

أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة الأرباح المحاسبية: دراسة ممارسات إدارة الأرباح في بعض المؤسسات الاقتصادية المسعرة في البورصة الجزائرية خلال الفترة (2006-2020)

The Impact of Implementing the Financial Accounting System on the Quality of Accounting Earnings: A Study of Earnings Management Practices in Selected Economic Institutions Listed on the Algerian Stock Exchange During the Period (2006-2020)

زيدية بوزيد*، محبر تنمية اقتصاديات الأعمال الحديثة وتحسين أدائها بمنطقة الطاسيلي، المركز الجامعي إيليزي (الجزائر)،

Zidia.bouzid@cuillizi.dz

محمد العيد صلوح، محبر تنمية اقتصاديات الأعمال الحديثة وتحسين أدائها بمنطقة الطاسيلي، المركز الجامعي

إيليزي (الجزائر)، Med.sellouh@cuillizi.dz

تاريخ النشر: 2024/09/30

تاريخ القبول: 2024/09/18

تاريخ الاستلام: 2024/07/20

ملخص:

تهدف الدراسة الى معرفة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في محاولة لتجسيد التوافق المحاسبي الدولي على جودة الأرباح المحاسبية من خلال دراسة ممارسات إدارة الأرباح التي تقوم بها إدارة المؤسسات محل الدراسة في استخدامها للمستحقات الاختيارية في إدارة أرباحها خلال الفترة 2006-2020، شملت الدراسة عينة لبعض من المؤسسات الإقتصادية المسعرة في البورصة الجزائرية "صيدال، روية والأوراسي". ولقياس جودة الأرباح المحاسبية تم الإستعانة بنموذج "جونز المعدل 1995".

خلصنا الى أن الإلتزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي المتوافق مع معايير المحاسبة الدولية الى المساهمة في الرفع من جودة الأرباح المحاسبية وذلك من خلال التخفيض في مستوى المستحقات الاختيارية. كلمات مفتاحية: نظام محاسبي مالي، جودة أرباح المحاسبية، إدارة أرباح، مستحقات اختيارية.

تصنيفات JEL : M41، M40.

* المؤلف المرسل.

Abstract:

This research investigates the impact of implementing the Financial Accounting System on Accounting Earnings Quality in Algerian listed companies from 2006 to 2020. Using the Modified Jones Model (1995), the study examines earnings management practices through discretionary accruals.

Results show that adherence to the system, which aligns with International Accounting Standards, enhances Earnings Quality by reducing Discretionary Accruals, suggesting improved financial reporting and decreased earnings manipulation in Algerian firms

Key words: Financial Accounting System, Accounting Earnings Quality, Earnings Management, Discretionary Accruals.

Jel Classification Codes: M41 ، M40

1. المقدمة

في ظل البيئة الاقتصادية الحالية التي تتميز بالتطور السريع والتحديات المالية المتزايدة، أصبحت جودة الأرباح المحاسبية محورا مهما لثقة المستثمرين والمساهمين في سوق المال، ونتيجة الحالات المأساوية والانهيارات المالية في العالم والتي قضت على سمعة كبرى المؤسسات بسبب تلاعبها في الأرباح المحاسبية، أصبح من الضروري إظهار أهمية تحقيق الشفافية والنزاهة في إعداد البيانات المالية وضرورة وجود آليات رقابية فعالة للحد من هذا النوع من الممارسات، ذلك أن الربح المحاسبي مؤشر على الأداء المالي للمؤسسة فهو عبارة عن صورة تعكس كفاءة تسيير الموارد وبذلك هو ملخص لعمليات وأنشطة المؤسسة ويلعب دورا مهما في تحليل وتقييم عوائد المؤسسة.

إن إلزام الجزائر بتبني النظام المحاسبي المالي سنة 2010 المتوافق مع المعايير الدولية، من خلال قيامها بإصلاحات إقتصادية معتبرة في المخطط المحاسبي الوطني، من خلال توفير إطار عمل يضمن الدقة والشفافية في تسجيل العمليات المالية وإعداد تقارير مالية ذات جودة عالية وخالية من ممارسات إدارة الأرباح من قبل المؤسسات الإقتصادية بحيث تساهم في تعزيز الثقة لدى الأطراف ذات العلاقة بها من خلال تلبية إحتياجاتهم وترشيد القرارات.

1.1 إشكالية البحث:

"ما مدى تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة الأرباح المحاسبية من خلال استخدام المستحقات الإختيارية لدى المؤسسات الإقتصادية المسعرة في البورصة الجزائرية؟"

2.1 الفرضيات: لمعالجة الاشكالية الرئيسية تمت صياغة الفرضيات التالية:

✓ لا تقوم إدارة المؤسسات الإقتصادية المسعرة في بورصة الجزائر بممارسات إدارة الأرباح خلال الفترة الممتدة بين (2006-2020).

✓ لا توجد فروق ذات دلالة احصائية لجودة الأرباح المحاسبية حسب طبيعة المؤسسات الإقتصادية المسعرة في بورصة الجزائر خلال فترة الدراسة الممتدة بين (2006-2020).

✓ لا توجد فروق ذات دلالة احصائية في مستوى جودة الأرباح المحاسبية لدى المؤسسات محل الدراسة نتيجة تطبيق النظام المحاسبي المالي خلال فترة الدراسة.

3.1 هدف الدراسة: تهدف إلى معرفة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة الأرباح المحاسبية من خلال استخدام المستحقات الإختيارية لدى المؤسسات الإقتصادية المسعرة في بورصة الجزائر، خلال الفترة 2006-2020.

4.1 منهج وأدوات الدراسة: تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، بالتوازي مع المنهج المقارن ودراسة الحالة، كما تم الإستعانة بالبرامج الإحصائية 8 EViews و 23 SPSS، لمعالجة الجانب التطبيقي.

5.1 الدراسات السابقة:

◀ دراسة (عبد النور شنين، 2019)، بعنوان: المساهمة في تحليل أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح. (شنين، 2019)

هدفت هذه الدراسة لتقييم أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي المتوافق مع المعايير الدولية على ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية (2006-2014) أظهرت النتائج أن تبني هذا النظام يحسن جودة التقارير المالية ويقلل التلاعب بالأرباح، كما وجدت الدراسة تأثيراً للتخفيف المحاسبي والمخاطر والسيولة على هذه الممارسات، معتبرة إياها بدائل للعوامل التقليدية كالربحية والحجم والتسعير البورصوي، نظراً لخصوصية البيئة الاقتصادية الجزائرية.

◀ دراسة (عبد الله منصور السبيعي و آخرون، 2024)، بعنوان: أثر اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي على جودة الأرباح بالتطبيق على قطاع المواد الأساسية بالسوق المالية السعودية. (السبيعي و حسن، 2024)

هدفت الدراسة لتقييم تأثير أساس إعداد المعايير الدولية على جودة الأرباح، نظراً لأهمية المعايير المحاسبية في تحقيق جودة الأرباح، شملت الدراسة عينة من 40 مؤسسة خلال الفترة 2014-2019، واستخدمت تحليل الارتباط والانحرافات المعيارية لدراسة العلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة، خلصت النتائج إلى أن تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي أدى إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مما رفع مستوى جودة الأرباح المحاسبية، وبالتالي، ساهم ذلك في تعزيز الشفافية والمصدقية في التقارير المالية المقدمة.

◀ دراسة "Junus, Onong & Soetedjo, Soengeng & Habiburrochman, 2019"

2019 بعنوان: (Junus, Soengeng , & Habiburrochman, 2019)

"Earnings quality: the Impact of implementation of IFRS-based financial accounting standard."

هدفت الدراسة لتقييم أثر تطبيق معايير المحاسبة المالية الدولية (IFRS) على جودة الأرباح المحاسبية. استخدمت الدراسة نموذج Stubben وشملت 292 مؤسسة تصنيع مدرجة في بورصة إندونيسيا، مقسمة إلى فترتين: قبل تطبيق (IFRS 2010) وبعده (2011). اعتمدت على المنهج الوصفي واختبار العينة المزدوجة، وقاست إدارة الأرباح من خلال الأرباح المستحقة. أظهرت النتائج أن تطبيق IFRS أدى إلى تخفيض تدخلات الإدارة في ممارسات إدارة الأرباح وانخفاض في المستحقات الاختيارية، مما حقق مستوى أعلى من جودة الأرباح، تشير هذه النتائج إلى أن تبني IFRS يحسن شفافية التقارير المالية ويقلل التلاعب في الأرباح المحاسبية، معززاً الثقة في المعلومات المالية المقدمة من المؤسسات.

2 الإطار النظري

1.2 مفهوم جودة الأرباح المحاسبية

إعتمدت دراسات عديدة في تعريفها لجودة الأرباح على ممارسات إدارة الأرباح ، فحسب (Schipper and Vincent, 2003) "تعتبر أرباح منخفضة الجودة اذا تم التلاعب بها من طرف الإدارة بشكل متعمد في عملية إعداد القوائم المالية لغرض الحصول على مكاسب خاصة". (Farinha & Moreira, 2007, p. 12)

من الدراسات الأوائل التي تناولت موضوع جودة الأرباح المحاسبية هي "دراسة (Wilson, 1987) ، حيث أظهر في دراسته أنه يعطى في الأسواق الدولار المتأتي من التدفق النقدي أهمية أكبر من الدولار المتأتي من المستحقات المحاسبية المتكررة أو غير المتكررة، فالسوق المالي يقوم بالتمييز بين التدفق النقدي من الأنشطة والمستحقات المحاسبية الكلية، فانخفاض جودة الأرباح المحاسبية يدل على ان هناك ارتفاع في مستوى المستحقات المحاسبية" (علقم، 2005، صفحة 92).

وعرفها (Gregory 2014) "أنها الأرباح التي تعلنها المؤسسة والتي تعكس الواقع الحقيقي للعمليات المالية فيها، والجوهر الإقتصادي للأنشطة التشغيلية وبدون تدخل الإدارة". (Gregory V. Waymire, 2014, p. 15)

وعرف كل من (isam saleh, et al, 2020) جودة الأرباح بأنها (Isam Saleh, 2020, p. 34) : تشير جودة الأرباح العالية الى ان يكون التدفق النقدي و الأرباح العائدة الى المؤسسة أكثر من التدفق النقدي والمستحقات المطلوبة منها، وهي قدرة الأرباح المبلغ عنها عن التنبؤ بالأرباح المستقبلية للمؤسسة. تعتبر جودة الأرباح المحاسبية ذات إهتمام كبير بالنسبة لصناع القرار و المصدر المحوري للعديد من القرارات الإقتصادية، حيث أن مجلس الإدارة هو الطرف الرئيسي المسؤول عن المؤسسة وتحقيق الأرباح واعداد القوائم المالية لذا يمكنه اعتماد ارباح لا تخلو من التقديرات والاحكام الشخصية للإدارة والتي يمكن ان تستغلها لتعظيم مصالحها على حساب مصالح ذات العلاقة. (شفان و روناك ، 2023 ، صفحة 1262).

2.2 أهمية جودة الأرباح المحاسبية: ويمكن تلخيص أهمية جودة الأرباح المحاسبية في النقاط التالية

- تقييم أداء المؤسسة: تساعد في تقييمه بشكل دقيق وتمكين المستثمرين من اتخاذ قرارات بشكل سليم.
- التنبؤ بالأرباح: التمكن من التنبؤ والمساعدة في تقييم مخاطر الاستثمار التي تواجهها.
- المديونية: تمكن من تقييم قدرة المؤسسة على سداد ديونها، وبذلك القيام بوضع شروط القروض المقدمة من خلال مساعدة الإدارة على تقييم فعالية استراتيجياتها وأداء مختلف مصالح المؤسسة، والمساعدة في تحسين أداء المؤسسة وزيادة أرباحها. (ناهض، 2019، صفحة 118).

3.2 جودة الأرباح وعلاقتها بالنظام المحاسبي المالي من خلال استخدام المستحقات الإختيارية.

ورد اساس الإستحقاق تحت مسمى - محاسبة التعهد أو الالتزام - وهي أحد الركائز المهمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث يؤثر على الأرباح المعلن عنها والذي يعتمد على التقديرات والاختيارات المحاسبية والذي يعتبر بمثابة المساحة الخضراء التي يتيحها للتلاعب ومن ثم التأثير على جودة الأرباح المحاسبية، حيث نصت "المادة (02) من المرسوم التنفيذي رقم (08-156)، المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم (07-11) تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في الكشوفات المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها"، وفي نفس السياق جاء في "المادة (34) يعد حساب النتائج وضعية ملخصة للأعباء والمنتجات المحققة من طرف الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية بعد عملية الطرح" (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2008، الصفحات 11-14).

اساس الإستحقاق هو الطريقة التي يتم من خلالها تسجيل المعاملات والاحداث والاعتراف بها عند حدوثها، بغض النظر عن استلام او دفع النقدية، اي تسجل المعاملات بأثر رجعي (جاي و ملياني، 2017، صفحة 138)، ولهذا الأساس تطبيقات مهمة في الدراسات المتعلقة باكتشاف وقياس ممارسات إدارة الأرباح، إذن هو عملية محاسبية للاعتراف بالأحداث والظروف غير النقدية متى ما ظهرت للوجود، حيث يتطلب الإستحقاق الاعتراف بالإيرادات والزيادة في الموجودات والمصاريف والمطلوبات على أساس مبالغ متوقع لها أن تقبض أو تدفع عادة على شكل نقد في المستقبل (جاسم، 2005، صفحة 453).

3 الدراسة التطبيقية

1.3 المستحقات الإختيارية وغير الإختيارية: المستحقات غير إختيارية هي التي تنشأ نتيجة للعمليات

التشغيلية العادية للمؤسسة وتخضع لمعايير محاسبية صارمة، مما يجعلها أقل عرضة للتلاعب الإداري أي ليس للمؤسسة حرية التصرف فيها، والمستحقات الإختيارية وهي التي تخضع لتقدير وحكم الإدارة، وتتميز بمرونة في التطبيق وقد تعكس السياسات المحاسبية المختارة من قبل المؤسسة، هذا الجزء من المستحقات يعبر عن إدارة الأرباح. (Bartov, Ferdinand A, & Judy SL)

2.3 النموذج المستخدم لقياس المستحقات الإختيارية

تباينت غالبية الدراسات السابقة حول اختيار النموذج المناسب لقياس خلو القوائم المالية من المستحقات الإختيارية وتقييم جودة الأرباح ، في دراستنا سوف يتم استخدام نموذج جونز المعدل 1995 المقدم من طرف Dechow et al والذي يعتبر الأقوى بين مجموع النماذج في الكشف عن أساليب إدارة الأرباح، وبناء على الدراسات السابقة في مجال سلوك ادارة الأرباح تم ترجيح الاعتماد على طريقة التدفقات النقدية باعتبارها أكثر دقة في قياس المستحقات الإختيارية ويتم وفق المراحل التالية:

(1) المرحلة الأولى: حساب المستحقات الكلية: يتم حساب المستحقات الكلية (TA) لكل مؤسسة

عن طريق طرح صافي الدخل (NI) من التدفق النقدي التشغيلي (CFO)، وفق المعادلة التالية:

$$TA_{i,t} = NI_{i,t} - CFO_{i,t}$$

(2) المرحلة الثانية: تقدير المستحقات غير الإختيارية: يتم استخدام نموذج انحدار خطي متعدد لتقدير

المستحقات غير الإختيارية (NDA)، يأخذ النموذج في الاعتبار عدة متغيرات، تمثل معاملات

الانحدار المحسوبة تقديراً للمستحقات غير الإختيارية لكل مؤسسة ولكل سنة، كما يلي:

$TA_{i,t} / A_{i,t-1} = \beta_0 + \beta_1(1/A_{i,t-1}) + \beta_2[(\Delta RE V_{i,t} - \Delta RE C_{i,t} / A_{i,t-1})] + \beta_3(PPE_{i,t} / A_{i,t}) + \beta_4 ROA_{i,t} + \epsilon_{i,t}$			
$NDA_{i,t} / A_{i,t-1} = \beta_0 + \beta_1(1/A_{i,t-1}) + \beta_2[(\Delta RE V_{i,t} - \Delta RE C_{i,t} / A_{i,t-1})] + \beta_3(PPE_{i,t} / A_{i,t}) + \beta_4 ROA_{i,t}$			
اجمالي الأصول الثابتة للمؤسسة	PPE _{i,t}	إجمالي أصول المؤسسة	A _{i,t-1}
معدل العائد على الأصول للمؤسسة	ROA _{i,t}	التغير في إيرادات المؤسسة (i) بين السنتين (t) و (t-1)	$\Delta RE V_{i,t}$
معاملات النموذج	$\beta_4, \beta_3, \beta_2, \beta_1$	التغير في حسابات المدينين للمؤسسة	$\Delta RE C_{i,t}$
		الخطأ العشوائي	$\epsilon_{i,t}$
هذه المعادلة تطبق على المؤسسة i في الفترة الزمنية t (عادة السنة المالية)			

(3) المرحلة الثالثة: حساب المستحقات الإختيارية

يتم حساب المستحقات الإختيارية من خلال طرح الجزء غير الإختياري من المستحقات الكلية وفق

المعادلة التالية: (Fakhfakh Ben Amar, p. 67)

■ المستحقات الإختيارية = المستحقات الكلية - المستحقات غير الإختيارية

ويمكن التعبير عن هذه المعادلة السابقة كما يلي: (فداوي، صفحة 124)

$AT_{i,t} = NDA_{i,t} + DAC_{i,t}$	
$DAC_{i,t} = AT_{i,t} - NDA_{i,t}$	
التعريف	الرمز الرياضى
إجمالى المستحقات المحاسبية للمؤسسة "المستحقات الكلية"	$AT_{i,t}$
المستحقات الناتجة عن العمليات العادية للمؤسسة "المستحقات غير الإختيارية"	$NDA_{i,t}$
المستحقات الخاضعة لتقدير الإدارة "المستحقات الإختيارية"	$DAC_{i,t}$
هذه المعادلة تطبق على المؤسسة i في الفترة الزمنية t (عادة السنة المالية)	

3.3 متغيرات الدراسة: تتكون متغيرات الدراسة من متغير تابع المتمثل في جودة الأرباح المحاسبية من خلال استخدام المستحقات الاختيارية، ومتغير مستقل المعبر عنه بالنظام المحاسبي المالي.

1.3.3 المتغير التابع: لقياس جودة الأرباح المحاسبية تم استخدام مدخل المستحقات الاختيارية، بالاعتماد على "نموذج جونز المعدل (1995)".

2.3.3 المتغير المستقل: يتمثل المتغير المستقل في تطبيق النظام المحاسبي المالي المتوافق مع معايير المحاسبة الدولية من طرف المؤسسات الجزائرية، وتم قياس هذا المتغير بطريقة القياس الثنائي القيمة، حيث يأخذ القيمة واحد (1) خلال السنوات قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي أي خلال الفترة (2006-2010)، والقيمة إثنان (2) خلال سنوات بعد التطبيق أي خلال الفترة (2011-2015)، والقيمة ثلاثة (3) خلال سنوات بعد تراكم خبرة العمل المحاسبي لتطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) أي خلال الفترة (2016-2020).

4.3 تحليل نتائج المستحقات الاختيارية واختبار الفرضيات

1.4.3 نتائج إختبار الفرضية الأولى

1.1.4.3 التحليل الوصفي لإختبار الفرضية الأولى

تم إحتساب المتوسط الحسابي للقيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية، لكل فترة على حدى قبل، أثناء وبعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، ولكل مؤسسة على إنفراد، وذلك لغرض تصنيف مؤسسات العينة إلى مؤسسات ممارسة لإدارة الأرباح و أخرى غير ممارسة والتي تمكنا لاحقا من تصنيفها الى مؤسسات ذات أرباح منخفضة أو مرتفعة الجودة ، حيث شملت العينة 03 مؤسسات لمدة دراسة 15 سنة، 2006 الى غاية 2020 والتي تحصلنا من خلالها على 45 مشاهدة، والجدول التالي يصف التكرارات والنسب المئوية.

الجدول رقم (02): التكرارات والنسب المتوية للمؤسسات الممارسة وغير الممارسة لإدارة الأرباح

Modèle de Jones modifié (1995)						البيان	النظام المحاسبي المالي (SCF)
المجموع		غير الممارسة		ممارسة			
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار		
%100	15	%53.33	8	%46.67	7	قبل تطبيق (SCF)	
%100	15	%60	9	%40	6	أثناء تطبيق (SCF)	
%100	15	%66.67	10	%33.33	5	بعد تطبيق (SCF)	
%100	45	%60	27	%40	18	خلال فترة الدراسة 2020-2006	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

يظهر الجدول تغيرات ملحوظة في ممارسات إدارة الأرباح خلال مراحل تطبيق النظام المحاسبي المالي، قبل تطبيق SCF، كانت نسبة المؤسسات الممارسة لإدارة الأرباح 46.67% (7 من 15 مشاهدة). أثناء تطبيق SCF، انخفضت هذه النسبة إلى 40% (6 من 15 مشاهدة)، بينما ارتفعت نسبة المؤسسات غير الممارسة من 53.33% إلى 60%. بعد تطبيق SCF، استمر الانخفاض في نسب الممارسة لتصل إلى 33.33%، مع ارتفاع نسبة المؤسسات غير الممارسة إلى 66.67% خلال فترة الدراسة ككل، مارست 40% من المؤسسات إدارة الأرباح، مقابل 60% لم تمارسها. هذه البيانات تشير إلى تأثير واضح لتطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح، مع وجود تقلبات ملحوظة خلال مراحل التطبيق المختلفة، حيث أدى تطبيق SCF إلى انخفاض تدريجي في ممارسات إدارة الأرباح.

2.1.4.3 التحليل الإستنتاجي لإختبار الفرضية الأولى

من خلال إجراء إختبار ذو الحدين (Test binomial) أظهرت التحليلات الوصفية ظهور تكرار لممارسة إدارة الأرباح في البيئة المهنية الجزائرية، لا بد من التأكد من فرضية هذا الإدعاء. أظهرت النتائج الموضحة ادناه وجود ممارسات إدارة الأرباح خلال الفترة 2020-2006، حيث أن نسبة 40% تمارس إدارة الأرباح (18 مشاهدة)، بينما 60% وذلك بعدد (27 مشاهدة) لا تمارسها. إختبار النسبة أظهر قيمة 0.2، مع مستوى دلالة إحصائية 0.002 وهي اقل من 0.05، مما يؤكد وجود فرق ذو دلالة إحصائية بين المجموعتين "الممارسة و غير الممارسة"، هذا يتوافق مع مزايا هذا الإختبار ويشير إلى أن توزيع المشاهدات يختلف عن التوزيع الافتراضي (5%)، رغم أن غالبية المؤسسات لا تمارس

أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة الأرباح المحاسبية من منظور ممارسات إدارة الأرباح

إدارة الأرباح، إلا أن نسبة 40% بعدد مشاهدات 18 من إجمالي مشاهدات عينة الدراسة تعتبر ملحوظة، وهو ما يؤكد فرضية الإدعاء بوجود ظاهرة ممارسات إدارة الأرباح لدى المؤسسات عينة الدراسة خلال الفترة من 2006 إلى غاية 2020.

الجدول رقم (03): إختبار ذو الحدين الخاص بمدى وجود ممارسات إدارة الأرباح لدى المؤسسات عينة الدراسة

Modèle de Jones modifié (1995)						
الدلالة الإحصائية (ثنائية الجانب)	اختبار النسبة	النسبة الملاحظة	عدد المشاهدات	البيان		
				المجموعة 01 تمارس	المجموعة 02 لا تمارس	ممارسات إدارة الأرباح المحاسبية
0.002	0.2	%40	18	تمارس		ممارسات إدارة الأرباح المحاسبية
		%60	27	لا تمارس		
		%100	45	لمجموع		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

2.4.3 نتائج إختبار الفرضية الثانية

1.2.4.3 التحليل الوصفي لإختبار الفرضية الثانية

الجدول رقم (04): التحليل الوصفي لجودة الأرباح المحاسبية

Modèle de Jones modifié (1995)		
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المؤسسة
0.047	0.040	صيدال
0.108	0.104	روبية
0.061	0.062	الأوراسي

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

التحليل الوصفي المتمثل في المتوسط الحسابي للمستحقات الاختيارية و الانحراف المعياري، هو المعتمد عليه في هذا الجانب، من أجل تصنيف جودة الأرباح المحاسبية حسب طبيعة المؤسسات.

نلاحظ من الجدول التحليل الوصفي لجودة الأرباح المحاسبية لثلاث مؤسسات: صيدال، روبية، والأوراسي خلال فترة الدراسة (2006-2020)، يظهر الجدول المتوسط الحسابي للمستحقات الاختيارية والانحراف المعياري لكل مؤسسة، حيث تسجل مؤسسة روبية أعلى متوسط حسابي بقيمة 0.104، مما يشير إلى أنها تتمتع بأعلى جودة أرباح محاسبية بين المؤسسات الثلاث، تليها الأوراسي بمتوسط 0.062، ثم صيدال بـ 0.040. ومع ذلك، تظهر روبية أيضاً أعلى انحراف معياري (0.108)، مما يدل على تقلبات

أكبر في جودة أرباحها مقارنة بالمؤسستين الآخرين، في المقابل تظهر صيدال والأوراسي انحرافات معيارية أقل (0.047 و 0.061 على التوالي)، مما يشير إلى استقرار أكبر في جودة أرباحهما.

2.2.4.3 التحليل الإحصائي لإختبار الفرضية الثانية

الجدول رقم (05): نتائج تحليل التباين (ANOVA)

معنوية الإختبار	مؤشر تأثير النموذج F	متوسط التباين	درجات الحرية ddl	إجمالي التباين	البيان	النموذج
0.081	2.675	0.009	2	0.032	الإندجار	Modèle de Jones modifié (1995)
		0.003	42	0.250	البواقى	
		-	44	0.282	الكلية	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

نلاحظ من نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA)، ان قيمة اختبار F بلغت 2.675، مع (Sig) يساوي 0.081، هذه النتيجة تتجاوز مستوى الدلالة المعياري $\alpha=0.05$ ، مما يؤدي إلى قبول الفرضية الصفرية H_0 ورفض الفرضية البديلة H_1 ، هذا يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية في مستوى جودة الأرباح المحاسبية حسب طبيعة المؤسسات الاقتصادية المسعرة في بورصة الجزائر.

من المهم الإشارة إلى أن الشروط الأساسية لاختبار ANOVA قد تم استيفاؤها جزئيًا، حيث أن البيانات في كل العينات مستقلة وكمية في حين يتطلب الأمر إجراء اختبار إضافي للتأكد من التوزيع الطبيعي للبيانات باستخدام اختباري كولموجروف-سميرنوف في الجدول التالي:

الجدول رقم (06): نتائج إختبار التوزيع الطبيعي لجودة الأرباح المحاسبية حسب طبيعة المؤسسات

Kolmogorov-Smirnov ^a			المؤسسات	النموذج
مستوى المعنوية Sig	درجة الحرية	قيمة الإختبار		
0.013	15	0.249	صيدال	Modél ede
0.025	15	0.236	روبية	
0.005	15	0.266	الأوراسي	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

بالنظر إلى الجدول الذي يعرض نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnov لنماذج قياس المستحقات الاختيارية لثلاث مؤسسات (صيدال، روية، والأوراسي)، يمكننا استخلاص التحليل التالي:

نلاحظ أن الاختبار تم إجراؤه على عينة من 15 مشاهدة لكل مؤسسة هذا الاختبار يستخدم لتقييم ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، مع فرضية صفرية H_0 تفترض أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، مقابل الفرضية البديلة H_1 تفترض عدم اتباع التوزيع الطبيعي.

- مؤسسة صيدال، قيمة الاختبار 0.249 بدرجة حرية 15 ومستوى معنوية 0.013 (أقل من 0.05).
 - مؤسسة روية، قيمة الاختبار 0.236 بدرجة حرية 15 ومستوى معنوية 0.025 (أقل من 0.05).
 - مؤسسة الأوراسي، قيمة الاختبار 0.266 بدرجة حرية 15 ومستوى معنوية 0.005 (أقل من 0.05).
- في جميع الحالات، تم رفض الفرضية الصفرية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 ، مما يشير إلى أن بيانات جودة الأرباح المحاسبية لجميع المؤسسات الثلاث لا تتبع التوزيع الطبيعي

الجدول رقم (07): نتائج اختبار ليفين للتجانس

"Statistique de Levene sur l'égalité des variances"				
نموذج قياس جودة الأرباح المحاسبية	قيمة الإختبار F	درجة الحرية ddl1	درجة الحرية ddl2	مستوى المعنوية Sig
" Jones modifié (1995)"	3.263	2	42	0.048

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

تقدم نتائج "اختبار للتجانس في التباين Levene" رؤية مهمة حول خصائص البيانات المتعلقة بنموذج قياس جودة الأرباح المحاسبية لـ "Modèle de Jones modifié (1995)".

حيث يظهر الجدول قيمة اختبار F تساوي 3.263، بدرجات حرية $ddl1 = 2$ و $ddl2 = 42$ ، ومستوى معنوية Sig 0.048 (أقل من 0.05) بحيث ترفض الفرضية الصفرية التي تفترض تجانس التباين، وقبول الفرضية البديلة التي تفترض عدم تجانس التباين بين المجموعات المختلفة في الدراسة.

هذه النتيجة، إلى جانب نتائج اختبارات التوزيع الطبيعي السابقة التي أظهرت عدم اتباع المجموعات للتوزيع الطبيعي، تشير إلى انتهاك افتراضات اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA).

نظرا هذه النتائج، يصبح من الضروري إعادة النظر في استخدام ANOVA واللجوء إلى بدائل إحصائية أكثر ملاءمة، استخدام اختبار Kruskal-Wallis اللامعلمي يعد خطوة منطقية ومناسبة في هذه الحالة، حيث أنه لا يفترض التوزيع الطبيعي أو تجانس التباين، مما يجعله مناسباً للبيانات التي لا تستوفي شروط الاختبارات المعلمية.

الجدول رقم(08): نتائج "إختبار كروكسال-ولايس (H de kruskal-wallis) الخاص بمدى وجود فروقات

في جودة الأرباح حسب طبيعة المؤسسات محل الدراسة"

H de kruskal-wallis		متوسط الرتبة لجودة الأرباح المحاسبة	المؤسسات	نموذج قياس المستحقات الاختبارية
Sig مستوى المعنوية	قيمة الإختبار U			
0.098	4.650	17.73	صيدال	نموذج جونز المعدل، 1995
		28.07	روبية	
		23.20	الأوراسي	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

يعرض الجدول نتائج اختبار Kruskal-Wallis لتقييم الاختلافات في جودة الأرباح المحاسبية بين ثلاث مؤسسات اقتصادية (صيدال، روية، الأوراسي) باستخدام نموذج جونز المعدل لقياس المستحقات الاختيارية، حيث قيمة اختبار H لـ Kruskal-Wallis هي 4.650، مع مستوى معنوية يساوي 0.098 هذه القيمة تتجاوز مستوى الدلالة المعياري 0.05، وبالتالي رفض الفرضية التي مفادها عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في جودة الأرباح المحاسبية بين المؤسسات الثلاث.

متوسط الرتب يظهر أن روية لديها أعلى متوسط (28.07)، تليها الأوراسي (23.20)، ثم صيدال (17.73). رغم هذه الاختلافات الظاهرية، إلا أن الاختبار الإحصائي يشير إلى أنها غير جوهرية. هذه النتائج تقترح أن الممارسات المحاسبية وجودة الأرباح متشابهة نسبياً بين المؤسسات الثلاث، على الرغم من الاختلافات الطفيفة في متوسط الرتب.

3.4.3 نتائج اختبار الفرضية الثالثة

1.3.4.3 نتائج التحليل الوصفي لإختبار الفرضية الثالثة

يظهر التحليل الوصفي لجودة الأرباح المحاسبية تغيرات جوهرية نتيجة تطبيق النظام المحاسبي المالي، عبر الفترات الثلاث المدروسة، قبل تطبيق scf (2006-2010) سجلت أعلى متوسط حسابي للمستحقات الاختيارية بقيمة 0.121 وانحراف معياري مرتفع بلغ 0.113، مما يشير إلى انخفاض جودة الأرباح وتباين كبير في الممارسات المحاسبية، في حين شهدت فترة أثناء تطبيق scf (2011-2015) تحسناً ملحوظاً، إذ انخفض المتوسط الحسابي بشكل كبير إلى 0.044 مع انخفاض حاد في الانحراف المعياري إلى 0.035، مما يدل على ارتفاع جودة الأرباح وزيادة التجانس في الممارسات المحاسبية، أما في الفترة ما بعد تطبيق scf (201-2020)، لوحظ استقرار نسبي مع ارتفاع طفيف في المتوسط إلى 0.042 و انحراف معياري 0.041، إلا أن هذه القيم ظلت أفضل بكثير مقارنة بالفترة ما قبل التطبيق. وبالتالي يمكن استنتاج الالتزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي قد أدى إلى تحسين ملموس ومستدام في جودة الأرباح المحاسبية، مع زيادة في الشفافية والتناسق بين المؤسسات، مما يعزز ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة في المعلومات المالية المقدمة.

الجدول رقم (09): نتائج التحليل الوصفي لجودة الأرباح المحاسبية نتيجة تطبيق النظام المحاسبي المالي حسب نموذج جونز المعدل.

القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية			اليــــــــان	
المشاهدات	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي		
15	0.113	0.121	قبل تطبيق SCF	جودة الأرباح المحاسبية
15	0.035	0.044	أثناء تطبيق SCF	
15	0.041	0.042	بعد تطبيق SCF	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

2.3.4.3 نتائج التحليل الإستنتاجي لإختبار الفرضية الثالثة

لاختبار إدعاء التحليلات الوصفية نستخدم إختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) والجدول

التالي يبين هذا الإختبار:

الجدول رقم (10): نتائج تحليل التباين (ANOVA)

معنوية الإختبار Sig	قيمة الإختبار F	متوسط التباين	درجات الحرية ddl	اجمالي التباين	البيان	النموذج
0.006	5.750	0.030	2	0.061	الإندثار	"Modèle de Jones modifié (1995)"
		0.005	42	0.221	البواقح	
		-	44	0.282	الكل	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

يظهر جدول تحليل التباين أن قيمة F تبلغ 5.750 بمستوى دلالة 0.006، أقل بكثير من 0.05، هذا يدعم قبول الفرضية H_1 والتي مفادها وجود تأثير جوهري لتطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) المستمد من معايير المحاسبة الدولية على جودة الأرباح المحاسبية في المؤسسات المدرجة بالبورصة الجزائرية. إن البيانات في كل العينات مستقلة وكمية، في حين سيتم إختبار شرط التوزيع الطبيعي للبيانات، وفق نتائج إختبار كولموجروف-سميرنوف وتجانس التباين موضحة في الجداول التالية:

الجدول رقم (11): نتائج إختبار التوزيع الطبيعي لجودة الأرباح المحاسبية للمؤسسات الإقتصادية محل الدراسة قبل وبعد تطبيق النظام المحاسبي المالي

Kolmogorov-Smirnov ^a			البيان		Modèle de Jones modifié
مستوى المعنوية Sig.	درجة الحرية	قيمة الإختبار	قبل SCF	جودة الأرباح المحاسبية	
0.121	15	0.197	قبل SCF	جودة الأرباح المحاسبية	
0.200	15	0.162	أثناء SCF		
0.044	15	0.222	بعد SCF		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

- من الجدول نلاحظ أن قيمة إختبار الإعتدالية، كولموجروف-سميرنوف، للفترة الثلاث كما يلي:
- 1) الفترة قبل SCF: مستوى الدلالة 0.121 (أكبر من 0.05).
 - 2) الفترة أثناء SCF: مستوى الدلالة 0.200 (أكبر من 0.05).
 - 3) الفترة بعد SCF: مستوى الدلالة 0.044 (أقل من 0.05).

أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة الأرباح المحاسبية من منظور ممارسات إدارة الأرباح

في الحالتين "الفترة قبل و أثناء"، مستوى الدلالة يتجاوز 0.05، مما يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، ومنه نقبل الفرضية H_1 القائلة بأن بيانات جودة الأرباح لهاتين الفترتين مسحوبة من مجتمع بياناته تتبع التوزيع الطبيعي، أما بالنسبة للفترة بعد تطبيق SCF فمستوى المعنوية $Sig=0.044$ وهي أقل من $\alpha=0.05$ ومنه نقبل الفرضية الصفرية والتي مفادها ان بيانات جودة الأرباح لمؤسسة الأوراسي مسحوبة من مجتمع بياناته لا تتبع التوزيع الطبيعي.

الجدول رقم (12): نتائج إختبار ليفيني للتجانس

"Statistique de Levene sur l'égalité des variances"				Modèle de Jones
مستوى المعنوية	درجة الحرية	درجة الحرية	قيمة الإختبار F	
0.001	42	2	13.103	جودة الأرباح المحاسبية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

أظهر اختبار تجانس التباين ($F = 13.103, Sig = 0.001 < 0.05$)، مما يدل على عدم تجانس التباين بين المجموعات المدروسة، مع عدم اتباع البيانات التوزيع الطبيعي، وبالتالي شروط اختبار " (ANOVA)"، تصبح غير مجدية ومشكوك في صحتها. نظرا لوجود فروق دالة إحصائية بين متوسطات مجموعات الدراسة الثلاث قبل، أثناء وبعد لتطبيق SCF، مما يشير إلى تأثير هذا التطبيق على جودة الأرباح المحاسبية. لإجراء المقارنات بين كل زوج من المجموعات، سيتم استخدام اختبار تاماهان (Tamhane) الذي يُعتبر مناسباً في حال عدم تجانس التباينات.

الجدول رقم (13): نتائج المقارنات المتعددة من خلال اختبار تمهان (Tamhane)

القرار	مستوى المعنوية Sig	متوسط الفرق لجودة الأرباح (I-J)	البيان		Modèle de Jones modifié
			J	I	
هناك فرق دال إحصائيا	0.037	0.0767	أثناء SCF	قبل SCF	
هناك فرق دال إحصائيا	0.042	0.0789	بعد SCF		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

تمثل نتائج الجدول تحليلاً عميقاً لفروق جودة الأرباح المحاسبية بين المجموعات المختلفة، من خلال المقارنة بين ثلاث فترات زمنية:

قبل وأثناء التطبيق بلغ الفرق في المتوسط 0.0767 (Sig=0.037)، وهو فرق دال احصائيا. كما أن الفرق في المتوسط بين المجموعات قبل تطبيق SCF وبعده بلغ 0.0789 (Sig= 0.042)، وهو دال احصائيا، هذه النتائج تشير الى ارتفاع في جودة الأرباح المحاسبية وانخفاض في مستوى المستحقات الاختيارية استمر بعد تطبيق SCF

4 عرض النتائج:

- ✓ أظهرت النتائج أن المؤسسات محل الدراسة قامت بممارسات إدارة الأرباح خلال الفترة 2006-2020، لكن نسبة المؤسسات التي لم تمارس إدارة الأرباح كانت أعلى مقارنة بتلك التي قامت بها، هذا يشير إلى انخفاض المرونة المتاحة للإدارة في التلاعب بالأرباح المعلنة، إلا أن الممارسة موجودة، وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على عدم ممارسة إدارة الأرباح، ونقبل الفرضية البديلة التي مفادها وجود سلوك إدارة الأرباح في المؤسسات عينة الدراسة.
- ✓ أظهرت التحليل الوصفي تقاربا كبيرا في المتوسط الحسابي وتشتتا أقل بين بيانات جودة الأرباح المؤسستي صيدال والأوراسي مقارنة بمؤسسة روية خلال فترة الدراسة، كما أظهرت نتائج التحليل الإستنتاجي عدم وجود فروق دالة احصائيا في جودة الأرباح المحاسبية حسب طبيعة المؤسسات ، وبالتالي قبول الفرضية التي مفادها لا يوجد فروق ذات دلالة احصائية في جودة الأرباح المحاسبية حسب طبيعة المؤسسات الاقتصادية المسعرة في بورصة الجزائر نتيجة تطبيق SCF.
- ✓ لوحظ انخفاض في المتوسط الحسابي للمستحقات الاختيارية بعد تطبيق SCF، مما يدل على ارتفاع جودة الأرباح المحاسبية، كما شهدت هذه الفترة تقلباً في تفاوت ممارسات إدارة الأرباح، حيث انخفض الانحراف المعياري لحجم المستحقات الاختيارية، وبالتالي نرفض الفرضية H_0 ونقبل الفرضية H_1 ، التي تفيد بوجود فروق دالة احصائيا في مستوى جودة الأرباح المحاسبية لدى المؤسسات المدروسة نتيجة تطبيق النظام المحاسبي المالي.

جاءت هذه النتائج للتوافق وتؤكد نتائج مجموعة الدراسات السابقة الذكر وتعارض بعض الدراسات مثل دراسة "كهينة شاوشي، 2016" والتي خلصت الى أن تبني النظام المحاسبي أتاح مرونة التلاعب بالأرقام المحاسبية وبالتالي إرتفاع مستوى ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات عينة الدراسة.

5 خاتمة

من خلال دراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة الأرباح المحاسبية، والتي تم قياسها باستخدام المستحقات الاختيارية، يتبين أنه على الرغم من وجود ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة خلال الفترة من 2006 إلى 2020، والتي تكون بغرض تدنية الأرباح بغية تفادي التكاليف الضريبية وما الى ذلك من مجموع الدوافع التي تدفع بالإدارة الى إتباع هذا السلوك والتلاعب برقم الربح المعلن عنه والذي في نهاية المطاف يؤثر على جودة الأرباح متجاوزا التأثير على مجرد الأرقام، إلا أن الالتزام بالتطبيق قد أدى بشكل عام إلى تقليل هذه الممارسات وزيادة جودة الأرباح المحاسبية.

التوصيات: بالرغم من وجود أطر محاسبية منظمة وآليات رقابة داخلية وخارجية لإعداد القوائم المالية، إلا أن بعض المديرين قد يلجأون إلى التلاعب بالأرقام المحاسبية، حيث يتم ذلك إما باستغلال المرونة الموجودة في المعايير المحاسبية أو بمخالفتها صراحة. لذا، فإن كشف هذه الممارسات الاحتياطية وتجنبها يتطلب اتخاذ عدة إجراءات:

- تعزيز الثقافة الأخلاقية: من خلال وضع مدونات سلوك واضحة، وتنظيم دورات تدريبية منتظمة للموظفين حول أهمية النزاهة المالية، كما يجب إنشاء قنوات آمنة للإبلاغ عن المخالفات.
- تعزيز آليات الحوكمة المؤسسية: يمكن تحقيق ذلك من خلال تشكيل مجلس إدارة متوازن ومستقل، وتفعيل دور لجان التدقيق التي تعتبر شبه منعدمة في المؤسسات الجزائرية، بحيث ينبغي أن تتمتع هذه اللجان بصلاحيات واسعة لمراجعة التقارير المالية وفحص أي ممارسات مشبوهة.
- تطوير أنظمة الرقابة الداخلية: وذلك بإنشاء وحدات رقابة داخلية قوية، مزودة بأدوات وتقنيات متطورة لكشف الأنماط غير العادية في البيانات المالية، يجب أن تكون هذه الوحدات مستقلة وترفع تقاريرها مباشرة إلى مجلس الإدارة.

- تحسين جودة التدقيق الخارجي: عبر اختيار مدققين خارجيين ذوي كفاءة عالية وخبرة في الكشف عن التلاعبات المالية، كما يجب ضمان استقلاليتهم وتدويرهم بشكل دوري لتجنب أي تواطؤ محتمل.

6 المراجع

1.6 المراجع باللغة العربية

- أحمد محمد شقان، و نصر الدين روناك . (2023). أثر هيكل الملكية وخصائص أعضاء مجلس الادارة في جودة الأرباح، دراسة تحليلية لعينة من الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للمدة 2018 - 2021. مجلة جامعة دهوك، المجلد: 26 ، العدد: 2 (العلوم الانسانية والاجتماعية)،، 1262.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية (2008). المادة 02-34 من المرسوم التنفيذي رقم (08-156) المؤرخ في 26 ماي سنة 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم (07-11)، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي. العدد 27، المؤرخة في 28 ماي 2008، 11-14.
- أمينة فداوي. (2013). نحو مفاضلة احصائية بين نماذج قياس ممارسات ادارة الأرباح. مجلة الاستراتيجية والتنمية، 03(05)، صفحة 124.
- أمينة هناء جابي ، و حكيم ملياني (2017). اهمية التحول من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرة المحاسبة العمومية. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد10، الجزء02، 140.
- عبد الله منصور السبيعي، و محمد فيصل حسن (2024). أثر اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي على جودة الأرباح بالتطبيق على قطاع المواد الأساسية بالسوق المالية السعودية. المجلة العربية للإدارة (تحت النشر)، 44(05)، الصفحات 1-26.
- عبد النور شنين (2019). المساهمة في تحليل أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح، لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للفترة الممتدة بين 2006-2014. الجزائر: أطروحة دكتوراة منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.
- محمد علي ابو سليم ناهض (2019). العلاقة بين جودة الارباح المحاسبية وقرارات الاستثمار، دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين للأوراق المالية. مجلة العلوم الادارية والاقتصادية، جامعة بيرزيت، العدد 43، 118.
- محمد محمود جاسم (2005). انعكاسات القواعد المحاسبية على إدارة الأرباح. مجلة كلية التربية الأساسية، العدد05، بابل، العراق، جويلية 2005، 453.

2.6 المراجع باللغة الأجنبية

- Bartov, E., Ferdinand A, G., & Judy SL, T. (2000). Discretionary-accruals models and audit qualifications. *Journal of accounting and economics* , 30(3), 431.
- chen, J., Duh, R., Hsu, A., & Pan, C. (2015). Can Anglo-Saxon audit committee scheme improve earnings quality in non-Anglo-Saxon environments?., *Journal of Contemporary Accounting & Economics*., 61-74.
- Fakhfakh Ben Amar, I. (2009). Free cash flow, gestion des résultats et gouvernement des entreprises, étude comparative des entreprises françaises et américaines. thèse du doctorat en Sciences de Gestion, université de Reims Champagne-Ardenne, 67. france.
- Farinha , J., & Moreira, J. (2007). Dividends and Earnings Quality. The Missing Link, Working Paper, Faculty of Economics, University of Porto., 12.
- Gregory V. Waymire. (2014). *Earnings Quality: Measures and Applications*., John Wiley and Sons.
- Isam Saleh, M. A. (2020). Does Earnings Quality Affect Companies ' performance?, New Evidence from the Jordanian market. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business (JAFEB)*, 34.
- Junus, O., Soegeng , S., & Habiburrochman, H. (2019). "Earnings quality: the Impact of implementation of IFRS-based financial accounting standard". *Revista de Ciencias Humanas y Sociales* , 35(24), pp. 890-908.
- Seyed Abolhassan Hassanzadeh. (2013). *Earnings Quality: An Empirical Analysis of Determinants*. Working Paper, *International Journal of Economics and Management Sciences*, 151-152.