لمستوى المعنوية وتمثل في دراستنا 1.95.

d نسبة الخطأ تساوي 0,05.

p القيمة الاحتمالية وتساوي 0,5.

والجدول التالي يبين نتائج توزيع الاستبيان على عينة الدراسة:

¹ <https://sidjilcom.cnrc.dz/ar/web/sidjilcom/> / Consulté le 05/01/2025.

² - thompson, s. Sampling (éd. thrd edition). canada: John Wiley & Sons, In,2012,p59.

الجدول رقم (3-1): توزيع استثمارات الاستبيان على عينة الدراسة

النسبة	التكرار	الشركات	النسبة %	التكرار	
8.11	9	INATEL SPA	100	150	الاستثمارات الموزعة
6.31	7	SOITEX	93.33	140	الاستثمارات المسترجعة
8.11	9	SOGERHWIT TLM	6.66	10	الاستثمارات غير المسترجعة
6.31	7	MANTAL	من المجموع 19.33 الكلي / 20.71 من الاستثمارات المسترجعة	29	الاستثمارات الملغاة
7.21	8	SOREMEP			
6.31	7	CIAM			
7.21	8	LONALAIT			
6.31	7	STARR			
6.31	7	SEROR	74 % من المجموع الكلي / 79.29 % من الاستثمارات المسترجعة.	111	الاستثمارات الصالحة للتحليل

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ردود أفعال عينة الدراسة

الفرع الخامس: أداة الدراسة

تم الاعتماد في هذه الدراسة على أداة الاستبيان من أجل جمع البيانات الأولية للدراسة، وللحصول على استبيان فعال لجمع البيانات مررنا بعدة مراحل تتمثل في:

- المرحلة الأولى: بعد تحديد الهدف الأساسي من الاستبيان تم الاطلاع على نماذج استبانات الدراسات السابقة لتكوين فكرة حول محتوى الاستبيان الخاص بدراستنا، وبعد ذلك تم التصميم الأولي

للاستبيان من خلال الاعتماد على هذه الدراسات بوضع عبارات دقيقة ومفهومة ومناسبة لقياس المتغيرات.

▪ **المرحلة الثانية:** عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة المحكمين لمعرفة رأيهم حوله وإجراء التعديلات المناسبة (انظر الملحق رقم 03)، للوصول إلى الصيغة النهائية له (انظر إلى الملحق رقم 01)

▪ **المرحلة الثالثة:** القيام بعملية ترجمة الاستبيان إلى اللغة الفرنسية لأن العديد من المهنيين يتقنونها و يتعاملون بها.

▪ **المرحلة الرابعة:** تصميم الاستبيان إلكترونيا من خلال برنامج google forms لتسهيل عملية التوزيع وتجميع أكبر قدر من الإجابات.

- **محتويات الاستبيان:** تم تقسيم الاستبيان إلى الأجزاء التالية:

▪ **الجزء الأول:** ويتضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة (السن، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة، اسم الشركة بالنسبة للمحاسبين والمدققين الداخليين)

▪ **الجزء الثاني:** ويتضمن محاور الاستبيان والتي تتكون من ثلاثة محاور كالتالي:

المحور الأول: ممثلا في المتغير المستقل (التدقيق الخارجي) ويضم 19 عبارة موزعة على البعدين التاليين:

البعد الأول: الكفاءة التقنية ويتكون هذا البعد من 11 عبارة.

البعد الثاني: الاستقلالية ويتكون هذا البعد من 8 عبارات.

المحور الثاني: ممثلا في المتغير الوسيط (إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية) ويضم 05 عبارات.

المحور الثالث: ممثلا في المتغير التابع (جودة الإفصاح المالي)، ويضم 25 عبارة موزعة على البعدين التاليين:

البعد الأول: اعتمادا على الخصائص النوعية للمعلومة المالية، ويضم هذا البعد 15 عبارة.

البعد الثاني: اعتمادا على الالتزام ببعض معايير المحاسبة IAS التي تم اعتمادها في SCF كمرجع، ويضم هذا البعد 10 عبارات.

الجدول رقم (2-3): محتوى الاستبيان

الصفحة	الدراسات السابقة المعتمدة	محاور الاستبيان	
01	-	مقدمة تمهيدية حول موضوع الدراسة	ديباجة الاستبيان
01	-	السن، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة، الشركة مقر العمل.	البيانات الشخصية
04-03-02	تم تطوير المقياس من خلال دراسة (كسكس، 2020) (الطرلي و آخرون ، 2021)، (جمعة و عمر، 2022)	-الكفاءة التقنية -الاستقلالية	التدقيق الخارجي (متغير مستقل)
05-04	تم تطوير المقياس من خلال دراسة (عطية، 2018) (جمعة و عمر، 2022)	إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية	إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية (متغير وسيط)
10-09-08 12-11	تم تطوير المقياس من خلال (2018, IASB) (الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2007)	-اعتمادا على الخصائص النوعية للمعلومة المالية - اعتمادا على الالتزام ببعض معايير المحاسبة IAS التي تم اعتمادها في SCF كمرجع	جودة الإفصاح المالي (متغير تابع)

المصدر: من إعداد الطالبة

الفرع السادس: الصدق الظاهري لأداة الدراسة (الاستبيان)

تم عرض أداة الدراسة في صورتها الأولية على عدد من الأساتذة المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق، بلغ عددهم 3 محكمين (انظر الملحق رقم 03) وذلك للتأكد من الصدق الظاهري لهذا

الاستبيان، حيث تم أخذ جميع الملاحظات المقدمة من طرف المحكمين فيما يخص وضوح العبارات، من حيث المحتوى والصياغة، وتصحيح ما تم تصحيحه من خلال الإضافة والدمج والحذف، في ضوء الآراء التي اتفق عليها المحكمون.

المطلب الثاني: الأدوات الإحصائية المستخدمة

الفرع الأول: البرامج الإحصائية

لقد تم استخدام العديد من البرامج الإحصائية اللازمة لمعالجة البيانات المتحصل عليها من خلال الأداة الرئيسية لجمعها وذلك بعد فحص الاستبانة المسترجعة وتبويبها أي ترميزها من أجل تسهيل عملية تفرغ وإدخال هذه البيانات في الحاسوب، حيث تم الاعتماد في هذا الصدد على:

- برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإحصائية SPSS :

حيث أن هذا البرنامج يحتوي مجموعة من الأساليب والاختبارات الإحصائية التي تتدرج ضمن الإحصاء الوصفي والاستدلالي وقد تم استخدام مجموعة من هذه الأساليب منها ما يلي: المدى، التكرارات المطلقة، النسب المئوية، معامل الارتباط بيرسون، معامل الثبات (Cronbach's Alpha)، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري.

- برنامج Excel:

تم الاستعانة بهذا البرنامج لإنجاز الرسوم البيانية المتمثلة في المدرجات التكرارية.

- برنامج Smart PLS 4:

تم استخدام البرنامج في تحليل النماذج الهيكلية (SEM) باستخدام طريقة المربعات الجزئية (Partial Least Squares - PLS).

الفرع الثاني: النمذجة بالمعادلات الهيكلية

مفهومها:

"نمذجة المعادلات البنائية SEM Structure Equation Modeling هو اختبار إحصائي يساعد على تقييم مجموعة من معادلات الانحدار في نفس الوقت، والهدف من نمذجة المعادلات البنائية هو اكتشاف العلاقات بين واحد أو أكثر من المتغيرات المستقلة وواحد أو أكثر من المتغيرات التابعة ويتم

استخدامه بشكل شائع في برامج Amos، SPSS وبرنامج LISREL، تعتبر نمذجة المعادلات البنائية أكثر تعقيدا من نماذج التحليل الإحصائي التقليدية مثل الانحدار، إنها مزيج من خوارزميات الكمبيوتر المتنوعة والنماذج الرياضية والأساليب الإحصائية المجهزة في مجموعة البيانات¹

أنواع متغيرات النمذجة بالمعادلات الهيكلية:

وتتمثل هذه المتغيرات فيما يلي:²

المتغيرات الكامنة: وتعرف على أنها تلك المتغيرات غير المقاسة أو غير المشاهدة، وهي التي لا يتم قياسها بالطريقة المباشرة، ويمكن قياسها بشكل غير مباشر ويتم الاستدلال على هذه المتغيرات بمجموعة من المؤشرات، والتي يتم إعدادها بهدف قياسها عن طريق أدوات جمع البيانات .

المتغيرات المقاسة: ويمكن تعريفها بأنها تلك المتغيرات التي يتم قياسها مباشرة بواسطة العديد من الأدوات التي أعدت لذلك، وبالتالي يمكن التعبير بدرجات كمية .

المتغيرات الوسيطة: وهي تعرف بأنها "المتغيرات التي من خلالها يمر تأثير المتغيرات المستقلة إلى المتغيرات التابعة، وبالتالي فإن هذا النوع من المتغيرات يساهم في تفسير الظواهر الاجتماعية، والتي من الممكن أن يغفل عليها الباحثون."

المتغيرات المعدلة: وتعرف بأنها تلك المتغيرات والتي بإمكانها إحداث تغيير في الأثر الذي تتكره المتغيرات المستقلة في المتغيرات التابعة وللباحث كل الحرية في إدراجها أو لا.

مبررات اختيار النمذجة بالمعادلات البنائية:

يعود استخدام النمذجة بالمعادلات البنائية بواسطة Smart PLS للأسباب التالية:³

- التحقق من صدق البنية المكونة لأبعاد الموضوع كما تم تصورها
- تحليل العلاقات والارتباطات بين مركبات الظاهرة بينيا وبين الظواهر الأخرى المرتبطة بها

¹ عبد الناصر أنيس عبد الوهاب، تحليل نمذجة المعادلات البنائية وأنواعها وتطبيقاته النفسية والتربوية، مجلة بحوث التربية الخاصة والتعليم الشامل، المجلد الأول، العدد الأول، يونيو 2023، ص41.

² عثمان عابد، النمذجة بالمعادلة البنائية في تقدير المتغيرات المتعددة باستخدام التحليل العاملي، دراسة جودة حياة العمل لدى معلمي المدارس الابتدائية بولاية غليزان، أطروحة دكتوراه، جامعة عبد الحميد بن باديس، 2018- 2019، ص 27- 28.

³ عبد الله صحراوي، عبد الحكيم بوصلب، النمذجة البنائية SEM ومعالجة صدق المقاييس في البحوث النفسية و التربوية نموذج البناء العاملي لعلاقات كفاءات التسيير الإداري بالمؤسسة التعليمية، مجلة العلوم النفسية و التربوية، المجلد 03، العدد 02، 2016، ص68.

- إمكانية قياس تأثير متغير الدور الوسيط بين المتغيرات التابعة والمستقلة في النموذج المفترض
- إمكانية تعديل النموذج المفترض وفقا للحاجة العلمية لذلك .
- التحكم في أخطاء القياس.

المبحث الثاني: عرض وتحليل النتائج المتعلقة بمتغيرات الدراسة

سننطلق خلال هذا المبحث الى استعراض خصائص الدراسة والتعرف على اتجاهات آراء المستجوبين حول محاور الدراسة والمتمثل في التدقيق الخارجي وإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وجودة الافصاح المالي.

المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي

يعتبر التوزيع الطبيعي من أهم التوزيعات المستمرة في عملية المعاينة، ويعد أكثر الاختبارات استخداما في الأبحاث العلمية حيث قمنا باستخدام اختبار كولمغوروف سمرنوف-Kolmogorov-Smirnov لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا كونه ضروري في حالة اختبار الفرضيات وتحديد الاختبارات المناسبة، حيث سنقوم بتحديد الفرضية الصفرية والبدلية كما يلي:

الفرضية الصفرية H_0 : البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

الفرضية البديلة H_1 : البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

الجدول رقم (3-3): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

Kolmogorov-Smirnov			
Sig.	df	Statistique	
0,018	111	0,0940	التدقيق الخارجي
0,059	111	0,0830	إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية

جودة الإفصاح المالي	0,1350	111	0,000
---------------------	--------	-----	-------

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

ومن النتائج الموضحة في الجدول أعلاه يتضح أن القيمة الاحتمالية لمحور الدراسة أقل من مستوى الدلالة 0,05 وبذلك فإن توزيع البيانات لمحاور (التدقيق الخارجي وجودة الإفصاح المالي) لا تتبع التوزيع الطبيعي، وهو ما يؤكد أننا نستخدم اختبارات لا معلمية لتحليل البيانات واختبار الفرضيات، وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية H_0 ، ويتبين أن القيمة الاحتمالية لمحور إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية أكبر من مستوى الدلالة 0,05 وبذلك فإن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

المطلب الثاني: خصائص عينة الدراسة:

سنتطرق خلال هذا المطلب لعرض وتحليل النتائج والتعقيب عليها، واستعراض خصائص كل متغير لعينة الدراسة وكذلك تحليل اتجاهات إجابات الأفراد حول محاور الدراسة.

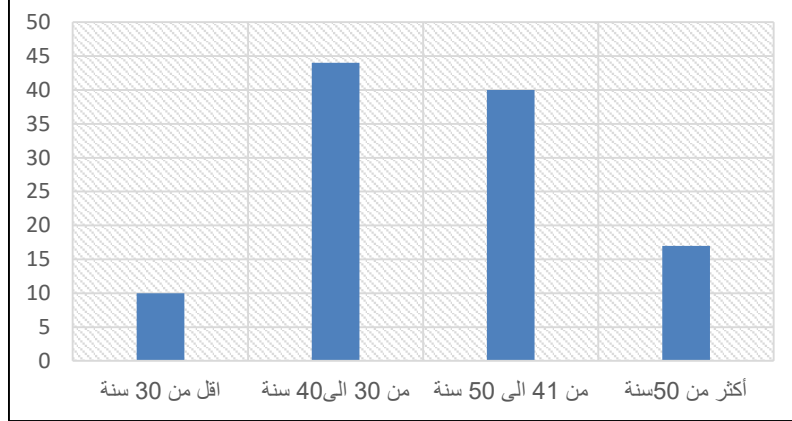
1-السن: من مجموع 111 استمارة تم معالجتها، استخرجنا الجدول التالي:

جدول (3-4): توزيع مجتمع الدراسة حسب السن

العمر (سنة)	التكرار	النسبة %
أقل من 30 سنة	10	9,0
من 30 إلى 40 سنة	44	39,6
من 41 إلى 50 سنة	40	36,0
أكثر من 50 سنة	17	15,3
Total	111	100,0

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات برنامج spss

الشكل (3-2): تكرارات أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم (3-4) والشكل رقم (3-2)، أن غالبية أفراد العينة تتراوح أعمارهم من 30 إلى 40 سنة وتمثل نسبتهم (39.6%) والبالغ عددهم 44، وتليها فئة الأفراد الذين تتراوح أعمارهم من 41 إلى 50 سنة حيث بلغت نسبتهم (36%) من مجتمع الدراسة وبلغت نسبة الأفراد الذين تفوق أعمارهم عن 50 سنة (15.3%) والبالغ عددهم 17 فردا، وسُجلت النسبة الأقل لدى فئة الأفراد الذين تقل أعمارهم عن 30 سنة حيث بلغت (9%) وهم يمثلون 10 أفراد.

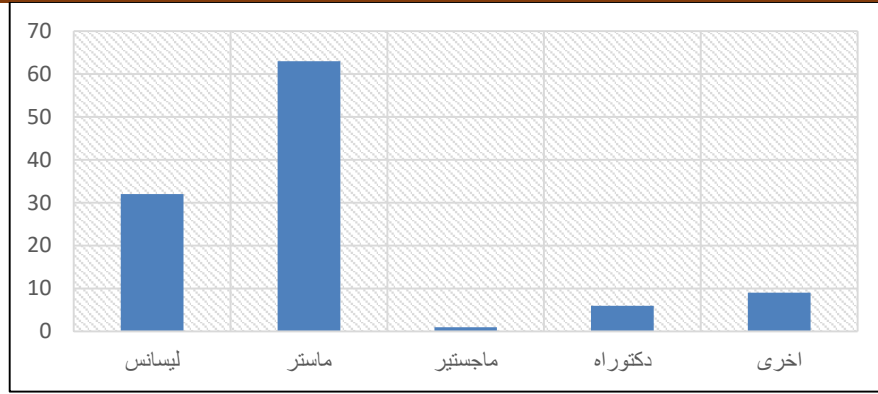
2- المؤهل العلمي: من مجموع 111 استمارة تم معالجتها، استخرجنا الجدول التالي:

الجدول (3-5): توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة %	التكرار	الحالة
28,8	32	ليسانس
56,8	63	ماستر
0,9	1	ماجستير
5,4	6	دكتوراه
8,1	9	أخرى
100	111	Total

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات برنامج spss

الشكل (3-3): تكرارات أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات برنامج spss

من الجدول رقم (3-5) والشكل رقم (3-3) نجد أن الفئة الغالبة لأفراد العينة الإحصائية من حملة شهادة ماستر، إذ تمثل نسبتهم (56.8%) من مجموع الأفراد البالغ عددهم 63 فرداً، وتليهم فئة حملة شهادة ليسانس إذ يمثلون (28.8%) والبالغ عددهم 32 فرداً، وبلغ عدد الأفراد حملة الشهادات الأخرى 09 وهم يمثلون (8.1%) من عينة الدراسة، بينما كانت النسبة الأقل لحملة الشهادات العليا ماجستير ودكتوراه حيث بلغت (0.9%) للماجستير و(5.4%) للدكتوراه.

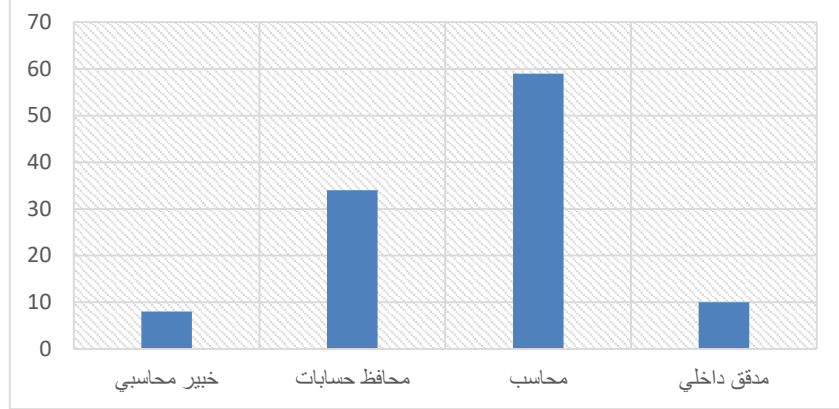
3- المهنة: من مجموع 111 استمارة تم معالجتها، استخرجنا الجدول التالي:

الجدول رقم (3-6): تكرارات أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي

النسبة %	التكرار	الفئة
7,2	8	خبير محاسبي
30,6	34	محافظ حسابات
53,2	59	محاسب
9	10	مدقق داخلي
100	111	Total

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم (3-4): تكرارات أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات برنامج spss

من الجدول رقم (3-6) والشكل رقم (3-4) نجد أن الفئة الغالبة لأفراد العينة الاحصائية يمارسون مهنة محاسب إذ تمثل نسبتهم (53.2 %) من مجموع الأفراد والبالغ عددهم 59، ثم تليهم فئة الأفراد الذين هم ضمن فئة محافظ حسابات وتمثل نسبتهم (30.6 %) من مجموع أفراد العينة وبلغ عدد المدققين الداخليين في العينة 10 أفراد وهم يمثلون (9 %) وبلغ عدد الأفراد الذين هم ضمن فئة خبير محاسبي 08 أفراد وتمثل نسبتهم (7.2 %) من عينة العينة.

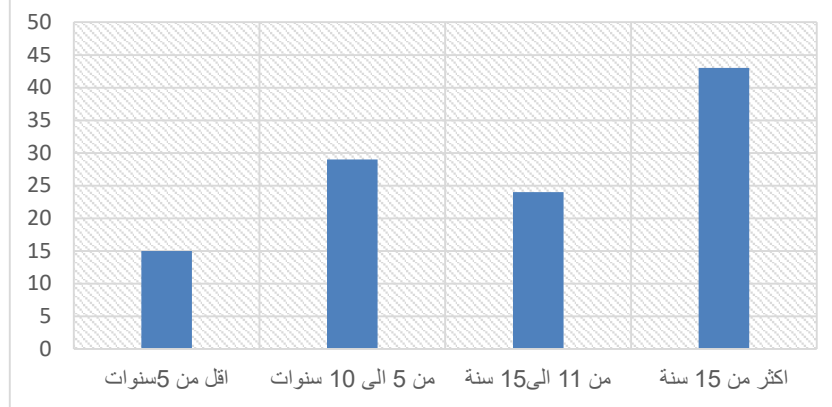
4- الخبرة: من مجموع 111 استمارة تم معالجتها، استخرجنا الجدول التالي:

الجدول رقم (3-7): تكرارات أفراد العينة حسب الخبرة

النسبة %	التكرار	الفئة
13,5	15	أقل من 5 سنوات
26,1	29	من 5 إلى 10 سنوات
21,6	24	من 11 إلى 15 سنة
38,7	43	أكثر من 15 سنة
100,0	111	Total

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم (3-5): تكرارات أفراد العينة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات برنامج spss

من الجدول رقم (3-7) والشكل رقم (3-5)، نجد أن الفئة الغالبة لأفراد العينة الاحصائية هم الأفراد الذين تفوق سنوات خدمتهم 15 سنة إذ تمثل نسبتهم (38.7 %) من مجموع الأفراد، ثم تليهم فئة الأفراد الذين تتراوح سنوات خدمتهم من 5 إلى 10 سنوات وتمثل نسبتهم (26.1 %) من مجموع أفراد العينة، وبلغ عدد الأفراد الذين تتراوح سنوات خدمتهم من 11 إلى 15 سنة في العينة 24 فرد وهم يمثلون (21.6) وسجلت النسبة الأقل لدى فئة الأفراد الذين تقل سنوات خدمتهم عن 5 سنوات والبالغ عددهم 15 فردا ويمثلون (13.5 %) من العينة.

المطلب الثالث: تحليل اتجاهات إجابات أفراد العينة:

لقياس متغيرات الدراسة المتمثلة في التدقيق الخارجي، ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، جودة الإفصاح المالي للمؤسسة تم وضع عبارات مقترحة وفق نموذج ليكارث الخماسي.

الجدول رقم (3-8): سلم ليكارث الخماسي

الدرجة	5	4	3	2	1
مطبق بشدة	ممارس بشدة	ممارس	محاييد	غير مطبق	غير مطبق بشدة
السلم					

المصدر: بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

وتم تحديد طول الخلايا في مقياس ليكارث الخماسي من خلال المدى بين درجات المقياس (5-4=1) ومن ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية أي (0.80=5/4) وبعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية وهكذا أصبح الحد الأعلى لهذه الخلية، وهكذا أصبح طول الخلايا كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-9): مجالات المتوسط الحسابي لتحديد الاتجاهات العامة للعبارة

الوزن النسبي	المتوسط العام	طول الخلية	درجة الموافقة	
أقل من 36	منخفض جدا	من 1 إلى 1.80	غير مطبق بشدة	غير ممارس بشدة
36-51.9	منخفض	من 1.81 إلى 2.60	غير مطبق	غير ممارس
52-67.9	متوسط	من 2.61 إلى 3.40	محايد	محايد
68-83.9	مرتفع	من 3.41 إلى 4.20	مطبق	ممارس
84-100	مرتفع جدا	من 4.21 إلى 5	مطبق بشدة	ممارس بشدة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نموذج ليكارث الخماسي

الفرع الأول: عرض وتحليل نتائج المتوسطات والانحراف المعياري لمحور التدقيق الخارجي

سيتم الاستعانة بالمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لبيان الأهمية النسبية للعبارة من وجهة نظر أفراد العينة، ودرجة موافقتهم عليها من خلال الفروع الموالية.

1- تحليل اتجاه إجابات العينة حول بعد الكفاءة التقنية:

جدول رقم (3-10): اتجاه إجابات العينة على بعد الكفاءة التقنية

رقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	ترتيب العبارة
-----	---------	-----------------	-------------------	---------	---------------

01	التحقق بدقة من فواتير الشراء والبيع خاصة في الصفقات التي تتم مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة (مثل الشركات التابعة والزميلة	4,18	0,822	مطبق	03
02	التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست وهمية.	4,28	0,916	مطبق بشدة	02
03	التحقق من طبيعة الأعباء (رأسمالية أو تشغيلية) ودقة تصنيفها، مع التأكد من استيفائها شروط الرسملة، مثل تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية كتحسينات المباني، تطوير البرمجيات، أو نفقات البحث والتطوير	3,88	0,817	مطبق	06
04	التحقق من تأثير نتيجة الأنشطة غير المستمرة (مثل إغلاق خط إنتاجي) على مستوى الأرباح	3,45	1,004	مطبق	10
05	استبعاد أرباح البنود غير العادية والاستثنائية لتحديد الربح التشغيلي بدقة	3,55	0,915	مطبق	08
06	فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للمخزون من خلال المعاينة المادية.	4,38	0,853	مطبق بشدة	01
07	التحقق من طرق تقييم المخزون والبحث في أسباب تغير هذه الطرق.	4,05	0,882	مطبق	04
08	التحقق من طرق حساب قسط الإهلاك، والبحث في أسباب تغيير طرق الإهلاك	4,05	0,933	مطبق	05

09	استبعاد النقدية المقيدة عند حساب نسب السيولة لقياس السيولة الفعلية.	3,38	0,986	مطبق	11
10	التحقق من عدم استخدام قروض طويلة الأجل لتسديد قروض قصيرة الأجل	3,46	1,051	مطبق	09
11	إعادة إعداد جدول حساب النتائج للتأكد من نتيجة النشاط التشغيلي	3,72	0,924	مطبق	07
الكفاءة التقنية		3,85	0,597	مطبق	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول أعلاه يتضح أن متوسط بعد الكفاءة التقنية من المحور الأول بلغ 3.85 والذي يتجه إلى درجة مطبق وبلغ الانحراف المعياري 0.597، وكانت قيم متوسطات العبارات محصور بين (3.46 و 4.38) وهي تتجه إلى درجة مطبق ومطبق بشدة وتراوح قيم الانحراف المعياري بين (0.822 و 1.051)، وكانت العبارة رقم 06 والتي تنص على " فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للمخزون من خلال المعاينة المادية." في المرتبة الأولى بمتوسط 4.38 والذي يتجه إلى درجة مطبق وبلغت قيمة الانحراف المعياري 0.853 ونجد العبارة رقم 02 والتي تنص على " التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست وهمية." في المرتبة الثانية بمتوسط 4.28 والتي تتجه إلى درجة مطبق بشدة وبلغت قيمة الانحراف المعياري 0.916، ثم تليه العبارة رقم 01 والتي تنص على " التحقق بدقة من فواتير الشراء والبيع خاصة في الصفقات التي تتم مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة (مثل الشركات التابعة والزميلة)" بمتوسط قدره 4.18 وانحراف معياري 0.822 والتي تتجه إلى درجة مطبق، وجاء في المرتبة الرابعة العبارة رقم 07 "التحقق من طرق تقييم المخزون والبحث في أسباب تغير هذه الطرق" بمتوسط حسابي 4,05 وانحراف معياري بلغ 0,882، تليها في المرتبة الخامسة العبارة رقم 08 " التحقق من طرق حساب قسط الإهلاك، والبحث في أسباب تغيير طرق الإهلاك" بمتوسط حسابي قيمته 4,05، وانحراف معياري 0,933، وجاءت العبارة رقم 03 في المرتبة السادسة "التحقق من طبيعة الأعباء (رأسمالية أو تشغيلية) ودقة تصنيفها، مع التأكد من استيفائها شروط الرسملة، مثل تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية كتحسينات المباني، تطوير البرمجيات، أو نفقات البحث والتطوير"، بمتوسط حسابي بلغ 3,88 وانحراف

معياري قيمته 0,817، أما في المرتبة السابعة جاءت العبارة رقم 11 "إعادة إعداد جدول حساب النتائج للتأكد من نتيجة النشاط التشغيلي" بمتوسط حسابي قدره 3,72، وانحراف معياري بلغ 0,924

و في المرتبة الثامنة جاءت العبارة رقم 05 "استبعاد أرباح البنود غير العادية والاستثنائية لتحديد الربح التشغيلي بدقة" بمتوسط قدره 3,55 وانحراف معياري بلغ 0,915، كما احتلت المرتبة التاسعة العبارة رقم 10 التحقق من عدم استخدام قروض طويلة الأجل لتسديد قروض قصيرة الأجل بمتوسط حسابي بلغ 3,46 وانحراف معياري قيمته 1,051.

وفي المرتبة العاشرة جاءت العبارة رقم 04 "التحقق من تأثير نتيجة الأنشطة غير المستمرة (مثل إغلاق خط إنتاجي) على مستوى الأرباح" بمتوسط بلغ 3,45 وانحراف معياري بلغ 1,004

أما في المرتبة الأخيرة فجاءت العبارة رقم 09 "استبعاد النقدية المقيدة عند حساب نسب السيولة لقياس السيولة الفعلية" بمتوسط قيمته 3,38، وانحراف معياري بلغ 0,986.

2- تحليل اتجاه إجابات العينة حول بُعد الاستقلالية:

جدول رقم (3-11): اتجاه إجابات العينة على بُعد الاستقلالية

رقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	ترتيب العبارة
01	رفض قبول مهمة التدقيق في حالة اكتشاف عوامل تهدد استقلالية المدقق الخارجي	3,86	1,052	مطبق	05
02	إعداد برنامج التدقيق دون تدخل من الإدارة في تحديد نطاق عملية التدقيق	3,79	0,968	مطبق	06
03	إمكانية الاطلاع على جميع السجلات والدفاتر المحاسبية	4,31	0,836	مطبق بشدة	01
04	تحديد أتعاب التدقيق عند بداية المهمة	3,88	0,979	مطبق	04

05	الإبلاغ عن وجود انحرافات جوهرية للإدارة العليا	4,01	0,883	مطبق	03
06	عدم وجود تأثير أو ضغط خارجي على رأي المدقق	3,77	1,006	مطبق	07
07	القيام بالتغيير الدوري للمدقق الخارجي (التدقيق القانوني) بعد إتمام عهدتين أو أقل من ذلك	4,06	1,003	مطبق	02
08	وجود لجنة للتدقيق في المؤسسات محل التدقيق تضمن استقلالية المدقق الخارجي وتساعد على التنسيق بينه وبين المدقق الداخلي	3,52	1,086	مطبق	08
الاستقلالية		3,90	0.667	مطبق	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول أعلاه يتضح أن متوسط بعد الاستقلالية من المحور الاول بلغ 3.90 والذي يتجه إلى درجة مطبق وبلغ الانحراف المعياري 0.667، وكانت قيم متوسطات العبارات محصور بين (3.52 و 4.31) وهي تتجه إلى درجة مطبق ومطبق بشدة وتراوح قيم الانحراف المعياري بين (0.936 و 1.086)، وكانت العبارة رقم 03 والتي تنص على " إمكانية الاطلاع على جميع السجلات والدفاتر المحاسبية " في المرتبة الاولى بمتوسط 4.31 والذي يتجه إلى درجة مطبق بشدة وبلغت قيمة الانحراف المعياري 0.836 ونجد العبارة رقم 07 والتي تنص على " القيام بالتغيير الدوري للمدقق الخارجي (التدقيق القانوني) بعد إتمام عهدتين أو أقل من ذلك " في المرتبة الثانية بمتوسط 4.06 والتي تتجه الى درجة مطبق وبلغت قيمة الانحراف المعياري 1.003، ثم تليه العبارة رقم 05 والتي تنص على " الإبلاغ عن وجود انحرافات جوهرية للإدارة العليا " بمتوسط قدره 4.01 وانحراف معياري 0.883 والتي تتجه الى درجة مطبق، وتراوح قيم متوسطات باقي العبارات بين 3.88 و 4.06 وحلت العبارة رقم 08 في

المرتبة الاخيرة والتي تنص " وجود لجنة للتدقيق في المؤسسات محل التدقيق تضمن استقلالية المدقق الخارجي وتساعد على التنسيق بينه وبين المدقق الداخلي " بمتوسط 3.52 وانحراف معياري 1.086.

الفرع الثاني: عرض وتحليل نتائج المتوسطات والانحراف المعياري لمحور إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية التي تقوم بها المؤسسات

سيتم الإستعانة بالمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لبيان الأهمية النسبية للعبارات من وجهة نظر العينة، ودرجة موافقتهم عليها من خلال الفروع الموالية.

1- تحليل اتجاه إجابات العينة حول بعد إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية REM:

جدول رقم (3-12): اتجاه إجابات العينة على بعد إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية REM

رقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	ترتيب العبرة
01	زيادة المبيعات بشكل كبير مقارنة بالسنوات السابقة من خلال منح تخفيضات في توقيات غير اعتيادية، أو زيادة التسهيلات الائتمانية	3,46	0,912	ممارس	02
02	زيادة حجم الإنتاج بدون زيادة فعلية في الطلب بهدف تخفيض نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة وبالتالي تخفيض تكلفة المبيعات الظاهرة في القوائم المالية	3,28	0,940	محايد	05
03	تخفيض النفقات الاختيارية مثل (أعباء الدعاية والإعلان، مصاريف البحث والتطوير...)	3,43	1,006	ممارس	03

04	تسريع أو تأجيل تنفيذ المشاريع الاستثمارية بهدف تخفيض أو زيادة الأرباح في سنة معينة	3,37	1,008	محايد	04
05	تأخير سداد مستحقات الموردين لتحسين التدفقات النقدية قصيرة الأجل وإظهار سيولة أفضل	3,53	1,052	ممارس	01
إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية REM		3.41	0,699	ممارس	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول رقم أعلاه يتضح أن متوسط المحور الثاني إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية بلغ 3.41 والذي يتجه إلى درجة ممارس وبلغ الانحراف المعياري 0.699، وكانت قيم متوسطات العبارات محصورة بين (3.28 و 3.53) وهي تتجه إلى درجة محايد وممارس وتراوح قيم الانحراف المعياري بين (0.912 و 1.052)، حيث كانت العبارة رقم 05 والتي تنص على "تأخير سداد مستحقات الموردين لتحسين التدفقات النقدية قصيرة الأجل وإظهار سيولة أفضل" في المرتبة الأولى بمتوسط 3.53 والذي يتجه إلى درجة ممارس وبلغت قيمة الانحراف المعياري 1.052، ونجد العبارة رقم 01 والتي تنص على "زيادة المبيعات بشكل كبير مقارنة بالسنوات السابقة من خلال منح تخفيضات في توقيات غير اعتيادية، أو زيادة التسهيلات الائتمانية" في المرتبة الثانية بمتوسط 3.46 والتي تتجه إلى درجة ممارس وبلغت قيمة الانحراف المعياري 0.912، ثم تليه العبارة رقم 03 والتي تنص على "تخفيض النفقات الاختيارية مثل (أعباء الدعاية والإعلان، مصاريف البحث والتطوير...)" بمتوسط قدره 3.43 وانحراف معياري 1.006 والتي تتجه إلى درجة ممارس، ثم تليه العبارة رقم 02 بمتوسط 3.28 والعبارة 04 بمتوسط 3.37

الفرع الثالث: عرض وتحليل نتائج المتوسطات والانحراف المعياري لمحور جودة الإفصاح المالي

سيتم الاستعانة بالمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لبيان الأهمية النسبية للعبارات من وجهة نظر العينة، ودرجة موافقتهم عليها من خلال الفروع الموالية.

1- تحليل اتجاه إجابات العينة حول بعد اعتمادا على الخصائص النوعية للمعلومة المالية:

جدول رقم (3-13): اتجاه إجابات العينة على بعد اعتمادا على الخصائص النوعية للمعلومة المالية

رقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	ترتيب العبارة
01	إفصاح شامل عن المعلومات لتوجيه المستخدم في اتخاذ القرار	3,53	1,016	مطبق	10
02	الإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالفرص والمخاطر (في الملحق)	3,38	1,062	محايد	13
03	توفر التقارير المالية السنوية على خاصية التغذية العكسية للأحداث والمعاملات السابقة.	3,51	0,761	مطبق	12
04	شرح تفصيلي بالأرقام والجداول والرسوم البيانية، مع شرح منفصل لكل بند على حدى	3,63	0,933	مطبق	08
05	الإفصاح بشكل متوازن عن الأحداث اللاحقة لإقفال القوائم المالية (الإيجابية) التي هي في صالح المؤسسة و(السلبية) التي هي في غير صالحها.	3,59	0,957	مطبق	09
06	نشر معلومات حول مدى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الشركة.	3,18	0,983	محايد	14
07	تقديم شرح في الملحق حول مبررات استخدام كل تقدير محاسبي مع التوضيح بالأرقام والنسب	3,54	0,980	مطبق	11

07	مطبق	0,984	3,64	شرح شامل لأسباب تغيير السياسات المحاسبية (طرق الإهلاك، طرق تقييم المخزون)	08
02	مطبق	0,743	4,05	إمكانية مقارنة نتائج السنة الحالية مع السنوات السابقة من خلال إدراج نتائج السنة السابقة في القوائم المالية للسنة الحالية	09
15	محايد	1,148	3,03	إمكانية مقارنة نتائج المؤسسة مع نتائج الشركات الأخرى المنافسة أو الناشطة في نفس القطاع	10
03	مطبق	0,879	3,81	نشر التقرير السنوي بطريقة منظمة وواضحة تتضمن القوائم المالية والإيضاحات الموجودة في الملاحق	11
05	مطبق	0,906	3,72	المصطلحات المحاسبية مشروحة بشكل وافي ومقدمة بشكل واضح ومعبرة عما تم افتراضه	12
06	مطبق	0,940	3,67	توضيح المحتوى المعلوماتي لمستخدمي القوائم المالية من خلال الجداول والأشكال والرسوم البيانية (الأعمدة والدوائر النسبية).	13
01	مطبق	0,717	4,06	الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية خلال آجال منتظمة ومنصوص عليها قانونيا	14
04	مطبق	0,829	3,80	إمكانية حصول المساهمين وأصحاب المصالح على المعلومات في الوقت	15

				المناسب لاتخاذ قراراتهم، وضمان معاملة مساوية لهم في ذلك.
مطبق	0,626	3,61	اعتمادا على الخصائص النوعية للمعلومة المالية	

المصدر: بالاعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول أعلاه يتضح أن متوسط بعد الاعتماد على الخصائص النوعية للمعلومة المالية من المحور الثالث بلغ 3.61 والذي يتجه الى درجة مطبق وبلغ الانحراف المعياري 0.626، وكانت قيم متوسطات العبارات محصور بين (3.03 و 4.06) وهي تتجه إلى درجة مطبق ومحاييد وتراوحت قيم الانحراف المعياري بين (0.717 و 1.148)، وكانت العبارة رقم 14 والتي تنص على الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية خلال آجال منتظمة ومنصوص عليها قانونيا " في المرتبة الأولى بمتوسط 4.06 والذي يتجه الى درجة مطبق وبلغت قيمة الانحراف معياري 0.717 ونجد العبارة رقم 09 والتي تنص على " إمكانية مقارنة نتائج السنة الحالية مع السنوات السابقة من خلال إدراج نتائج السنة السابقة في القوائم المالية للسنة الحالية" في المرتبة الثانية بمتوسط 4.05 والتي تتجه الى درجة مطبق وبلغت قيمة الانحراف معياري 0.743، ثم تليه العبارة رقم 11 والتي تنص على " نشر التقرير السنوي بطريقة منظمة وواضحة تتضمن القوائم المالية والإيضاحات الموجودة في الملاحق" بمتوسط قدره 3.81 وانحراف معياري 0.879 والتي تتجه الى درجة مطبق، وتراوحت قيم باقي العبارات من 3.80 و 3.18 وحلت العبارة رقم 10 في المرتبة الاخيرة والتي تنص " إمكانية مقارنة نتائج المؤسسة مع نتائج الشركات الأخرى المنافسة أو الناشطة في نفس القطاع" بمتوسط 3.03 وانحراف معياري 1.148.

2- تحليل اتجاه إجابات العينة حول بعد الاعتماد على الالتزام ببعض معايير المحاسبة IAS التي

تم اعتمادها في SCF كمرجع:

جدول رقم (3-14): اتجاه إجابات الموظفين على بعد اعتمادا على الالتزام ببعض

معايير المحاسبة IAS التي تم اعتمادها في SCF كمرجع.

رقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	ترتيب العبارة
-----	---------	-----------------	-------------------	---------	---------------

01	مطبق	0,847	4,03	إعداد وعرض القوائم المالية بطريقة منظمة تتضمن الميزانية، جدول حساب النتائج، قائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، مع الإفصاحات الضرورية (IAS 01)	01
02	مطبق	0,947	3,73	الإفصاح عن المعاملات والعمليات المالية التي تتم بالعملة الأجنبية، بما في ذلك كيفية تحويلها وإعادة تقييمها في القوائم المالية (IAS21)	02
03	مطبق	0,930	3,67	الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة وأي تغييرات أو تصحيحات جوهرية عند إعداد القوائم المالية IAS 08	03
04	مطبق	0,963	3,62	الإفصاح عن الأحداث الهامة التي تحدث بعد تاريخ إعداد القوائم المالية والتي قد تؤثر على المركز المالي أو نتائج الأعمال IAS10	04
05	مطبق	0,950	3,65	الاعتراف بالإيرادات عند تحقيقها المعيار IAS 18)	05
06	مطبق	0,998	3,65	الإفصاح عن المخصصات والالتزامات المحتملة، مثل الدعاوى القضائية، التعويضات المستقبلية، أو أي التزامات غير مؤكدة قد تؤثر على القوائم المالية IAS 37	06

07	الإفصاح عن المعاملات والعلاقات المالية مع الأطراف ذات العلاقة، مثل الشركات التابعة أو المساهمين الرئيسيين أو المديرين التنفيذيين IAS 24	3,68	0,934	مطبق	05
08	الإفصاح عن الأصول الثابتة من حيث طريقة احتساب تكلفتها، إهلاكها، وإعادة تقييمها عند الضرورة حسب المعيار IAS 16	3,82	0,841	مطبق	02
09	الإفصاح عن الأصول غير الملموسة، مثل العلامات التجارية، براءات الاختراع، البرمجيات، وحقوق الامتياز، من حيث تكلفتها، إهلاكها أو انخفاض قيمتها (المعيار IAS 38)	3,69	0,932	مطبق	04
10	الإفصاح عن الأدوات المالية مثل القروض، الاستثمارات، وحسابات الذمم المدينة، من حيث تصنيفها، قياسها، ومعالجة أي خسائر ائتمانية متوقعة المعيار (IAS 39)	3,68	0,992	مطبق	06
	اعتمادا على الالتزام ببعض معايير المحاسبة IAS التي تم اعتمادها في SCF كمرجع	3,72	0,764	مطبق	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول أعلاه يتضح أن متوسط بعد اعتمادا على الالتزام ببعض معايير المحاسبة IAS التي تم اعتمادها في SCF كمرجع من المحور الثالث بلغ 3.72 والذي يتجه الى درجة مطبق وبلغ الانحراف المعياري 0.764، وكانت قيم متوسطات العبارات محصور بين (3.62 و 4.03) وهي تتجه إلى درجة مطبق وتراوحت قيم الانحراف المعياري بين (0.841 و 0.998)، وكانت العبارة رقم 01 والتي تنص

على " إعداد وعرض القوائم المالية بطريقة منظمة تتضمن الميزانية، جدول حساب النتائج، قائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، مع الإفصاحات الضرورية (IAS 01) " في المرتبة الاولى بمتوسط 4.03 والذي يتجه الى درجة مطبق وبلغت قيمة الانحراف معياري 0.847 ونجد العبارة رقم 08 والتي تنص على " لإفصاح عن الأصول الثابتة من حيث طريقة احتساب تكلفتها، إهلاكها، وإعادة تقييمها عند الضرورة حسب المعيار IAS 16 " في المرتبة الثانية بمتوسط 3.82 والتي تتجه الى درجة مطبق وبلغت قيمة الانحراف معياري 0.841، ثم تليه العبارة رقم 02 والتي تنص على " الإفصاح عن المعاملات والعمليات المالية التي تتم بالعملة الأجنبية، بما في ذلك كيفية تحويلها وإعادة تقييمها في القوائم المالية (IAS21) " بمتوسط قدره 3.73 وانحراف معياري 0.947 والتي تتجه الى درجة مطبق، وتراوح قيم متوسطات باقي العبارات بين 3.69 و3.65 وحلت العبارة رقم 04 في المرتبة الاخيرة والتي تنص " الإفصاح عن الأحداث الهامة التي تحدث بعد تاريخ إعداد القوائم المالية والتي قد تؤثر على المركز المالي أو نتائج الأعمال IAS10 " بمتوسط 3.62 وانحراف معياري 0.963.

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج النموذج القياسي والميكلي.

المطلب الاول: تقييم النموذج القياسي.

لدراسة النموذج القياسي لمتغيرات دراستنا والمتمثلة في التدقيق الخارجي، إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، وجودة الإفصاح المالي نعلم على مؤشرات الاتساق الداخلي والصدق التمايزي.

الفرع الاول: معايير تقييم الاتساق الداخلي:

هي معامل التحميل Factor loading، الموثوقية المركبة Composite reliability، متوسط التباين المستخرج Average variance extracted.

1- مؤشر معامل التحميل FL:

الجدول رقم (3-15): معامل التحميل

رقم العبارة	العبارة	رمز العبارة	مؤشر FL	القرار
المحور الأول: التدقيق الخارجي				

البعد الأول: الكفاءة التقنية				
01	التحقق بدقة من فواتير الشراء والبيع خاصة في الصفقات التي تتم مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة (مثل الشركات التابعة والزميلة)	A1	0.587	تحذف
02	التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست وهمية.	A2	0,801	مقبولة
03	التحقق من طبيعة الأعباء (رأسمالية أو تشغيلية) ودقة تصنيفها، مع التأكد من استيفائها شروط الرسملة، مثل تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية كتحسينات المباني، تطوير البرمجيات، أو نفقات البحث والتطوير	A3	0,829	مقبولة
04	التحقق من تأثير نتيجة الأنشطة غير المستمرة (مثل إغلاق خط إنتاجي) على مستوى الأرباح	A4	0,653	تحذف
05	استبعاد أرباح البنود غير العادية والاستثنائية لتحديد الربح التشغيلي بدقة.	A5	0,717	مقبولة
06	فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للمخزون من خلال المعاينة المادية.	A6	0,516	تحذف
07	التحقق من طرق تقييم المخزون والبحث في أسباب تغير هذه الطرق.	A7	0,636	تحذف
08	التحقق من طرق حساب قسط الإهلاك، والبحث في أسباب تغيير طرق الإهلاك	A8	0,651	تحذف
09	استبعاد النقدية المقيدة عند حساب نسب السيولة لقياس السيولة الفعلية.	A9	0,663	تحذف
10	التحقق من عدم استخدام قروض طويلة الأجل لتسديد قروض قصيرة الأجل	A10	0.684	تحذف
11	إعادة إعداد جدول حساب النتائج للتأكد من نتيجة النشاط التشغيلي	A11	0.687	تحذف

البعد الثاني: الاستقلالية				
01	رفض قبول مهمة التدقيق في حالة اكتشاف عوامل تهدد استقلالية المدقق الخارجي	A12	0,848	مقبولة
02	إعداد برنامج التدقيق دون تدخل من الإدارة في تحديد نطاق عملية التدقيق	A13	0,734	مقبولة
03	إمكانية الاطلاع على جميع السجلات والدفاتر المحاسبية	A14	0,655	تحذف
04	تحديد أتعاب التدقيق عند بداية المهمة	A15	0,630	تحذف
05	الإبلاغ عن وجود انحرافات جوهرية للإدارة العليا	A16	0,834	مقبولة
06	عدم وجود تأثير أو ضغط خارجي على رأي المدقق	A17	0,730	مقبولة
07	القيام بالتغيير الدوري للمدقق الخارجي (التدقيق القانوني) بعد إتمام عهديتين أو أقل من ذلك	A18	0,547	تحذف
08	وجود لجنة للتدقيق في المؤسسات محل التدقيق تضمن استقلالية المدقق الخارجي وتساعد على التنسيق بينه وبين المدقق الداخلي	A19	0,606	تحذف
المحور الثاني: إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية				
01	زيادة المبيعات بشكل كبير مقارنة بالسنوات السابقة من خلال منح تخفيضات في توقيتات غير اعتيادية، أو زيادة التسهيلات الائتمانية	C20	0,858	مقبولة
02	زيادة حجم الإنتاج بدون زيادة فعلية في الطلب بهدف تخفيض نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة وبالتالي تخفيض تكلفة المبيعات الظاهرة في القوائم المالية	C21	0,762	مقبولة
03	تخفيض النفقات الاختيارية مثل (أعباء الدعاية والإعلان، مصاريف البحث والتطوير...)	C22	0,578	تحذف
04	تسريع أو تأجيل تنفيذ المشاريع الاستثمارية بهدف تخفيض أو زيادة الأرباح في سنة معينة.	C23	0,705	مقبولة

05	تأخير سداد مستحقات الموردين لتحسين التدفقات النقدية قصيرة الأجل وإظهار سيولة أفضل.	C24	0,491	تحذف
المحور الثالث: جودة الإفصاح المالي				
01	إفصاح شامل عن المعلومات لتوجيه المستخدم في اتخاذ القرار	B1	0,587	تحذف
02	الإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالفرص والمخاطر (في الملحق)	B2	0,629	تحذف
03	توفر التقارير المالية السنوية على خاصية التغذية العكسية للأحداث والمعاملات السابقة	B3	0,693	تحذف
04	شرح تفصيلي بالأرقام والجداول والرسوم البيانية، مع شرح منفصل لكل بند على حدى	B4	0,653	تحذف
05	الإفصاح بشكل متوازن عن الأحداث اللاحقة لإقفال القوائم المالية (الإيجابية) التي هي في صالح المؤسسة و(السلبية) التي هي في غير صالحها .	B5	3350,	تحذف
06	نشر معلومات حول مدى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الشركة .	B6	0,516	تحذف
07	تقديم شرح في الملحق حول مبررات استخدام كل تقدير محاسبي مع التوضيح بالأرقام والنسب	B7	0,636	تحذف
08	شرح شامل لأسباب تغيير السياسات المحاسبية (طرق الإهلاك، طرق تقييم المخزون	B8	0,651	تحذف
09	إمكانية مقارنة نتائج السنة الحالية مع السنوات السابقة من خلال إدراج نتائج السنة السابقة في القوائم المالية للسنة الحالية	B9	0,663	تحذف
10	إمكانية مقارنة نتائج المؤسسة مع نتائج الشركات الأخرى المنافسة أو الناشطة في نفس القطاع	B10	0,424	تحذف
11	نشر التقرير السنوي بطريقة منظمة وواضحة تتضمن القوائم المالية والإيضاحات الموجودة في الملاحق	B11	0,663	تحذف

12	المصطلحات المحاسبية مشروحة بشكل وافي ومقدمة بشكل واضح ومعبرة عما تم افتراضه	B12	0,662	تحذف
13	توضيح المحتوى المعلوماتي لمستخدمي القوائم المالية من خلال الجداول والأشكال والرسوم البيانية (الأعمدة والدوائر النسبية)	B13	0,616	تحذف
14	الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية خلال آجال منتظمة ومنصوص عليها قانونيا	B14	0,551	تحذف
15	إمكانية حصول المساهمين وأصحاب المصالح على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ قراراتهم، وضمان معاملة مساوية لهم في ذلك.	B15	0,649	تحذف
16	إعداد وعرض القوائم المالية بطريقة منظمة تتضمن الميزانية، جدول حساب النتائج، قائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، مع الإفصاحات الضرورية (IAS 01)	B16	0,789	مقبولة
17	الإفصاح عن المعاملات والعمليات المالية التي تتم بالعملات الأجنبية، بما في ذلك كيفية تحويلها وإعادة تقييمها في القوائم المالية (IAS21)	B17	0,858	مقبولة
18	الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة وأي تغييرات أو تصحيحات جوهرية عند إعداد القوائم المالية IAS 08 "	B18	0,878	مقبولة
19	الإفصاح عن الأحداث الهامة التي تحدث بعد تاريخ إعداد القوائم المالية والتي قد تؤثر على المركز المالي أو نتائج الأعمال IAS10	B19	0,782	مقبولة
20	الاعتراف بالإيرادات عند تحقيقها المعيار (IAS 18)	B20	0,785	مقبولة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات Smart Pls4

21	الإفصاح عن المخصصات والالتزامات المحتملة، مثل الدعاوى القضائية، التعويضات المستقبلية، أو أي التزامات غير مؤكدة قد تؤثر على القوائم المالية IAS 37	B21	0,799	مقبولة
22	الإفصاح عن المعاملات والعلاقات المالية مع الأطراف ذات العلاقة، مثل الشركات التابعة أو المساهمين الرئيسيين أو المديرين التنفيذيين IAS 24	B22	0,754	مقبولة
23	الإفصاح عن الأصول الثابتة من حيث طريقة احتساب تكلفتها، إهلاكها، وإعادة تقييمها عند الضرورة حسب المعيار IAS 16	B23	0,884	مقبولة
24	الإفصاح عن الأصول غير الملموسة، مثل العلامات التجارية، براءات الاختراع، البرمجيات، وحقوق الامتياز، من حيث تكلفتها، إهلاكها أو انخفاض قيمتها (المعيار IAS 38)	B24	0,806	مقبولة
25	الإفصاح عن الأدوات المالية مثل القروض، الاستثمارات، وحسابات الذمم المدينة، من حيث تصنيفها، قياسها، ومعالجة أي خسائر ائتمانية متوقعة (المعيار IAS 39)	B25	0,834	مقبولة

لتقييم الصدق الداخلي نعتمد على معامل التشبع FL والذي يشير الى مقدار التباين المشترك بين المتغير الكامن ومؤشره¹ والذي يجب أن يكون أكبر من 70%²، ويتبين من خلال الجدول السابق ان قيم تشبع عبارات المحور الأول والمتمثل في التدقيق الخارجي A2 و A3 و A5 و A12 و A13 و A16 و A17 و قيم تشبع عبارات المحور الثاني إدارة الأرباح والمتمثل في C20 و C21 و C23 و عبارات محور جودة الإفصاح المالي الذي ضم العبارات التالية B16 و B17 و B18 و B19 و B20 و B21 و B22 و B23 و B24 و B25 تفوق 70% وبالتالي يمكن القول أن العبارات تتميز بصدق تقاربي، كما تم حذف قيم العبارات التي تشبعها أقل من 70% أي أن التباين المشترك بينها وبين المتغيرات الكامنة أقل من تباين أخطاء القياس.

1 - شيخي مليكة، مساهمة حوكمة المورد البشرية في تحسين أداء العاملين وتحقيق رضا العاملين، أطروحة دكتوراه، جامعة مصطفى اسطنبولي، معسكر، الجزائر، 2022، ص 178.

2- Joseph Hair et Abdullah Alamer , **Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM) in second language and education research: Guidelines using an applied example**, Research Methods in Applied Linguistics, VOL 02, N01, 2022 , P06.

الجدول رقم (3-16): نتائج معامل ألفا كرومباخ

المتغير	ألفا كرومباخ
التدقيق الخارجي	0,736
إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية	0,669
جودة الإفصاح المالي	0,945

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SmartPls 4

المقصود بثبات الدراسة هو المدى الذي يصل إليه المقياس في إعطاء قراءات متقاربة عند كل مرة يتم استخدامه فيها أي إذا أعيد تطبيق الاستبيان على نفس العينة في نفس الظروف نحصل على نفس النتائج وتنحصر النتيجة بين 0 و 1 إذا كان أقل من 60% مرفوض وإذا كان محصور بين 60% و 79% مقبول وإذا كان محصور بين 80% و 89% جيد وإذا كان أكبر من 90% ممتاز¹ ويعد من أكثر الطرق استخداما لقياس الثبات ومن خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيم كرومباخ لمحاور الدراسة كانت محصورة بين (0.669 و 0.945) حيث بلغ ثبات المحور الأول التدقيق الخارجي والمتمثل في بعد الكفاءة التقنية وبعد الاستقلالية (0.736) أما المحور الثاني إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية بلغ ثباته (0.669) وبلغ ثبات المحور الثالث جودة الإفصاح المالي المتمثل في بعد الاعتماد على الخصائص النوعية للمحاسبة وبعد الاعتماد على الالتزام ببعض معايير المحاسبة IAS التي تم اعتمادها في SCF كمرجع (0.945) من خلال ما سبق نلاحظ أن قيم ثبات محاور الدراسة كانت أكبر من الحد الأدنى 60% وهذا يدل على أن الدراسة تتميز بثبات عالي وتقاس لما وضعت لأجله.

الجدول رقم (3-17): نتائج الموثوقية المركبة CR

المتغير	الموثوقية المركبة
التدقيق الخارجي	0.883
إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية	0.850
جودة الإفصاح المالي	0.953

¹- Khairul Zahreen et all , Contractor's Performance Appraisal System in the Malaysian Construction Industry: Current Practice, Perception and Understanding, International Journal of Engineering & Technology, vol7, N9, 2018, P 48

المصدر بالاعتماد على مخرجات برنامج SmartPls 4

ويتبين من خلال الجدول السابق قيم الموثوقية المركبة وهو مؤشر يقيس الثبات وشبيهه بمعامل كرومباخ الذي يقيس ثبات أداة الدراسة، حيث نلاحظ أن قيم الموثوقية المركبة للمحاور الدراسة المتمثلة في التدقيق الخارجي وإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وجودة الإفصاح المالي كانت محصورة بين (0.850 و 0.953) وهي قيم أكبر من 70% مما يدل على أن أداة الدراسة تتميز بثبات عالي وتقيس لما وضعت لأجله.

الجدول رقم (3-18): نتائج متوسط التباين المستخرج AVE

المتغير	متوسط التباين المستخرج
التدقيق الخارجي	0.791
إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية	0.740
جودة الإفصاح المالي	0.669

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SmartPls 4

إن قيمة متوسط التباين المستخرج AVE تساوي أو تفوق 50% تشير إلى أن المتغير الكامن يفسر أكثر من نصف تباين مؤشراتته¹ ويبين الجدول السابق أن قيم المتوسط المستخرج AVE كانت محصورة بين (0.669 و 0.791) حيث بلغت قيمة المحول الأول التدقيق الخارجي 0.791 والمحور الثاني إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية 0.740 والمحور الثالث جودة الإفصاح المالي 0.669 وهي قيم أكبر من 50% مما يدل على أن محاور الدراسة تشرح أكثر من نصف تباينها.

الفرع الثاني: معايير الصدق التمايزي

معايير تقييم صدق التقارب هي: مؤشر التوافق Cross loading، مؤشر ارتباط متغيرات النموذج القياسي Variable correlation وبعد المعالجة تم التوصل إلى النتائج الموضحة في الجداول التالية:

- مؤشر التوافق Cross loading

¹- Eni Cahyani, Lesi Agusria, Integration of Strategy Human Resource Management (SHRM) and Competitive Advantage as a Human Capital Mediator in the Performance of Private Universities, International Journal of Business Management and Economics, vol 4, N01, 2023,P65.

الجدول رقم (3-19): نتائج مؤشر التوافق Cross loading

جودة الإفصاح المالي	إدارة الأرباح	الاستقلالية	الكفاءة التقنية	
0,242	0,235	0,390	0,801	A2
0,406	0,065	0,470	0,829	A3
0,276	0,241	0,329	0,717	A5
0,302	0,227	0,848	0,428	A12
0,427	0,094	0,734	0,370	A13
0,372	0,207	0,834	0,426	A16
0,340	0,035	0,730	0,390	A17
0,148	0,858	0,198	0,225	C20
0,152	0,762	0,094	0,203	C21
0,065	0,705	0,148	0,071	C23
0,789	0,084	0,360	0,240	B16
0,858	0,099	0,421	0,330	B17
0,878	0,124	0,410	0,347	B18
0,782	0,190	0,312	0,445	B19
0,785	0,116	0,376	0,426	B20
0,799	0,055	0,327	0,378	B21
0,754	0,041	0,308	0,287	B22
0,884	0,165	0,382	0,318	B23
0,806	0,222	0,311	0,294	B24
0,834	0,180	0,385	0,256	5B2

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات Smart Pls4

مؤشر التوافق وهو مؤشر يقيس مدى تباعد العبارات مع بعضها البعض وذلك بأن تكون قيمة العلاقة بين الاسئلة والمتغيرات الكامنة (التدقيق الخارجي، إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، جودة الإفصاح المالي) أكبر من قيمة علاقته مع متغير آخر¹ أي ارتباط ضعيف مع الأبعاد الاخرى²، ونلاحظ من خلال الجدول السابق أن ارتباط مؤشرات بعد الكفاءة التقنية من المحور الأول التدقيق الخارجي (A2 وA3 وA5) مع البعد التابع لها (الكفاءة التقنية) بلغت القيم التالية (0.829، 0.717، 0.801) وهي قيم أكبر مقارنة مع المتغيرات الأخرى والتي تراوحت بين (0.065 و 0.470) وبلغ ارتباط مؤشرات بعد الاستقلالية (A12، A13، A16، A17) مع بعد الاستقلالية (0.848، 0.734، 0.834، 0.730) وهي قيم أكبر مع المتغيرات الأخرى وكان ارتباط مؤشرات المتعلقة بمحور إدارة الأرباح (C20 وC21 وC23) مع البعد التابع لها (إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية) بلغت القيم التالية (0.858، 0.734، 0.834، 0.730) وهي قيم أكبر مقارنة مع المتغيرات الأخرى والتي تراوحت بين (0.071 و 0.225)، وكان ارتباط مؤشرات المتعلقة بمحور جودة الإفصاح المالي (B16 وB17 وB18 وB19 وB20 وB21 وB22 وB23 وB24 وB25) مع البعد التابع لها (جودة الإفصاح المالي) بلغت القيم التالية (0.789، 0.858، 0.878، 0.782، 0.785، 0.799، 0.754، 0.884، 0.806، 0.834) وهي قيم أكبر مقارنة مع المتغيرات الأخرى والتي تراوحت بين (0.041 و 0.447) وبناء على ما سبق يمكن القول أن العبارات تنتمي إلى المحاور التابعة لها، أي أن كل العبارات ترتبط مع محاورها ارتباطاً قوياً.

- مؤشر ارتباط متغيرات النموذج القياسي Variable correlation:

الجدول رقم (3-20): نتائج مؤشر ارتباط متغيرات النموذج القياسي Variable

correlation

جودة الإفصاح المالي	إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية	التدقيق الخارجي	
		0,889	التدقيق الخارجي

1 - إسماعيل مصباح، تأثير جودة التجربة السياحية على ترقية السياحة الداخلية في الجزائر- دراسة حالة، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد 08، العدد 01، 2024، ص 613

2 - Jörg Henseler and others , A new criterion for assessing discriminant validity in variance-based structural equation modeling, article Journal of the Academy of Marketing Science, vol 43, 2015,P118

	0,860	0,219	إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية
0,818	0,173	0,378	جودة الإفصاح المالي

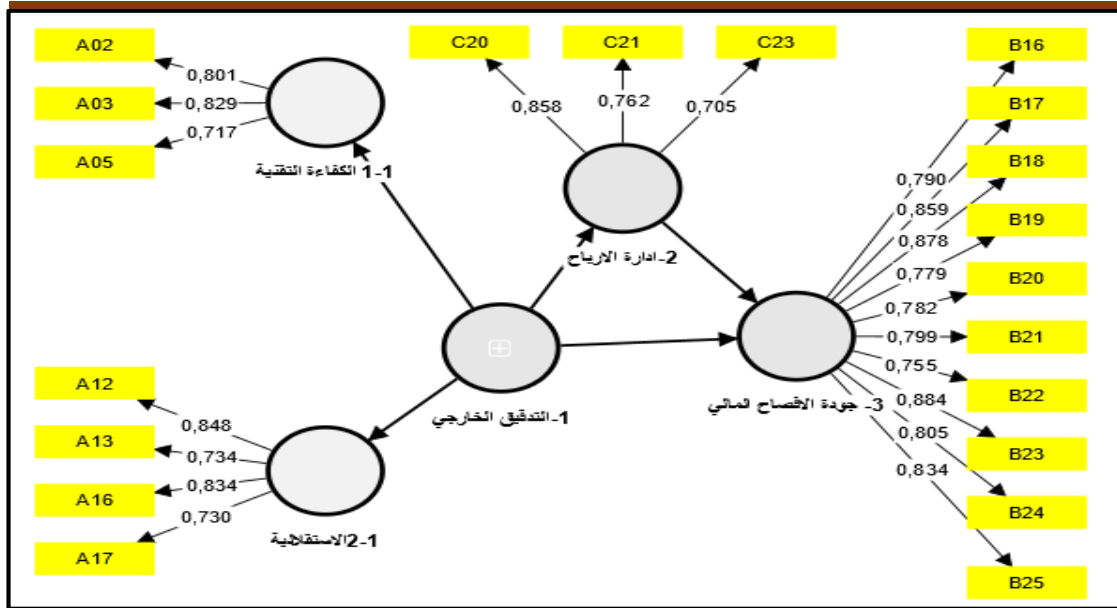
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات Smart Pls4

لقياس مدى تباعد المتغيرات مع بعضها البعض نعتمد على مؤشر VC، يتبين من خلال الجدول السابق أن قيم مؤشر ارتباط محور التدقيق الخارجي حقق مع نفسه قيمة 0.889 بينما حقق مع المتغيرات الأخرى (إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وجودة الإفصاح المالي القيم التالية 0.219 و 0.378) وهي أقل من (0.889)، وبلغ قيم ارتباط محور إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية مع نفسه 0.860 وحقق مع المتغيرات الأخرى القيم التالية (0.219، 0.173) وهي أقل من 0.860، وبلغ ارتباط محور جودة الإفصاح المالي مع نفسه قيمة 0.818 وحقق مع المتغيرات الأخرى القيم التالية (0.378، 0.173) وهي أقل من 0.818، وبناء على ما سبق يمكن القول أن هذه المتغيرات مستقلة عن بعضها البعض.

النموذج البنائي:

يوضح الشكل الموالي النموذج البنائي بعد توظيف أدلة الصدق التقاربي والصدق التمايزي.

الشكل رقم (3-6): نموذج الدراسة بعد توظيف أدلة الصدق التقاربي والتمايز



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات Smart Pls4

المطلب الثاني: تحليل النموذج الهيكلي.

سننتظر في هذ المطلب إلى تقييم النموذج الهيكلي من خلال مؤشرات جودة المطابقة وتتمثل

هذه المؤشرات في R^2 ، Q^2 ، F^2 ، GOF ، VIF وهي كما التالي:

معامل الارتباط R :

يستخدم معامل الارتباط لقياس العلاقة بين متغيرين أو أكثر وله عدة مساهمات الارتباط الخطي البسيط معامل الارتباط التتابعي أو معامل الارتباط البسيط.¹ معامل الارتباط بيرسون حيث سيتم من خلاله دراسة العلاقة بين متغيرات الدراسة والمتمثلة في متغير التدقيق الخارجي وأبعاده (التمثلة في الكفاءة التقنية والاستقلالية) ومتغير الوسيط إدارة الأرباح (التمثل في إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية REM) والمتغير التابع جودة الإفصاح المالي (والمتمثل في الاعتماد على الخصائص النوعية للمعلومة المالية والاعتماد على الالتزام ببعض معايير المحاسبة IAS التي تم اعتمادها في SCF

¹ - بكوش مومن واحمد فرحات، معامل الارتباط الخطي البسيط " بيرسون" والاختبارات البديلة، مجلة دراسات نفسية وتربوية، المجلد 16، العدد 02، 2023، ص 268

كمراجع)، وتتراوح قيمة معامل الارتباط المتحصل عليها من 1 الى 0 والى -1 ¹ ويمكن تصنيف القيمة المطلقة لمعامل الارتباط بيرسون ضمن الفئات التالية:²

0.90 إلى 1.00 ارتباط قوي جدًا.

من 0.70 إلى 0.89 ارتباط قوي.

من 0.50 إلى 0.69 ارتباط متوسط.

من 0.30 إلى 0.49 ارتباط ضعيف.

أقل من 0.29 ارتباط ضعيف جدا.

الجدول رقم (3-21): نتائج اختبار معامل الارتباط

جودة الإفصاح المالي		
R ²	R	
0.026	0,033	إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية
0.697	0,701	التدقيق الخارجي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات Smart PIs

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن قيمة معامل الارتباط التي بلغت 0.697 وهي تشير إلى وجود علاقة ارتباط متوسطة وموجبة بين التدقيق الخارجي وجودة الإفصاح المالي، وأن 70% من التغير الحاصل في جودة الإفصاح المالي يعود إلى التدقيق الخارجي وبلغت قيمة ارتباط متغير إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وجودة الإفصاح المالي 0.026 وهي تدل على وجود ارتباط ضعيف جدا بين إدارة الأرباح وجودة الإفصاح المالي، وتفسر إدارة الأرباح 3.3 % من التغير في جودة الإفصاح المالي.

مؤشر معامل التفسير F²:

¹- PearsonCorrelation,sciencedirect,2025/08/06,<https://www.sciencedirect.com/topics/computer-science/pearson-correlation>

²- Patrick Schober and others, Correlation Coefficients: Appropriate Use and Interpretation, International Anesthesia Research Society, vol 126, N05, P1765

وهو مؤشر يستخدم لمعرفة قوة وقدرة المتغير المستقل في التأثير على المتغير التابع أي معرفة مدى قوة تأثير متغير التدقيق الخارجي وأبعاده (الكفاءة التقنية والاستقلالية) على المتغير التابع المتمثل في جودة الإفصاح المالي، وتنقسم مجالات قوة التأثير حسب مقياس كوهين 1988 كما يلي: ¹

إذا كان اقل من 0,02 تأثير ضعيف.

وإذا كان محصور بين 0.02 و 0,15 تأثير ضعيف.

وإذا كان محصور بين 0.15 و 0.35 تأثير متوسط.

إذا كان أكبر من 0,35 تأثير قوي.

الجدول رقم (3-22): نتائج اختبار قوة التأثير F^2

جودة الإفصاح المالي		
الملاحظة	F^2	
قوي	0,491	التدقيق الخارجي

المصدر بناء على مخرجات برنامج Smart PLS4

من خلال الجدول السابق نلاحظ ان قيمة قوة التأثير F^2 لمتغير التدقيق الخارجي بكل أبعاده المتمثلة في (التمثلة في الكفاءة التقنية والاستقلالية) المنتج بلغت 0.491 وهي أكبر من 0.35 أي يوجد تأثير قوي للتدقيق الخارجي على جودة الإفصاح المالي.

مؤشر القدرة التنبؤية Q^2 :

يستخدم مؤشر القدرة التنبؤية للتأكد من صحة نموذج الدراسة من خلال تقييم جودة كل المعادلة الهيكلية أي التأكد من مدى جودة امكانية إعادة بناء البيانات التي تم جمعها تجريبيا والتمثلة في اختبار وساطة إدارة الأرباح في تأثير التدقيق الخارجي على جودة الإفصاح المالي ²، ويكون النموذج له قدرة تنبؤية إذا كانت قيمة Q^2 أكبر من الصفر وإذا كان يساوي الصفر فالنموذج يفتقر الى الأهمية التنبؤية ويوضح الجدول التالي قيم Q^2 لمحاور الدراسة:

¹ - Elsayir, H.A , The role of effect size and significance test in research design and analysis, Edelweiss Applied Science and Technology, vol 08, N 06, 2024, P 291.

²- Shahrar and others, An Evaluation of PLS Based Complex Models: the Roles of Power Analysis, Predictive Relevance and GoF Index, conference A Renaissance of Information Technology for Sustainability and Global Competitiveness, AIS eLibrary, 2011, P03

الجدول رقم (3-23): نتائج اختبار معامل القدرة التنبؤية Q^2 :

مؤشر القدرة التنبؤية Q^2			
Q^2	SSO	SSE	
0,252	165,980	222,000	التدقيق الخارجي
0,271	1538,217	2109,000	إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية
0,573	473,892	1110,000	جودة الإفصاح المالي

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج Smart PLS4

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيم Q^2 لمحاور الدراسة (المتتمثلة في التدقيق الخارجي، إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، جودة الإفصاح المالي) أكبر من الصفر وهذا يدل على أن النموذج له قدرة تنبؤية جيدة.

مؤشر جودة المطابقة GOF:

ويشير إلى مدى الاعتماد على نموذج الدراسة، ويأخذ بعين الاعتبار أداء النموذج القياسي ويتم حساب هذا المؤشر من خلال حساب متوسط التباين المستخرج AVE للمتغيرات الدراسة (التدقيق الخارجي، إدارة الأرباح، جودة الإفصاح المالي) والنموذج الهيكلي من خلال معامل ارتباط وإذ كانت قيمة GOF أقل أو يساوي 0,1 فإن جودة المطابقة ضعيفة وإذا كانت قيمة GOF يساوي أو أقل من 0,25 فإن جودة المطابقة متوسطة وإذا كان أكبر من 0,36 فإن جودة المطابقة جيد عالية¹ و يمكن تلخيصه في العلاقة التالية:

ويمكن حساب المؤشر كما يلي:

$$\overline{AVE} = \frac{0.791 + 0.740 + 0.669}{3} = 0,733$$

1 - أحمد حسام الدين نور الدين ومحمد شقراني ، دور الابتكار الرقمي في تحسين جودة خدمات المؤسسة – دراسة حالة تطبيق محطتي مؤسسة سوقرال-، مجلة إدارة الأعمال والدارسات الاقتصادية، المجلد 10، العدد 01، ص176.

$$GOF = \sqrt{(R^2 * AVE)}$$

$$GOF = \sqrt{(0.697 * 0.733)} = 0.714$$

جدول رقم (3-24): مؤشر جودة المطابقة GOF

GOF	R ²	AVE	المحور
0.714	0.697	0.733	جودة الإفصاح المالي

المصدر بناء على مخرجات برنامج Smart PLS4

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيمة مؤشر جودة المطابقة بلغت 0.714 وهي أكبر من 0.36، وعليه يمكن القول أن جودة نموذج الدراسة جد عالية.

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات

الفرضية الرئيسية الأولى:

- H₀: لا يوجد أثر مباشر للتدقيق الخارجي على جودة الإفصاح المالي في شركات المساهمة بولاية تلمسان.
- H₁: يوجد أثر مباشر للتدقيق الخارجي على جودة الإفصاح المالي في شركات المساهمة بولاية تلمسان.

الجدول رقم (3-25) نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

القرار	P-Values	اختبار T	الانحراف المعياري	معامل الانحدار	الفرضية
مقبولة	0,009	2,632	0,136	0.357	التدقيق الخارجي < جودة الإفصاح المالي

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج Smart PLS4

- من خلال جدول السابق نلاحظ أن قيمة معامل الانحدار لمحور (التدقيق الخارجي) قد بلغ 0.357 وهو ذو تأثير معنوي لأن قيمة الاحتمالية P-Values أقل من مستوى المعنوية 5% والتي تساوي

(0,009)، وبلغت قيمة الاختبار T المصاحبة لمستوى المعنوية 2.632 وهي أكبر من القيمة الجدولية 1,96 ومنه يمكن القول بأنه " يوجد أثر مباشر للتدقيق الخارجي على جودة الإفصاح المالي في شركات المساهمة بولاية تلمسان "

الفرضية الرئيسية الثانية:

• H_0 : لا يوجد أثر مباشر للتدقيق الخارجي على إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية في شركات المساهمة بولاية تلمسان.

• H_1 : يوجد أثر مباشر للتدقيق الخارجي على إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية في شركات المساهمة بولاية تلمسان.

الجدول رقم (3-26) نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

الفرضية	معامل الانحدار	الانحراف المعياري	اختبار T	P-Values	القرار
التدقيق الخارجي -> إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية	0.219	0,139	1,569	0,117	مرفوضة

المصدر بناء على مخرجات برنامج Smart PLS4

• من خلال جدول السابق نلاحظ أن قيمة معامل الانحدار لمحور (التدقيق الخارجي) قد بلغ 0.219 وهو ذو تأثير غير معنوي لأن قيمة الاحتمالية P-Values أكبر من مستوى المعنوية 5% والتي تساوي (0.117)، وبلغت قيمة الاختبار T المصاحبة لمستوى المعنوية 1.569 وهي اقل من القيمة الجدولية 1,96 ومنه يمكن القول بأنه " لا يوجد أثر مباشر للتدقيق الخارجي على إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية في شركات المساهمة بولاية تلمسان .

الفرضية الرئيسية الثالثة:

• H_0 : لا يوجد أثر مباشر لإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية على جودة الإفصاح المالي في شركات المساهمة بولاية تلمسان.

• H_1 : يوجد أثر مباشر لإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية على جودة الإفصاح المالي في شركات المساهمة بولاية تلمسان.

الجدول رقم (3-27) نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة

الفرضية	معامل الانحدار	الانحراف المعياري	اختبار T	P-Values	القرار
إدارة الأرباح -> جودة الإفصاح المالي	0.094	0,133	0,708	0,479	مرفوضة

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج Smart PLS4

من خلال جدول السابق نلاحظ أن قيمة معامل الانحدار لمحور (إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية) قد بلغ 0.094 وهو ذو تأثير غير معنوي لأن قيمة الاحتمالية P-Values أكبر من مستوى المعنوية 5% والتي تساوي (0,479)، وبلغت قيمة الاختبار T المصاحبة لمستوى المعنوية 0.708 وهي أقل من القيمة الجدولية 1,96 ومنه يمكن القول بأنه " لا يوجد أثر مباشر لإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية على جودة الإفصاح المالي في شركات المساهمة بولاية تلمسان".

الفرضية الرئيسية الرابعة: (إدارة الأرباح كمتغير وسيط)

- H_0 : لا يوجد أثر غير مباشر للتدقيق الخارجي على جودة الإفصاح المالي من خلال إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية كمتغير وسيط في شركات المساهمة بولاية تلمسان.
- H_1 : يوجد أثر غير مباشر للتدقيق الخارجي على جودة الإفصاح المالي من خلال إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية كمتغير وسيط في شركات المساهمة بولاية تلمسان.

الجدول رقم (3-28) نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة

الفرضية	معامل الانحدار	الانحراف المعياري	اختبار T	P-Values	القرار
التدقيق الخارجي -> إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية -> جودة الإفصاح المالي	0.021	0,039	0,530	0,596	مرفوضة

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج Smart PLS4

• من خلال جدول السابق نلاحظ أن قيمة معامل الانحدار قد بلغت 0.021 وهو ذو تأثير غير معنوي لأن قيمة الاحتمالية P-Values أكبر من مستوى المعنوية 5% والتي تساوي (0.596)، وبلغت قيمة الاختبار T المصاحبة لمستوى المعنوية 0,530 وهي أقل من القيمة الجدولية 1,96 ومنه يمكن القول بأنه " لا يوجد أثر غير مباشر للتدقيق الخارجي على جودة الإفصاح المالي من خلال إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية كمتغير وسيط في شركات المساهمة بولاية تلمسان".

الفرضية الرئيسية الخامسة:

تنص هذه الفرضية على أنه: " لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية في إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي، إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، جودة الإفصاح المالي تعزى (السن، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة)، وتم تقسيمها إلى ثلاث فرضيات فرعية، حيث سنتطرق إلى اختبار وجود الفروق في الإجابات بين مجموعات المتغيرات الشخصية والوظيفية، وقبل اختبار الفرضيات وجب التأكد من اعتدالية التوزيع من عدمه ومن خلال اختبار كرومولونوف سميرونوف الذي يوضح أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي كما أشرنا سابقا، وبالتالي سنعمد على اختبار Kruskal-Wallis بالنسبة لاختبار الفروق لمتغير التدقيق الخارجي وجودة الإفصاح المالي وبما أن بيانات متغير إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية تتبع التوزيع الطبيعي فإننا نعمد على اختبار anova one way حيث سنقوم برفض الفرضية الصفرية إذا كانت القيمة الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة أقل من 5%.

اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

تمت صياغة الفرضيات الإحصائية التالية:

H_0 : لا يوجد فروقات ذات دلالة احصائية في إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي تعزى (السن، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة).

H_1 : يوجد فروقات ذات دلالة احصائية في إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي تعزى (السن، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة).

الجدول (3-29): قيم مستوى الدلالة لإجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي.

التدقيق الخارجي		
المتغير	نوع الاختبار	مستوى الدلالة
السن	Kruskal-Wallis	0,669

المؤهل العلمي	Kruskal-Wallis	0,428
المسمى الوظيفي	Kruskal-Wallis	0,093
الخبرة	Kruskal-Wallis	0,698

المصدر: بالاعتماد على مخرجات spss

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن القيمة الاحتمالية لاختبار الفروق بالنسبة لإجابات الأفراد نحو محور التدقيق الخارجي كانت محصورة بين 0.093 و 0.698 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 ومنه يمكن القول أنه " لا يوجد فروقات ذات دلالة احصائية في إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي تعزى (السن، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة) ".

اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

تمت صياغة الفرضيات الاحصائية التالية:

H_0 : لا يوجد فروقات ذات دلالة احصائية في إجابات أفراد العينة حول إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية تعزى (السن، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة).

H_1 : يوجد فروقات ذات دلالة احصائية في إجابات أفراد العينة حول إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية تعزى (السن، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة).

الجدول (3-30): قيم مستوى الدلالة لإجابات أفراد العينة حول إدارة الأرباح.

إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية		
المتغير	نوع الاختبار	مستوى الدلالة
السن	anova one way	0,420
المؤهل العلمي	anova one way	0,014
المسمى الوظيفي	anova one way	0,333
الخبرة	anova one way	0,038

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن القيمة الاحتمالية لاختبار الفروق بالنسبة لإجابات الافراد نحو محور ادارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية كانت محصورة بين 0.014 و 0.420 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 باستثناء الخبرة والمؤهل العلمي التي كانت قيمتها الاحتمالية اقل من مستوى المعنوية 0.05 ومنه يمكن القول أنه " لا يوجد فروقات ذات دلالة احصائية في إجابات أفراد العينة حول إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية تعزى (السن، المسمى الوظيفي)، بينما يوجد فروقات ذات دلالة احصائية في إجابات أفراد العينة تعزى لمتغير الخبرة والمؤهل العلمي".

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

تمت صياغة الفرضيات الإحصائية التالية:

- H_0 : لا يوجد فروقات ذات دلالة احصائية في إجابات افراد العينة حول جودة الافصاح المالي تعزى (السن، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة).
- H_1 : يوجد فروقات ذات دلالة احصائية في إجابات افراد العينة حول جودة الافصاح المالي تعزى (السن، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة).

الجدول (3-31): قيم مستوى الدلالة لإجابات أفراد العينة حول جودة الافصاح المالي.

جودة الإفصاح المالي		
المتغير	نوع الاختبار	مستوى الدلالة
السن	Kruskal-Wallis	0,971
المؤهل العلمي	Kruskal-Wallis	0,084
المسمى الوظيفي	Kruskal-Wallis	0,118
الخبرة	Kruskal-Wallis	0,587

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن القيمة الإحتمالية لاختبار الفروق بالنسبة لإجابات الأفراد نحو محور جودة الافصاح المالي كانت محصورة بين 0.084 و 0.971 وهي أكبر من مستوى الدلالة

0.05 ومنه يمكن القول أنه "لا يوجد فروقات ذات دلالة احصائية في إجابات أفراد العينة حول جودة الإفصاح المالي تعزى (السن، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة)".

المبحث الرابع: مناقشة نتائج الدراسة الميدانية

سنقوم في هذا المبحث بمناقشة النتائج المتوصل إليها، وتحديد موقع الدراسة الحالية بين الدراسات السابقة

المطلب الأول: مناقشة النتائج المتعلقة بتوفر محاور الدراسة

الفرع الأول: مناقشة نتائج التدقيق الخارجي

أظهرت النتائج أن المستوى العام لتوفر تطبيق الكفاءة التقنية واستقلالية التدقيق الخارجي حسب العينة المدروسة كان مرتفعا في ولاية تلمسان بناء على إجابات المستجوبين، وكان هناك توفر لكل بعد من بعدي هذا المتغير والمتمثلة في الكفاءة التقنية للتدقيق الخارجي واستقلالية التدقيق الخارجي، حيث بينت النتائج توفر بعد الاستقلالية في الترتيب الأول، يليه بعد ذلك بعد الكفاءة التقنية.

ويمكن تفسير نتائج التدقيق الخارجي كما يلي:

أولاً: الكفاءة التقنية

تعزى النتائج التي تم التوصل إليها والتي تبين وجود مستوى مرتفع للكفاءة التقنية المتعلقة بالتدقيق الخارجي حسب العينة محل الدراسة إلى عدة عوامل والتي تعود إلى الخبرة المهنية الطويلة في الميدان التي يمتاز بها أفراد العينة، حيث أن 30.6% من أفراد العينة يمثلون فئة المدققين الخارجيين، و 38,7% من أفراد العينة تفوق خبرتهم 15 سنة وساهمت الخبرة في تراكم المعارف وتطوير الإجراءات التقنية واستراتيجيات ضبط الأخطاء والغش والقدرة على تحديد مكامن الخطر بدقة أكبر بحكم الخبرة المهنية وهو ما ظهر جليا من خلال توفر المهارات الفنية للمدققين وانعكاس ذلك على أداءهم لإجراءات التدقيق الخاصة بمعاينة المخزون السلعي والتأكد من وجوده الفعلي في المخازن حيث تمثل المخزونات بؤرة أساسية للتلاعب، إضافة إلى تمتع المدققين بخاصية الشك المهني والذي يعزز كفاءتهم في اكتشاف صفقات البيع الوهمية، وكذا براعة المدقق المهنية في فحص ومراجعة صفقات البيع والشراء التي تم إجراؤها مع الأطراف ذات العلاقة، ومما سبق يتبين لنا أن المدققين يركزون على إجراءات التحقق الميداني بالدرجة الأولى أي الاعتماد على الفحص المستندي والمعاينة الميدانية للمخزونات والتثبيات، على عكس عمليات فحص البنود القائمة على التحليل المالي مثل استبعاد النقدية لقياس السيولة الفعلية والتي كان تطبيقها أقل نسبيا.

ثانيا: الاستقلالية

تعزى النتائج التي تم التوصل إليها والتي تبين وجود مستوى مرتفع لاستقلالية التدقيق الخارجي حسب العينة المبحوثة إلى عدة عوامل والتي تكمن في احترام مبدأ الاستقلالية الذي يعد جوهر مهنة التدقيق الخارجي مما انعكس على تمتع المدققين الخارجيين باستقلالية فحص جميع السجلات والدفاتر والالتزام بالتغيير الدوري للمدقق، كما أجمعت العينة المستجوبة على قيام المدققين الخارجيين بالإفصاح عن الانحرافات الجوهرية والتلاعبات التي تُكتشف خلال أداء عملية التدقيق للإدارة العليا ويعتبر هذا من المؤشرات الإيجابية لأن الاستقلالية تعد من الركائز الأساسية التي تقوم عليها مهنة التدقيق ويعد أي إخلال بها مساسا بالقانون والأخلاقيات المهنية، كما أن وجود مستوى مرتفع للاستقلالية يعكس حرص المدققين على تحمل المسؤولية المهنية، المدنية والتأديبية تجاه أي تقصير أو تهاون يعرضهم للمساءلة القانونية، ويشير هذا أيضا إلى ممارستهم لإجراءات التدقيق في معزل عن الضغوط الإدارية وتضارب المصالح.

ولكن لايزال هناك بعض القصور في تفعيل دور لجان التدقيق في الشركات التي شملتها الدراسة، حيث تعزز هذه اللجان أكثر من استقلالية التدقيق الخارجي وتساهم في التنسيق بينه وبين الأطراف الداخلية للمؤسسة الأمر الذي ينعكس على جودة عملية التدقيق وبالتالي جودة وشفافية الإفصاح المالي.

وتتفق دراستنا مع دراسة (بوسنة، 2012) حيث كشفت دراسته إلزام مدقي الحسابات في فرنسا بتقديم درجة عالية من الأداء عند فحص حسابات المؤسسات الفرنسية، وتوافر خاصية التأهيل العلمي والعملية، وتحقيق الاستقلالية والحياد، والالتزام ببذل العناية المهنية الواجبة من قبل مدقي الحسابات في فرنسا.

الفرع الثاني: مناقشة نتائج إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية REM

أظهرت النتائج أن المستوى العام لممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية حسب العينة المستجوبة كان مرتفعا في ولاية تلمسان، وهذا يشير إلى ميل الشركة لتوجيه أنشطتها التشغيلية، التمويلية والاستثمارية، وتعزى النتائج التي تم التوصل إليها إلى عدة أسباب والتي تكمن في لجوء الشركات التي شملتها الدراسة إلى هذه الممارسات لتحسين صورتها أمام أصحاب المصالح وخاصة المقرضين والدائنين أو لأغراض التهرب الضريبي من خلال التلاعب في نتيجتها المحاسبية حيث تفاوتت الطرق التي استخدمتها والتي

كان أبرزها تأخير سداد مستحقات الموردين، وتضخيم رقم الأعمال من خلال تقديم تخفيضات وتسهيلات ائتمانية بالإضافة إلى تخفيض النفقات الاختيارية (كنفقات البحث والتطوير) ،و تعد هذه الأساليب الأكثر شيوعا واستخداما نظرا لتأثيرها على أرباح الشركات، أما بالنسبة لزيادة حجم الإنتاج دون زيادة فعلية في الطلب والتحكم في توقيت المشاريع الاستثمارية فتعد أقل استخداما لأنها تتطلب درجة عالية من المخاطرة باعتبارها قرارات استراتيجية، ولكن هذه الممارسات قد تمكن الشركة من تحقيق أهدافها في المدى القصير ولكن ستكون لها تبعيات وتأثيرات خطيرة على الشركة على المدى الطويل .

تتفق الدراسة الحالية مع دراسة (بوسنة، 2012) والتي توصلت إلى قيام الشركات الجزائرية والفرنسية عينة الدراسة بإدارة أرباحها من خلال المستحقات الاختيارية، كما تتفق مع دراسة (بوقابة ، 2022) التي وجدت أن المؤسسات الجزائرية تقوم بممارسة إدارة الأرباح الحقيقية فقط دون المحاسبية حسب وجهة نظر المستجوبين، وكذا دراسة (سليمانى و زغود، 2024) التي توصلت إلى أن الشركات الجزائرية تقوم بتطبيق أساليب وتقنيات إدارة الأرباح عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$.

كما نجد دراسة (كسكس و زرقون، 2019) التي كان من أبرز نتائجها قيام الشركات الجزائرية بممارسة إدارة الأرباح من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، ودراسة (أوبيرة و آخرون، 2021) التي سجلت نسبة ممارسة إدارة الأرباح بمعدل 41%، إضافة إلى دراسة (بريش ، 2020) التي توصلت إلى تكرار ممارسة إدارة الأرباح في الشركات المدروسة حيث بلغت المشاهدات: (الأوراسي 5 مشاهدات، مجمع صيدال 4 مشاهدات، روية 4 مشاهدات) من أصل 9 مشاهدات.

وأخيرا دراسة (عبد الناصر و العواودة، 2017) التي خلصت إلى ممارسة الشركات عينة الدراسة لإدارة الأرباح السلبية بهدف التهرب الضريبي

الفرع الثالث: مناقشة نتائج جودة الإفصاح المالي

أظهرت النتائج أن المستوى العام لجودة الإفصاح المالي كان مرتفعا في ولاية تلمسان استناداً على إجابات المبحوثين، حيث حلُّ بُعد الاعتماد على بعض معايير المحاسبة IAS التي تم اعتمادها في النظام المحاسبي المالي SCF كمرجع المرتبة الأولى، يليه بعد ذلك بعد الاعتماد على الخصائص النوعية للمعلومة المالية في المرتبة الثانية.

تعزى النتائج التي تم التوصل إليها والتي تبين وجود مستوى مرتفع لجودة الإفصاح المالي إلى عدة أسباب والتي تكمن في التزام الشركات التي شملتها الدراسة بمتطلبات الإفصاح حسب القوانين والتشريعات المنظمة لهذه العملية والتي نص عليها النظام المحاسبي المالي SCF، إضافة إلى صرامة النظام الجبائي في الجزائر والذي يساهم في تعزيز جودة الإفصاح المالي، كما تعكس هذه النتيجة حرص الشركات التي شملتها الدراسة على توفير الشفافية والنزاهة لأصحاب المصالح الذين تتعامل معهم

كما أن أغلبية هذه الشركات هي شركات عمومية وبالتالي فهي أكثر التزاما بمتطلبات الإفصاح وأكثر انفتاحا على الإفصاح عن معلوماتها مقارنة بالمؤسسات الخاصة لأنها خاضعة للرقابة من قبل العديد من الهيئات كمجلس المحاسبة، من خلال متابعة تقاريرها السنوية، كما أنها تعتبر محط أنظار البرلمان والمجتمع المدني للاطلاع على كيفية تسيير المال العام، باعتبار أن قضايا الفساد والاحتيال التي تحدث في الشركات العمومية تلقى صدى واسعا لأنها متعلقة بالمصلحة العامة والمال العام.

كما أن جل الشركات التي شملتها الدراسة هي شركات غير مدرجة في السوق المالي وبالتالي فإنه ليس من ضمن أهدافها استقطاب المستثمرين أو التأثير على أسعار أسهمها للتنافس مع غيرها من الشركات، وبهذا فإن هذه الشركات لا تخضع للضغوطات التي تفرضها السوق على الشركات والتي تدفعها للتلاعب في إفصاحها بهدف الحفاظ على ثقة المستثمرين، أو تحسين صورتها لجذب مستثمرين جدد.

تفسير نتائج جودة الإفصاح المالي:

أولا: بالاعتماد على الخصائص النوعية للمعلومة المالية

أظهرت النتائج أن المستوى العام لجودة الإفصاح المالي من خلال الاعتماد على الخصائص النوعية للمعلومة المالية حسب العينة محل الدراسة كان مرتفعا في ولاية تلمسان، وتعزى النتائج التي تم التوصل إليها إلى التزام الشركات التي شملتها الدراسة بأبعاد الإطار المفاهيمي التي جاء بها IASB والتي تحدد الميزات التي يجب أن تتصف بها المعلومات المالية، حتى تعزز المعلومات المنشورة من ثقة المستخدمين وقدرتهم على اتخاذ القرارات، كما أن هذا مؤشر على وجود نظم رقابية فعالة تدعم شفافية ونزاهة المعلومات، وتدل على أن المعلومات المنشورة ملائمة لاتخاذ القرارات، وتمتاز بالدقة والموثوقية وتعكس نتائج الأعمال بموضوعية .

غير أن هناك قصورا في توفير المعلومات المتعلقة بالمخاطر المعرضة لها الشركة والفرص المتاحة لديها، إضافة إلى وجود قصور أيضا في نشر معلومات حول مدى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الشركة، وفي توفير معلومات تسهل إمكانية مقارنة نتائج المؤسسة مع نتائج الشركات الأخرى المنافسة أو الناشطة في نفس القطاع.

ثانيا: بالاعتماد على بعض معايير المحاسبة التي تم ذكرها في النظام المحاسبي المالي SCF كمرجع
أظهرت النتائج أن المستوى العام لجودة الإفصاح المالي من خلال الاعتماد على بعض معايير المحاسبة التي تم ذكرها في SCF كمرجع حسب العينة محل الدراسة كان مرتفعا في ولاية تلمسان، وتشير النتائج إلى أن المؤسسات محل الدراسة تمتثل لتطبيق الحد الأدنى من متطلبات الإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي وتركز على الإفصاح الإجمالي مثل عرض القوائم المالية الأساسية، والإفصاح عن الأصول الثابتة مع وجود مستوى متوسط نسبيا في الإفصاح المتعلق بالأحداث اللاحقة لإقفال القوائم المالية IAS10، وكذا في الإفصاح عن المخصصات والالتزامات المحتملة، مثل الدعاوى القضائية، التعويضات المستقبلية، أو أي التزامات غير مؤكدة قد تؤثر على القوائم المالية IAS 37 ، بالإضافة إلى الاعتراف بالإيرادات عند تحقيقها المعيار (IAS 18) الأمر الذي يشير إلى وجود القليل من التحفظ في عرض المعلومات ذات الطبيعة التقديرية والتي تعد مهمة وجوهرية لاتخاذ القرارات لدى المستخدمين ،و نستنتج من ذلك أن الشركات عينة الدراسة تحقق جودة إفصاح جيدة ولكنها لا ترقى إلى مستوى عالٍ من درجات الشفافية حيث يتم التركيز على ما هو إلزامي فقط من المعلومات التي تفرضها المتطلبات القانونية وليس التوسع في الإفصاح الطوعي.

وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (كسكس و زرقون، 2019) التي توصلت إلى أن هناك أثر لتكييف النظام المحاسبي مع معايير المحاسبة الدولية من أجل زيادة جودة القوائم المالية عبر جودة الإفصاح المالي.

المطلب الثاني: مناقشة نتائج الفرضيات

الفرع الأول: مناقشة نتائج الفرضية الرئيسية الأولى

أظهرت النتائج المتوصل إليها "وجود أثر مباشر للتدقيق الخارجي على جودة الإفصاح المالي في شركات المساهمة بولاية تلمسان"، ويرجع ذلك إلى الدور الجوهري الذي يؤديه التدقيق الخارجي في

ضمان شفافية وملائمة المعلومات المفصّل عنها، وتشير هذه النتيجة إلى أن أي تغيير في خصائص التدقيق الخارجي كتراجع كفاءته التقنية، أو انتهاك استقلاليته من شأنه أن يُخفض من جودة الإفصاح المالي، وهذا لأن إبداء الرأي حول موثوقية القوائم المالية من أبرز القرارات التي تعود للمدقق الخارجي، وبالتالي كلما تم التركيز على رفع الكفاءة التقنية للمدقق من خلال تطوير المهارات الفنية واستخدام الإجراءات التحليلية، وتوفير البيئة المستقلة للمدقق ودعمه من قبل الآليات الداخلية للحكومة كلما حصلنا على تدقيق ذو فعالية وجودة كبيرين.

وتتفق دراستنا الحالية مع دراسة (قادي و طلحة ، 2024) التي توصلت إلى تعزيز التدقيق الخارجي لخاصية الموثوقية ضمن القوائم المالية، وكذا دراسة (جبور ، 2022) التي توصلت إلى مساهمة التدقيق الخارجي في الرفع من جودة التقارير المالية، وفي تحسين خاصية ملائمة وموثوقية التقارير المالية، وأيضاً دراسة (Sawaya & al, 2025) التي تؤكد أن هناك علاقة معنوية إيجابية بين استقلالية المدقق وجودة الإفصاح المالي حيث ترتفع موثوقية وشفافية القوائم المالية عندما يتحلّى المدققون بالاستقلالية التامة.

كما بينت دراسة (الغريب، 2012) أن هناك تأثير لاستقلالية وكفاءة المدقق الخارجي على مصداقية المعلومات المحاسبية حسب رأي العينة، وكذا دراسة (Gharsellaoui & Jarboui , 2017) التي وضحت أن وجود مدقق مؤهل هو آلية يمكنها التخفيف من عدم تناسق المعلومات وتكاليف الوكالة وضمان جودة أفضل للمعلومات المحاسبية .ووجدوا أن الشركات التي يتم تدقيقها من قبل مدقق حسابات مؤهل تقوم بتوصيل المعلومات بطريقة أكثر مصداقية من تلك التي يتم تدقيقها من قبل مدققين آخرين.

وتتفق دراستنا كذلك مع دراسة (بلخيري و هوام ، 2023) التي أكدت أن هناك علاقة معنوية طردية بين جودة المعلومة المحاسبية وجودة التدقيق، إضافة إلى وجود أهمية ذات دلالة إحصائية لدور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة الإفصاح المالي في ظل حوكمة الشركات.

ودراسة (كسكس و زرقون، 2019) التي توصلت إلى وجود تأثير لتقرير المدقق الخارجي في زيادة مصداقية القوائم المالية، إضافة إلى إجماع المستجوبين على أهمية التزام المدققين الخارجيين بتطبيق معايير المحاسبة الدولية من أجل تحسين جودة القوائم المالية

كما نجد دراسة (الشامي و البشير ، 2020) التي بينت وجود أثر إيجابي بين جودة التدقيق الخارجي وبين جودة التقارير المالية، ودراسة (Qawqzeh, Endut, & al, 2020) التي توصلت إلى وجود أثر إيجابي كبير للتخصص القطاعي لمكتب التدقيق الخارجي على جودة الإفصاح المالي ونجد في الأخير دراسة (Usman & Ugoh, 2023) التي توصلت إلى أن أتعاب التدقيق والتخصص القطاعي لهما علاقة إيجابية كبيرة بجودة التقارير المالية لشركات التصنيع المدرجة في نيجيريا.

الفرع الثاني: مناقشة نتائج الفرضية الثانية

أظهرت النتائج المتوصل إليها "عدم وجود أثر مباشر للتدقيق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية في شركات المساهمة بولاية تلمسان"، تشير هذه النتيجة إلى أنه رغم توفر خاصية الكفاءة التقنية والاستقلالية في التدقيق الخارجي إلا أنه لا يساهم في الحد من إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، وقد يعود ذلك إلى أن الدور المقرون بمهمة التدقيق الخارجي المرتبط بالدرجة الأولى بالتحقق من مطابقة القوائم والتقارير المالية للمعايير المعمول بها وليس إلى كشف سلوكيات إدارة الأرباح أو التقليل منها.

كما قد يعود سبب عدم وجود أثر بين المتغير المستقل والوسيط إلى تقيد الشركات التي شملتها الدراسة للحدود المعقولة لإدارة الأرباح ضمن إطار المعايير المحاسبية المعمول بها في تطبيقها لأساليب إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية لهذا لم يتمكن التدقيق الخارجي من التأثير عليها بسبب عدم وجود انحرافات جوهرية كبيرة.

وتتفق دراستنا الحالية مع دراسة (بوقابة ، 2022) التي توصلت إلى غياب أي تأثير لاستقلالية التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح الحقيقية.

و تختلف هذه النتيجة مع العديد من الدراسات وأبرزها دراسة (بوسنة، 2012) و التي توصلت إلى وجود علاقة عكسية بين كفاءة تنفيذ مهمة التدقيق المحاسبي وممارسات إدارة الأرباح في الشركات الفرنسية، إضافة إلى دراسة (قادي و طلحة ، 2024) التي توصلت إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى 5% بين التدقيق الخارجي وإدارة الأرباح، ودراسة (سليمان و زغدود، 2024) التي توصلت إلى أن هنالك علاقة عكسية بين التزام المدقق الخارجي بأداء مهامه وممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات

الجزائرية عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$ ، ودراسة (كسكس و زرقون، 2019) التي توصلت إلى مساهمة المدقق الخارجي في اكتشاف التلاعبات وأساليب الإدارة الانتهازية.

كما تختلف دراستنا أيضا مع دراسة (بولعراس و سليمان، 2022) التي توصلت إلى وجود أثر معنوي لجودة التدقيق الخارجي على طرق وتقنيات إدارة الأرباح بنسبة (30%)، وبنسبة (25%) على إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية بالضبط، ودراسة (قحموش، 2023) التي كشفت نتائجها وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية موجبة بين المتغير المستقل (المراجعة الخارجية) والمتغير التابع (ممارسات إدارة الأرباح)، حيث تساوي قيمة معامل الارتباط 0.382 عند مستوى دلالة 0.004.

بالإضافة إلى دراسة (عطية، 2018) التي كشفت وجود علاقة عكسية بين ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وفعالية التدقيق الخارجي، وكذا دراسة (كريمة و عمر، 2022) التي توصلت إلى أن هناك علاقة ارتباط دالة إحصائية بين المدقق الخارجي واستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات حيث يفسر المتغير المستقل % 48 من التباين في المتغير التابع، و نجد دراسة (Shunhua & al , 2019) التي أكدت أن للتدقيق الخارجي دور فعال في الحد من إدارة الأرباح بالمستحقات وإدارة الأرباح الحقيقية.

و تليها دراسة (Madhushani & Sujeewa, 2023) التي بينت أن هناك علاقة سلبية معنوية بين استقلالية المدقق وإدارة الأرباح حيث أن المدققين الذي يتمتعون بالاستقلالية لهم القدرة على تحديد ممارسات إدارة الأرباح والحد منها ، و في الأخير لدينا دراسة (بومنقار و بن علي ، 2022) التي كشفت أن هناك علاقة معنوية بين استقلالية مدقق الحسابات والحد من ممارسات إدارة الأرباح عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$.

الفرع الثالث: مناقشة نتائج الفرضية الثالثة

أظهرت النتائج المتوصل إليها "عدم وجود أثر لإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية على جودة الإفصاح المالي في شركات المساهمة بولاية تلمسان"، وتشير هذه النتيجة إلى أنه على الرغم من قيام الشركات التي شملتها الدراسة ببعض ممارسات إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية والذي تم إثباته إحصائيا إلا أن ذلك لم يتعدى النطاق المعقول ، وبقيت الشركات متقيدة بالمعايير والمبادئ المحاسبية

وبالتالي فإنها هذه السلوكيات لا تعد غشا أو احتيال بالمعنى الصريح حيث كانت ضمن الإطار المشروع مهنيا وقانونيا ولم تؤثر على جودة الإفصاح المالي.

وهذا ما توصلت إليه العديد من الدراسة وأبرزها دراسة (كسكس، 2020) التي خلصت إلى عدم وجود سلوك للمؤسسات الجزائرية لممارسة إدارة الأرباح بمفهومها الصريح وهذا ما يزيد من قوة ومصادقية القوائم المالية لعينة الدراسة.

و اختلفت دراستنا مع دراسة (عطية، 2018) التي توصلت إلى وجود علاقة ذات دلالة معنوية عكسية بين ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية ودرجة مصداقية القوائم المالية، وكذلك دراسة (البرعصي و آخرون، 2021) التي توصلت إلى أن هناك دور لطرق إدارة الأرباح على مصداقية القوائم المالية .

و أخيرا دراسة (Harjanto, 2023) التي بينت أن انخفاض ممارسات إدارة الأرباح يشير إلى ارتفاع جودة الإفصاح المالي.

الفرع الرابع: مناقشة نتائج الفرضية الرابعة

أظهرت النتائج المتوصل إليها "عدم وجود أثر غير مباشر للتدقيق الخارجي على جودة الإفصاح المالي من خلال إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية كمتغير وسيط في شركات المساهمة بولاية تلمسان" تشير هذه النتيجة إلى أن التدقيق الخارجي يساهم في تحسين جودة الإفصاح المالي من خلال بعدي الكفاءة التقنية والاستقلالية، ولكن هذا الأثر لا ينتقل من خلال وساطة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، أي أنها لا تمثل قناة فعالة ومؤثرة في العلاقة بين المتغير المستقل (التدقيق الخارجي) والمتغير التابع (جودة الإفصاح المالي).

فعلى الرغم من الأثر المباشر الذي تم إثباته بين التدقيق الخارجي وجودة الإفصاح المالي كونه يعد آلية رقابية فعالة في تحقيق مصداقية وشفافية القوائم والتقارير المالية، إلا أنه لا يساهم في ضبط وكبح ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وخاصة إذا كانت الإدارة تقوم بذلك دون انتهاك الحدود القانونية والمحاسبية، ولا ينتج عن ذلك تشويه كبير للصورة والوضعية المالية الحقيقية للشركة، أي عدم وجود انحرافات جوهرية ناتجة عن غش أو ممارسات احتيالية وانتهازية صريحة، كما أن هذه النتيجة تشير

إلى أن جودة الإفصاح المالي في الجزائر يحكمها الالتزام الجيد بالقوانين والتشريعات المعمول بها و خاصة النظام المحاسبي المالي، وبهذا فإن إدارة الأرباح لا تعد عنصرا وسيطا في تفسير العلاقة بين المتغيرين.

و بسبب قلة الدراسات التي استخدمت إدارة الأرباح كمتغير وسيط لم نجد دراسة موافقة لهذه النتيجة، ووجدنا بعض الدراسات التي اختلفت مع دراستنا الحالية وأبرزها دراسة (Abu Afifa , Saleh & Haniah, 2023)، التي توصلت إلى أن هناك علاقة وساطة جزئية أو كلية لإدارة الأرباح بين أبعاد جودة التدقيق ومؤشرات أداء الشركة المقاسة من خلال العائد على الأصول (ROA)، والعائد على حقوق الملكية (ROE)، وربحية السهم (EPS) و دراسة (مسواك، 2024) التي توصلت إلى هناك تأثير لإدارة الأرباح كمتغير وسيط على العلاقة بين التطبيق الإلزامي لمتطلبات حوكمة البنوك ومصادقية القوائم المالية.

الفرع الخامس: مناقشة الفرضية الخامسة

الفرضية الفرعية الأولى:

أظهرت النتائج المتوصل إليها أنه: " لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية في إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي تعزى إلى (السن، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة)" ، وتشير هذه النتيجة إلى إجماع أفراد العينة على دور وأهمية التدقيق الخارجي باختلاف خصائصهم الشخصية، ولا تتأثر هذه النتيجة بتباين السن، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة.

الفرضية الفرعية الثانية:

أظهرت النتائج المتوصل إليها أنه: " لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية في إجابات أفراد العينة حول إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية تعزى إلى (السن، المسمى الوظيفي)"، وتشير هذه النتيجة إلى إجماع أفراد العينة على وجود إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية باختلاف مناصبهم الوظيفية وفئاتهم العمرية.

بينما كشفت النتائج على أنه: "توجد فروق ذات دلالة احصائية في إجابات أفراد العينة تعزى لمتغير الخبرة والمؤهل العلمي"، ويفسر ذلك إلى أن الأفراد ذوي الخبرة الطويلة أو المؤهلات العلمية

الأعلى يملكون قدرة أكبر على كشف وتحديد إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، ويعد هذا التفسير منطقيا نظرا لدور الخبرة الميدانية والتكوين الأكاديمي في تعزيز الإدراك والوعي المهني بتقنيات إدارة الأرباح.

الفرضية الفرعية الثالثة:

أظهرت النتائج المتوصل إليها أنه: "لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية في إجابات أفراد العينة حول جودة الإفصاح المالي تعزى إلى (السن، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة)"، وتشير هذه النتيجة إلى وجود إجماع بين أفراد العينة على وجود جودة إفصاح مالي باختلاف خصائصهم الشخصية.

ملحة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على إشكالية الدراسة واختبار الفرضيات المطروحة بالاعتماد على دراسة ميدانية في ولاية تلمسان، حيث تطرقنا إلى الطرق والإجراءات المنهجية المتبعة في الدراسة التي تم فيها استعراض منهج الدراسة وأداتها ومجتمع وعينة الدراسة، وتم عرض الاحصائيات الوصفية لخصائص عينة الدراسة واتجاهات الاجابات حول متغيرات الدراسة المتمثلة في التدقيق الخارجي وإدارة الأرباح وجودة الافصاح المالي، ومن أجل تحقيق أغراض الدراسة وعرض نتائجها، تم استخدام مجموعة من الاختبارات لبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss لمعرفة نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة ممثلة في المتوسط الحسابي والانحرافات المعيارية، وتم نمذجة العلاقة بين متغيرات الدراسة التي تهدف الى اختبار وساطة إدارة الارباح في تأثير التدقيق الخارجي على جودة الافصاح المالي بطريقة المربعات الصغرى الجزئية عبر برنامج smart Pls4، وباقي الاختبارات اللامعلمية في اختبار الفروق.

خاتمة

تعد جودة الإفصاح المالي من القضايا المعاصرة في الفكر المحاسبي والمالي، نظرا لحاجة أصحاب المصالح لمعلومات موثوقة وشفافة لصناعة قراراتهم، كما أنها تمثل جوهر المعاملات الاقتصادية ضمن أسواق المال، لذا تمثل هذه الجودة محل جدل كبير بين الباحثين، فهناك من يربطها بالالتزام بالمعايير المحاسبية، والبعض الآخر يعتبرها مقرونة بمدى صرامة الأنظمة الرقابية ومدى تطبيق الحوكمة في الشركة، كما ربطها آخرون بمدى ممارسة الشركة لإدارة الأرباح في توجيه نتائجها حسب مصالحها المستهدفة، وفي هذا السياق تجلّى دور التدقيق الخارجي كآلية رقابية فعالة وبالأخص في شركات المساهمة التي تكثر فيها الصراعات بين الملاك والوكلاء وبين الإدارة ومختلف أصحاب المصالح نتيجة للفجوة المعلوماتية التي بينهما، حيث يساهم المدقق في التقليل من هذه الفجوة بمنح ضمانات على المعلومات التي يتم الإفصاح عنها ضمن القوائم والتقارير المالية.

وسعينا من خلال هذه الدراسة إلى تناول موضوع البحث المتعلق بدور التدقيق الخارجي في تحسين جودة الإفصاح المالي من خلال إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية كمتغير وسيط من خلال الدراسة الميدانية التي شملت عينة من المدققين الخارجيين الناشطين في مكاتب التدقيق بولاية تلمسان، إضافة إلى المدققين الداخليين والمحاسبين العاملين على مستوى شركات المساهمة بنفس الولاية، واشتمل هيكل بحثنا على ثلاثة فصول، الفصل الأول شمل ثلاثة مباحث وخصص لعرض المفاهيم النظرية حول متغيرات الدراسة المتمثلة في التدقيق الخارجي، جودة الإفصاح المالي وإدارة الأرباح ودراسة العلاقة بين هذه المتغيرات، أما الفصل الثاني فخصصناه لعرض مفصل حول الأدبيات السابقة التي عالجت نفس موضوع دراستنا الحالية وشمل هذا الأخير أربعة مباحث أما الفصل الثالث والأخير فشمّل الدراسة الميدانية التي أجريت في شركات المساهمة بولاية تلمسان، وفي مكاتب التدقيق الخارجي بنفس الولاية، والتي أسفرت في الأخير عن نتائج وتوصيات قيّمة.

❖ نتائج الدراسة:

عالجت دراستنا إشكالية جوهرية من خلال البحث في دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة الإفصاح المالي واختبار الدور الوسيط لإدارة الأرباح في هذه العلاقة، وخلصت دراستنا في نهاية المطاف إلى جملة من النتائج الموضحة كما يلي:

1- النتائج المتعلقة بالتدقيق الخارجي، إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، جودة الإفصاح المالي.

- حسب الإجابات المتحصل عليها من العينة محل الدراسة توصلنا إلى وجود مستوى مرتفع لكل من الكفاءة التقنية للتدقيق الخارجي، واستقلالية التدقيق الخارجي في شركات المساهمة بولاية تلمسان بدرجة متفاوتة بينهما، حيث حل بعد الاستقلالية في المرتبة الأولى يليه بعد ذلك بعد الكفاءة التقنية.
- حسب الإجابات المتحصل عليها من العينة محل الدراسة توصلنا إلى وجود مستوى مرتفع لممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية في شركات المساهمة بولاية تلمسان.
- كشفت النتائج المتوصل إليها وجود مستوى مرتفع لجودة الإفصاح المالي ببعديه، وبدرجة متفاوتة بينها حيث توصلنا إلى وجود مستوى مرتفع للاعتماد الخصائص النوعية للمعلومة المالية والذي جاء في المرتبة الثانية، والاعتماد على بعض معايير المحاسبة التي تم ذكرها في SCF كمرجع بدرجة متفاوتة بينها والذي حل في المرتبة الأولى.

2- النتائج المتعلقة باختبار الفرضيات:

- تم إثبات صحة الفرضية الأولى التي تنص على أنه " يوجد أثر مباشر للتدقيق الخارجي على جودة الإفصاح المالي في شركات المساهمة بولاية تلمسان"، كما أظهرت النتائج تحقق صحة الفرضيات الفرعية حيث يؤثر التدقيق الخارجي على بعدي جودة الإفصاح المالي (اعتمادا على الخصائص النوعية للمعلومة المالية، اعتمادا على الالتزام ببعض معايير المحاسبة IAS التي تم اعتمادها في SCF كمرجع).
- تم نفي الفرضية الرئيسية الثانية التي تنص على أنه " يوجد أثر مباشر للتدقيق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية في شركات المساهمة بولاية تلمسان"، كما أظهرت النتائج عدم تحقق صحة الفرضيات الفرعية حيث لا تؤثر الكفاءة التقنية للتدقيق الخارجي واستقلاليته على إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية
- تم نفي الفرضية الرئيسية الثالثة التي تنص على أنه " يوجد أثر مباشر لإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية على جودة الإفصاح المالي في شركات المساهمة بولاية تلمسان"، كما أظهرت النتائج عدم تحقق صحة الفرضيات الفرعية حيث لا تؤثر إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية على بعدي جودة الإفصاح المالي (اعتمادا على الخصائص النوعية للمعلومة المالية، اعتمادا على الالتزام ببعض معايير المحاسبة IAS التي تم اعتمادها في SCF كمرجع)
- تم نفي الفرضية الرئيسية الرابعة التي تنص على أنه " يوجد أثر غير مباشر للتدقيق الخارجي على جودة الإفصاح المالي من خلال إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية كمتغير وسيط في شركات

- المساهمة بولاية تلمسان"، كما أظهرت النتائج عدم تحقق صحة الفرضيات الفرعية حيث لا يؤثر التدقيق الخارجي على بعدي جودة الإفصاح المالي في ظل وجود إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية
- بالنسبة للفرضية الرئيسية الخامسة والتي تنص على أنه: "لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية في إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي، إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، جودة الإفصاح المالي تعزى (السن، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة)"، فتوصلنا إلى النتائج التالية:
 - تم إثبات الفرضية الفرعية الأولى التي تنص على: "لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية في إجابات أفراد العينة حول التدقيق الخارجي تعزى (السن، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة)".
 - بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية فقد تم إثبات أنه: "لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية في إجابات أفراد العينة حول إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية تعزى (السن، المسمى الوظيفي،) بينما توجد فروق ذات دلالة احصائية في إجابات أفراد العينة تعزى لمتغير الخبرة والمؤهل العلمي".
 - تم إثبات الفرضية الثالثة التي تنص على أنه: "لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية في إجابات أفراد العينة حول جودة الإفصاح المالي تعزى (السن، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة)".

❖ التوصيات: وفي الأخير يمكن تقديم التوصيات التالية والتي نرجو الأخذ بها:

إلى الجهات والهيئات المهنية:

- تشجيع المؤسسات على الإفصاح الطوعي والتثقيفي عن المعلومات من أجل توفير ضمانات أكثر لاتخاذ القرارات وبناء جسور الثقة بين الشركة وأصحاب المصالح.
- حث المؤسسات على نشر تقاريرها وقوائمها السنوية عبر مواقعها الإلكترونية لتسهيل تداول المعلومات، وإمكانية الوصول إليها من قبل الباحثين، وكذا نشر معلومات حول مدى تطبيق الحوكمة في الشركة.
- تحديث النظام المحاسبي المالي SCF الذي صدر سنة 2007 لمواكبة التطورات المتسارعة في معايير المحاسبة و التقرير المالي IAS/IFRS مع مراعاة البيئة الجزائرية.
- تشجيع مكاتب التدقيق الخارجي على التخصص قطاعيا في مجالات معينة لتحسين جودة الخدمات المقدمة أكثر.

- فتح المجال أمام مكاتب التدقيق وتقديم توجيهات وتسهيلات من أجل الانتماء إلى مكاتب التدقيق الأربعة الكبار BIG4.

- تشجيع المؤسسات للقيام بالتدقيق المشترك من خلال التعاقد مع مكثبي تدقيق، فرغم الأعباء الإضافية التي ستحملها الشركة إلا أن ذلك سيعود بالنفع عليها على المدى الطويل من خلال حماية أصولها وممتلكاتها والتقليص من ممارسات إدارة الأرباح، ويعزز جودة الإفصاح المالي لديها.

- تفعيل دور لجان التدقيق في شركات المساهمة والتركيز على فعاليتها وليس وجودها الشكلي فقط من أجل ضمان استقلالية التدقيق الخارجي.

- برمجة برامج ودورات تكوينية للمدققين الخارجيين والداخليين والمحاسبين للإلمام بالتطورات الحاصلة في معايير المحاسبة IAS، ومعايير الإبلاغ المالي IFRS

إلى المحاسبين والمدققين الداخليين والخارجيين (المهنيين):

- تطوير المعارف المتعلقة بإدارة الأرباح وأساليبها حيث واجهنا جهل العديد من المحاسبين بهذا المصطلح خلال عملية توزيع الاستبيان، باعتقادهم أن إدارة الأرباح تعني مفهوما إيجابيا ولصالح المؤسسات لاحتوائها على كلمة "أرباح".

- التقليد من ممارسات إدارة الأرباح بنوعيتها سواء بالأنشطة الحقيقية أو بالمستحقات نظرا لتأثيرها السلبي على المؤسسة على المدى الطويل.

- استغلال التكنولوجيا الحديثة والتقنيات المتطورة لتسهيل معالجة العمليات التي تحتوي بيانات ضخمة، و محاولة الاستفادة من الذكاء الاصطناعي نظرا لاكتساحه شتى المجالات.

- التطوير الدائم لأنظمة الرقابة الداخلية وكشف المخاطر من خلال استخدام الرقمنة في جميع العمليات و المصادقات و إدراج جميع الثغرات المكتشفة في النظام.

❖ آفاق الدراسة:

يمكن لهذه الدراسة فتح المجال للباحثين المستقبليين من أجل التوسع أكثر في الموضوع والتطرق إلى جوانب أخرى أغفلتها دراستنا الحالية من خلال:

- استهدفت دراستنا عينة متركزة في ولاية تلمسان فقط، ويمكن للدراسات المستقبلية أن تشمل الغرب الجزائري ككل، أو اختيار إطار جغرافي آخر لإجراء الدراسة.

- استخدام أدوات بحثية مغايرة للاستبيان مثل الاعتماد على أداة المقابلة والاستعانة بتقارير التدقيق الخارجي في حالة قبول الشركات مشاركتها مع الباحثين، والاعتماد على القوائم والتقارير المالية للشركات.
- استخدام متغيرات وسيطة أو معدلة أخرى لدراسة العلاقة بين التدقيق الخارجي وجودة الإفصاح المالي مثل: إدارة الأرباح بالمستحقات، جودة التدقيق الخارجي، حوكمة الشركات، الثقافة التنظيمية للشركة، هيكل الملكية، الالتزام بمعايير التدقيق الدولية، الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية، تبني أخلاقيات المهنة
- إجراء دراسة تعتمد على المنهج الكمي بقياس جودة الإفصاح المالي للشركات من خلال قياس ممارسات إدارة الأرباح من خلال نموذج جونز المعدل 1995، أو النموذج الشهير ل kothari
- إجراء مقارنة بين الشركات العمومية والخاصة حول تأثير التدقيق الخارجي على جودة الإفصاح المالي، أو المقارنة بين شركات مدرجة في البورصة وأخرى غير مدرجة، أو شركات تنشط في قطاعات متعددة أو بيئات مختلفة.
- إجراء دراسات مستقبلية تجمع بين الدور التكاملي للآليات الداخلية و الخارجية لحوكمة الشركات في الحد من إدارة الأرباح و تحسين جودة الإفصاح المالي

قائمة المراجع

أولاً: قائمة المراجع باللغة العربية

❖ النصوص الدينية:

1. سورة القصص، الآية رقم 34.

❖ الكتب:

2. إبراهيم جابر السيد، الإفصاح المالي أثره وأهميته في نمو أعمال التجارة العربية داخل البلاد الأجنبية، ط01، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2014.

3. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2009.

4. أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث الإطار الدولي... أدلة ونتائج التدقيق، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2009.

5. إدريس عبد السلام استيوي، المراجعة: معايير و إجراءات، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت، 1996.

6. أقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016.

7. أمين، عبد الله خالد، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والتطبيقية"، الأردن: دار وائل للنشر، 2007.

8. إيهاب نظمي صابر، هاني عبد الحافظ العزب، تدقيق الحسابات -الإطار النظري-، ط01، دار وائل للنشر، عمان، 2012.

9. التميمي هادي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط03، دار وائل للنشر، عمان، الأردن ، 2006.

10. حسين القاضي، التدقيق الداخلي، الطبعة الأولى، منشورات جامعة دمشق، دمشق، سوريا ، 2008.

11. خالد الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملية، ط1، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 2009 .

12. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، الطبعة السادسة، عمان، الأردن، 2012.

13. خالد أمين، علم التدقيق الحسابات من الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، عمان، 1980 .

14. ربا ماجد بصول، أثر كفاءة الإفصاح وحوكمة الشركات في جذب الاستثمارات العربية و الأجنبية (دراسة تحليلية)، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2018.

15. ربيع حنيفة، بوعلام صالح، وعبد الحميد حسياني، الواضح في المحاسبة المالية وفق والمعايير الدولية، الجزائر، منشورات كليك، 2013.
16. رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري والتطبيقات العملية، دار وائل للنشر والتوزيع، 2013.
17. رضوان حلوة، حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
18. زهير الحدر، "علم تدقيق الحسابات"، ط01، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2010.
19. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات المفاهيم المبادئ التجارب المتطلبات شركات القطاع العام والخاص والمصارف، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2005.
20. طلال محمد الججاوي، وفيات المالكي، الإفصاح المحاسبي الاستباقي وانعكاساته على مستخدمي القوائم المالية، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2017.
21. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2013.
22. علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.
23. عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2018.
24. قريط عصام نعمة، مدخل التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط 03، دار وائل للنشر، عمان، 2006.
25. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المبادئ الأساسية للتدقيق، المنهاج الدولي الذي اقتره الأمم المتحدة للتجارة والتنمية الأونكتاد UNCTAD، عمان، الأردن، مطابع الشمس، 2001.
26. محمد السيد سرايا، شحاتة السيد شحاتة، مدخل علمي معاصر في مبادئ الرقابة والمراجعة الداخلية مشاكل التطبيق العلمي، دار التعليم الجامعي مصر، 2016.
27. محمد المبروك ابو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، دار ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005.
28. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة، الأردن، 2009.

29. محمد مطر، نظرية المحاسبة، الطبعة الثانية، دار النشر الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، 2014.
30. محمود السيد ناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، ط2، مكتبة الجلاء الجديدة، المنصورة، مصر، 1998.
31. مصطفى يوسف كافي، "تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة"، دار الرواد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2014.
32. منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة للمراجعة تطبيقات على معايير المراجعة المصرية والدولية، الدار الجامعية، مصر، 2003.
33. مهدي صالح السامرائي، إدارة الجودة الشاملة في القطاعين الإنتاجي والخدمي، دار جرير، الأردن، 2007.
34. موسى السويطي ومطر محمد، التأسيس النظري للممارسات المهنية المحاسبية، ط 2، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.
35. نزار عبد المجيد البرواري، لحسن عبد الله بشيوة، "إدارة الجودة مدخل للتميز والريادة مفاهيم وأسس وتطبيقات"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع الأردن، 2010.
36. هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبة الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010.
37. وسيم ابو عريش، إدارة الأرباح، دار من المحيط الى الخليج للنشر والتوزيع ، الأردن، 2016.
38. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، "دراسة متقدمة في مجال المحاسبة المالية"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2012.
39. وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، كوبنهاجن، الدنمارك، 2007.

❖ المجالات:

40. إبراهيم العدي، رنا صقور، مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 36 ، 2014.

41. أحمد حسام الدين نور الدين ومحمد شقراني، دور الابتكار الرقمي في تحسين جودة خدمات المؤسسة دراسة حالة تطبيق محطتي لمؤسسة سوقرال-، مجلة إدارة الأعمال والدارسات الاقتصادية، المجلد 10، العدد 01، 2024.
42. أسامة عمر جعارة، أساليب المدقق الخارجي في اكتشاف عمليات الغش في البيانات المالية للشركات المساهمة العامة دراسة استطلاعية في مكاتب التدقيق الخارجي في الأردن، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 39، العدد 02، سنة 2012.
43. إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي، أنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعه بغداد، المجلد 8، العدد 23، الفصل 2، 2013.
44. أنيسة حرفوش، البدائل النظرية لتقييم جودة التقارير المالية: دراسة تحليلية، مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية، جامعة 20 أوت، 1955 سكيكدة، الجزائر، مجلد 02 عدد 01، 2019.
45. أوبيرة محمد السعيد، عمر موساوي، مسعود كسكس، تأثير ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 07، العدد 01، الجزائر جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2021.
46. بكوش مومن، أحمد فرحات، معامل الارتباط الخطي البسيط " بيرسون " والاختبارات البديلة، مجلة دراسات نفسية وتربوية، المجلد 16، العدد 02، 2023.
47. بلخير عايده ، جمعة هوام ، دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، المجلد 06، العدد (01)، 2023.
48. بلقاضي بلقاسم، بوعبيدة محمد ، انعكاسات المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، مجلة المدير، المدرسة العليا للإدارة والاقتصاد الرقمي، المجلد 05، العدد 02، القليعة، الجزائر، 2018.
49. بن زاير مبارك، دور حوكمة الشركات من خلال مبدأ الإفصاح المحاسبي والمراجعة في الحد من الممارسات السلوكية في السواق المالية دراسة قياسية باستخدام منهج الشبكات العصبية الاصطناعية، مجلة البشائر الاقتصادية، 2022.

50. بولعراس حمزة، سليمان عزام، مساهمة جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة الأرباح بالمستحقات والأنشطة الحقيقية-دراسة آراء مجموعة من المهنيين والأكاديميين، الأفاق للدراسات الاقتصادية، المجلد 07، العدد 02، 2022.
51. بومنقار جيهاد ، وسمية بن علي ، جودة التدقيق الخارجي كأسلوب للحد من ممارسات إدارة الأرباح، دراسة ميدانية على عينة من مدققي الحسابات وخبراء المحاسبة في الجزائر، مجلة الاقتصاد والبيئة، المجلد 05، العدد (02)، 2022.
52. تبة سومية، دور المعايير المحاسبية الدولية معايير الإبلاغ المالي الدولية في تفعيل التحليل المالي بالمؤسسة - دراسة حالة المؤسسة الوطنية للهندسة المدنية والبناء ، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي - مخبر مستقبل الاقتصاد الجزائري خارج المحروقات - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة أمحمد بوقرة بومرداس ، العدد 01، 2013.
53. تمار خديجة، تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن، ديسمبر 2017 .
54. جبار محفوظ، استجابة الاسواق المالية للمعلومات المحاسبية دراسة حالة بورصة الجزائر خلال الفترة 1999 -2004، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة قسنطينة، العدد 37 ، 2012 .
55. الجبر ، يحي بن علي، العلاقة بين جودة الأرباح المحاسبية والمراجع الخارجي-دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، مجلة البحوث المحاسبية، العدد 02، 2012.
56. الجبوري بابان ابراهيم عليوي، الإفصاح الكامل عن المشتقات المالية كأحد أدوات الاستثمار وأثره على ثقة التعاملات مع الشركات، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد 8، العدد 24، 2012.
57. جربوع يوسف محمد ، مجالات مساهمة التغير الانزامي للمراجعة الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله: دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة فلسطين، مجلة العلوم الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد 16، العدد 01، 2008.
58. الجعبري مجدي أحمد، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية دراسة ميدانية على الشركات السعودية للصناعات الأساسية، سابك شركة مساهمة سعودية، مجلة الأكاديمية العربية، الدنمارك، العدد 09 ، 2011.

59. جمعة، أحمد حلمي ، مسؤولية المدقق عن فجوة التوقعات عند تطبيق معايير التدقيق الدولية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 02، 2012.
60. حابية أحمد ، العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة لآراء الخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة)، مجلة المدبر، المدرسة العليا للتسيير والاقتصاد الرقمي، الجزائر، المجلد 07 ، العدد 02، 2020.
61. حازم محفوظ محمد نويجي، أثر الخصائص التشغيلية للشركات على جودة تقاريرها المالية دراسة تطبيقية على الشركات العائلية المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين الشمس، كلية التجارة، المجلد 22، العدد 02، 2018.
62. حسين فليح مفلح القطيش، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 27، 2011.
63. حميد عبد الله علي مسواك، تأثير ممارسات إدارة الأرباح كمتغير وسيط في العلاقة بين التطبيق الانزامي لقواعد حوكمة البنوك ومصادقية القوائم المالية دراسة تطبيقية على البنوك التقليدية اليمنية، مجلة جامعة عمران، المجلد 04، 2024.
64. خالدي عادل، موسى سعادوي، استخدام نموذج جونز المعدل في كشف أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية الجزء الأول، العدد 10، جامعه الوادي ، الجزائر، 2017.
65. الداعور، جبر إبراهيم، أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الحد من إدارة الأرباح، دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 02، 2013.
66. الراشد محمد بن عبد العزيز، إدارة الجودة الشاملة دراسة نظرية ونموذج مقترح لها في مكتبة الملك فهد الوطنية، مجلة مكتبة الملك فهد الوطنية، المجلد 17، العدد 2، 2011.
67. ربيع سلامة جمعة كريمة، صالح المختار مبارك عمر، دور المراجع الخارجي في الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة في دقة المعلومات المحاسبية بقائمة الدخل، مجلة الأصالة، العدد 03، 2022.
68. رياض العبد الله، وهيب الضلعي، رقابة جودة أعمال التدقيق للمكاتب اليمنية دراسة حالة، مجلة البحوث المحاسبية ، المجلد 08، العدد 01، اليمن، 2007.

69. زغدار أحمد، سفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS / IFRS /) ، مجلة الباحث، العدد 07، جامعة الجزائر، 2010.
70. زهير خضير ياسين العاني، أهمية الإفصاح عن الأرباح والخسائر غير الاعتيادية مع إشارة للتطبيق العراقي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العراقية ، العدد 12، 2006.
71. سعاد سعيد غزال، فيحاء عبد الخالق يحيى، تفعيل دور مهنة تدقيق الحسابات في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 35 العدد 112، جامعة الموصل، العراق، 2013.
72. سعيداني محمد السعيد، رزيقات بوبكر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي SCF مع المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS دراسة تحليلية تقييمية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 02 ، العدد 01، 2018.
73. سعيدة سليمان، سهيل زغدود، علاقة المراجع الخارجي بممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 08، العدد 02، 2024.
74. الشامي عبد الهادي آدم عبد الهادي، محمد أحمد سعيد البشير، العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وتحسين جودة التقارير المالية (دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين بالسودان)، مجلة العلوم الإدارية والقانونية، المجلد 05، العدد 01 - 02، 2020.
75. شنين عبد النور، زرقون محمد، دراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للفترة، 2006 - 2014، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، العدد 03، 2017.
76. صديقي فؤاد ، سلوك إدارة الأرباح في الكيانات الاقتصادية الجزائرية في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة الباحث، المجلد 15، العدد 15 ،جامعة قاصدي، مباح الجزائر، 2015.
77. عابي خليفة ، تحليل العوامل المؤثرة على جوده المراجعة الخارجية للحسابات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، عدد 04، 2011.
78. عبد الحميد العيسوي محمود، أثر ممارسات إدارة الأرباح من خلال عرض بنود قائمة الدخل على جودة الأرباح المحاسبية مع دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية، مجلة جامعة الإسكندرية للبحوث، 2020.

79. عبد الرحمن عادل خليل، محمد فرح ياسين محمد أحمد، الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية، مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية، المجلد 04، العدد 01، 2023.
80. عبد الرحيم محمد عبد الرحيم قادومي، الإفصاح عن الموارد البشرية ضمن التقارير المالية في شركات المساهمة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 9، 2023.
81. عبد العال منصر واخرون، دور المراجعة الجبائية في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية "دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي"، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال المجلد 02، العدد 04، 2019.
82. عبد الله صحراوي، عبد الحكيم بوصلب، النمذجة البنائية SEM ومعالجة صدق المقاييس في البحوث النفسية و التربوية نموذج البناء العاملي لعلاقات كفاءات التسيير الإداري بالمؤسسة التعليمية، مجلة العلوم النفسية و التربوية، المجلد 03، العدد 02، 2016.
83. عبد الناصر إبراهيم نور، حنان العواودة، إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية: دراسة اختبارية على الشركات الأردنية المساهمة العامة، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 13، العدد 02، 2017.
84. عبد الناصر أنيس عبد الوهاب، تحليل نمذجة المعادلات البنائية وأنواعها وتطبيقاته النفسية والتربوية، مجلة بحوث التربية الخاصة والتعليم الشامل، المجلد الأول، العدد الأول، يونيو 2023.
85. عدي صفاء الدين فاضل، فيحاء عبد الخالق محمود، قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية ، مجلة دراسات إدارية، المجلد 07، العدد 14، جامعة البصرة، العراق، 2015.
86. علي السايح جبور، التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات وتحسين جودة القوائم المالية، دراسة استطلاعية لآراء عينة من محافظي الحسابات، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 05، العدد 01، 2022.
87. عمر، علي كامل الدوري، التطور التاريخي للتدقيق من منظور اقتصادي سياسي، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، العدد 26، بغداد، 2014.
88. عوض الله جعفر الحسين أبو بكر، أهمية وجودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، مجلة السودان للعلوم والتقانة، العدد 12، المجلد 02، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2012.

89. فانتن سيد خميس عطية، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية. الفكر المحاسبي، المجلد 22، العدد 03، 2018.
90. قادي محمد، طلحة أحمد، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح "دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق". مجلة المقرري للدراسات الاقتصادية و المالية، المجلد 08، العدد 02، 2024.
91. قزال إسماعيل، محمد زرقون، دور التحفظ المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة المعلومات المالية في بيئة الأعمال الجزائرية، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، لمجلد: 04، العدد 02، 2018
92. كسكس مسعود، زرقون محمد، دور مراجع الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية، دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين بالجنوب الشرقي الجزائري خلال سنة 2018، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 06، العدد 02، 2019.
93. كيموش بلال، سائل عبد القادر، أثر بعض خصائص المؤسسات الاقتصادية في مستوى إدارة الأرباح الحقيقية، مجلة الاقتصاد والبيئة، المجلد 04، العدد 02، أكتوبر 2021.
94. لطيف زيود، حسان قيطيم، نغم أحمد فؤاد مكية، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 29، العدد 01، سوريا، 2007.
95. لعاب بن عبد الرحمان، أحططاش نشيدة، رقابة جودة التدقيق الخارجي وجهود المنظمات الدولية والمحلية فيها، مجلة وحدة البحث في تنمية وإدارة الموارد البشرية، المجلد 8، العدد 01، 2017.
96. المبروك خالد محمد البرعصي، أماني ونيس الفيتوري، محمد أصميدة أحمددي بوعظمت، دور أساليب إدارة الأرباح في مصداقية القوائم المالية (من وجهة نظر المراجعين الخارجيين - دراسة ميدانية -)، مجلة الدراسات الاقتصادية، كلية الاقتصاد، جامعة سرت، المجلد 04، العدد 02، 2021.
97. مجدي مليجي، عبد الحكيم مليجي، أثر التحول إلى معايير التقارير المالية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية "دراسة نظرية تطبيقية"، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، المجلد 02، العدد 02 اتحاد الجامعات العربية، ديسمبر 2014،

98. محمد مفتاح الطرلي، ميلاد رجب أشميلة، مفتاح عبد العاطي أبو شعالة، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسة إدارة الأرباح، دراسة ميدانية على مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة الخارجية في ليبيا، مجلة المنتدى الأكاديمي، المجلد 05، العدد 01، 2021.
99. مروان محمد أبو فضة، عقد الوكالة وتطبيقاته في المصارف الإسلامية، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، فلسطين، المجلد 17 العدد 02، 2009.
100. مسعود كسكس، عمر الفاروق زرقون، محمد زرقون، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح أنموذجاً) (دراسة ميدانية)، مجلة المؤسسة، المجلد 08، العدد 01، 2019.
101. مصباح إسماعيل، تأثير جودة التجربة السياحية على ترقية السياحة الداخلية في الجزائر- دراسة حالة-، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد 08، العدد 01، 2024.
102. مصطفى أحمد محمد، أثر استخدام الأنشطة الحقيقية لإدارة الأرباح على الأداء التشغيلي اللاحق للشركات المصرية دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 01 الجزء الأول، 2017.
103. مها محمود رمزي ربحاوي، الشركات ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 01، 2008.
104. نادية شاكر حسين، المخالفات المحاسبية وأثرها في تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري (دراسة محاسبية تحليلية)، مجلة النزاهة والشفافية للبحوث والدراسات، هيئة النزاهة، العدد 06، العراق، 2013.
105. نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، أثر نماذج وقواعد الإفصاح المحاسبي المستحدثة على كفاءه سوق الأوراق المالية المصرية، المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات، مجلة الشروق للعلوم التجارية، العدد 06، 2012.
- ❖ أطاريح الدكتوراه و الماجستير:
106. شيخي مليكة، مساهمة حوكمة المورد البشرية في تحسين أداء العاملين وتحقيق رضا العاملين، أطروحة دكتوراه، جامعة مصطفى اسطنبولي، معسكر، الجزائر، 2022.
107. عثمانى عابد، النمذجة بالمعادلة البنائية في تقدير المتغيرات المتعددة باستخدام التحليل العاملي، دراسة جودة حياة العمل لدى معلمي المدارس الابتدائية بولاية غليزان، أطروحة دكتوراه، جامعة عبد الحميد بن باديس، 2018/2019.

108. أحططاش نشيدة، أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات -دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01.
109. أمنة ولعه، كفاءة نظام حوكمة الشركات وأثرها على ممارسة إدارة الأرباح في ظل بيئة الأعمال الجزائرية، أطروحة دكتوراه، ورقلة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، سنة 2021 .
110. بوغازي إسماعيل، أثر استخدام معايير التدقيق الداخلي الدولية على فعالية حوكمة شركات المساهمة الجزائرية" دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه ، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03 ، 2020.
111. جليلات محمد، دور الافصاح في صنع القرار الاستثماري في سوق دمشق للأوراق المالية، دمشق، سوريا، 2009.
112. جمعة فلاح حميدات، مدى التزام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان بمعايير الافصاح الواردة في معايير المحاسبة الدولية وتعليمات هيئة الأوراق المالية، أطروحة في المحاسبة، جامعة عمان العربية، للدراسات العليا الأردن، 2004.
113. حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الافصاح في المعلومات المحاسبية، دراسة اختبارية على شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية، رسالة ماجستير غير منشورة ، قسم المحاسبة كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية، الدنمارك، 2010 .
114. حسينة تريش، دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية "دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، جامعة سطيف 01، 2016/2017.
115. حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر ،أطروحة مقدمة ضمن نيل متطلبات شهادته دكتوراه تخصص مالية ومحاسبة ،غير منشورة ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعه الجزائر 03، 2011/2012.
116. حمزة بوسنة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح "دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الفرنسية والجزائرية ". مذكرة ماجستير، سطيف، الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، 2011/2012.

117. خالد بريش، ممارسة الإدارة لإدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية، حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، علوم في العلوم التجارية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه. الجزائر، الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، 2020/2019.
118. رجب سعيد، أبو جراد، العلاقة بين التحفظ في السياسات المحاسبية والحاكمة المؤسسية وأثرهما على جودة الإفصاح عن البيانات المالية للمصارف المحلية المدرجة في بورصة فلسطين، مذكرة ماجستير الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2015.
119. زينب بوقابة، أثر جودة التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح-دراسة حالة لآراء مجموعة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، 2022/2021.
120. سالم سيف الغريب، دور استقلالية المدقق الخارجي في تحقيق متطلبات الحوكمة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت وأثره على مصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط، الفصل الثاني 2012.
121. سعيدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي -دراسة عينة من المؤسسات- أطروحة دكتوراه. قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015/2014.
122. سمية قحموش، دور المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح-دراسة تحليلية لعينة من المراجعين الخارجيين. أطروحة دكتوراه. بسكرة، الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، 2023/2022.
123. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، سطيف، الجزائر، 2012.
124. عبد القادر بكحل، النظام المحاسبي المالي ومدى تأثيره في دعم الشفافية والافصاح ببورصة الجزائر، أطروحة الدكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، الشلف جامعة حسيبة بن بوعلي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017/2016.
125. عمران عطية الباكوري، أثر الالتزام بالعوامل المنظمة لمهنة التدقيق على جودة اعمال مكاتب التدقيق المحاسبية القانونية في الأردن، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، الأردن 2014.

126. مالطي سناء، جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات: دراسة ميدانية في السياق الجزائري، أطروحة دكتوراه، تخصص تدقيق مالي ومحاسبي، جامعة جيلالي اليابس -سيدي بلعباس-، 2020
127. مسعود كسكس، التدقيق المحاسبي كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية-دراسة تطبيقية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. أطروحة دكتوراه. غرداية، الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم العلوم المالية و المحاسبة، جامعة غرداية، 2019/ 2020.
128. ناجي بن يحي، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013
129. نساب عائشة، مدى قدرة التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات من خلال سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين دراسة حالة الشركات المساهمة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، 2017.
130. نغاز نور الهدى، التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الدولية والجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2022/2023.
- ❖ الملتقيات و المؤتمرات:
131. بلعادي عمار ، وجا وحدو رضا، دور حوكمة الشركات في ارساء قواعد الشفافية والافصاح،الملتقى العلمي الدولي الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، واقع رهانات وآفاق جامعة أم البواقي، 7 -8 ديسمبر، 2010.
132. ديون كتوش عاشور، حمادي، نبيل، براهيمية إبراهيم ، التدقيق القانوني كأداة لتسيير علاقة الوكالة في الشركة، الملتقى الدولي حول حوكمة المؤسسات أخلاقيات العمل والمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان ، 200
133. فؤاد صديقي، مسعود صديقي، انعكاس النظام المحاسبي المالي على سياسات الإفصاح في الجزائر ،مداخلة ضمن ملتقى وطني حول واقع وافاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، الوادي، جامعة الوادي، 2013.
134. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المبادئ الأساسية للتدقيق، المنهاج الدولي الذي اقرته الأمم المتحدة للتجارة والتنمية الأونكتاد UNCTAD، عمان، الاردن ،مطابع الشمس،2001.

135. هوام جمعة ، لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، مداخلة في الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع رهانات وأفاق)، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي، -يومي 08/07 ديسمبر 2010.

❖ القوانين والمراسيم:

135. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009.
136. القانون التجاري الجزائري، لا سيما المواد 825، 829، 830 من القسم الرابع، المتعلقة بالمخالفات الخاصة بالتعديلات التي تطرأ على رأس مال الشركة.
137. القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، 25 نوفمبر 2007.
138. القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 11 جوان 2010.
139. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009.
140. المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 28 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، 28 ماي 2008.
141. المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011.
142. المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الذي يحدد شروط وكيفيات تنظيم وسير المجلس الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011.
143. المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، المتعلق بتنظيم المجلس الوطني للمحاسبة وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011.

❖ المعاجم والقواميس:

144. مجمع اللغة العربية، المعجم الوسيط، ط4، مصر، مكتبة الشروق الدولية، 2004.

ثانيا: قائمة المراجع باللغة الأجنبية

❖ Books :

145. (IASB), I. A. (2018, March). **Conceptual Framework for Financial Reporting**. (I. Foundation, Ed.) London
146. Barneto, P., *Normes IAS/IFRS Application aux États Financiers (Vol. 2)*, Paris: DUNDOD, 2006.
147. Belkaoui, Ahmed Riahi, **Accounting Theory**, Thomson Learning, USA, 2000,
148. Boyton, William C, **Modern Auditing**, John Wiley and Sons Inc, 2001.
149. Gérard Lejeune, Jean-Pierre Emmerich, **Audit et Commissariat aux Comptes**, Édition Gualino, Paris, France, 2007.
150. Guy, Dan M.; Alderman, C. Wayne, *Auditing*, Harcourt Brace Jovanovich Inc, Pennsylvania, 1987.
151. J.C. Becour; H. Bouquin, **Audit Opérationnel**, Economica, Paris, France, 1996, 2e édition.
152. Lionnel C., Gerard V, **Audit et Contrôle Interne - Aspects Financiers, Opérationnels et Stratégiques**, Dolloze, France, 1992, p50.
153. Meigs, B. Walter, **Principles of Auditing**, Richard D. Irwin Inc, 1985.
154. Merzouk, N., & Bechkir, A, **Comptabilité Générale Approfondie Selon le SCF**, Algérie: Pages Bleues, 2016.
155. Michael Harvey and Fred Keer, **Financial Accounting Theory and Standards**, 2nd edition, Prentice Hall International, London, 1983.
156. Micheline Frederich et al, **Comptabilité et audit: Manuel d'applications 2008/2009**, Édition Foucher, France, 2007.
157. Thompson, S, *Sampling* (3rd edition), Canada: John Wiley & Sons, Inc, 2012.
158. Tritschler, Jonas., **Audit Quality: Association between published reporting errors and audit firm characteristics**, Springer Gabler, Allemagne, 2014.
159. Vincent Iacolare, **Pratiquer l'audit à valeur ajoutée**, Afnor, France, 2010, p10.

❖ Articles:

160. Abu Afifa, M. M., Saleh, I. H., & Haniah, F. F, **Does earnings management mediate the relationship between audit quality and company performance?**, Journal of Financial Reporting and Accounting, 21(03),2023.
161. Challen, Auliffi Ermian. & Siregar, Sylvia Veronica., **Audit Quality on Earnings Management and Firm Value**, Finance and Banking Journal, Vol.14, No.1, 2012.
162. Chalmers, K., Godfrey, J.M., **Reputation Costs: The Impetus for Voluntary Derivative Financial Instrument Reporting**, Accounting Organizations and Society, Vol.29, N°(2), 2004.
163. David T. Wolfe & Dana R. Hemanson, « **The fraud diamond: considering the four elements of fraud** », The CPA Journal, V.74, N°12, 2004.
164. Davidson, Ronald A. & Neu, Dean., **A Note on the Association between Audit Firm Size and Audit Quality**, Contemporary Accounting Research, Vol.9, No.2, 1993.
165. Davis, Harry Zvi, **Note on the First Recorded Audit in the Bible**, Spring, Vol. 08, N°01, 1981.
166. Elsayir, H.A., **The Role of Effect Size and Significance Test in Research Design and Analysis**, Edelweiss Applied Science and Technology, Vol.08, N°06, 2024.
167. Eni Cahyani, Lesi Agusria, **Integration of Strategy Human Resource Management and Competitive Advantage**, International Journal of Business Management and Economics, Vol.4, N°1, 2023.
168. Etienne Farvaque et al., **Corporate Disclosure: A Review of Its (Direct and Indirect) Benefits and Costs**, Économie Internationale, CAIRN.INFO, 4 N°128, 2011.
169. Feng Tianyuan, Cummings Lorne, Tweedie Dale, **Exploring ‘Integrated Thinking’ in Integrated Reporting: An Exploratory Study in Australia**, Journal of Intellectual Capital, Vol.18, No.02, 2017.
170. Filios, V.P.A., **Concise History of Auditing (3000 B.C. - A.D. 1700)**, The Internal Auditor, 1984.
171. Gharsellaoui, L., & Jarboui, A ,**Qualité d’audit externe et transparence de la communication financière**, Journal of Academic Finance, 2017.
172. Gupta, P.P.; Ray, M.R., **The Changing Roles of the Internal Auditor, Managerial Auditing**, Vol. 07, N°01, 1992.
173. Habib, A. et al., **Political Connections, Financial Reporting and Auditing: Survey of the Empirical Literature**, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 2018.

174. Harjanto, K, **The Analysis of Financial Reporting Quality and Firm Value**, Copernican Journal of Finance & Accounting, Vol 12,N(03), 2023.
175. Imen Ben Saanoun, Youssef Riahi and Mounira Ben Arab, **Private Benefits of Control and Earnings Management: The Case of French Listed Companies**, European Journal of Business and Social Sciences, Vol. 2, No. 3, 2013.
176. Irina alexeyeva, « **does doard composition impact the timeliness of financial reporting ? evidence from swedish privately held companies** », journal of international accounting, auditing and taxation, vol54, 2024.
177. Jörg Henseler et al., **A New Criterion for Assessing Discriminant Validity in Variance-Based SEM**, Journal of the Academy of Marketing Science, Vol.43, 2015.
178. Joseph Hair & Abdullah Alamer, PLS-SEM in Second Language and Education Research, **Research Methods in Applied Linguistics**, Vol.2, N°1, 2022.
179. Khairul Zahreen et al., **Contractor's Performance Appraisal System in the Malaysian Construction Industry**, International Journal of Engineering & Technology, Vol.7, N°9, 2018.
180. Knechel, W.R., & Willekens, M., **The Role of Risk Management and Governance in Determining Audit Demand**, Journal of Business Finance and Accounting, Vol. 33, N°(9–10), 2006.
181. La Soa Nguyen, Manh Dung Tran, **Factors Affecting Disclosure Levels of Environmental Accounting Information: The Case of Vietnam**, Accounting and Finance Research, Vol.6, No.4, 2017.
182. Le Maux Julien et al., « **De la fraude en gestion à la gestion de la fraude** », Revue Française de Gestion, 2, N° 231 ,2013.
183. Lei Gao & Gerhard Kling, « **The impact of corporate governance and external audit on compliance to mandatory disclosure requirements in China** », Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol.21, 2012.
184. Luminita Ionescu, **Errors and Fraud in Accounting: The Role of External Audit in Fighting Corruption**, Annals of Spiru Haret University Economic Series, Vol.17, No.4, 2017.
185. Mabrouki, K , **Impact de la qualité d’audit externe sur la pertinence des bénéfices comptables**, Journal of Economic & Financial Research, 04(02),2017.
186. Madhushani, H. G., & Sujeewa, G. M, **The Impact of Audit Quality on Earnings Management: Evidence from Listed Companies in Sri Lanka**, International Journal of Accountancy (IJA), Vol03,N(02),2023.

187. Malikov, K. et al., **Earnings Management Using Classification Shifting of Revenues**, The British Accounting Review, 50(3), 2018.
188. McVay, S.E., **Earnings Management Using Classification Shifting**, The Accounting Review, Vol 81, N(3), 2006.
189. Mesbah, S., & Ramadan, M, **The Effect of Audit Quality on Financial Reporting Quality**, Alexandria Journal of Accounting Research, vol06, N(02), 2022.
190. Mohammad Esmaeil Molaei & Abbas Ali PourAghajan, **Audit Quality Improvement Model**, International Journal of Finance and Managerial Accounting, Vol.7, 2022.
191. Nejad, M., & al. , **A panel data analysis of the effect of audit quality on financial statement fraud**, Asian Journal of Accounting Research, Vol09, N(04), 2024.
192. Ogullah, S., & al, **Earnings Management and Financial Reporting Quality of Listed Insurance Companies in Nigeria**, Journal of Accounting, Management and Information Technology, 08(03), 2022.
193. Patrick Schober , Christa Boer, Lothar A Schwarte., **Correlation Coefficients: Appropriate Use and Interpretation**, International Anesthesia Research Society, Vol.126, N°05, 2018.
194. Piot, C., **Agency Costs and Audit Quality: Evidence from France**, The European Accounting Review, Vol.10, N°03, 2001, p120.
195. Qawqzeh, H., Endut, W., & al, **Impact of the External Auditor's Effectiveness on the Financial Reporting Quality: The Mediating Effect of Audit Quality**, Journal of Critical Reviews, Vol 07, N (06), 2020.
196. R. Brief R., **"Accountants responsibility in historical perspective the accounting review"**, The Accounting Review, Vol. 50, No. 2, 1975.
197. Rajabimoghadam, M. & Khalatbari, A., **The Effect of Market Conditions on Information Content of Dividend**, Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business, Vol.5, No.4, 2013.
198. Richard, C., **L'indépendance de l'auditeur: Pairs et Manques**, Revue Française de Gestion, Vol.6, N°(147), 2003.
199. Saad, M.K., & Jarboui, A., **Does Corporate Governance Affect Financial Communication Transparency?**, Cogent Economics & Finance, Vol.3, N°(1), 2015.
200. Sawaya, C., & al, **Impact of auditor independence, expertise, and industry experience on financial reporting quality**, Asia Pacific Management Review, 30, 2025.

201. Scott, B. Jacobson and M. K. Pitman, "Auditors and Earnings management, 2005. Available from: <http://www.nysscpa.org>.
 202. Shunhua, Y., & al, **Internal Control, External Audit and Earnings Management: Evidence from Chinese Listed Companies**, International Journal of Management Sciences and Business Research, Vol 08, N (11), 2019.
 203. Sulaiman Mouselli et al., **Accruals Quality Vis-à-Vis Disclosure Quality: Substitutes or Complements?**, The British Accounting Review, Vol.44, No.01, 2012.
 204. TEODORA, I., & al, **Evaluation of Earnings Management in Relation to the Quality of Financial Reporting: A Comparative Analysis of the Agriculture and Manufacturing Sectors**, Contemporary Agriculture, Vol 73, N(01–02), 2024.
 205. Trinandari Prasetya Nugrahanti, Eko Sudarmanto, Mega Andani, Loso Judijanto, **The Effect of Audit Quality, Auditor Independence, and Financial Reporting Transparency on Internal Control Effectiveness: A Case Study of a Public Company in Indonesia**, West Science Accounting and Finance, Vol. 1, No. 03, November 2023.
 206. Usman, M., & Ugoh, T, **External Auditor's Attributes and Financial Reporting Quality of Manufacturing Companies in Nigeria**, TSU-International Journal of Accounting and Finance, 02(01), 2023.
- ❖ **Doctoral dissertations and Master's Theses :**
210. Anne-Laure Ser Duncan, **Le contrôle dans la relation client-fournisseur à l'international**, Thèse de doctorat, Université de Pau et des Pays, 2008.
 211. Benyamina, Abbes, **La contribution de l'audit financier à l'amélioration de la qualité du reporting des entreprises algériennes**, Thèse de doctorat, Université Djillali Liabes de Sidi Bel-Abbès, 2021.
 212. ESCAFFRE, **De la pertinence de l'information ,contribution a l'analyse des interaction entre la doctrine comptable et la recherche positive**, université dangers, 2012.
 213. Guermazi, Imène Gharbi, **Apport informationnel des normes comptables bancaires tunisiennes**, Thèse de doctorat, Université de la Manouba, 2010.
 214. Heil, D., **The Influence of the Auditor on the Earnings Quality of Their Clients**, Master's Thesis, Erasmus University, 2012.
 215. Jonas Spohr, **Essays on Earnings Management**, Ekonomi och Samhalle, N 153, Finland, 2005.

216. Olivier Herrbach, **Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier**, Thèse de doctorat, Université Toulouse I, 2000/2001.
217. Ramorwa, B.P., **Corporate Payout Policy in South Africa: Have Share Repurchases Replaced Cash Dividends?**, University of Witwatersrand, 2011.

❖ **Conferences & Working Papers :**

218. Choi, Jong-Hag., Kim, Chansog., Kim, Jeong-Bon., & Zang, Yoonseok. **Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing**, Working Paper, SSRN, 2009.
219. Makram Chemingui & Benoit Pigé, **La Qualité de l'Audit – Analyse Critique et Proposition d'une Approche d'Évaluation**, Congrès des Normes et Mondialisation, Université de Franche-Comté, Besançon, France, 2004.
220. Piot, C., & Janin, R, **Audit Quality and Earnings Management in France**. SSRN Working Paper, 2005.
221. Riadh Manita & Makram Chemangui, **Les Approches d'Évaluation et les Indicateurs de Mesure de la Qualité d'Audit**, 28e Congrès Comptabilité et Environnement, Association Francophone de Comptabilité, Paris, 2007.
222. Roychowdhury, S, **Management of Earnings through the Manipulation of Real Activities That Affect Cash Flow from Operations**, Working Paper, Sloan School of Management, 2003.
223. Sarens G., Abdolmohhamadi M.J., Agency Theory as a Predictor of the Size of the Internal Audit Function in Belgian Companies, Paper presented at the Annual Congress of European Accounting Association, Lisbon, 2007.
224. Shahriar et al., **An Evaluation of PLS-Based Complex Models**, Conference AIS eLibrary, 2011.

❖ **Websites :**

225. Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC), <https://www.cn-cncc.dz/>
226. International Standard on Auditing (ISA) 240, The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements, 2016. <https://www.iaasb.org/standards-pronouncements?language=399&page=3>
227. Pearson Correlation, Science Direct, <https://www.sciencedirect.com/topics/computer-science/pearson-correlation>
228. Sidjilcom (CNRC Algérie), <https://sidjilcom.cnrc.dz/ar/web/sidjilcom>

قائمة الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم



جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية والتسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
استبيان



سيدي (ة) الكريم (ة):

السلام عليكم
في إطار إتمام الدراسة الميدانية الخاصة بأطروحة دكتوراه موسومة ب: "دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة الإفصاح المالي ضمن القوائم المالية -دراسة ميدانية " يشرفنا أن نضع بين أيديكم هذه الاستبانة لدراسة آرائكم حول هذا الموضوع.
لذا يسعدنا اختياركم ضمن عينة البحث للإجابة على مختلف العبارات بتمعن ومصادقية وموضوعية ، علما أن اجابتم ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط ونعلمكم أننا ملزمون بالحفاظ على سرية المعلومات.
الباحثة: موسوني نور الهدى

القسم الأول: البيانات الشخصية

الخاصية	توزيع الخاصية
السن	☐ أقل من 30 سنة ☐ من 30-40 سنة ☐ من 40-50 سنة ☐ أكثر من 50 سنة
المؤهل العلمي	☐ ليسانسان ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ آخر
المسمى الوظيفي	☐ خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐ محاسب ☐ مدقق داخلي
الخبرة	☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5-10 سنوات ☐ من 11 سنة-15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة
اسم الشركة	

القسم الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: تحديد مدى كفاءة واستقلالية التدقيق الخارجي (القانوني)

رقم	العبارة	غير مطبق بشدة	غير مطبق	محايد	مطبق	مطبق بشدة
	البعد الأول: الكفاءة التقنية					
01	التحقق بدقة من فواتير الشراء والبيع خاصة في الصفقات التي تتم مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة (مثل الشركات التابعة والزميلة					
02	التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست وهمية.					
03	التحقق من طبيعة الأعباء (رأسمالية أو تشغيلية) ودقة تصنيفها، مع التأكد من استيفائها شروط الرسملة، مثل تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية كتحسينات المباني، تطوير البرمجيات، أو نفقات البحث والتطوير					
04	التحقق من تأثير نتيجة الأنشطة غير المستمرة (مثل إغلاق خط إنتاجي) على مستوى الأرباح					
05	استبعاد إيرباح البنود غير العادية والاستثنائية لتحديد الربح التشغيلي بدقة					
06	فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للمخزون من خلال المعاينة المادية.					
07	التحقق من طرق تقييم المخزون والبحث في أسباب تغير هذه الطرق.					
08	التحقق من طرق حساب قسط الإهلاك، والبحث في أسباب تغيير طرق الإهلاك					

					استبعاد النقدية المقيدة عند حساب نسب السيولة لقياس السيولة الفعلية.	09
					التحقق من عدم استخدام قروض طويلة الأجل لتسديد قروض قصيرة الأجل	10
					إعادة إعداد جدول حساب النتائج للتأكد من نتيجة النشاط التشغيلي	11

					البعد الثاني: الاستقلالية	
					رفض قبول مهمة التدقيق في حالة اكتشاف عوامل تهدد استقلالية المدقق الخارجي	12
					إعداد برنامج التدقيق دون تدخل من الإدارة في تحديد نطاق عملية التدقيق	13
					إمكانية الاطلاع على جميع السجلات والدفاتر المحاسبية	14
					تحديد أتعاب التدقيق عند بداية المهمة	15
					الإبلاغ عن وجود انحرافات جوهرية للإدارة العليا	16
					عدم وجود تأثير أو ضغط خارجي على رأي المدقق	17
					القيام بالتغيير الدوري للمدقق الخارجي (التدقيق القانوني) بعد إتمام عهدتين أو أقل من ذلك	18
					وجود لجنة للتدقيق في المؤسسات محل التدقيق تضمن استقلالية المدقق الخارجي وتساعد على التنسيق بينه وبين المدقق الداخلي	19

المحور الثاني: تحديد ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية REM المستخدمة من قبل الشركات.

رقم	العبارة	غير ممارس بشدة	غير ممارس	محايد	ممارس	ممارس بشدة
20	زيادة المبيعات بشكل كبير مقارنة بالسنوات السابقة من خلال منح تخفيضات في توقيتات غير اعتيادية، أو زيادة التسهيلات الائتمانية					
21	زيادة حجم الإنتاج بدون زيادة فعلية في الطلب بهدف تخفيض نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة وبالتالي تخفيض تكلفة المبيعات الظاهرة في القوائم المالية					
22	تخفيض النفقات الاختيارية مثل (أعباء الدعاية والإعلان، مصاريف البحث والتطوير...)					
23	تسريع أو تأجيل تنفيذ المشاريع الاستثمارية بهدف تخفيض أو زيادة الأرباح في سنة معينة					
24	تأخير سداد مستحقات الموردين لتحسين التدفقات النقدية قصيرة الأجل وإظهار سيولة أفضل					

المحور الثالث: تحديد مدى تطبيق جودة الإفصاح المالي في الشركات.

رقم	العبارة	غير مطبق بشدة	غير مطبق	محايد	مطبق	مطبق بشدة
	البعد الأول: اعتمادا على الخائص النوعية للمعلومة المالية					
25	إفصاح شامل عن المعلومات لتوجيه المستخدم في اتخاذ القرار					
26	الإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالفرص والمخاطر (في الملحق)					
27	توفر التقارير المالية السنوية على خاصية التغذية العكسية للأحداث والمعاملات السابقة.					
28	شرح تفصيلي بالأرقام والجداول والرسوم البيانية، مع شرح منفصل لكل بند على حدى					
29	الإفصاح بشكل متوازن عن الأحداث اللاحقة لإقفال القوائم المالية (الإيجابية) التي هي في صالح المؤسسة و(السلبية) التي هي في غير صالحها.					
30	نشر معلومات حول مدى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الشركة.					
31	تقديم شرح في الملحق حول مبررات استخدام كل تقدير محاسبي مع التوضيح بالأرقام والنسب					
32	شرح شامل لأسباب تغيير السياسات المحاسبية (طرق الإهلاك، طرق تقييم المخزون					
33	إمكانية مقارنة نتائج السنة الحالية مع السنوات السابقة من خلال إدراج نتائج					

					السنة السابقة في القوائم المالية للسنة الحالية	
					إمكانية مقارنة نتائج المؤسسة مع نتائج الشركات الأخرى المنافسة أو الناشطة في نفس القطاع	34
					نشر التقرير السنوي بطريقة منظمة وواضحة تتضمن القوائم المالية والإيضاحات الموجودة في الملاحق	35
					المصطلحات المحاسبية مشروحة بشكل وافي ومقدمة بشكل واضح ومعبرة عما تم افتراضه	36
					توضيح المحتوى المعلوماتي لمستخدمي القوائم المالية من خلال الجداول والأشكال والرسوم البيانية (الأعمدة والدوائر النسبية).	37
					الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية خلال آجال منتظمة ومنصوص عليها قانونيا	38
					إمكانية حصول المساهمين وأصحاب المصالح على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ قراراتهم، وضمان معاملة مساوية لهم في ذلك.	39

					البعد الثاني: اعتمادا على الالتزام ببعض معايير المحاسبة IAS التي تم اعتمادها في SCF كمرجع	
					إعداد وعرض القوائم المالية بطريقة منظمة تتضمن الميزانية، جدول حساب النتائج، قائمة التدفقات النقدية، وقائمة	40

					التغيرات في حقوق الملكية، مع الإفصاحات الضرورية (IAS 01)	
					الإفصاح عن المعاملات والعمليات المالية التي تتم بالعملة الأجنبية، بما في ذلك كيفية تحويلها وإعادة تقييمها في القوائم المالية (IAS21)	41
					الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة وأي تغييرات أو تصحيحات جوهرية عند إعداد القوائم المالية IAS " 08	42
					الإفصاح عن الأحداث الهامة التي تحدث بعد تاريخ إعداد القوائم المالية والتي قد تؤثر على المركز المالي أو نتائج الأعمال IAS10	43
					الاعتراف بالإيرادات عند تحقيقها المعيار (IAS 18)	44
					الإفصاح عن المخصصات والالتزامات المحتملة، مثل الدعاوى القضائية، التعويضات المستقبلية، أو أي التزامات غير مؤكدة قد تؤثر على القوائم المالية IAS 37	45
					الإفصاح عن المعاملات والعلاقات المالية مع الأطراف ذات العلاقة، مثل الشركات التابعة أو المساهمين الرئيسيين أو المديرين التنفيذيين IAS 24	46
					الإفصاح عن الأصول الثابتة من حيث طريقة احتساب تكلفتها، إهلاكها، وإعادة تقييمها عند الضرورة حسب المعيار IAS 16	47

					الإفصاح عن الأصول غير الملموسة، مثل العلامات التجارية، براءات الاختراع، البرمجيات، وحقوق الامتياز، من حيث تكلفتها، إهلاكها أو انخفاض قيمتها (المعيار IAS 38)	48
					الإفصاح عن الأدوات المالية مثل القروض، الاستثمارات، وحسابات الذمم المدينة، من حيث تصنيفها، قياسها، ومعالجة أي خسائر ائتمانية متوقعة المعيار (IAS 39)	49

شكرا على تعاونكم

الملحق رقم 02: قائمة شركات المساهمة التي شملتها الدراسة الميدانية

الرقم	اسم الشركة
01	CIAM SPA
02	INATEL SPA
03	LONALAIT SPA
04	MANTAL SPA
05	SOGERHWIT TLM SPA
06	SOITEX SPA
07	SOREMEP SPA
08	SEROR SPA
09	STARR SPA

الملحق رقم 03: قائمة الأساتذة محكمي الإستبيان

اسم المحكم	الرتبة	جامعة الانتماء
حمادي مليكة	أستاذ محاضر "أ"	جامعة جيلالي ليايس - سيدي بلعباس -
حبشي فادية	أستاذ محاضر "أ"	جامعة عين تموشنت - بلحاج بوشعيب -
رافع نور الدين	أستاذ محاضر "أ"	جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعرييج -

الملحق رقم (04): اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
التدقيق الخارجي	,094	111	,018	,921	111	,000
ادارة الارباح	,083	111	,059	,981	111	,108
جودة الافصاح المالي	,135	111	,000	,914	111	,000

a. Lilliefors Significance Correction

الملحق رقم (05): نتائج خصائص العينة

		العمر			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اقل من 30 سنة	10	9,0	9,0	9,0
	من 30 الى 40 سنة	44	39,6	39,6	48,6
	من 41 الى 50 سنة	40	36,0	36,0	84,7
	اكثر من 50 سنة	17	15,3	15,3	100,0
	Total	111	100,0	100,0	

		المؤهل_العلمي			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	32	28,8	28,8	28,8
	ماستر	63	56,8	56,8	85,6
	ماجستير	1	,9	,9	86,5
	دكتوراه	6	5,4	5,4	91,9
	اخرى	9	8,1	8,1	100,0
	Total	111	100,0	100,0	

المسمى_الوظيفي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	خبير محاسبي	8	7,2	7,2	7,2
	محافظ حسابات	34	30,6	30,6	37,8
	محاسب	59	53,2	53,2	91,0
	مدقق داخلي	10	9,0	9,0	100,0
	Total	111	100,0	100,0	

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اقل من 5 سنوات	15	13,5	13,5	13,5
	من 5 الى 10 سنوات	29	26,1	26,1	39,6
	من 11 الى 15 سنة	24	21,6	21,6	61,3
	اكثر من 15 سنة	43	38,7	38,7	100,0
	Total	111	100,0	100,0	

الملحق رقم (06) نتائج اتجاه العينة نحو محاور الدراسة

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q1	111	1	5	4,18	,822
Q2	111	1	5	4,28	,916
Q3	111	1	5	3,88	,817
Q4	109	1	5	3,45	1,004
Q5	110	1	5	3,55	,915
Q6	111	1	5	4,38	,853
Q7	110	1	5	4,05	,882
Q8	111	1	5	4,05	,933
Q9	110	1	5	3,38	,986
Q10	111	1	5	3,46	1,051
Q11	109	1	5	3,72	,924
Valid N (listwise)	105				

DESCRIPTIVES VARIABLES=Q12 Q13 Q14 Q15 Q16 Q17 Q18 Q19
/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q12	111	1	5	3,86	1,052
Q13	110	1	5	3,79	,968

Q14	109	1	5	4,31	,836
Q15	111	1	5	3,88	,979
Q16	110	1	5	4,01	,883
Q17	111	1	5	3,77	1,006
Q18	111	1	5	4,06	1,003
Q19	111	1	5	3,52	1,086
Valid N (listwise)	108				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q20	111	1	5	3,46	,912
Q21	110	1	5	3,28	,940
Q22	111	1	5	3,43	1,006
Q23	111	1	5	3,37	1,008
Q24	111	1	5	3,53	1,052
Valid N (listwise)	110				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q25	111	1	5	3,53	1,016
Q26	111	1	5	3,38	1,062
Q27	111	1	5	3,51	,761
Q28	111	1	5	3,63	,933
Q29	111	1	5	3,59	,957
Q30	111	1	5	3,18	,983
Q31	111	1	5	3,54	,980
Q32	110	1	5	3,64	,984
Q33	111	1	5	4,05	,743
Q34	111	1	5	3,03	1,148
Q35	111	1	5	3,81	,879
Q36	111	1	5	3,72	,906
Q37	110	1	5	3,67	,940
Q38	111	1	5	4,06	,717
Q39	111	1	5	3,80	,829
Valid N (listwise)	109				

DESCRIPTIVES VARIABLES=Q54 Q55 Q56 Q57 Q58 Q59 Q60 Q61 Q62 Q63
/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q54	111	1	5	4,03	,847
Q55	110	1	5	3,73	,947
Q56	110	1	5	3,67	,930
Q57	111	1	5	3,62	,963
Q58	111	1	5	3,65	,950
Q59	108	1	5	3,65	,998
Q60	111	1	5	3,68	,934
Q61	109	1	5	3,82	,841
Q62	111	1	5	3,69	,932
Q63	111	1	5	3,68	,992
Valid N (listwise)	104				

الملحق رقم(07) متوسطات محاور الدراسة

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
الكفاءة التقنية	111	1,18	5,00	3,8550	,59787
الاستقلالية	111	1,00	5,00	3,9008	,66715
ادارة الارباح بالانشطة الحقيقية	111	1,00	5,00	3,0000	,699
الخصائص النوعية	111	1,00	5,00	3,6101	,62653
الالتزام ببعض المعايير المحاسبية	111	1,00	5,00	3,7208	,76420
Valid N (listwise)	111				

الملحق رقم(08) نتائج مؤشر معامل التحميل FL: بعد حذف العبارات

Outer loadings - Matrice					
	1-1-الكفاءة التقنية	1-التدقيق الخارجي	2-1-الاستقلالية	2-إدارة الأرباح	3- جودة الإفصاح المالي
A02	0,801				
A03	0,829				
A05	0,717				
A12			0,848		
A13			0,734		
A16			0,834		
A17			0,730		
B16					0,790
B17					0,859
B18					0,878
B19					0,779
B20					0,782
B21					0,799
B22					0,755
B23					0,884
B24					0,805
B25					0,834
C20				0,858	
C21				0,762	
C23				0,705	
Q12		0,889			
Q16		0,890			

الملحق رقم(09) نتائج مؤشر الفاكرومباخ و AVE و CR:

Construct reliability and validity - Overview [Zoom \(117%\)](#) [Copy to Excel](#) [Copy to R](#)

	Cronbach's alpha	Composite reliability (rho_a)	Composite reliability (rho_c)	Average variance extracted (AVE)
ادارة الارياح	0,669	0,803	0,850	0,740
الاستقلالية	0,802	0,842	0,868	0,622
التدقيق الخارجي	0,736	0,736	0,883	0,791
الكفاءة التقنية	0,685	0,697	0,826	0,614
جودة الإفصاح المالي	0,945	0,953	0,953	0,669

الملحق رقم(10): نتائج معامل فورلان

Discriminant validity - Fornell-Larcker criterion [Zoom \(117%\)](#) [Copy to Excel](#) [Copy to R](#)

	ادارة الارياح	الاستقلالية	التدقيق الخارجي	الكفاءة التقنية	جودة الإفصاح المالي
ادارة الارياح	0,860				
الاستقلالية	0,182	0,789			
التدقيق الخارجي	0,219	0,946	0,889		
الكفاءة التقنية	0,247	0,511	0,480	0,783	
جودة الإفصاح المالي	0,173	0,443	0,378	0,401	0,818

الملحق رقم(11): نتائج معامل الارتباط

R-square - Overview

	R-square	R-square adjusted
ادارة الارياح	0,033	0,026
جودة الإفصاح المالي	0,701	0,697

الملحق رقم(12): نتائج معامل قوة التأثير

f-square - Matrice

	ادارة الارياح	التدقيق الخارجي	جودة الإفصاح المالي
ادارة الارياح			0,000
التدقيق الخارجي	0,092		0,491
جودة الإفصاح المالي			

الملحق رقم(13): نتائج مؤشر جودة المطابقة

Construct cross-validated communality - Total

	SSO	SSE	Q ² (= 1-SSE/BSP)
ادارة الارياح	222,000	165,980	0,252
التدقيق الخارجي	2.109,000	1.538,217	0,271
جودة الإفصاح المالي	1.110,000	473,892	0,573

الملحق رقم(14): نتائج اختبار الفرضيات

Path coefficients - Mean, STDEV, T values, p values

	Original sample (O)	Sample mean (M)	Standard deviation (STDEV)	T statistics (O/STDEV)	P values
ادارة الارياح -> جودة الإفصاح المالي	0,094	0,099	0,133	0,708	0,479
التدقيق الخارجي -> ادارة الارياح	0,219	0,220	0,139	1,569	0,117
التدقيق الخارجي -> الاستقلالية	0,946	0,949	0,006	161,184	0,000
التدقيق الخارجي -> الكفاءة التقنية	0,480	0,484	0,087	5,521	0,000
التدقيق لخارجي -> جودة الإفصاح المالي	0,357	0,356	0,136	2,632	0,009

الملحق رقم (15) نتائج اختبار فرضية الوسيط.

Specific indirect effects - Mean, STDEV, T values, p values					
	Original sample (O)	Sample mean (M)	Standard deviation (STDEV)	T statistics (O/STDEV)	P values
التدقيق الخارجي - إدارة الأرباح - جودة الانصاف المالي	0,021	0,026	0,039	0,530	0,596

الملحق رقم (16) نتائج اختبار فرضيات الفروق

Kruskal-Wallis Test

Ranks			
	التدقيق الخارجي	N	Mean Rank
العمر	1,00	1	31,50
	2,00	4	59,13
	3,00	58	54,48
	4,00	46	55,80
	Total	109	

Test Statistics^{a,b}

العمر	
Kruskal-Wallis H	,749
df	3
Asymp. Sig.	,862

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: التدقيق

الخارجي

NPar Tests

Kruskal-Wallis Test

Ranks

المؤهل_العلمي	N	Mean Rank
التدقيق الخارجي		
ليسانس	32	58,91
ماستر	63	56,02
ماجستير	1	102,00
دكتوراه	6	41,42
اخرى	9	50,17
Total	111	

Test Statistics^{a,b}

التدقيق الخارجي	
Kruskal-Wallis H	3,837
df	4
Asymp. Sig.	,428

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: المؤهل_العلمي

Kruskal-Wallis Test

Ranks

المسمى_الوظيفي	N	Mean Rank
التدقيق الخارجي		
خبير محاسبي	8	76,88
محافظ حسابات	34	61,68
محاسب	59	50,10
مدقق داخلي	10	54,80
Total	111	

Test Statistics^{a,b}

التدقيق الخارجي	
Kruskal-Wallis H	6,429
df	3
Asymp. Sig.	,093

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: المسمى_الوظيفي

Kruskal-Wallis Test

Ranks

الخبرة	N	Mean Rank
التدقيق الخارجي		
أقل من 5 سنوات	15	54,93
من 5 إلى 10 سنوات	29	61,90
من 11 إلى 15 سنة	24	52,06
أكثر من 15 سنة	43	54,59
Total	111	

Test Statistics^{a,b}

التدقيق الخارجي	
Kruskal-Wallis H	1,434
df	3
Asymp. Sig.	,698

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: الخبرة

NPAR TESTS

/K-W=X BY 1 4) العمر)
/MISSING ANALYSIS.

Kruskal-Wallis Test

Ranks

العمر	N	Mean Rank
التدقيق الخارجي		
أقل من 30 سنة	10	46,20
من 30 إلى 40 سنة	44	54,78
من 41 إلى 50 سنة	40	59,83
أكثر من 50 سنة	17	55,91
Total	111	

Test Statistics^{a,b}

التدقيق الخارجي	
Kruskal-Wallis H	1,558
df	3
Asymp. Sig.	,669

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: العمر

Kruskal-Wallis Test

Ranks		N	Mean Rank
العمر			
ادارة الارباح	اقل من 30 سنة	10	72,65
	من 30 الى 40 سنة	44	56,61
	من 41 الى 50 سنة	40	51,21
	اكثر من 50 سنة	17	55,88
	Total	111	

Test Statistics^{a,b}

ادارة الأرباح	
Kruskal-Wallis H	3,581
df	3
Asymp. Sig.	,310

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: العمر

Kruskal-Wallis Test

Ranks		N	Mean Rank
المؤهل_العلمي			
ادارة الارباح	ليسانس	32	48,89
	ماستر	63	57,52
	ماجستير	1	1,00
	دكتوراه	6	80,83
	اخرى	9	60,17
	Total	111	

Test Statistics^{a,b}

ادارة الأرباح

Kruskal-Wallis H	8,354
df	4
Asymp. Sig.	,079

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: المؤهل_العلمي

NPAR TESTS

/K-W=y BY 1 4) المسمى_الوظيفي)
/MISSING ANALYSIS.

Kruskal-Wallis Test

Ranks

المسمى_الوظيفي	N	Mean Rank
ادارة الأرباح		
خبير محاسبي	8	67,69
محافظ حسابات	34	55,60
محاسب	59	56,95
مدقق داخلي	10	42,40
Total	111	

Test Statistics^{a,b}

ادارة الأرباح

Kruskal-Wallis H	2,900
df	3
Asymp. Sig.	,407

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable:

المسمى_الوظيفي

Kruskal-Wallis Test

Ranks

العمر	N	Mean Rank
جودة الإفصاح المالي		
أقل من 30 سنة	10	54,70
من 30 إلى 40 سنة	44	55,11

من 41 الى 50 سنة	40	57,98
اكثر من 50 سنة	17	54,41
Total	111	

Test Statistics^{a,b}

جودة الإفصاح المالي	
Kruskal-Wallis H	,242
Df	3
Asymp. Sig.	,971

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: العمر

NPAR TESTS

/K-W=t BY 1 5) المؤهل_العلمي)
/MISSING ANALYSIS.

Kruskal-Wallis Test

Ranks			
المؤهل_العلمي	N	Mean Rank	
جودة الافصاح المالي	ليسانس	32	58,94
	ماستر	63	57,47
	ماجستير	1	108,00
	دكتوراه	6	27,50
	أخرى	9	48,50
	Total	111	

Test Statistics^{a,b}

جودة الإفصاح المالي	
Kruskal-Wallis H	8,211
Df	4
Asymp. Sig.	,084

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: المؤهل_العلمي

NPAR TESTS

/K-W=t BY 1 4) المسمى_الوظيفي)
/MISSING ANALYSIS.

Kruskal-Wallis Test

Ranks			
	المسمى_الوظيفي	N	Mean Rank
جودة الإفصاح المالي	خبير محاسبي	8	47,94
	محافظ حسابات	34	62,19
	محاسب	59	50,77
	مدقق داخلي	10	72,25
	Total	111	

Test Statistics^{a,b}

جودة الإفصاح المالي	
Kruskal-Wallis H	5,874
Df	3
Asymp. Sig.	,118

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: المسمى_الوظيفي

NPAR TESTS

/K-W=t BY 1 4) (الخبرة)
/MISSING ANALYSIS.

Kruskal-Wallis Test

Ranks			
	الخبرة	N	Mean Rank
جودة الإفصاح المالي	أقل من 5 سنوات	15	54,83
	من 5 إلى 10 سنوات	29	63,03
	من 11 إلى 15 سنة	24	54,00
	أكثر من 15 سنة	43	52,78
	Total	111	

Test Statistics^{a,b}

جودة الإفصاح المالي

Kruskal-Wallis H	1,931
df	3
Asymp. Sig.	,587

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: الخبرة

الحمد لله