

أثر التحقيق المحاسبي على ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال الجزائرية
- دراسة تطبيقية لعينة من المؤسسات الاقتصادية في الجنوب الشرقي الجزائري للفترة (2017-2022) -
The Impact of Accounting Investigation on Earnings Management Practices in the Algerian Business
Environment - A Case Study of a Sample of Economic Institutions in the Southeast for the Period (2017-2022) -

سمير بن الشيخ^{1*}، بدر الزمان حمقاني²

¹ جامعة قاصدي مرباح، ورقلة (الجزائر) (Bencheikh.samir@gmail.com)

² جامعة قاصدي مرباح، ورقلة (الجزائر) (Belzamane@gmail.com)

تاريخ الاستلام: 2025/04/19؛ تاريخ القبول: 2025/05/13؛ تاريخ النشر: 2025/06/01

ملخص: هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أثر إحدى أشكال الرقابة الجبائية وهي التحقيق المحاسبي على ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال الجزائرية، حيث قمنا بدراسة مقارنة لسلوك مؤسسات عينة الدراسة التي خضعت لتحقيق المحاسبي و عليه تم قياس مدى ممارستها لإدارة الأرباح خلال فترتين زمنيتين متساويتين قياس ممارسات ادارة الارباح قبل خضوعها لتحقيق المحاسبي و بعد خضوعها، ولهذا الغرض تم الدراسة على عينة مكونة من 06 ستة مؤسسات ناشطة في الجنوب الشرقي حيث تضمنت 36 مشاهدة خلال فترة الدراسة الممتدة بين (2017-2022)، حيث تم اختيار نموذج كوثاري (Kothari & all, 2005) لقياس ممارسات إدارة الأرباح، حيث توصلت الدراسة الى وجود مؤشرات جوهرية على ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الاعمال الجزائرية خلال الفترتين محل الدراسة، ثانيا وجود أثر لتحقيق المحاسبي بشكل واضح على ممارسات إدارة الأرباح على عينة الدراسة.

الكلمات المفتاح: إدارة أرباح، رقابة جبائية، تحقيق محاسبي، مرونة محاسبية.

تصنيف JEL: M42.

Abstract: This study aimed to highlight the impact of one of the forms of tax control, namely the accounting investigation, on earnings management practices in the Algerian business environment. We conducted a comparative study of the behavior of the sample institutions that were subjected to the accounting investigation, and accordingly, the extent of their practice of earnings management was measured during two equal time periods, measuring earnings management practices before and after being subjected to the accounting investigation. For this purpose, the study was conducted on a sample of 6 active institutions in the southeast, which included 36 observations during the study period extending between (2017-2022). The Kothari model (2005, Kothari & all) was chosen to measure earnings management practices, as the study concluded that there are substantial indicators of earnings management practices in the Algerian business environment during the two periods under study, and secondly, that there is a clear impact of the accounting investigation on earnings management practices on the study sample.

Keywords: Earnings Management, Tax Control, Accounting Investigation, Accounting Flexibility.

Jel Classification Codes: M42.

I- تمهيد :

كانت ولا زالت ظاهرة إدارة الأرباح دائماً قضية ساخنة في نظرية المحاسبة، والتي تشمل بشكل أساسي إدارة الأرباح المستحقة وإدارة الأرباح الحقيقية، تعني إدارة الأرباح المستحقة التلاعب بالمعلومات المحاسبية بشكل أساسي من خلال اختيار السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية؛ تتلاعب إدارة الأرباح الحقيقية بمستوى الأرباح من خلال التأثير على تدفق المنافع الاقتصادية الداخلة والخارجة من خلال ترتيبات المعاملات الحقيقية. تستخدم الشركات إدارة الأرباح المستحقة والحقيقية بالتبادل للتلاعب بالأرباح (Luo, 2022)

كما ان تطور بيئة الأعمال الجزائرية بشكل ملحوظ خلال العقود الأخيرة، حيث أصبح التركيز على الأداء المالي قصير الأجل أكثر حدة، وتزايدت الضغوط على الشركات لتحقيق أهداف محددة، هذا الضغط المتزايد، جنباً إلى جنب مع ضعف بعض الأنظمة الرقابية، وتزايد تعقيد المعاملات التجارية، ساهم في انتشار الممارسات اللاأخلاقية والتلاعبات المحاسبية، إن فهم هذه التطورات السياقية أمر بالغ الأهمية لفهم دوافع الشركات لممارسة إدارة الأرباح، ولتقييم فعالية الآليات الرقابية المصممة لكبح جماح هذه الممارسات.

يُعد التحقيق المحاسبي أداة رقابية دقيقة باعتبارها شكلاً من أشكال الرقابة الجبائية التي تعتمدها الإدارة الجبائية للثبوت من صحة وشفافية المعطيات المالية التي تُقدّمها المؤسسات. ويكتسي هذا التحقيق أهمية خاصة في ظل انتشار ممارسات التهرب الجبائي والتلاعبات المحاسبية، وعلى رأسها إدارة الأرباح. فالمؤسسات قد تلجأ إلى أساليب محاسبية اصطناعية لتعديل نتائجها المالية بشكل يخدم مصالحها، سواء لتقليل العبء الضريبي أو لتحسين صورتها المالية أمام المستثمرين؛ ومن خلال الفحص العميق للوثائق المحاسبية والموازنات والعمليات المالية، يُمكن للمحققين كشف الانحرافات عن المعايير المحاسبية، بذلك، يسهم التحقيق المحاسبي في التصدي لممارسات التي تهدف إلى تضليل الإدارة الجبائية وتقويض العدالة الضريبية؛ ومن هذا المنطلق، تتعزز أهمية هذا التحقيق كآلية فاعلة لضمان الشفافية المالية وتكافؤ الفرص بين المؤسسات.

I-1 إشكالية الدراسة : حددت إشكالية البحث فيما يلي :

ما مدى تأثير التحقيق المحاسبي على ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال الجزائرية؟

حتى تتمكن من الإجابة على الإشكالية الرئيسية للدراسة سنطرح مجموعة من التساؤلات الفرعية المنبثقة منها والمتمثلة في :

- هل توجد مؤشرات جوهرية بشيوع ممارسة إدارة الأرباح في بيئة الأعمال الجزائرية؟
- هل توجد مؤشرات جوهرية على أثر التحقيق المحاسبي على ممارسات إدارة الأرباح؟

ولإحاطة بهذا الموضوع الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مفهوم التحقيق المحاسبي في التشريع الجبائي الجزائري وحدوده؟
- ما مفهوم إدارة الأرباح ودوافعها أو مداخلها في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي في بيئة الأعمال الجزائرية؟

I-2 فرضيات الدراسة : لمعالجة إشكالية البحث التي تم طرحها اعتمدنا على بعض الفرضيات صفرية والتي نلخصها في:

- لا توجد مؤشرات جوهرية بشيوع ممارسة إدارة الأرباح في بيئة الأعمال الجزائرية؛
- لا توجد مؤشرات جوهرية على أثر التحقيق المحاسبي على ممارسات إدارة الأرباح؛

I-3 أهمية البحث : في ظل ان التحولات المتسارعة في بيئة الأعمال، مدفوعة بالعولمة، والتقدم التكنولوجي، وزيادة المنافسة. هذه التحولات، رغم ما تحمله من فرص للنمو والتوسع، خلقت أيضاً تحديات جديدة أمام الشركات، تتطلب منها التكيف المستمر لضمان البقاء والازدهار. من أبرز هذه التحديات، بروز ممارسات "إدارة الأرباح" كآلية تسعى الشركات من خلالها للتأثير على التقارير المالية، بغية تلبية توقعات المساهمين، وتحسين الصورة العامة، أو تحقيق مكاسب شخصية للمديرين. هذه الممارسات، التي تتراوح بين الأساليب المشروعة التي تعتمد على المرونة في المعايير المحاسبية، إلى التلاعبات غير الأخلاقية التي قد تصل إلى الاحتيال المحاسبي، تمثل تهديداً خطيراً لموثوقية المعلومات المالية، وبالتالي لاستقرار الأسواق المالية والاقتصاد بشكل عام.

I-4 أهداف البحث : وهنا يتم إيجاز أهمها في توضيح :

- مفهوم التحقيق المحاسبي ومراحل سيره؛
- إبراز أهمية التحقيق المحاسبي كآلية لمحاربة الظواهر السلبية كتهرب الجبائي؛
- توضيح مفهوم إدارة الأرباح ودوافعها وأساليبها ونماذج قياسها في المؤسسة الاقتصادية.

I-5 الدراسات السابقة : تكتسب إدارة الأرباح، كمنهجية محاسبية معقدة، اهتماماً متزايداً في الأوساط الأكاديمية والمهنية على حد سواء. وتعكس هذا الأهمية الكم الهائل من الدراسات التي تناولت نماذج قياس هذه الممارسات، ساعية إلى فهم أبعادها وتأثيراتها على مختلف جوانب العملية المحاسبية والاقتصادية.

وبناءً على هذا الزخم البحثي، يهدف هذا المقال إلى استعراض مجموعة مختارة من هذه الدراسات الحديثة وذلك في سياق منهجي منظم وتفاعلي لتكرار الدراسات السابقة القديمة المتداولة، وصولاً إلى تحديد العلاقة بينها وبين الدراسة الحالية.

I-5-1 الدراسات التي تناولت إدارة الأرباح

دراسة (Azizah & Pujiono, 2021): هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الاختلافات في ممارسات إدارة الأرباح بين الشركات المدرجة في بورصة إندونيسيا (IDX) انطلاقاً من فرضية استغلال الإدارة لسياسات محاسبية محددة تناسب مع طبيعة الأصول في مختلف القطاعات الصناعية، استخدمت الدراسة نموذج جونز المعدل لتحديد مؤشرات إدارة الأرباح. ولتحليل الفروقات بين هذه المؤشرات، تم تطبيق تحليل التباين (ANOVA). شملت عينة الدراسة بيانات 450 شركة من ثمانية قطاعات صناعية مختلفة ضمن مؤشر كومباس 100 للأسهم للفترة 2015-2019. أظهرت النتائج وجود اختلافات جوهرية في أنماط إدارة الأرباح بين القطاعات الصناعية، مما يشير إلى أن ممارسات الإدارة تتكيف مع الخصائص الفريدة لكل قطاع. وبذلك، تؤكد الدراسة على أهمية فهم السياق الصناعي المحدد عند تقييم ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الإندونيسية.

دراسة (Luo, 2022): تدرس هذه الورقة البحثية تجريبياً تأثير تغيير تصنيف الأصول المالية في الصين من أربعة إلى ثلاثة تصنيفات على ممارسات إدارة الأرباح. تكشف النتائج عن تحول في أساليب التلاعب، حيث انخفض استخدام تصنيف وإلغاء الاعتراف بالأصول المالية بعد التغيير، بينما زاد التلاعب بقياس القيمة العادلة. علاوة على ذلك، تظهر الدراسة وجود ارتباط إيجابي قوي بين زيادة التلاعب بقياس القيمة العادلة ونسبة الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة في التسلسل الهرمي.

بناءً على هذه النتائج، توصي الدراسة المراجعين والهيئات التنظيمية بالتركيز على حجم الأصول المالية المحتفظ بها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، والتأكد من معقولية التسلسل الهرمي لقيمتها العادلة، وتقييم مدى ملاءمة تقنيات التقييم المستخدمة. كما تشير إلى أن معيار CAS22 المنقح، على الرغم من فعاليته في الحد من التلاعب بتصنيف وإلغاء الاعتراف بالأصول المالية، يستدعي مزيداً من الاهتمام بالعلاقة بين التسلسل الهرمي للقيمة العادلة وإدارة الأرباح المستحقة، وضرورة تعزيز الرقابة على إدارة الأرباح المستحقة بعد مراجعة معيار الأدوات المالية.

I-5-2 الدراسات التي تناولت الرقابة الجبائية وإدارة الأرباح

دراسة (سلطان، و إينينا، 2021): يتناول هذا المقال إشكالية رئيسية تتمثل في لجوء بعض الوحدات الاقتصادية إلى ممارسات وتطبيقات محاسبية وإدارية تفتقر إلى الشفافية والنزاهة، مما يؤثر سلباً على إعداد القوائم المالية. يهدف البحث إلى دراسة الفروق بين الربح الحاسبي والربح الضريبي، وتقييم الممارسات المحاسبية المهنية في ضوء احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية. كما يسعى لتحليل العوامل المؤثرة على الفحص الضريبي في الرقابة على الأرقام المحاسبية، وفحص مدى انتشار ظاهرة تمهيد الدخل.

يعتمد البحث على المنهج الوصفي الاستقرائي، ويخلص إلى نتائج من بينها بيان أثر خصائص لجان التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. يقدم البحث توصيات هامة، أبرزها زيادة فاعلية الفاحص الضريبي وتوعيته للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، مع التأكيد على ضرورة عدم استقلاليته ورفع كفاءته. يصب هذا كله في اتجاه تعزيز الشفافية والنزاهة في التقارير المالية.

دراسة (الزهراء، و سماش، 2018): تناقش الدراسة إشكالية مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الجزائر، ومدى نجاح الإصلاحات الجبائية الحكومية في هذا الصدد. يهدف البحث إلى إبراز دور الرقابة الجبائية كأداة رادعة وفعالة في مكافحة هذه الممارسات. واعتمدت الدراسة على بيانات مديرية الضرائب لولاية عنابة خلال الفترة 2016-2017، مستخدمة المنهج الوصفي والتحليلي. خلصت الدراسة إلى استمرار ممارسات إدارة الأرباح من قبل المؤسسات والشركات في الجزائر، وأن الإدارة الجبائية تعتمد على مؤشر التحصيل الضريبي كدليل على فعاليتها في الحد من هذه الممارسات، حيث يُعتبر التحسن في التحصيل دلالة على انخفاضها.

I-5-3 قراءة في الدراسات السابقة التي تناولت إدارة الأرباح : بشكل عام، تساهم هاتان الدراستان في فهم أعمق لموضوع إدارة

الأرباح من خلال تسليط الضوء على أهمية السياق التنظيمي والصناعي في تشكيل هذه الممارسات. تؤكد دراسة (Luo, 2022) على أهمية تقييم أثر التغييرات التنظيمية على سلوك الشركات، بينما تبرز الدراسة الإندونيسية الحاجة إلى تحليل ممارسات إدارة الأرباح في ضوء الخصائص الفريدة لكل قطاع.

I-5-4 قراءة في الدراسات السابقة التي تناولت الرقابة الجبائية : تسلط الدراستان المذكورتان، (سلطان وإينينا، 2021) و

(الزهراء وسماش، 2018)، الضوء على إشكالية إدارة الأرباح من قبل الوحدات الاقتصادية وتأثيرها على جودة التقارير المالية. تركز دراسة (سلطان وإينينا) على تحليل الفروقات بين الربح الحاسبي والضريبي، وتقييم الممارسات المحاسبية المهنية في ضوء احتياجات المستخدمين، وفحص

العوامل المؤثرة على الفحص الضريبي. وتؤكد الدراسة على دور لجان التدقيق في الحد من إدارة الأرباح وتوصي بتعزيز فاعلية الفاحص الضريبي وتوعيته.

أما دراسة (الزهراء وسماش) فتبحث في مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من إدارة الأرباح في الجزائر، وتقييم نجاح الإصلاحات الجبائية. تعتمد الدراسة على بيانات مديرية الضرائب وتخلص إلى استمرار ممارسات إدارة الأرباح، وأن الإدارة الجبائية تركز على مؤشر التحصيل الضريبي كمؤشر على فعاليتها في الحد من هذه الممارسات. تشير الدراساتان مجتمعتين إلى أهمية تعزيز الشفافية والزهارة في التقارير المالية من خلال تحسين آليات الرقابة المحاسبية والجبائية، ورفع كفاءة العاملين في هذا المجال.

I-6-6 التحقيق المحاسبي :

I-6-1 مفهوم التحقيق المحاسبي: التحقيق المحاسبي عرفته المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه إن التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريجات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة، يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، وهي مجمل العمليات التي ترمي إلى مراجعة محاسبة مؤسسة ما من خلال مقارنتها بعناصر الاستغلال وبالعناصر الخارجية بغية التحقيق في التصريجات الجبائية.

يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة. (منصوري و البركة ، 2019)

I-6-2 المرحلة التمهيدية او التحضيرية : دراسة تحليل جميع بيانات المعطيات الملف الجبائي انطلاقا من التسمية وعناوين الفروع والأنشطة الثانوية؛ فحص طبيعة النشاط الممارس والأنشطة الثانوية والنظام الجبائي الذي يخضع له الملف؛ مراقبة مختلف أنواع التصريجات التصريجات الدورية (الشهرية، الفصلية، السنوية..).

I-6-3 ضمانات وحقوق المكلفين بالضريبة الخاضعين لتحقيق : هذه الحقوق و الضمانات المنصوص عليها في احكام مواد 20 من

قانون الإجراءات الجبائية الجزائري و هي مفصلة كما يلي :

I-6-3-1 حق الاعلام المسبق بالتحقيق : يجب على الإدارة اعلام المكلف بالضريبة محل التحقيق عن طرق إشعار بالتحقيق في عين

المكان مع إمكانية الاستعانة بمستشار خلال التحقيق في المحاسبة قصد تتبع سير التحقيق، (يُذكر هذا الحق في الإشعار بالتحقيق) ؛

I-6-3-2 مدة تحقيق محدودة : لقد عمد المشرع الجزائري على تحديد مدة التحقيق وعدم تركها مفتوحة تفاديا لأي تجاوزات،

طبقا للمادة 20-5 من ق ا ج ؛

I-6-3-3 إعداد محضر معاينة : يجب أن تثبت نهاية أشغال التحقيق في المحاسبة عن طريق محضر؛

I-6-3-4 حق التبليغ بإعادة التقييم : عند توفر عناصر جديدة لإعادة التقييم يجب على الإدارة ان ترسل التبليغ بإعادة التقييم

مفصلا وواضحا يسمح بالاطلاع على نتائج التحقيق في المحاسبة؛ وبشكل يسمح بإعادة تشكيل قواعد فرض الضريبة أو في حالة رفض المحاسبة؛ ويرسل هذا التبليغ عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل بالاستلام؛

I-6-3-5 حق الرد: يوضع في متناول المكلف أجل 40 يوما لتقديم ملاحظاته أو قبول التسوية المقترحة كما يمكن للمكلف قبل

انقضاء هذا الأجل بعده طلب توضيحات شفوية حول محتوى التبليغ، بإمكان المكلف طلب التحكيم فيما يخص المسائل الفعلية والقانونية، وفضلا عن هذا، يحق له طلب المساعدة من طرف مستشار من اختياره.

I-7-1 الجوانب النظرية لإدارة الأرباح :

I-7-1-1 تعريفات ومفاهيم حول أداة الأرباح : تتعدد تعاريف إدارة الأرباح بتعدد وجهات النظر والمنطلقات الأكاديمية والمهنية.

ومع ذلك، يمكن إنجاز هذه التعاريف في كونها تمثل التدخل المتعمد من قبل الإدارة في عملية إعداد التقارير المالية بهدف التأثير على الأرباح المعلنة، بحيث تختلف تلك الأرباح عما كانت ستكون عليه في ظل تطبيق مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً بشكل محايد (Healy & Wahlen).

يتضمن هذا التعريف جوهر إدارة الأرباح، حيث يركز على عنصر "التدخل المتعمد"، فالأخطاء المحاسبية غير المتعمدة لا تدرج ضمن هذا المفهوم. أيضاً، يشير التعريف إلى أن هذا التدخل يهدف إلى تغيير الأرقام المعلنة، سواء بالزيادة أو النقصان، بما يخدم مصالح الإدارة أو الشركة؛

علاوة على ذلك، يوضح التعريف أن إدارة الأرباح تنتهك مبدأ الحياد والموضوعية في المحاسبة، حيث يتم التلاعب بالأرقام بدلاً من عكس الواقع المالي الحقيقي للشركة. ومن هنا تبرز الأهمية القصوى للرقابة والمراجعة لضمان الشفافية والزهارة في التقارير المالية، والحد من ممارسات إدارة الأرباح غير الأخلاقية أو غير القانونية.

I-7-2- دوافع إدارة الأرباح : تعتبر إدارة الأرباح ظاهرة معقدة تشغل حيزاً واسعاً من اهتمام الأكاديميين والمهنيين على حد سواء في مجال المحاسبة والمالية. ويمكن تعريفها بأنها التدخل المتعمد من قبل إدارة الشركة في عملية إعداد التقارير المالية بهدف تحقيق نتائج مالية محددة. وتتعدد دوافع إدارة الأرباح، ويمكن تصنيفها بشكل عام إلى ثلاثة أنواع رئيسية: الدوافع التنظيمية، والدوافع التعاقدية، والدوافع السوقية، يمكن إلقاء الضوء على هذه الدوافع الثلاثة مع تقديم نظرة موجزة حول كل منها؛

I-7-2-1 الدوافع التنظيمية : تنبع من داخل الشركة نفسها وتتعلق بأهداف الإدارة العليا ومصالحها الشخصية، فغالباً ما ترتبط مكافآت المديرين التنفيذيين بشكل مباشر بالأداء المالي للشركة، مما يخلق حافزاً قوياً للتلاعب بالأرباح لضمان تحقيق الأهداف المحددة وبالتالي الحصول على المكافآت المستحقة، كما قد تلجأ الإدارة إلى إدارة الأرباح لتجنب العقوبات أو التدخلات التنظيمية التي قد تنجم عن تحقيق أداء مالي ضعيف. بالإضافة إلى ذلك، قد تسعى الإدارة إلى تحقيق أهداف تنظيمية أخرى، مثل الحفاظ على الاستقلالية وتجنب الاستحواذ أو الدمج. (Fields & Fields, Thomas., Lys, T, 1995)؛

I-7-2-2 الدوافع التعاقدية تنشأ من العلاقات التعاقدية التي تربط الشركة بأطراف خارجية مختلفة. على سبيل المثال، قد تسعى الشركات إلى تضخيم الأرباح للحصول على قروض بنكية بشروط أفضل أو لتلبية متطلبات اتفاقيات الدين القائمة. كما أن الشركات التي لديها عقود مع الحكومة أو العملاء الرئيسيين قد تكون لديها دوافع لإدارة الأرباح لتلبية شروط هذه العقود أو لضمان تجديدها. علاوة على ذلك، قد تلجأ الشركات إلى إدارة الأرباح لتجنب انتهاك شروط التعاقدات مع الموردين أو الموظفين. (الداعور، & محمد، 2009)؛

I-7-2-3 الدوافع السوقية ترتبط بالرغبة في التأثير على تصورات المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين حول أداء الشركة وقيمتها. فغالباً ما تسعى الشركات إلى تضخيم الأرباح لزيادة أسعار أسهمها وجذب المزيد من الاستثمارات، كما قد تلجأ الشركات إلى إدارة الأرباح لتحسين سمعتها وصورتها العامة، خاصة في القطاعات التي تخضع لرقابة شديدة أو التي تعتمد على ثقة المستهلكين، إضافة إلى ذلك، قد تسعى الشركات إلى إدارة الأرباح للتغلب على منافسيها أو لتحقيق ميزة تنافسية في السوق؛ (Hervé Stolowy, 2003)

I-7-3 مداخل ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال الجزائرية : لم يتطرق النظام المحاسبي المالي (SCF) لموضوع إدارة الأرباح بصفة مباشرة ولكن على العموم أصبح يتسم بمرونة كبيرة مقارنة مع النظام (القديم المخطط الوطني المحاسبي PCN)، وهذا يرجع لكون العديد من مبادئه أستمدت من المعايير الدولية والتي جعلته يعتمد العديد من التغييرات والممارسات المحاسبية الجديدة التي لم تكن موجودة من قبل، فقد أصبحت محاسبة الالتزام أو التعهد، أو ما يسمى بالمحاسبة على أساس الاستحقاق تشكل أحد دعائم تطبيق النظام المحاسبي المالي، حسب ما أشارت إليه المادة (رقم 2) من المرسوم التنفيذي (8-156) بتاريخ 26 ماي 2008، المتضمن أحكام القانون (07-11)، عكس ما كان عليه المخطط المحاسبي الوطني، والذي يعتمد على ثبات الطرق المحاسبية، بالمقابل جاء النظام المحاسبي المالي بإمكانية التغيير بين العديد من السياسات المحاسبية، إضافة إلى الإعتماد على التقديرات المحاسبية والأحكام الشخصية لمعالجة بعض مكونات القوائم والتقارير المالية، مما يتيح المجال للتأثير على الأرباح المفصح عنها، (زرغون و شنين، 2017)

- **تقييم الأصول طويلة الأجل:** يتم الاعتماد في القياس وفق النظام المحاسبي المالي، بالاستناد إلى التكلفة التاريخية، القيمة العادلة، قيمة الإنجاز والقيمة النفعية، مما قد تستعمل هذه التقييمات للأصول كمدخل لإدارة الأرباح خاصة إذا استخدمت فيها التقديرات الشخصية ؛
- **طرق الإهلاك:** يتم احتساب أقساط الإهلاك وفق الطرق التالية: الإهلاك الخطي؛ على أساس وحدات الإنتاج؛ الإهلاك المتناقص؛ الإهلاك المتزايد، فالتلاعب بهذه الطرق والتغيير فيما بينها تظهر الفجوات المحاسبية في قيم الإهلاك بالتالي التأثير على القوائم المالية خاصة قيمة الأرباح. بما أن أقساط الإهلاك عبارة عن أعباء تدخل في حساب الربح والتي أصبحت تعتبر كمدخل من مداخل ممارسات إدارة الأرباح.
- **طرق تقييم المخزونات:** تقييم بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية، أما عند خروجها من المخازن باستخدام طريقة السدائل أولاً الصادر (FIFO) أولاً أو التكلفة الوسطية المرجحة كذلك التغيير بين هذه الطرق يشكل لنا الفجوات التي تؤثر على حساب الربح وبالتالي نعتبرها كذلك من مداخل إدارة الأرباح ؛
- **تكاليف الاقتراض:** تدرج تكاليف القروض في الحسابات كأعباء مالية مرتبطة بها، أو تدمج في تكلفة بناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة (أكثر من سنة مالية)، طبقاً للمعالجة المحاسبية البديلة المرخص بها؛
- **التقديرات الشخصية:** نجد أن النظام المحاسبي المالي فتح المجال للعديد من التقديرات الشخصية للإدارة والتي جعلتها تتلاعب بالأرباح وتوجهها. بما يحقق مصالحها والتي نذكر منها: تقدير العمر الافتراضي للتبنيات أو تقدير القيمة المتبقية، تقدير قيمة الأصل الثابت عند إعادة التقييم.

II - الطريقة والأدوات:

II-1-1-1 مجتمع وعينة الدراسة: لتحقيق و اختبار فرضيات الدراسة اخترنا لذلك مجتمع من المؤسسات الاقتصادية التي تنشط في قطاعات مختلفة في بيئة الأعمال الجزائرية حيث اخترنا أن تكون أغلب المؤسسات عبارة عن شركات ذات المسؤولية المحدودة والتي يتصف بعضها بأنها شركات عائلية حيث بلغ حجم العينة النهائي 06 شركة تتضمن 36 مشاهدا، وقد تم الاعتماد على القوائم المالية السنوية ؛ - توفر جميع القوائم المالية الضرورية لدراستنا والتي سنقوم بمعالجتها وتحليلها وهي الميزانية المالية (جدول الأصول وجدول الخصوم) وجدول حسابات النتائج، وتم جمع ذلك من موقع السجل التجاري " سجلكم " <https://sidjilcom.cnrc.dz> جدول رقم (1): يوضح تفاصيل حول عينة الدراسة.

النشاط	النطاق الجغرافي	العينة
أشغال البناء- الخدمات -إنتاج- فندقة	ورقلة - الوادي- غرداية	06 مؤسسة اقتصادية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معلومات كل شركة في موقع السجل التجاري " سجلكم " وموقع بورصة الجزائر.

II-1-2-1 قياس متغيرات الدراسة:

II-1-2-1-1 قياس إدارة الأرباح: لقد استخدمنا في هذه الدراسة نموذج (Kothari & al 2005) من خلال مايلي :

أ- الخطوة الأولى: حساب المستحقات الكلية (Total Accruals)؛

المستحقات الكلية = النتيجة الصافية - التدفقات النقدية التشغيلية

كذلك :

ب- **المستحقات الكلية = المستحقات غير الإختيارية + المستحقات الإختيارية؛**

$$RE_{it} = CFO_{it} + TAC_{it} \quad (03)$$

إذا نستطيع القول إن النتيجة الصافية = المستحقات الكلية + التدفقات النقدية التشغيلية؛

ج- **الخطوة الثانية:** تقدير المستحقات غير الإختيارية (Non-Discretionary Accruals) ؛

تتكون المستحقات الكلية أو تنقسم إلى نوعين من المستحقات:

مستحقات غير إختيارية: وهي مستحقات تنشأ خلال الدورة من التطبيق العادي والطبيعي للمبادئ المحاسبية الناتجة عن الأحداث الإعتيادية والمعاملات التي تقوم بها الشركة.

د- **الخطوة الثالثة:** حساب المستحقات الإختيارية (Discretionary Accruals)؛

$$DAC_{it} = TAC_{it} - NDAC_{it} \quad (02)$$

جدول الانحدار الخطي المتعدد لنموذج كوثاري، والذي من خلاله سوف نقوم باختبار الازدواج الخطي بين المتغيرات التي سيقدر من

خلالها المستحقات الإختيارية، حيث جاء الجدول كما يلي: الجدول رقم الانحدار الخطي المتعدد لنموذج القياس كوثاري

جدول رقم (2) الانحدار الخطي المتعدد لنموذج كوثاري

	Coefficients	Erreur-type	Statistique t	Probabilité
Constante	0,095585	0,083465797	1,1571111	0,2591036
1/Ait-1	0,00514353	0,043403324	0,118505448	0,905803095
PPEit/ Ait-1	-0,101056383	0,619533482	-0,163116903	0,870614604
[(ΔREVit - ΔRECit/Ait-1)]	0,119832449	0,110828888	1,081238395	0,281078821
ROA (i,t)	-1,966355119	0,576296102	-3,41205695	0,000800853

المصدر: مخرجات المعالجة ببرنامج SPSS v21

III- النتائج ومناقشتها :

سوف نتطرق إلى تحليل البيانات والتي تمثل مخرجات الدراسة التطبيقية لتأثير التحقيق المحاسبي على إدارة الأرباح لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية خلال الفترة الممتدة بين (2017-2022).

III-1-1 نتائج قياس إدارة الأرباح للعينة الدراسة على طول السلسلة الزمنية: بعد تطبيق نموذج كوثاري (2005، Kothari

& all) تم الحصول على نتائج ممارسات إدارة الأرباح لعينة الدراسة وذلك على خلال سنوات فترة الدراسة الممتدة بين 2017 و سنة 2022 و من خلال جدول الملحق، اين تم تحديد مدى ممارسة المؤسسات لإدارة الأرباح حسب الجدول الآتي:

الجدول رقم (3): نتائج ممارسات عينة الدراسة لإدارة الأرباح على طول السلسلة الزمنية موضوع الدراسة:

المؤسسة	شكل الرقابة	2017	2018	2019	2020	2021	2022
1	تحقيق محاسبي	نعم	لا	نعم	لا	نعم	لا
2	تحقيق محاسبي	نعم	لا	نعم	لا	لا	لا
3	تحقيق محاسبي	نعم	لا	نعم	لا	نعم	لا
4	تحقيق محاسبي	نعم	لا	نعم	لا	نعم	لا
5	تحقيق محاسبي	نعم	لا	لا	لا	لا	لا
6	تحقيق محاسبي	لا	لا	لا	لا	نعم	نعم

المصدر: من إعداد الباحثين

من خلال الجدول رقم (3) أعلاه والذي يبين نتائج ممارسات عينة الدراسة لإدارة الأرباح على طول السلسلة الزمنية موضوع الدراسة تم اعداد جدول عدد التكرارات ونسب المثوية.

الجدول رقم (4): يحدد عدد ونسبة التكرارات لممارسات إدارة الأرباح حسب السلسلة الزمنية

السنوات	الشركات الممارسة - نعم -		الشركات لم تمارس - لا -	
	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار
2017	13,89%	5	2,78%	1
2018	0,00%	0	16,67%	6
2019	11,11%	4	5,56%	2
2020	0,00%	0	16,67%	6
2021	11,11%	4	5,56%	2
2022	2,78%	1	13,89%	5
مجموع المشاهدات	38,89%	14	61,11%	22

المصدر: من إعداد الباحثين

- * قراءة في جداول التكرارات: من قراءة معطيات وبيانات الجدول رقم (4) الملخص لعدد التكرارات ونسب التكرارات لممارسة إدارة الأرباح لكل سنة من سنوات السلسلة الزمنية موضوع الدراسة والتي تمتد من 2017 إلى غاية 2022، يتبين لنا ما يلي:
- كما نلاحظ أن نسبة الاجمالية لممارسات إدارة الأرباح خلال سنوات الدراسة قدرت بـ 38,88 % من اجمالي المشاهدات حيث بلغت 14 مشاهدة من 36 مشاهدة الكلية كما بلغت أعلى نسبة بـ 13,89 % سنة 2017 بعدد تكرارات خمسة (05) فيما كانت أقل نسبة هي 0% سنتي 2018 و سنة 2020.
 - كما نلاحظ من خلال نفس الجدول كذلك نسبة المؤسسات التي لم تمارس إدارة الأرباح هي 61,11 % اجمالي عدد المشاهدات حيث بلغ اثنان وعشرون (22) مشاهدة كما كانت أقل نسبة بـ 2,78 % بعدد مشاهدات واحد (1) سنة 2021 أما اعلى نسبة كانت سنة 2018 بستة (06) مشاهدات بنسبة 16,67 %.

III-1-2 تصنيف حسب درجة الممارسة ممارسة إدارة الأرباح: من خلال الجدول رقم (3) يمكن تجميع نتائج ممارسات ادارة

الأرباح خلال فترة الدراسة، وترتيبها وتصنيف المؤسسات حسب عدد مرات ممارسات إدارة الأرباح خلال السلسلة الزمنية موضوع الدراسة.

جدول رقم (5): يمثل تصنيف المؤسسات حسب درجة الممارسة لإدارة الأرباح خلال سنوات الدراسة

فئات الممارسة	الشركات الممارسة - نعم -	
	عدد المؤسسات	النسبة
المؤسسات التي لم تمارس نهائيا خلال فترة الدراسة (0)	0	0
المؤسسات التي مارست خلال سنة فقط (1)	1	16.66 %
المؤسسات التي مارست خلال سنتين (2)	2	33.33 %
المؤسسات التي مارست خلال ثلاثة سنوات (3)	3	50 %
المؤسسات التي مارست خلال اربع سنوات (4)	0	0%
مجموع المشاهدات	06	100%

المصدر: من إعداد الباحثين

* قراءة جدول رقم (5) الذي يمثل تصنيف المؤسسات درجة الممارسة لإدارة الأرباح خلال سنوات الدراسة: في هذا الجزء سوف نقوم بقراءة وتفسير نتائج التكرارات والنسب المؤسسات الممارسة لإدارة الأرباح لكل مؤسسة من المؤسسات خلال سنوات الدراسة التي تمتد من 2017 إلى غاية 2022، ومن الجدول السابق يبين التكرارات عدد الممارسات لمجموعة من المؤسسات، من خلاله نلاحظ ما يلي:

- لا توجد مؤسسة لم تمارس إدارة الأرباح خلال جميع سنوات الدراسة أي ان جميع المؤسسات مارست إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة؛
- عدد المؤسسات التي مارست مرة واحدة خلال فترة الدراسة عددها واحد (1)؛
- عدد المؤسسات الممارسة خلال سنتين من فترة الدراسة عددها اثنان (2)؛
- عدد المؤسسات التي مارست إدارة الأرباح خلال ثلاثة 3 سنوات عددها ثلاثة (03) ؛
- لا توجد مؤسسات التي مارست خلال أربع سنوات او أكثر؛

يتبين من خلال هذه العطيات أن جميع المؤسسات مارست إدارة الأرباح ولو لمرة واحدة خلال فترة الدراسة من (2017-2022) وتراوحت ممارسات إدارة الأرباح مرة 01 على الاقل الى ثلاثة (03) على الأكثر؛

III-1-3 تحليل نتائج اختبار "بينوميال" الخاص بمستوى ممارسات إدارة الأرباح الجزائر خلال الفترة (2017-2022):

يبين اختبار "بينوميال" الخاص بمستوى شيوع ممارسات إدارة الأرباح، حيث يختبر الفرضية الصفرية H_0 التي مفادها "عدم شيوع ممارسات إدارة الأرباح" عند نسبة اختبار 50% ومستوى معنوية اختبار $Sig=0.05$ ، والجدول رقم (4-7) يبين نتائج اختبار "بينوميال" كالآتي:

الجدول رقم (6) : نتائج اختبار "بينوميال" الخاص بمستوى ممارسات إدارة الأرباح خلال الفترة (2017-2022)

مستوى معنوية Sig (bilatéral)	Test de proportion	نسبة المشاهدات	عدد المشاهدات	البيان
دلالة إحصائية مهمة	0.000	100	6	ممارسة
		0	0	غير ممارسة
		1	6	المجموع

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجدول السابق والبرنامج الإحصائي SPSS

بما أن مستوى المعنوية أقل من 0,05، فهذا يعني أننا نرفض فرضية العدم H_0 ، مما يشير إلى أن هناك فرقاً دالاً إحصائياً بين الفئتين. وهذا يدل على وجود شيوع لممارسات إدارة الأرباح، حيث أن التوزيع بين الممارسات وغير الممارسات ليس عشوائياً أو متساوياً كما هو مفترض.

بالتالي، يمكننا استنتاج أن ممارسات إدارة الأرباح شائعة بين العينة المدروسة خلال الفترة 2017-2022 بناءً على الاختبار الإحصائي.

III-1-4 قياس اثر التحقيق المحاسبي على إدارة الأرباح للعينة على مرحلتين زمنيتين

بعد الحصول على نتائج ممارسات إدارة الأرباح لعينة الدراسة وذلك خلال الفترة من 2017 الى غاية سنة 2022 قمنا بتقسيم السلسلة

الزمنية موضوع الدراسة الى فترتين متعلقان بطبيعة المتغير المستقل وهي:

◀ الفترة الأولى قبل الخضوع لرقابة: سنوات 2017-2018-2019؛

◀ الفترة الثانية بعد الخضوع لرقابة: سنوات 2020-2021-2022؛

حيث تم اعتبار نسبة 3/2 من السنوات خلال كل فترة لتغليب حالة المؤسسة لممارستها او عدم ممارستها هو:

جدول (7) يمثل نتائج ممارسة لإدارة الأرباح حسب الفترة قبل و بعد التحقيق :

المؤسسات	نوع التحقيق المحاسبي	قبل الاخضاع لرقابة (2017-2019)	بعد الاخضاع لرقابة (2020-2022)
1	تحقيق محاسبي	نعم	لا
2	تحقيق محاسبي	نعم	لا
3	تحقيق محاسبي	نعم	لا
4	تحقيق محاسبي	نعم	لا
5	تحقيق محاسبي	لا	لا
6	تحقيق محاسبي	لا	نعم
المجموع		6	6

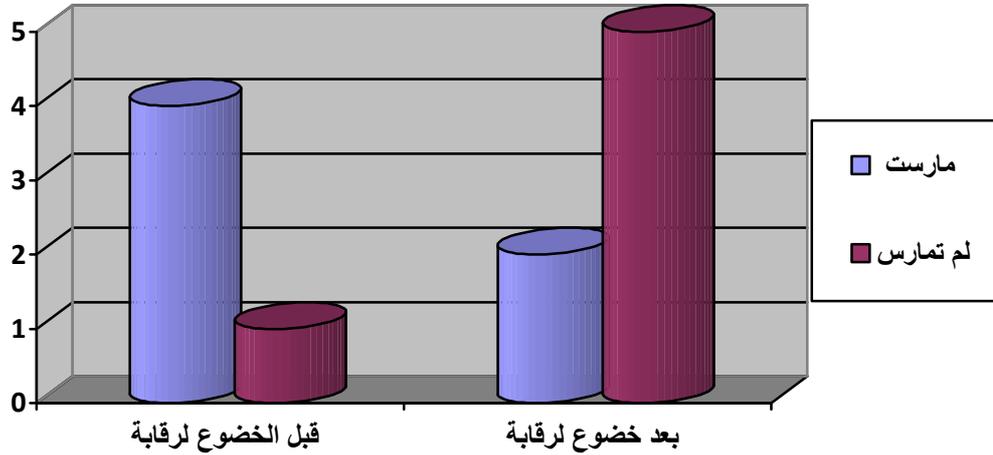
المصدر : من إعداد الباحثين

جدول (8): يمثل عدد التكرارات ونسب ممارسة لإدارة الأرباح حسب الفترتين قبل و بعد التحقيق المحاسبي

الفترة	مارست	لم تمارس	النسبة المئوية
قبل الخضوع لتحقيق المحاسبي	04	02	%66.66
بعد خضوع لتحقيق المحاسبي	01	05	%83.33

المصدر: من إعداد الباحثين

شكل رقم (1) يوضح تطور ممارسات إدارة الأرباح للمؤسسات الخاضعة لتحقيق المحاسبي قبل الخضوع و بعد الخضوع



المصدر: من إعداد الباحثين

* قراءة جدول رقم (8) الذي يمثل عدد ونسب التكرارات لممارسات إدارة الأرباح حسب الفترتين: في مجال الدراسة خلال

الفترة الفترتين مجال المقارنة وهي قبل وبعد الخضوع لتحقيق المحاسبي:

نلاحظ ان نسبة المؤسسات الممارسة لإدارة الأرباح في الفترة قبل الخضوع لرقابة تقدر نسبة 66.66 % من اجمالي المشاهدات بتكرار قدره 4 مشاهدة، في كما يتبين ان نسبة المؤسسات غير ممارسة لإدارة الأرباح الخاضعة لرقابة تشكل نسبة 33.33 % من اجمالي المؤسسات بتكرار قدره 2 مشاهدة

كما نلاحظ ان نسبة المؤسسات الممارسة لإدارة الأرباح في الفترة بعد الخضوع لرقابة تقدر نسبة 16.66 % من اجمالي المشاهدات بتكرار قدره 1 مشاهدة، في كما يتبين ان نسبة المؤسسات غير ممارسة لإدارة الأرباح الخاضعة لرقابة تشكل نسبة 83.33 % من اجمالي المؤسسات بتكرار قدره 5 مشاهدة

وعليه فان لوحظ ان (4) مؤسسات من بين (06) ستة مؤسسات عينة الدراسة كانت تمارس إدارة الأرباح في الفترة قبل الخضوع لتحقيق المحاسبي في حين انخفض عدد المشاهدات الى (02) الممارسة لإدارة الأرباح في الفترة بعد الخضوع.

كما انه من خلال التدقيق في المشاهدات نجد ان المؤسسات الأربعة (04) التي كانت تمارس إدارة الأرباح لم تعد كلها تمارس إدارة الأرباح بعد خضوعها لتحقيق في المحاسبة من جهة ، ومن جهة أخرى ان المؤسستين (02) الممثلتين لعدد المشاهدات بعد الخضوع لتحقيق المحاسبي لم تكن أصلا لم مدرجة في المشاهدات الأربعة (4) قبل الخضوع لتحقيق وبالتالي يمكن ان يظهر حليا اثر التحقيق المحاسبي على ممارسات إدارة الأرباح بنسبة 100%.

III-2- اختبار الفرضيات:

III-2-1 اختبار الفرضية الأولى: الفرضية الأولى الصفرية مفادها « عدم وجود مؤشرات جوهرية بشيوع ممارسات إدارة الأرباح

في بيئة الأعمال الجزائرية " من خلال جدول رقم (5) الذي يمثل تصنيف المؤسسات حسب عدد تكرار ممارسات إدارة الأرباح خلال سنوات الدراسة تبين ان جميع العينة مارست إدارة الأرباح و لو مرة واحدة خلال فترة الدراسة و لا توجد ولا مؤسسة لم تمارس إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة الممتدة من 2017-2022 أي جميع مؤسسات عينة الدراسة مارست إدارة الأرباح بنسبة إجمالية تقدر 100 %.

من عدد مشاهدات وتقدر بستة (6) مشاهدة مارست إدارة الأرباح و لو مرة واحدة خلال فترة الدراسة الممتدة من سنة 2017 الى 2022 و هو ما يثبت نتائج اختبار "بينوميال" الخاص بمستوى ممارسات إدارة الأرباح خلال الفترة (2017-2022) حيث قمنا بحساب مستوى المعنوية في الخطوة السابقة، ووجدنا أنه 0.00000 لكل من الفترتين "ممارسة" و "غير ممارسة"، وهي دلالة إحصائية مهمة من

مستوى الدلالة 0.05 ، بما أن مستوى المعنوية أقل من 0.05، فهذا يعني أننا نرفض فرضية العدم H_0 ، مما يشير إلى أن هناك فرقاً دالاً إحصائياً بين الفئتين. وهذا يدل على وجود شيوخ في ممارسات إدارة الأرباح، حيث أن التوزيع بين الممارسات وغير الممارسات ليس عشوائياً أو متساوياً كما هو مفترض.

بالتالي، يمكننا استنتاج أن ممارسات إدارة الأرباح شائعة بين العينة المدروسة خلال الفترة 2017-2022 بناءً على هذا الاختبار الإحصائي.

وعليه ومما سبق يتبين أننا نرفض الفرضية الصفرية الأولى والتي مفادها "عدم وجود مؤشرات جوهرية بشيوع ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الاعمال الجزائرية" ونقبل الفرضية الإيجابية الأولى والتي مفادها " وجود مؤشرات جوهرية بشيوع ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الاعمال الجزائرية "

III-2-2 اختبار الفرضية الثانية: الفرضية الصفرية الثانية مفادها "عدم وجود مؤشرات جوهرية على أثر التحقيق المحاسبي على ممارسات إدارة الأرباح" من خلال تحليل نتائج الإحصاءات الوصفية لعدد التكرارات من خلال الجدولين رقم (7) و (8) ومن خلال النتائج المشار إليها سابقاً وتحليل وتفسير نتائج حيث لوحظ انخفاض في عدد المؤسسات الممارسة لإدارة الأرباح من 04 أربعة مشاهدات بنسبة 66.66% قبل الخضوع لتحقيق المحاسبي إلى مشاهدة واحدة مارست إدارة الأرباح بعد الخضوع لتحقيق المحاسبي أي بنسبة 16.33% وهذا يعني تلقائياً ارتفاع نسبة المشاهدات الغير ممارسة لإدارة الأرباح من 2 مشاهدتين لا تمارس إدارة الأرباح بنسبة 33.33% قبل الخضوع إلى لترتفع لخمس مشاهدات (05) بنسبة 83.33% لا تمارس أداة الأرباح بعد الخضوع لتحقيق المحاسبي وعليه يظهر جلياً وجود مؤشرات على أثر التحقيق المحاسبي على ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال الجزائرية.

وعليه ومما سبق يتبين أننا نرفض الفرضية الصفرية والتي مفادها "عدم وجود مؤشرات جوهرية على أثر التحقيق على ممارسات إدارة الأرباح" ونقبل الفرضية الإيجابية الأولى والتي مفادها " وجود مؤشرات جوهرية على أثر التحقيق على ممارسات إدارة الأرباح "

IV- الخلاصة:

خلصت هذه الدراسة إلى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي وتبنيه بعض المعايير المحاسبية الدولية يعد نقلة نوعية في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث سعى من خلالها تحسين المعلومات المالية وجعلها أكثر شفافية وقابلة للمقارنة. ومع ذلك، فإن هذا التحول لم يخلُ من تحديات، إذ أضفى على النظام درجة من المرونة، إلا أنها فتحت الباب أمام ممارسات محاسبية مشكوك فيها، وعلى رأسها إدارة الأرباح. كما أظهرت الدراسة تأثير التحقيق المحاسبي الذي يعد إحدى أهم طرق الرقابة الجبائية في الجزائر على ممارسات إدارة الأرباح هذا التأثير الذي ظهر واضحا على تغير سلوك ممارسات إدارة الأرباح للمؤسسات عينة الدراسة قبل وبعد خضوعها لتحقيق المحاسبي هذه المقارنة التي كانت واضحة المعالم حيث تم ترجمة النتائج في شكل جداول مختلفة تسهيل عملية القراءة و عليه تم التوصل إلى:

شيوخ ممارسات إدارة الأرباح في الأعمال الجزائرية من جهة ومن جهة أخرى لوحظ تأثير واضح لتحقيق المحاسبي على ممارسات

إدارة الأرباح

- بناءً على ذلك، تبرز أهمية التوصيات التالية التي تهدف إلى تحسين منظومة الرقابة المحاسبية والجبائية في الجزائر:
- أولاً، ينبغي تعزيز دور التحقيق المحاسبي كشكل من أشكال الرقابة الجبائية الفعالة، يتطلب ذلك توسيع نطاق التحقيقات المحاسبية وتكثيفها، لا سيما في المؤسسات التي تنطوي على مخاطر عالية في التلاعب المحاسبي. يجب أن يتمتع المحققون المحاسبون بالاستقلالية والكفاءة اللازمة للكشف عن الممارسات غير القانونية.
 - ثانياً، إنشاء نظام رقمي متكامل لتحليل القوائم المالية يعتبر خطوة ضرورية لمواكبة التطورات التكنولوجية في مجال المحاسبة. يجب أن يكون هذا النظام متلائماً مع بيئة الأعمال الجزائرية وقادراً على اكتشاف المؤشرات غير الطبيعية التي قد تدل على إدارة الأرباح، يمكن لهذا النظام أن يساهم في الكشف المبكر عن المخالفات المحاسبية وتوفير الوقت والجهد للمفتشين الجبائيين.
 - ثالثاً، يتطلب الأمر رفع كفاءة المفتشين الجبائيين من خلال تكثيف التكوين والتدريب المستمر. يجب أن يكون المفتشون الجبائيون على دراية بتقنيات التلاعب المحاسبي الحديثة وقادرين على تفسير النتائج المالية المشبوهة بما يتوافق مع الممارسات الجبائية وممارسات النظام المحاسبي المالي. بالإضافة إلى ذلك، ينبغي تزويدهم بالأدوات والتقنيات اللازمة لأداء مهامهم بكفاءة وفعالية.
 - رابعاً إدماج الرقابة الجبائية في منظومة الحوكمة المؤسسية يضمن أن تكون الرقابة جزءاً لا يتجزأ من أنظمة الحوكمة داخل المؤسسات. يجب اعتبار الرقابة الجبائية جزءاً من مسؤولية الإدارة العليا وضمان وجود آليات فعالة للمساءلة والشفافية في إعداد التقارير المالية.

■ سابقاً، إعادة النظر في القوانين المنظمة لإعداد القوائم المالية يعتبر ضرورياً لمواكبة التطورات في المعايير المحاسبية الدولية. يجب تحديث الأطر القانونية والتشريعية بما يتوافق مع المعايير الدولية، لتضيق فرص التلاعب بالأرباح تحت غطاء القواعد المحاسبية المسموح بها في النظام المحاسبي المالي.

V- المراجع:

1-V - مراجع باللغة الأجنبية :

- Fields, T. L., & Fields, Thomas., Lys, T, V. (1995). Empirical Research on Accounting Choice. *Working Paper*, 99.
- Healy, P. M., & Wahlen, J. (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizons*, 13(4), 365-383.
- Healy, P., & Wahlen, J. (s.d.). the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting. 1999. *Accounting Horizons*.
- Hervé Stolowy, G. B. (2003). la gestion des données comptables . *Comptabilité contrôle audit, France*, 9, Volume 1, P.135.
- Luo, C. (2022). Will the Change from Four to Three Classifications of Financial Assets Lead to a Substitution of Accrual Earnings Management for Real Earnings Management? *Open Journal of Accounting*, 11, 1-20.

V-2- مراجع باللغة العربية :

- الداعور، ج. إ. & محمد، ن. ا. (2009). أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق منصورى، ا. & البركة، ا. (2019). فعالية الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار السياحي في الجزائر . مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية و الاقتصاد مركز الجامعي تمارست . 214/215 ،
- هشام، م. ص. (2015). الجغرافيا السياحية). ط1 (Éd.)، الاردن، الاردن : مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع.
- محمد زرقون وعبد النور شنين -دراسة تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للفترة (2006 - 2014) - مجلة الدراسات الاقتصادية العدد رقم 03 - 2017 - جامعة قاصدي مرباح ورقلة - ص 11-26.

VI- الملاحق:

المؤسسات	فترة الدراسة	المستحقات الكلية	المستحقات غير اختيارية	القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية	على طول السلسلة الزمنية	حسب الفترة قبل و بعد التحقيق المحاسبي
1	2017	15 091 331,62	0,11739182284642	15 091 331,74	مارست	ن) 3/4
	2018	19 121 453,50	0,23927189644914	19 121 453,74	لم تمارس	
	2019	7 793 596,13	0,01897535272251	7 793 596,11	مارست	
	2020	32 728 560,83	0,01248978458620	32 728 560,84	لم تمارس	ن) 3/4
	2021	15 055 653,09	0,07634792188626	15 055 653,01	مارست	
	2022	5 239 462,19	0,06928058436951	5 239 462,12	لم تمارس	
2	2017	14 845 306,23	-0,00960471123939	14 845 306,22	مارست	ن) 3/4
	2018	392 624 174,73	-0,02046161084495	392 624 174,71	لم تمارس	
	2019	23 486 875,94	-0,03854019617832	23 486 875,98	مارست	
	2020	43 124 458,64	-0,03519090252663	43 124 458,68	لم تمارس	ن) 3/4
	2021	137 270 282,03	-0,03632679563366	137 270 281,99	لم تمارس	
	2022	73 226 101,00	-0,02111044476738	73 226 100,98	لم تمارس	
3	2017	292 303 392,49	-0,05576066017405	292 303 392,43	مارست	ن) 3/4
	2018	166 655 307,71	-0,02898931287348	166 655 307,68	لم تمارس	
	2019	45 231 825,49	-0,03250224684487	45 231 825,52	مارست	
	2020	72 087 274,14	-0,00576034243435	72 087 274,13	لم تمارس	ن) 3/4
	2021	20 843 606,52	-0,03028796302829	20 843 606,55	مارست	
	2022	39 895 466,55	0,00087762933649	39 895 466,55	لم تمارس	
	2017	242 128 019,00	-0,02697236290772	242 128 018,97	مارست	ن) 3/4 - 9

	لم تمارس	102 487 666,98	-0,04571330889359	- 102 487 667,03	2018	4
	مارست	23 963 038,98	-0,04579735000949	- 23 963 039,03	2019	
قائمة	لم تمارس	91 402 037,09	-0,03112910170956	91 402 037,06	2020	
	مارست	77 769 568,15	0,00032092200622	- 77 769 568,15	2021	
	لم تمارس	47 005 759,02	-0,01412298028897	47 005 759,01	2022	
قائمة	مارست	5 485 702 409,62	-1,37874591993040	- 5 485 702 411,00	2017	
	لم تمارس	5 416 059 303,05	-0,02475328720050	5 416 059 303,03	2018	
	لم تمارس	108 480 995,18	-0,33489832604326	108 480 994,85	2019	
قائمة	لم تمارس	8 727 422,17	0,01021342027013	- 8 727 422,16	2020	5
	لم تمارس	85 348 452,85	0,14402859351029	- 85 348 452,71	2021	
	لم تمارس	41 346 224,12	0,09127355892427	41 346 224,21	2022	
قائمة	لم تمارس	19 292 076,81	-0,13521763486768	19 292 076,67	2017	
	لم تمارس	9 758 895,56	-0,18699050672884	9 758 895,37	2018	
	لم تمارس	16 904 435,73	-0,17040211597883	16 904 435,56	2019	
قائمة	لم تمارس	22 637 071,67	-0,11203042123209	- 22 637 071,78	2020	6
	مارست	42 757 464,94	-0,13707795088592	42 757 464,80	2021	
	مارست	33 757 937,50	-0,04642594714398	- 33 757 937,55	2022	

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

سمير بن الشيخ & بدر الزمان خمقاني (2025). أثر التحقيق المحاسبي على ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال الجزائرية - دراسة تطبيقية لعينة من مؤسسات اقتصادية في الجنوب الشرقي الجزائري للفترة (2017-2022) -. مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 11 (العدد 01)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص: 245-256.

مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية
JQES®



يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين وفقا لـ **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.

مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.



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

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