

أثر الآليات الداخلية للحوكمة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح على مستوى المؤسسات
الاقتصادية

The Impact of Governance Internal Mechanisms in Reducing Earnings Management Practices at the Level of Economic Institutions

جيهاد بومنكار^{1*}، سمية بن علي²

¹مخبر المالية الدولية ودراسة الحوكمة والنهوض الاقتصادي، جامعة باجي مختار عنابة (الجزائر)، djihed.boumenkar@univ-annaba.org

²مخبر المالية الدولية ودراسة الحوكمة والنهوض الاقتصادي، جامعة باجي مختار عنابة (الجزائر)، benali.soumaya.dz@gmail.com

تاريخ النشر: 2022/06/30

تاريخ القبول: 2022/06/26

تاريخ الاستلام: 2022/03/04

ملخص: هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر الآليات الداخلية للحوكمة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح على مستوى المؤسسات الاقتصادية، وتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبيان لغرض جمع المعلومات، ومعالجة البيانات باستخدام (SPSS (V26. توصلت الدراسة إلى أن هناك إدراك جيد من قبل المستجوبين بأهمية تطبيق الآليات الداخلية للحوكمة، لما لها من دور جد فعال في تعزيز جودة التقارير المالية، كما أن آلية التدقيق الداخلي هي الآلية الوحيدة من بين تلك الآليات التي لها أثر في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، حيث تعمل وبشكل خاص على ضمان دقة ونزاهة التقارير المالية.

الكلمات المفتاحية: إدارة أرباح؛ آليات داخلية للحوكمة؛ تقارير مالية.

تصنيف JEL: M40؛ M42

Abstract: This study aimed to find out the impact of the governance internal mechanisms in reducing earnings management practices at the economic institutions level; and to achieve the objectives of the study, a questionnaire was designed for the purpose of collecting information, and the data were processed using the SPSS (V26) for analysis and interpretation.

The study found a set of findings that there is good awareness by according to the respondents of the importance of applying internal mechanisms of governance in institutions, because they have a very effective role in enhancing the quality of financial reports, yet one of the findings is that the internal audit mechanism is the only one that has an impact on reducing the management practices of profits; so that it ensures the accuracy and integrity of financial reports; and it prevents and discovers the use of earnings management methods.

Keywords: Earnings Management; Internal Governance Mechanisms; Financial Reports.

Jel Classification Codes : M40; M42

مقدّمة:

شهد العالم في العقدين الأخيرين سلسلة من الأزمات والفضائح المالية التي طالت المجتمعات المتقدمة وحتى النامية دون سابق إنذار، وكون أن من بين أهم أسباب انهيار بعض هذه المؤسسات هو الفساد الإداري والمالي بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة والذي تعتبر ممارسات إدارة الأرباح شكلاً من أشكاله، فقد لاقت هذه الأخيرة اهتمام متزايد من قبل الكتاب، الباحثين والمهنيين سواءً على المستوى الفردي أو على مستوى المنظمات المهنية، مما دفع معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي لتشكيل لجنة خاصة لمقاومة التلاعب في القوائم المالية، وجاء في أحد تقاريرها أن إدارة الأرباح تؤدي إلى قوائم مالية مضللة، وقد تشجع الإدارة على القيام بسلوك غير قانوني أكثر خطورة.

من هذا المنطلق بات من الضروري البحث عن وسيلة لضبط هذه الممارسات واستعادة ثقة المستثمرين وإعادة الثقة في البيانات المالية لخدمة أصحاب المصالح، وتزامناً مع هذه الأزمات وعلاجاً لها فقد تم استحداث مفاهيم تسييريه جديدة تبنتها المنظمات الدولية والمهنية والمتمثلة في الحوكمة باعتبارها المخرج والحل المتكامل والفعال لضمان موثوقية ومصداقية المعلومات الحاسبية وترياق مضاد للفساد المالي، مما يساعد على اتخاذ القرارات السليمة، وذلك من خلال آلياتها الداخلية المتمثلة في مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، لجنة المكافآت، لجنة التعيينات، والتدقيق الداخلي، وبما أنها على هذا القدر من الأهمية فعدم تطبيقها من قبل المؤسسات قد يؤدي إلى إخفاء الكثير من المعلومات التي تؤثر بطريقة أو بأخرى على الصورة العامة للمؤسسة.

الإشكالية:

مما سبق تتمثل إشكالية الدراسة في التساؤل الرئيسي: ما هو أثر الآليات الداخلية للحوكمة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية؟

وللإجابة على الإشكالية تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو أثر آلية مجلس الإدارة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟
- ما هو أثر آلية لجنة التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟
- ما هو أثر آلية لجنة المكافآت في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟
- ما هو أثر آلية لجنة التعيينات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟
- ما هو أثر آلية التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

إن بناء فرضيات الدراسة قائم أساساً على التساؤلات التي وردت بمشكلة الدراسة ونموذج الدراسة الحالية، وعليه فإنه يمكن

وضع إجابة أولية للأسئلة الفرعية أعلاه وذلك كما يلي:

- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لآلية مجلس الإدارة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لآلية لجنة التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لآلية لجنة المكافآت في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لآلية لجنة التعيينات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لآلية التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

أهمية الدراسة:

يعد موضوع الحوكمة من أبرز المواضيع الحيوية التي لاقى اهتماماً دولياً لما لها من دور كبير في توفير معلومات محاسبية ذات جودة عالية وكذا الحد من ممارسات إدارة الأرباح التي هي الأخرى شغلت الرأي العام لارتباطها بالتهيار أكبر المؤسسات في العالم حيث تعمل هذه الممارسات على إخفاء الأداء الحقيقي وإظهاره بصورة تختلف عن حقيقتها لخدمة رغباتها وتلبية طموحاتها.

أهداف الدراسة:

- إزالة الغموض الذي يكتنف موضوع إدارة الأرباح، دراسة دوافعها وكذا الأساليب التي تنتهجها الإدارة لتحميل قوائمها المالية من أجل إخفاء مستوى أدائها الفعلي؛
- التعرف على مزايا الحوكمة وكيفية الاستفادة منها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وكذا الوقوف على المبادئ والآليات الداخلية التي يقوم عليها نظام الحوكمة؛
- اختبار أثر الآليات الداخلية للحكومة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

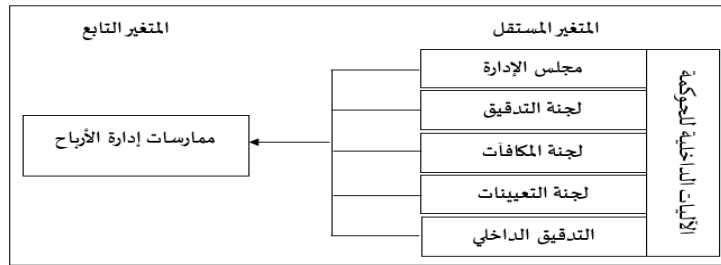
منهجية الدراسة:

من أجل معالجة حيثيات الموضوع، اعتمد هذا البحث على المنهج الوصفي الذي يعتبر طريقة من طرق التحليل والتفسير بشكل علمي منظم، وذلك من أجل الوصول إلى أهداف محددة إزاء مشكلة ما وكذا المنهج التحليلي الذي يضيف على عمل الباحث الصفة العلمية.

نموذج الدراسة:

تحقيقاً لأهداف الدراسة فقد تم بناء نموذج فرضي للدراسة على النحو التالي:

شكل رقم (01): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثين

المحور الأول: الجانب النظري للدراسة

تعد الحوكمة من أكثر الوسائل الفعالة لحماية مصالح أصحاب المصلحة، لاعتبارها ركن من أركان الرقابة وضبط أداء المؤسسات وسلوك المديرين، لما يضمن الشفافية والمصدقية في أعداد القوائم المالية وكما تلعب دور فعال في الحد من ممارسات لعبة الأرقام المالية، وبالأخص إدارة الأرباح من خلال آلياتها بصفة عامة وآلياتها الداخلية بصفة خاصة.

أولاً: الإطار النظري للحكومة

1- مفهوم الحوكمة:

فيما يلي سيتم تقديم أهم التعاريف الأكثر تداولاً في الدراسات السابقة:

- لجنة كادبري (Cadbery) عرفت بها بأنها "نظام بمقتضاه تدار المؤسسات وتراقب" (حاج مختار محمد خير الدين، بوعزة عبد القادر، مجاهد سيد أحمد، 2017، صفحة 2)؛

- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) عرفت الحوكمة بأنها "مجموعة من العلاقات بين إدارة المؤسسة ومجلس الإدارة وجميع الأطراف ذات العلاقة، فهي الأسلوب الذي يقدم الهيكل الذي من خلاله يتم تحديد أهداف المؤسسة، ومراقبة الأداء والتوجيه بالأسلوب الناجح لممارسة وإدارة السلطة، ومن خلاله تقدم جميع الحوافز لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية العليا في سعيها لتحقيق الأهداف المرسومة لخدمة مصالح المؤسسة ومساهمتها وفق إجراءات المراقبة والتوجيه الأمثل لاستخدام موارد المؤسسة بفعالية" (يوب أمال، 2017، صفحة 90)؛
- منظمة التمويل الدولية (IFC) قامت بتعريف الحوكمة على أنها "النظام الذي يتم من خلاله إدارة المؤسسات والتحكم في أعمالها"، أي أن الحوكمة تعني وجود نظم تحكم العلاقات بين الأهداف الأساسية التي تؤثر على الأداء، كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد (برسولي فوزية، بوزناق حسن، 2019، صفحة 30).
- ومن التعاريف الواردة أعلاه يمكن استخلاص أن الحوكمة عبارة عن مجموعة من القواعد والقوانين التي تعمل على حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح في المؤسسة وكذا تساهم في الرقابة على أدائها لتحقيق أهدافها، وذلك من خلال تقليل السلوك الانتهازي للمديرين وتحقيق النزاهة، الشفافية ومحاربة الفساد داخل المؤسسات.

2- أهمية الحوكمة ومزاياها:

- تعتبر الحوكمة أحد الوسائل الأساسية لمواجهة التأثيرات الناجمة عن التغيرات الاقتصادية الحديثة والأزمة المالية العالمية والانهيارات المالية للعديد من الشركات. ويمكن تلخيص مزايا الحوكمة في النقاط التالية: (إبراهيم صبري الأرنؤوط، 2015، صفحة 5)
- تنمية المؤسسات: تهدف قواعد الحوكمة إلى تحسين أداء المؤسسات والمنظمات ومساعدتها على النمو، مما يؤدي لزيادة ربحيتها ورفع قدرتها التنافسية في الأسواق المحلية والدولية؛
- تحقيق التنمية المستدامة: وذلك بتعظيم دور الشركات ومساهمتها في عملية التنمية الاقتصادية المستدامة على مستوى الاقتصاد الكلي للدولة وقدرتها على جذب المستثمرين وخلق الثروة للمجتمع وإيجاد فرص العمل وتحفيز مجلس الإدارة نحو السعي قدماً في تحقيق الأهداف؛
- تحقيق النزاهة والحد من الفساد: تهدف قواعد وضوابط الحوكمة إلى تطبيق وتحقيق الشفافية والعدالة ومنع الوساطة والمحسوبية والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة.

3- مبادئ الحوكمة وآلياتها الداخلية:

أ- مبادئ الحوكمة:

- وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) سنة 2004 ستة مبادئ أساسية لترسيخ قواعد الحوكمة والتأكيد على أهميتها في دعم الأداء الاقتصادي، وتمثل هذه المبادئ في: (OCDE, 2004, pp. 17-25)
- ضمان وجود إطار فعال للحوكمة: يجب أن يساهم نظام الحوكمة في شفافية الأسواق وكفاءتها، وأن يكون متوافقاً مع أحكام القانون ويحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين الهيئات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية؛
- حقوق المساهمين: يجب أن يحمي نظام الحوكمة حقوق المساهمين ويسهل ممارستها، وذلك يشمل نقل ملكية الأسهم، اختيار مجلس الإدارة، مراجعة القوائم المالية وكذا المشاركة فيما يتعلق بالسياسات المعتمدة كسياسة توزيع الأرباح؛
- المعاملة المتكافئة للمساهمين: يجب أن يضمن نظام الحوكمة المعاملة العادلة لجميع المساهمين، بما في ذلك المساهمون الأقلية والأجانب. وكذا يجب أن يعامل المساهمون المنتمون إلى فئة واحدة نفس المعاملة المتساوية؛
- دور أصحاب المصالح في الحوكمة: يجب أن يعترف نظام الحوكمة بحقوق مختلف أصحاب المصلحة في المؤسسة على النحو المحدد في القانون المعمول به أو الاتفاقات المتبادلة، وتشجيع التعاون النشط بين المؤسسات وأصحاب المصلحة؛

- الإفصاح والشفافية: يجب أن يضمن نظام الحوكمة نشر المعلومات الصحيحة في الوقت المناسب عن جميع الأمور الجوهرية المتعلقة بالمؤسسة، بما في ذلك الوضع المالي، النتائج، المساهمون وحوكمة تلك المؤسسة؛
- مسؤولية مجلس الإدارة: يجب أن يضمن نظام الحوكمة مسؤوليات مجلس الإدارة، واجباته القانونية، كيفية اختيار أعضائه، مهامه الأساسية ودوره في الاشراف على الإدارة التنفيذية.

ب- الآليات الداخلية للحكومة:

- بينما صنفت نظرية الوكالة آليات الحوكمة إلى آليات خارجية وأخرى داخلية، اقترح Williamson تقسيم آليات الحوكمة إلى آليات عفوية ذات طبيعة تعاقدية مرتبطة أساسا بالأسواق، وآليات قصدية متعلقة بطبيعة نشاط المؤسسة وهيكلها الداخلي مصممة بغرض المراقبة على المسيرين، لكن فضل G.Charreaux توحيد تصنيف آليات الحوكمة إلى آليات داخلية (قصدية) وآليات خارجية (عفوية) (تباي رزيقة، 2015-2016، صفحة 72)، إلا أنه سيتم التركيز فقط على الآليات الداخلية للحكومة وهي:
- مجلس الإدارة: يعتبر مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في المؤسسة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا، كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك في وضع استراتيجية المؤسسة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة ويراقب أدائها وبالتالي تعظيم قيمة المؤسسة (عابي خليدة، فاتح سردوك، 2017، صفحة 471)؛
 - لجنة التدقيق: لقد ظهر مفهوم هذه اللجنة بعد الازمة المالية لبعض المؤسسات الكبيرة، ففي الولايات المتحدة الأمريكية تم إصدار قانون Sarbanes-Oxley في سنة 2002، الذي ألزم جميع المؤسسات بتشكيل لجنة التدقيق لما لها من دور هام في منع حدوث تلك الازمة المالية في المستقبل، وذلك من خلال دورها في عملية إعداد القوائم المالية وكذلك في زيادة استقلالية كل من المدقق الداخلي والخارجي، (عابي خليدة، فاتح سردوك، 2017، صفحة 472)؛
 - لجنة المكافآت: تتكون لجنة المكافآت من عدد من الأعضاء لا يقل عددهم عن ثلاثة ولا يزيد عن ستة أعضاء، يتم تعيينهم عن طريق مجلس الإدارة، حيث تقوم هذه اللجنة بتحديد القواعد والإجراءات المتعلقة بكيفية اجتماعها والوقت والمكان المناسبين لذلك، ويوكل لها مهام ومسؤوليات من قبل مجلس الإدارة والذي يقوم من وقت لآخر بتدقيقها، بالإضافة إلى أنه يتم تدقيق الارشادات المتعلقة بالنظام الأساسي للجنة المكافآت لكي تتناسب مع المتغيرات التي قد تحدث في بيئة الأعمال العاملة بها المؤسسة وذلك في ضوء مجلس الإدارة (محمد لين علون، 2019، صفحة 52)؛
 - لجنة التعيينات: يجب أن يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة من المؤسسة، وتتمثل واجبات هذه اللجنة في تحديد أفضل المرشحين المؤهلين، وتقوم باستمرار وتوحي الموضوعية في عملية التوظيف والإعلان عن الوظائف المطلوب إشغالها (محمد لين علون، 2019، صفحة 52)؛
 - التدقيق الداخلي: تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا فعالا في عملية الحوكمة، إذ إنها تعزز هذه العملية وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة المؤسسة، حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة كل من المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في المؤسسات المملوكة للدولة وكذا تقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي، (بروش زين الدين، دهيمي جابر، 2012، صفحة 16).

ثانيا: الإطار النظري لإدارة الأرباح

1- مفهوم إدارة الأرباح:

يرد موضوع إدارة الأرباح إلى الباحث M.Healy Paul الذي نشر مقالا عام 1985 تحت عنوان تأثير خطط المكافآت على القرارات المحاسبية "The Effec of Bonus Schemes on Accounting" والذي ناقش العلاقة بين مكافآت

المدراء والقرارات التي تم اتخاذها، حيث يرى أن المدراء يتخذون السياسات المحاسبية التي تعظم المكافآت التي يتم تحديدها مسبقاً (لوالبية فوزي، 2019-2020، صفحة 5)، حيث تمثل إدارة الأرباح مسألة جدلية فقد يعدها البعض نوعاً من التحايل أو التلاعب بالمعلومات المحاسبية طالما توافر في هذا السلوك صفة التعمد، في حين يعدها سلوكاً قانونياً مشروعاً حتى ولو كان غير أخلاقي، طالما أنه من مصلحة الوحدة الاقتصادية (حلا عدنان نيري، رزان شهيد، 2014، صفحة 135). من جهة أخرى فقد ميزت الأدبيات بين شكلين من إدارة الأرباح وهما: (كموش بلال، 2017، الصفحات 56-57)

- إدارة الأرباح المحاسبية (Accruals-based Earnings Management (AM): تركز على المستحقات وتعتمد على مرونة المعايير أو القواعد المحاسبية، والمتمثلة في مرونة المفاضلة بين البدائل المحاسبية عند وجود أكثر من بديل لمعالجة نفس البند أو الحدث الاقتصادي؛
- إدارة الأرباح الحقيقية (Real Earnings Management (RM): تعتمد على المرونة التشغيلية من خلال المفاضلة التي يقوم بها المسيرون عند اتخاذ قرارات الاستثمار، قرارات التمويل، قرارات الاستغلال أو من خلال إدارة المصاريف الاختيارية.

2- محددات إدارة الأرباح:

- هناك مجموعة من العوامل التي تتحكم في سلوك الإدارة عند ممارسة إدارة الأرباح من أهمها: (خالد فتحي جابر و أسامة وجدي، 2018، صفحة 24)
- حجم المؤسسة: تحاول المؤسسات الصغيرة تجنب التقرير عن الخسائر، لذا تكون عرضة لممارسة إدارة الأرباح بعكس المؤسسات كبيرة الحجم والتي تكون محط أنظار الحكومة والمحللين الماليين هذا من جهة، ومن جهة أخرى فهي تسعى إلى المحافظة على سمعتها؛
 - نسبة المديونية: كلما ارتفعت نسبة المديونية، تحاول إدارة المؤسسة تخفيض هذه النسبة باللجوء لممارسات إدارة الأرباح؛
 - ربحية الشركة: تلجأ بعض المؤسسات ذات الربحية المرتفعة لممارسة إدارة الأرباح لأغراض المحافظة على قيمتها السوقية والتهرب من التكاليف السياسية والضرائب؛
 - القيد بالبورصة: المؤسسات المقيدة بالبورصة أقل عرضة لممارسة إدارة الأرباح؛
 - نوع الصناعة: المؤسسات التجارية أكثر ميلاً لممارسة إدارة الأرباح لوجود أرصدة كبيرة لحسابات العملاء والمخزون، من خلال تقييم المخزون وتكوين المخصصات؛
 - سيولة المؤسسة: قد تكون السيولة سبباً في إدارة الأرباح لأغراض زيادة الأموال السائلة وجذب العديد من المستثمرين إلى المؤسسة.

3- استراتيجيات إدارة الأرباح:

- تحتوي ممارسات إدارة الأرباح على ثلاث استراتيجيات تلجأ إليها الإدارة لتحقيق دوافعها التي تسعى لها، وتمثل فيما يلي: (عباس حميد يحيى التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، 2015، الصفحات 52-54)
- استراتيجية زيادة الأرباح: تلجأ إدارة المؤسسات إلى هذه استراتيجية، كي تصل إلى المستوى المستهدف منه، بالإضافة إلى تجنب ظهور الخسائر في كشوفاتها المالية، فهي تطمح في ذلك إلى مقابلة توقعات المحللين الماليين والحصول على زيادة قيمة أسهمها في الأسواق المالية، أو تحقيق منافع خاصة بها.
 - استراتيجية تخفيض الأرباح: تقوم إدارة المؤسسات باتباع هذه الاستراتيجية لتحقيق مكاسب ضريبية أو تجنب التكاليف السياسية التي تفرض عليها من الحكومات ومطالب نقابات العمال بزيادة أجور العاملين.

- استراتيجية تمهيد الدخل: عرف الباحثان Perrea&Mathews تمهيد الدخل على أنه "عملية تخفيض الأرباح المبلغ عنها في المؤسسة، في الفترة الجيدة وتأجيلها إلى الفترة التي يمكن أن تشهد خسارة، محاولة من الإدارة لعرض صورة مستقرة عن تدفق الدخل عبر مدد زمنية".

4- مخاطر ممارسات إدارة الأرباح:

- بالرغم من أن لهذه الممارسات منافع كثيرة في المدى القصير إلا أنها قد تؤدي إلى مخاطر جمة في المدى الطويل وتتمثل أهمها: (لوالبية فوزي، 2019-2020، الصفحات 16-17)
- تخفيض قيمة المؤسسة: هناك العديد من القرارات التشغيلية التي تتخذها المؤسسة بغرض التأثير على الأرباح في المدى القصير قد تؤدي في المدى الطويل الاضرار بالكفاءة الاقتصادية؛
- إخفاء مشكلات الإدارة التشغيلية: إن لجوء المسيرين إلى ممارسة إدارة الأرباح بغرض الحصول على مزايا إضافية والفوز بالترقيات وتجنب الانتقاد يؤدي إلى إبقاء الأخطاء كما هي بدون تصحيح وتأجيل المشكلات لفترة زمنية طويلة؛
- العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية: إن ممارسة المؤسسات الاقتصادية لإدارة الأرباح قد تعرضها إلى مجموعة من العقوبات الاقتصادية من طرف الهيئات الحكومية مع إلزامها بإعادة إعداد قوائمها المالية؛
- تلاشي المعايير الأخلاقية: إن الوضع الأخلاقي لممارسة إدارة الأرباح هو موضع خلاف ويعتمد على ما إذا كانت ممارستها مريرة أخلاقيا من عدمه، وما إذا كان المسيرون يقصدون من وراء ذلك تحسينات جوهرية لبعض الجوانب المتعلقة باستراتيجياتهم المستقبلية أو لغرض التضليل المتعمد للأطراف ذات العلاقة.

المحور الثاني: الجانب التطبيقي للدراسة

تكتمل لإطار النظري ومن أجل اختبار فرضيات الدراسة وكذا الإجابة على الإشكالية الرئيسية وتساؤلاتها الفرعية تم القيام بالدراسة الميدانية التي تميزت بما يلي:

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

تكون مجتمع الدراسة من محاسبين ومدراء ماليين بمختلف المؤسسات الاقتصادية ومحافظي الحسابات وخبراء محاسبين ومحاسبين معتمدين في مكاتب التدقيق والمحاسبة على مستوى ولاية عنابة، وقد تم توزيع 45 استبيان على جميع أفراد العينة وتم استرجاع 32 استبيان وكانت كلها صالحة للاستخدام وذلك بنسبة 71.11%، والجدول التالي يوضح التوزيع السوسيو مهني لمجتمع الدراسة:

جدول رقم (01): التوزيع السوسيو مهني لمجتمع الدراسة

العينة المسترجعة	عدد العينات	التوزيع السوسيو مهني
17	20	محاسبين لدى المؤسسات الاقتصادية
2	5	مدراء ماليين
6	10	محافظي الحسابات
3	5	خبراء محاسبين
4	5	محاسبين معتمدين
32	45	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الاستبيان

ثانيا: أداة الدراسة

تم الاعتماد على الاستبيان في جمع البيانات وذلك لتحديد الأثر بين متغيرات الدراسة بغية معرفة مساهمة الآليات الداخلية للحكومة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال محاولة إسقاط ذلك على أفراد عينة الدراسة، وقد تكونت الأداة من محورين، حيث تضمنت قاعدة الاستقصاء 35 سؤالاً موزعاً على جزئين رئيسيين الأول يشمل المعلومات الشخصية والخصائص المميزة لأفراد عينة الدراسة وتضمنت 5 أسئلة، أما الجزء الثاني فيضم محورين يتعلقان بمتغيرات الدراسة كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (02): المحاور الرئيسية للدراسة وعدد فقراتها

رقم المحور	عنوان المحور	عدد فقرات المحور
01	الليات الداخلية للحكومة	20
02	ممارسات إدارة الأرباح	10
	المجموع	30

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الاستبيان

وقد تم الاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي (Likert Scale) في جميع أسئلة قائمة الاستبيان.

ثالثا: صدق وثبات أداة الدراسة

1- صدق أداة الدراسة:

حرصاً من الباحثين على التأكد من أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة عالية من الصلاحية فقد تم الاعتماد على اختبار:

- الصدق الظاهري: وتم من خلال عرض أداة الدراسة على مجموعة من المحكمين، وذلك بغية التحقق من ملاءمة صياغة الفقرات لغويًا من جهة، ومدى انتماء الفقرات إلى متغيرات الدراسة من جهة أخرى، وقد أخذت الملاحظات المقدمة بعين الاعتبار بإعادة صياغة بعض الفقرات التي تنتمي إلى الجزء الأول والثاني من الاستبيان، وبذلك صممت الأداة بشكلها النهائي؛

- الصدق البنائي: ويبين مدى ارتباط كل بعد من الأبعاد مع المحور الذي ينتمي إليه، والنتائج مبينة في الجدول الموالي:

جدول رقم (03): نتائج معامل الارتباط بيرسون Pearson

البعد	معامل الارتباط بيرسون Pearson	مستوى الدلالة
مجلس الإدارة	0.682	*0.000
لجنة التدقيق	0.576	*0.000
لجنة المكافآت	0.675	*0.000
لجنة التعيينات	0.782	*0.000
التدقيق الداخلي	0.648	*0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26

* دالة إحصائية عند مستوى معنوية $0.05 \geq \alpha$

** غير دالة إحصائية عند مستوى معنوية $0.05 \leq \alpha$

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط بيرسون (Pearson) بين كل بعد من أبعاد متغير الآليات الداخلية للحكومة مع الدرجة الكلية للاستبيان دال إحصائياً عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، حيث أن مستوى الدلالة أقل من مستوى

المعنوية، وبما أن معاملات الارتباط موجبة وتنحصر ما بين 0.576 و0.782 فإن هذا يدل على وجود ارتباط وعلاقة طردية بين الآليات الداخلية للحكومة والأبعاد المشكلة لها، وهذا يعكس مدى صدق أداة الدراسة بخصوص ما وضعت لقياسه.

2- ثبات أداة الدراسة:

تم التحقق من ثبات الاستبيان من خلال الاعتماد على طريقة معامل ألفا كرونباخ (Alpha Coefficient Cronbach's)، وكانت النتائج مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (04): نتائج معامل الثبات لأداة الدراسة

المتغيرات	معامل ألفا كرونباخ	الثبات*
الآليات الداخلية للحكومة	0.794	0.891
ممارسات إدارة الأرباح	0.942	0.970
الاستبيان ككل	0.778	0.882

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26

* الثبات هو الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل ألفا كرونباخ قد بلغت 0.778 بالنسبة للاستبيان ككل، في حين بلغت قيمة هذا المعامل 0.794 و0.942 بالنسبة للمحور الأول والثاني على التوالي، كما يلاحظ أن معاملات الثبات لكل محور من محاور الاستبيان كانت مرتفعة وتتراوح بين 0.891 و0.970، أما بالنسبة للاستبيان ككل فقد قدرت بـ 0.882، وبما أن معاملات الثبات كانت أكبر من 0.700 فهذا يعني أنها مرتفعة، وبذلك يتم التأكد من صدق وثبات أداة الدراسة.

رابعاً: تحليل نتائج الدراسة

1- تحليل الخصائص العامة لعينة الدراسة:

تبعاً للبيانات المتعلقة بالخصائص الشخصية لأفراد العينة المحصلة عن طريق الاستبيان تم الحصول على المعلومات الموضحة في الجدول أدناه:

جدول رقم (05): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخصائص الشخصية

المتغير	جنس المتغير	التكرار	النسبة المئوية (%)	المتغير	جنس المتغير	التكرار	النسبة المئوية (%)
الجنس	ذكر	24	75	الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	6	18.8
	أنثى	8	25		من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	10	31.3
	تكوين مهني	6	18.8		من 10 سنوات فأكثر	16	50
المؤهل العلمي	ليسانس	12	37.5	المسمى الوظيفي	محافظ حسابات	6	18.8
	ماستر	11	34.4		خبير محاسب	3	9.4
	ماجستير	3	9.4		محاسب معتمد	4	12.5
المسمى الوظيفي	محاسبة	17	53.1	المسمى الوظيفي	محاسب لدى مؤسسة اقتصادية	17	53.1
	تدقيق	5	15.6		مدير مالي	2	6.3
	مالية	10	31.3				

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أغلبية أفراد العينة ذكور وذلك بنسبة 75%، وبالتالي فهي تتفوق على نسبة الإناث التي سجلت 25%، مما يدل على هيمنة عنصر الذكور على مهنة المحاسبة والتدقيق، وهذا راجع إلى طبيعة المجتمع الجزائري وطبيعة المهنة التي تترتب عنها مسؤوليات لا تتناسب مع طبيعة المرأة، كما يتبين أن ما نسبته 18.8% من عينة الدراسة مستواهم تكوين مهني، أما الباقي والمقدر نسبته بـ 81.3% فمستواهم جامعي وذلك بنسب 37.5%، 34.4% و 9.4% للمستويات ليسانس، ماستر وماحستير على التوالي، والأكثر من ذلك أن ما نسبته 53.1% متحصلين على شهادات في المحاسبة، أما بالنسبة لباقي أفراد العينة فهم متحصلون على شهادة في التدقيق والمالية وذلك بنسب 15.6% و 31.3% على التوالي، وبالتالي يمكننا القول أن لجميع أفراد العينة مستوى تعليمي مرتفع بحيث أن أغليتهم لديهم مستويات علمية مقبولة، وهذا ما يدل على أن أغلبية الأفراد لديهم المؤهل العلمي الكافي لفهم أسئلة الاستبيان.

ومن خلال توزيع النسب حسب الأقدمية فيلاحظ أن نصف أفراد العينة تتراوح خبرتهم ما بين 10 سنوات فأكثر وهو مؤشر جيد، كما يفسر ذلك بطبيعة المناصب التي شملتها العينة والتي تتطلب أصحاب الخبرة العملية، حيث تشكل عينة الدراسة من محاسبين لدى مؤسسات اقتصادية والتي تحتل المرتبة الأولى بنسبة 53.1% ثم تليها فئة محافظي الحسابات في المرتبة الثانية بنسبة 18.8% أما المرتبة الثالثة فهي من نصيب المحاسبين المعتمدين بنسبة 12.5%، أما بالنسبة لخبير محاسب والمدير المالي فقد احتلوا المرتبة الرابعة والخامسة بنسبة 9.4% و 6.3% على التوالي، وقد تم اختيار هذه الفئات لأنهم أكثر الأفراد دراية بالموضوع ولكي تغطي الدراسة بمصداقية أكبر.

2- التحليل الاحصائي لفقرات المحور الأول لأداة الدراسة (الآليات الداخلية للحكومة):

جدول رقم (06): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور الاول

درجة التنبؤ	الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	أبعاد الآليات الداخلية للحكومة
قوية	02	0.737	4.148	4 – 1	مجلس الإدارة
قوية	02	0.737	4.148	8 – 5	لجنة التدقيق
قوية	03	0.762	3.914	12 – 9	لجنة المكافآت
قوية	01	0.746	4.141	16 – 13	لجنة التعيينات
قوية	01	0.746	4.141	20 – 17	التدقيق الداخلي
قوية	-	0.745	4.098	-	الآليات الداخلية للحكومة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26

يبين الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية حول الآليات الداخلية للحكومة، إذ بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4.098 والانحراف المعياري 0.745، كما أن جميع أبعادها قد جاءت بدرجة قوية، حيث أحتل كل من بعدي مجلس الإدارة والتدقيق الداخلي المرتبة الأولى لتساوي متوسطهما الحسابي وانحرافهما المعياري والمقدر بـ 4.148 و 0.737 على التوالي، وهذا يشير إلى قناعة المستجوبين بأهمية مجلس الإدارة ولجنة التدقيق في المؤسسة، أما بالنسبة لبعدي لجنة التعيينات والتدقيق الداخلي فقد احتلوا المرتبة الثانية لتساوي متوسطهما الحسابي وانحرافهما المعياري كذلك، حيث قدر بـ 4.141 و 0.7456 على التوالي، وبالتالي تشير هذه النتيجة إلى قناعة المستجوبين بالدور الذي تلعبه كل من لجنة التعيينات والتدقيق الداخلي في المؤسسة، الأمر الذي يؤكد اهتمام المستجوبين بمختلف مناصبهم بمهدين البعدين في المؤسسة، لتليهما لجنة المكافآت والتي جاءت في المرتبة الثالثة بمتوسط مقدر بـ 3.914 وانحراف معياري مقدر بـ 0.762، مما يظهر أن الأهمية النسبية لهذا البعد كانت متوسطة مقارنة مع باقي الأبعاد.

3- التحليل الاحصائي لفقرات المحور الثاني لأداة الدراسة (ممارسات إدارة الأرباح):

جدول رقم (07) : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني

المتغير	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التباين
ممارسات إدارة الأرباح	30 - 21	2.247	1.203	ضعيفة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

يتضح من الجدول أعلاه أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة حول ممارسات إدارة الأرباح كانت ضعيفة، إذ بلغ المتوسط الحسابي الكلي 2.247 والانحراف المعياري 1.203، وهذا راجع إلى أنه ينظر إلى ممارسات إدارة الأرباح من زاويتين، الأولى باعتبارها فن لا أخلاقي منافي لقواعد السلوك المهني وأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق لكنه قانوني، حيث يتم استغلال المرونة المحاسبية والثغرات المتواجدة في أساليب التدقيق والنظام المحاسبي المالي من خلال الاستفادة من تعدد البدائل المتوفرة في السياسات والطرق المحاسبية التي يتيحها هذا النظام للمؤسسات في أساليب القياس والافصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية، أما الزاوية الثانية فتعتبر أن ممارسات إدارة الأرباح تدخل ضمن التحايل وتضليل مستخدمي المعلومات المالية كما تعتبرها ممارسات غير قانونية يعاقب عليها القانون.

خامسا: اختبار صحة الفرضيات

بهدف الإجابة على الإشكالية تم اختبار الفرضيات التي قامت عليها هذه الدراسة، وذلك من خلال تطبيق الأساليب الإحصائية على بياناتها، والجدول التالي يوضح نتائج ذلك:

جدول رقم (08) : أثر آليات الحوكمة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

الفرضيات	المتغير المستقل	المتغير التابع	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	معامل الانحدار	Sig	القرار
الفرضية الأولى	مجلس الإدارة	ممارسات إدارة الأرباح	0.21	0.04	-0.43	0.24	قبول الفرضية
الفرضية الثانية	لجنة التدقيق	ممارسات إدارة الأرباح	0.11	0.01	0.26	0.51	قبول الفرضية
الفرضية الثالثة	لجنة المكافآت	ممارسات إدارة الأرباح	0.12	0.01	0.26	0.48	قبول الفرضية
الفرضية الرابعة	لجنة التعيينات	ممارسات إدارة الأرباح	0.28	0.08	-0.42	0.11	قبول الفرضية
الفرضية الخامسة	التدقيق الداخلي	ممارسات إدارة الأرباح	0.41	0.17	-0.77	0.01	رفض الفرضية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ الآتي:

- وجود ارتباط موجب وضعيف جدا بين آلية مجلس الإدارة وممارسات إدارة الأرباح، حيث قدرت قيمة معامل الارتباط البسيط (R) بـ (0.21؛ 0.24)، ويشير معامل التفسير (R²) والذي قدر بـ (0.04) إلى أن 4% من التغيرات التي طرأت على ممارسات إدارة الأرباح سببها مجلس الإدارة، والنسبة الباقية والمقدرة بـ 96% تعود إلى متغيرات أخرى لم

تدخل في نموذج الدراسة، وبما أن مستوى الدلالة (Sig) المتحصل عليه من دراسة أثر آلية مجلس الإدارة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح يساوي 0.24 وهو أكبر من مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$ ، وبالتالي فإن الفرضية الأولى والتي تنص على أنه: لا يوجد أثر لمجلس الإدارة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح مقبولة، وعليه يمكن القول أن آلية مجلس الإدارة لا تحد من ممارسات إدارة الأرباح من قبل المؤسسات الجزائرية؛

- وجود ارتباط موجب وضعيف جدا بينآلية لجنة التدقيق وممارسات إدارة الأرباح، حيث قدرت قيمة معامل الارتباط البسيط (R) بـ (0.11؛ 0.51)، ويشير معامل التفسير (R^2) والذي قدر بـ (0.01) إلى أن 1% من التغيرات التي طرأت على ممارسات إدارة الأرباح سببها لجنة التدقيق، والنسب الباقية والمقدرة بـ 99% تعود إلى متغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة، وبما أن مستوى الدلالة (Sig) المتحصل عليه من دراسة أثر آلية مجلس الإدارة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح يساوي 0.51 وهو أكبر من مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$ ، وبالتالي فإن الفرضية الثانية والتي تنص على أنه: لا يوجد أثر للجنة التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح مقبولة، وعليه يمكن القول أن آلية لجنة التدقيق لا تحد من ممارسات إدارة الأرباح من قبل المؤسسات الجزائرية؛

- وجود ارتباط موجب وضعيف جدا بينآلية لجنة المكافآت وممارسات إدارة الأرباح، حيث قدرت قيمة معامل الارتباط البسيط (R) بـ (0.12؛ 0.48)، ويشير معامل التفسير (R^2) والذي قدر بـ (0.01) إلى أن 1% من التغيرات التي طرأت على ممارسات إدارة الأرباح سببها لجنة المكافآت، والنسب الباقية والمقدرة بـ 99% تعود إلى متغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة، وبما أن مستوى الدلالة (Sig) المتحصل عليه من دراسة أثر آلية لجنة المكافآت في الحد من ممارسات إدارة الأرباح يساوي 0.48 وهي (وهو) أكبر من مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$ ، وبالتالي فإن الفرضية الثالثة والتي تنص على أنه: لا يوجد أثر للجنة المكافآت في الحد من ممارسات إدارة الأرباح مقبولة، وعليه يمكن القول أن آلية لجنة المكافآت لا تحد من ممارسات إدارة الأرباح من قبل المؤسسات الجزائرية؛

- وجود ارتباط موجب وضعيف بينآلية لجنة التعيينات وممارسات إدارة الأرباح، حيث قدرت قيمة معامل الارتباط البسيط (R) بـ (0.11؛ 0.28)، ويشير معامل التفسير (R^2) والذي قدر بـ (0.08) إلى أن 8% من التغيرات التي طرأت على ممارسات إدارة الأرباح سببها لجنة التعيينات، والنسب الباقية والمقدرة بـ 92% تعود إلى متغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة، وبما أن مستوى الدلالة (Sig) المتحصل عليه من دراسة أثر آلية لجنة التعيينات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح يساوي 0.11 وهو أكبر من مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$ ، وبالتالي فإن الفرضية الرابعة والتي تنص على أنه: لا يوجد أثر للجنة التعيينات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح مقبولة، وعليه يمكن القول أن آلية لجنة التعيينات لا تحد من ممارسات إدارة الأرباح من قبل المؤسسات الجزائرية؛

- وجود ارتباط موجب ومتوسط بينآلية التدقيق الداخلي وممارسات إدارة الأرباح، حيث قدرت قيمة معامل الارتباط البسيط (R) بـ (0.41؛ 0.01)، ويشير معامل التفسير (R^2) والذي قدر بـ (0.17) إلى أن 17% من التغيرات التي طرأت على ممارسات إدارة الأرباح سببها التدقيق الداخلي، والنسب الباقية والمقدرة بـ 83% تعود إلى متغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة، وبما أن مستوى الدلالة (Sig) المتحصل عليه من دراسة أثر آلية التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح يساوي 0.01 وهو أصغر من مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$ ، وبالتالي فإن الفرضية الخامسة والتي تنص على أنه: لا يوجد أثر للتدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح مرفوضة، وعليه يمكن القول أن آلية التدقيق الداخلي تحد من ممارسات إدارة الأرباح من قبل المؤسسات الجزائرية.

من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى جملة من النتائج أهمها:

- إدارة الأرباح ممارسات إدارية تعتمد على الإدارة للتأثير والتحكم في أرباح المؤسسة، باستخدام وسائل وطرق متعددة، تركز على استغلال الفجوة والطبيعة المرنة للمعايير المحاسبية والسلطة التقديرية لبعض عناصر القوائم المالية، للوصول إلى الأرباح التي تعكس رغبة الإدارة وليس الأداء المالي الحقيقي، مما يؤثر على جودة أرباحها وبالتالي على شفافيتها ومصداقيتها؛
 - ظهرت الحوكمة كحاجة ملحة للواقع الأليم الذي شهده العالم من أزمات مالية كبرى، التي كان سببها الفساد المالي والإداري بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة، وبسبب توطأ بعض مكاتب المراجعة مما دفع المنظمات الدولية والمهنية لتبني الحوكمة باعتبارها المخرج والحل الفعال لضمان حقوق أصحاب المصالح وزيادة مصداقية القوائم المالية؛
 - توجد علاقة ارتباط موجبة بين آليات الحوكمة والحد من ممارسات إدارة الأرباح إلا أنها ضعيفة خاصة بالنسبة لآلية مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، لجنة المكافآت ولجنة التعيينات أما بالنسبة لآلية التدقيق الداخلي فالعلاقة بينها وبين ممارسات إدارة الأرباح متوسطة، وهذا يؤكد على أن الهدف الأساسي من تدقيق البيانات المالية للمؤسسات عموماً هو التأكد من مصداقيتها، وكذا العمل على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتدعيم رأيه الفني المحايد، وبناء على ذلك فإن رغبة الإدارة بممارسة إدارة الأرباح مقيدة في حالة وجود مدقق داخلي ذو كفاءة واستقلالية؛
 - لا يساهم مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، لجنة المكافآت ولجنة التعيينات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح على عكس التدقيق الداخلي حيث تبين النتائج أن اتجاه العينة تتفق أن للتدقيق الداخلي فعالية وكفاءة داخل المؤسسة للمساهمة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لاعتبارها وظيفة رقابية هامة يلتزم بها المدقق الداخلي بالحياد، النزاهة، الاستقلالية والسرية عند أداء مهامه للتأكد من وجود التلاعب في الحسابات من عدمه مما يرفع من أهمية ومساهمة هذه الوظيفة في تعزيز جودة الأرباح من خلال الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
 - علماً أن جميع النتائج المتوصل إليها تخص آراء المستجوبين اللذين شملتهم عينة الدراسة، وبالتالي يمكننا القول إننا لا نستطيع تعميم هذه النتائج.
- بناء على ما تم التوصل إليه من نتائج، يمكن تقديم الاقتراحات التالية:
- العمل على زيادة الإفصاح في المؤسسات الجزائرية وتنمية وعي مستخدمي القوائم المالية بممارسات إدارة الأرباح من خلال عقد الندوات، الملتقيات وكذا المؤتمرات؛
 - عدم ربط حوافر المديرين بحجم الأرباح المحققة لأن ذلك يعزز دوافع ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات؛
 - ضرورة وضع دليل للحوكمة في الجزائر، وذلك من أجل نشر ثقافة وفكر الحوكمة في مجتمع المال والأعمال، وإصدار قانون يلزم المؤسسات بالتقيد بها؛
 - ضرورة تأهيل محافظي الحسابات وتدريبهم بشكل مستمر من أجل تعزيز قدراتهم على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، وذلك لاعتمادها على تقنيات معقدة يصعب اكتشافها خاصة في ظل محاسب متمرس.

الإحالات والمراجع:

قائمة المراجع باللغة العربية

1. إبراهيم صبري الأرنؤوط. (2015). حوكمة الشركات المساهمة ودورها في التنمية الاقتصادية. *الملتقى الدولي حول "الحوكمة والتنمية المحلية"*، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، الجزائر يومي 07-08 ديسمبر.
2. برسولي فوزية، بوزناق حسن. (2019). دراسة العلاقة بين مبادئ الحوكمة المؤسسية ومعايير التدقيق الداخلي في الشركات. *مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، العدد 03*.
3. بروش زين الدين، دهمي جابر. (2012). دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري. *الملتقى الوطني حول "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"*، جامعة محمد خيضر، الجزائر يومي 6-7 ماي.
4. تباري رزيقة. (2015-2016). حوكمة المجمعات الصناعية العمومية الجزائرية. أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر.
5. حاج مختار محمد خير الدين، بوغزة عبد القادر، مجاهد سيد أحمد. (2017). دور تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية. *مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 01، العدد 04*.
6. حلا عدنان نيري، رزان شهيد. (2014). إدارة الأرباح في ظل المعايير المحاسبية الدولية مقارنة بالمعايير الوطنية. *الملتقى الدولي حول "دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات"*، جامعة ورقلة، الجزائر يومي 24 و25.
7. خالد فتنحي جابر، أسامة وجدي. (2018). إطار مقترح لقياس أثر إدارة الأرباح على العوائد غير العادية والمخاطر غير المنتظمة للأسهم العادية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، العدد 01*.
8. عابي خليدة، فاتح سردوك. (2017). دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية. *مجلة رؤى اقتصادية، العدد 12*.
9. عباس حميد يحيى التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي. (2015). إدارة الأرباح. *دار غيداء للنشر والتوزيع، ط1، بغداد*.
10. كموش بلال. (2017). أثر السياسة التمويلية في سلوك إدارة الأرباح. *المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 20، العدد 01*.
11. لوالبية فوزي. (2019-2020). محددات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية في ظل البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية. أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر.
12. محمد لمن علون. (2019). مساهمة آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية. *مجلة نور للدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 08*.
13. يوب أمال. (2017). مستوى تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات الجزائرية. *مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد، العدد 1*.

References in english

14. OCDE. (2004). "Principe de gouvernement d'entreprise de l'OCDE". Les éditions de L'OCDE, France.