



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

عنوان المذكرة:



دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح - دراسة ميدانية لعينة من المدققين  
الخارجيين لولاية سكيكدة -

مذكرة مكملّة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

تحت إشراف :

د. تزييرات أيمن

من إعداد الطالبتين:

- بوعابة ندى

- زرقوط بسمة

أعضاء لجنة المناقشة:

| الاسم واللقب :   | الرتبة :        | الجامعة :                | الصفة :      |
|------------------|-----------------|--------------------------|--------------|
| نور الدين مزياني | أستاذ           | جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة | رئيسا        |
| أيمن تزييرات     | أستاذ محاضر "ب" | جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة | مشرفا ومقررا |
| كنزة جمال        | أستاذ محاضر "أ" | جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة | ممتحنا       |

السنة الجامعية: 2026/2025





# إهداء

قال تعالى: " وأخر دعواهم أن الحمد لله رب العالمين "

فمن قال أنا لها نالها وأن أبت، رغم عنها أتيت بها

الحمد لله عند البدء وعند الختام، فما تناهى درب ولا ختم جهد، ولا تم سعي إلا بفضلته.

أهدي ثمرة جهدي:

إلى من شرفني بحمل إسمه، إلى النور الذي أثار دربي ، من بدل الغالي والنفيس، إلى من كان سندي الأول  
في هذه الحياة، وتعب لأجلي بصمت حتى أصل إلى هذه اللحظة.

" إلى أبي "

إلى من جعل الجنة تحت أقدامها، وسهلت لي الشدائد بدعائها، إلى قرة عيني وسر نجاحي

" أمي الغالية "

إلى من شاركوني هذا الطريق بكل ما فيه من تعب وفرح، وكانوا لي السند والرفيق ، أنتم جزء هذا الإنجاز

" إخوتي وأخواتي الأعزاء "

إلى كل من كان عوناً لي في هذا الطريق، إلى صديقتي الغاليات

إلى صديقتي التي لا تعوض وزميلتي في هذا العمل التي شاركتني أجمل اللحظات

" بسمه "

إلى أستاذي المشرف " أيمن تريرات "، الذي كان له الفضل في إتمام هذا العمل

إليكم جميعاً أهدي ثمرة جهدي

ندى

# إهداء

"وأخر دعواهم أن الحمد لله رب العالمين"

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين .

أهدي ثمرة جهدي هذا:

إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي ... "إلى أُمِّي الغالية على قلبي"

إلى من علمني النجاح والصبر... إلى من أحمل إسمه بكل فخر... إلى الذي كان السند والداعم الأول في مسيرتي الجامعية وطول حياتي... "أبي الحبيب"

أدعو الله أن يطيل في عمرهما

إلى بلسم روحي وحياتي... إلى من هم أنس عمري ومصدر سعادتي إخوتي الأعزاء

"نور الهدى، أسامة، ريم، كوثر"

إلى رفيق دربي وسند مستقبلي... إلى من جمعني القدر به ... "خطيبي الغالي"

إلى كتاكيت قلبي "جنى، زيد" حفظهما الله

إلى أجمل من عرفني بها القدر وقاسمتني مشواري الجامعي ... "صديقتي ندى"

إلى كل أساتدتي الكرام الذين رافقونا طيلة مشوارنا الدراسي، إلى أستاذي المشرف "تريرات أيمن" الذي كان له دور كبير في انجاز هذا العمل

إلى كل شخص مد يد العون لي

بسمه

# شكر وتقدير

الحمد والشكر لله الحي القيوم أولا وأخيرا وامتنالا لقوله صلى الله عليه وسلم:

" من لا يشكر الناس لا يشكر الله "

نخص بالشكر الجزيل للأستاذ المشرف " د. أيمن تريرات " الذي وجدناه نعم المرشد ونعم المعين والذي منحنا الكثير من وقته وصبره وأحاطنا بملاحظاته القيمة لإتمام هذه المذكرة .

كما نتقدم بجزيل الشكر لأعضاء لجنة المناقشة المقررة على منحهم لنا من وقتهم الثمين وملاحظاتهم القيمة التي ساهمت في إثراء هذا العمل وتحسينه.

كما نتقدم بخالص الشكر إلى كل الأساتذة الأفاضل بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير الذين كان لهم الفضل في تكوينينا حتى بلغنا هذا المستوى العلمي .

ولكل من ساعدنا في تمام هذا العمل ونخص بالذكر أفراد عينة الدراسة على تزويدنا بمعلومات كافية وموثوقة ساهمت في إثراء هذا الموضوع.

وفي الأخير نشكر كل من قدم لنا يد العون والمساعدة من قريب أو من بعيد على إتمام مذكرتنا.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، وكشف التلاعبات في القوائم المالية وزيادة موثوقية التقارير المالية ، في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على مستوى ولاية سكيكدة.

ولتحقيق هذا الهدف تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي حيث تم تصميم استبانة وزعت على 64 عينة من محاسبين و مدققين ، بالإضافة إلى إطارات مالية وذلك على 9 مؤسسات اقتصادية و 4 مكاتب محافضي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حيث تم استرجاع 58 إستمارة صالحة لتحليل .

خلصت هذه الدراسة إلى أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لدور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، كما توصلت إلى وجود علاقة عكسية بين التدقيق الخارجي وإدارة الأرباح حيث كلما زادة فعالية التدقيق الخارجي كلما إنخفضت ممارسات إدارة الأرباح .

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق الخارجي، إدارة الأرباح، المؤسسات الاقتصادية، التقارير المالية.

**Abstract:**

This study aimed to highlight the of external auditing in reducigs earnings Management practices detecting manipulations in financial statements , and increaing the reliabiliy of financial reports in a group of econmic institutions in the skikda.

To Achieve this obgective,a descriptive \_ analytical approach was adopted . Aquestionnaire was desined and distributed to a sample of 64 accountants, auditors, and financial managere across 9 economic institutions and 4 audit and accounting firms 58 valid questionnaires were returned for analysis.

The study concluded that is statistically significant effect oh the role of external auditing in reducing earnings management practices . It also found an inverse relationships between the external auditor and earnings management ,where the more effectuve the external audit , the lower the earnings management , practices...

**Keywords:** Eternel Auditing ,Earnings Management, Economic Institutions, financial reports.

## فهرس المحتويات

### فهرس المحتويات:

| الصفحة | العنوان                                                                                    |
|--------|--------------------------------------------------------------------------------------------|
| -      | البسمة                                                                                     |
| -      | الإهداء                                                                                    |
| -      | شكر وتقدير                                                                                 |
| -      | فهرس المحتويات                                                                             |
| -      | قائمة الجداول                                                                              |
| -      | قائمة الأشكال                                                                              |
| -      | قائمة الملاحق                                                                              |
| -      | قائمة الرموز والاختصارات                                                                   |
| أ      | مقدمة                                                                                      |
| 23-6   | الفصل الأول: مفاهيم ودراسات نظرية حول دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح |
| 6      | تمهيد الفصل الأول                                                                          |
| 7      | المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي                                                |
| 7      | المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي                                              |
| 8      | المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الخارجي وأهدافه                                               |
| 8      | 1. مفهوم التدقيق الخارجي                                                                   |
| 8      | 2. أهداف التدقيق الخارجي                                                                   |
| 9      | المطلب الثالث: مبادئ وأنواع التدقيق الخارجي                                                |
| 9      | 1. مبادئ التدقيق الخارجي                                                                   |
| 10     | 2. أنواع التدقيق الخارجي                                                                   |
| 10     | المطلب الرابع: أهمية التدقيق الخارجي ومعايير المهنة                                        |
| 10     | 1. أهمية التدقيق الخارجي                                                                   |
| 10     | 2. المعايير المهنية للتدقيق الخارجي                                                        |
| 11     | المطلب الخامس: واقع التدقيق الخارجي في الجزائر                                             |
| 12     | 1. تعريف التدقيق الخارجي في الجزائر                                                        |
| 12     | 2. مراحل تطور معايير التدقيق في الجزائر                                                    |
| 13     | 3. الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر                                     |

## فهرس المحتويات

|       |                                                                                                                             |
|-------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 13    | 4. عرض المعايير الجزائرية للتدقيق                                                                                           |
| 15    | المبحث الثاني: دور وأهمية التدقيق الخارجي في التصدي لإدارة الأرباح                                                          |
| 15    | المطلب الأول: مفهوم إدارة الأرباح وأهدافها                                                                                  |
| 15    | 1. مفهوم إدارة الأرباح                                                                                                      |
| 16    | 2. أهداف إدارة الأرباح                                                                                                      |
| 16    | المطلب الثاني: إستراتيجيات ودوافع الإدارة لاستخدام أساليب إدارة الأرباح                                                     |
| 16    | 1. إستراتيجيات إدارة الأرباح                                                                                                |
| 17    | 2. دوافع الإدارة لاستخدام أساليب إدارة الأرباح                                                                              |
| 17    | المطلب الثالث: الآثار السلبية لاستخدام إدارة الأرباح                                                                        |
| 18    | المطلب الرابع: علاقة التدقيق الخارجي بإدارة الأرباح                                                                         |
| 20    | المبحث الثالث: الدراسات السابقة                                                                                             |
| 20    | المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية                                                                               |
| 21    | المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية                                                                             |
| 21    | المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات الحالية والدراسات السابقة                                                |
| 23    | خلاصة الفصل الأول                                                                                                           |
| 45-25 | الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح -دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين لولاية سكيكدة |
| 25    | تمهيد الفصل الثاني                                                                                                          |
| 26    | المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية                                                                              |
| 26    | المطلب الأول: منهجية الدراسة                                                                                                |
| 26    | 1. المنهج المستخدم في الدراسة                                                                                               |
| 26    | 2. مجتمع وعينة الدراسة                                                                                                      |
| 27    | 3. طبيعة متغيرات الدراسة                                                                                                    |
| 27    | المطلب الثاني: أدوات وإجراءات الدراسة                                                                                       |
| 27    | 1. الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات                                                                                       |
| 28    | 2. أساليب المعالجة الإحصائية المستخدمة                                                                                      |
| 29    | المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة                                                                                     |
| 29    | المطلب الأول: وصف خصائص عينة الدراسة                                                                                        |
| 29    | 1. توزيع العينة حسب النوع الاجتماعي                                                                                         |
| 29    | 2. توزيع العينة حسب المؤهل العلمي                                                                                           |

## فهرس المحتويات

|    |                                               |
|----|-----------------------------------------------|
| 31 | 3. توزيع العينة حسب التخصص العلمي             |
| 32 | 4. توزيع العينة حسب الوظيفة                   |
| 33 | 5. توزيع العينة حسب الخبرة المهنية            |
| 34 | المطلب الثاني: تحليل اتجاه آراء عينة الدراسة  |
| 34 | 1. صدق المحكمين                               |
| 34 | 2. صدق وثبات أداة الدراسة                     |
| 34 | 3. التناسق الداخلي                            |
| 37 | 4. مقياس ليكارت                               |
| 37 | 5. تحليل محاور الدراسة                        |
| 42 | المطلب الثالث: ربط النتائج بالفرضيات وتفسيرها |
| 42 | 1. اختبار فرضيات الدراسة                      |
| 45 | خلاصة الفصل الثاني                            |
| 47 | خاتمة                                         |
| 50 | قائمة المراجع                                 |
| 54 | الملاحق                                       |

## قائمة الجداول

### قائمة الجداول:

| الرقم  | العنوان                                                                                                | الصفحة |
|--------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| (1-1)  | معايير مقبولة قبولا عاما                                                                               | 11     |
| (2-1)  | معايير التدقيق الجزائية الجديدة                                                                        | 14     |
| (3-1)  | أهداف إدارة الأرباح ومضامينها                                                                          | 16     |
| (4-1)  | أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة                                                    | 22     |
| (1-2)  | العينة المستهدفة ودرجة الاستجابة                                                                       | 26     |
| (2-2)  | توزيع أفراد العينة حسب النوع الاجتماعي                                                                 | 29     |
| (3-2)  | توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي                                                                   | 30     |
| (4-2)  | توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي                                                                   | 31     |
| (5-2)  | توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة                                                                         | 32     |
| (6-2)  | توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية                                                                  | 33     |
| (7-2)  | تحديد معامل ثبات وصدق الدراسة                                                                          | 34     |
| (8-2)  | معامل الارتباط بيرسون لعبارات المحور الأول                                                             | 35     |
| (9-2)  | معامل الارتباط بيرسون لعبارات المحور الثاني                                                            | 35     |
| (10-2) | معامل الارتباط بيرسون لعبارات المحور الثالث                                                            | 36     |
| (11-2) | معامل الارتباط بيرسون لمحاور الاستبيان                                                                 | 36     |
| (12-2) | جدول طول الخلايا حسب مقياس ليكارت الخماسي                                                              | 37     |
| (13-2) | التوزيع التكراري والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول                                      | 38     |
| (14-2) | التوزيع التكراري والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني                                     | 39     |
| (15-2) | التوزيع التكراري والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث                                     | 41     |
| (16-2) | لمدى اعتبار إدارة الأرباح إحدى One- Sample T Test نتائج اختبار الممارسات المنتهجة بالمؤسسات الاقتصادية | 43     |
| (17-2) | لمدى إجراءات التدقيق الخارجي للحد One- Sample T Test نتائج اختبار من ممارسات إدارة الأرباح             | 43     |
| (18-2) | لمدى مساهمة إجراءات التدقيق One- Sample T Test نتائج اختبار الخارجي للحد من ممارسات إدارة الأرباح      | 44     |

## قائمة الأشكال

### قائمة الأشكال:

| الرقم | العنوان                                | الصفحة |
|-------|----------------------------------------|--------|
| (1-2) | نموذج الدراسة                          | 27     |
| (2-2) | توزيع أفراد العينة حسب النوع الاجتماعي | 29     |
| (3-2) | توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي   | 30     |
| (4-2) | توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي   | 31     |
| (5-2) | توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة         | 32     |
| (6-2) | توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية  | 33     |

## قائمة الملاحق

### قائمة الملاحق:

| الرقم | العنوان                           | الصفحة |
|-------|-----------------------------------|--------|
| 01    | استمارة الاستبيان                 | 54     |
| 02    | قائمة الاساتذة المحكمين للاستبيان | 57     |
| 03    | مخرجات SPSS                       | 57     |

قائمة الرموز والاختصارات

قائمة الرموز والاختصارات:

| الشرح باللغة العربية                      | الشرح باللغة الأجنبية                   | الاختصار | الرقم |
|-------------------------------------------|-----------------------------------------|----------|-------|
| الاتحاد الدولي للمحاسبين                  | International Federation of Acciuntants | IFAC     | 01    |
| الجمعية المحاسبية الأمريكية               | American Accounting Association         | AAA      | 02    |
| النظام المحاسبي المالي                    | Système Comptable Financier             | SCF      | 03    |
| برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية | Statistical Package for Social Science  | SPSS     | 04    |

# مقدمة

يحظى التدقيق الخارجي باهتمام كبير من مختلف الأوساط الاقتصادية والمالية وحتى الاجتماعية، كونه أداة مستقلة والتي تضيف المزيد من الثقة والمصداقية على القوائم المالية، حيث يسعى التدقيق الخارجي إلى إظهار رأي مهني محايد فيما يتعلق بمدى سلامة وصحة القوائم المالية في الإفصاح عن الوضع المالي للمؤسسة، واعتبارا للتطورات التي شهدتها محيط الأعمال خصوصا بعد الإخفاقات المالية التي عرفتتها المؤسسات الكبرى العالمية، أصبح المدقق الخارجي يتصدى العديد من العقاب المتمثلة في احتمالية فشله في إصدار رأي مناسب حول القوائم المالية والذي ينتج عنه أضرار لمنفعي المعلومات المالية التي تشملها تلك القوائم المالية وهو ما قد يعرضه للمماثلة القانونية، وفي هذا الصدد يعتبر التدقيق الخارجي من أبرز الآليات المهنية المهمة في مواجهة ممارسات إدارة الأرباح .

إن لجوء المؤسسات الاقتصادية لممارسات إدارة الأرباح من خلال التلاعب أو التحايل بقوائمها المالية، دون الإضرار بالمعايير المحاسبية يعد شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي، غرضه تضخيم الأرباح أو إخفاء الخسائر أو تحقيق منافع شخصية مما يؤدي إلى تمويه مستخدمي القوائم المالية، وينتج عن ذلك ضعف موثوقية القوائم المالية مما يجعل من الضروري استحداث آلية التدقيق الخارجي باعتبارها جهة مستقلة عن المؤسسات وتعزيز النزاهة والشفافية في إعداد تقارير مالية واكتشاف الممارسات الاحتيالية.

### 1. إشكالية الدراسة:

ومن هنا يمكن حصر إشكالية الموضوع وتحديد معالمه الأساسية في التساؤل التالي:

**إلى أي مدى يمكن أن يساهم التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟**

للإجابة على الإشكالية الرئيسية قمنا بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تمارس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إدارة الأرباح عند إعدادها للقوائم المالية؟
- ما هي إجراءات المدققين الخارجيين بولاية سكيكدة للحد من ممارسات إدارة الأرباح؟
- هل تساهم إجراءات المدققين الخارجيين في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

### 2. فرضيات الدراسة:

سعيا للإجابة على الإشكالية المطروحة ولمعالجة الموضوع تم الاعتماد على الفرضيات التالية:

- تمارس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إدارة الأرباح عند إعدادها للقوائم المالية.
- يطبق المدققين الخارجيين بعض الإجراءات المهنية التي تمكنهم من الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- تساهم إجراءات المدققين الخارجيين في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

### 3. مبررات اختيار الموضوع:

يرجع اختيار الموضوع لعدة أسباب منها ذاتية ومنها موضوعية، نوجز أبرزها فيما يلي:

#### الأسباب الذاتية:

- الميول الشخصي للبحث في هذا الموضوع كونه يدخل ضمن تخصص المحاسبة والتدقيق.
- الرغبة في التعرف على مختلف الجوانب النظرية والتطبيقية المتعلقة بالتدقيق الخارجي وإدارة الأرباح.

## الأسباب الموضوعية:

- الأهمية البالغة التي يكتسبها التدقيق الخارجي في تعزيز مصداقية وموثوقية القوائم المالية.
- التعرف على مدى قدرة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح والاهتمام العالمي بالتدقيق الخارجي خصوصاً في الآونة الأخيرة بسبب الحاجة الماسة لقوائم مالية صحيحة وسليمة.

## 4. أهداف الدراسة:

- التعرف على المفاهيم الأساسية المتعلقة بالتدقيق الخارجي وإدارة الأرباح.
- التعرف على مدى تطبيق التدقيق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية.
- اختبار تأثير التدقيق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح.

## 5. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في اهتمام المؤسسات الاقتصادية باستخدام التدقيق الخارجي في جميع نشاطاتها وأهميته داخل المؤسسات الاقتصادية والتي تساعدهم في الحد من التلاعبات والممارسات الغير شرعية وتقديم نتائج وقوائم مالية صحيحة وموثوقة.

## 6. حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

### - حدود مكانية:

من خلال الدراسة الميدانية قمنا بتوزيع استمارة الاستبيان على مجموعة من المحاسبين والمدققين والإطارات المالية على مستوى مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سكيكدة.

### - حدود زمنية:

تمت الدراسة الميدانية خلال الفترة الممتدة من 23 أفريل إلى 7 ماي 2026، حيث تم توزيع الاستبيان ورقياً وجمع إجابات أفراد العينة.

## 7. منهج الدراسة:

بغية الإجابة على إشكالية الدراسة وتأكيد صحة الفرضيات أو إبطالها وتحقيق أهداف الدراسة، تم الارتكاز على المنهج الوصفي في عرض مفاهيم ومعلومات الجانب النظري والمتمثلة في التدقيق الخارجي وإدارة الأرباح، أما في الجانب التطبيقي فقد تم الاستعانة بالمنهج التحليلي لتحليل وتفسير واستنباط نتائج بيانات الاستبيان، وذلك بالاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية.

## 8. صعوبات الدراسة:

من بين الصعوبات التي واجهتنا في مرحلة إعداد المذكرة نذكرها فيما يلي:

- صعوبة جمع البيانات والمعلومات من المؤسسات بحجة الحفاظ على السر المهني.
- صعوبة فهم موضوع الدراسة والمصطلحات من قبل أفراد العينة.
- عدم تعاون بعض أفراد عينة الدراسة بالمشاركة من خلال إجاباتهم لإعطاء رأيهم.

## 9. هيكل الدراسة:

من أجل معالجة موضوع الدراسة تم تقسيمه إلى فصلين فصل نظري وآخر تطبيقي حيث تم التطرق في الفصل الأول إلى الخلفية النظرية للموضوع من خلال ثلاث مباحث، المبحث الأول يتناول الإطار النظري للتدقيق الخارجي، أما المبحث الثاني فتناول دور وأهمية التدقيق الخارجي في التصدي لإدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية، بينما المبحث الثالث والأخير فقد تناول الدراسات السابقة من خلال تسليط الضوء على أبرز الدراسات التي تطرقت إلى موضوع دراستنا، أما الفصل الثاني فتضمن عرض نتائج الدراسة الميدانية لدور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح على مستوى مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سكيكدة، حيث تم تقسيم الفصل إلى مبحثين الأول يتناول الإطار المنهجي للدراسة، أما المبحث الثاني فتناول عرض وتحليل نتائج الدراسة.

## الفصل الأول:

مفاهيم ودراسات نظرية

حول دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة  
الأرباح

### تمهيد الفصل الأول :

يؤدي التدقيق الخارجي دورا مهما في ضمان شفافية ومصداقية البيانات المالية في المؤسسات الاقتصادية، فمن خلاله يسعى المدقق إلى تقييم سلامة وصحة القوائم المالية وكشف أي طرق أو ممارسات محاسبية غير دقيقة. ولعل من بين هذه الممارسات نجد ممارسات إدارة الأرباح، التي تعتبر بمثابة أحد التحديات التي تواجهها مهنة المحاسبة والتدقيق على حد سواء، فضلا عن تأثيرها المباشر على القرارات المالية.

ومن خلال هذا الفصل سنحاول الإلمام بمختلف الأبعاد النظرية لمفهوم التدقيق الخارجي، ودوره في الحد من ممارسات إدارة الأرباح والعلاقة التي تربط التدقيق الخارجي بإدارة الأرباح، من خلال التطرق إلى العناصر التالية:

- الإطار النظري للتدقيق الخارجي ؛
- دور وأهمية التدقيق الخارجي في التصدي لإدارة الأرباح ؛
- الدراسات السابقة.

## المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي

لقد ساهم توسع حجم المؤسسات الاقتصادية وتنوع أنشطتها إلى تعقيد تتبع المعاملات والحسابات المالية سواء الداخلية أو الخارجية، مما أدى إلى بروز مهنة التدقيق الخارجي. وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم التدقيق الخارجي، وأهدافه، و واقع تطبيقه في الجزائر .

### المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق الخارجي

يمكن تلخيص التطور التاريخي للتدقيق الخارجي في خمسة مراحل رئيسية وهي:<sup>1</sup>

#### 1. المرحلة الأولى: من العصور القديمة إلى نهاية القرن الخامس عشر ( قبل 1500 م):

في أوائل هذه الفترة ، كان تدقيق الحسابات يقتصر على سلطة الدولة والمشروعات العائلية التي كانت تهتم محاسبا بجرد المخزون السلعي، حيث تكون العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، والهدف منها هو الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر والمستندات المحاسبية.

#### 2. المرحلة الثانية: من القرن السادس عشر إلى منتصف القرن الثامن عشر (1500م – 1750م)

تميزت هذه الفترة بالتمهيد لظهور الثورة الصناعية، وظهر ما يسمى بانفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها، وزيادة الحاجة للمدققين. كما تم تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى ولم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا.

#### 3. المرحلة الثالثة: من بداية الثورة الصناعية إلى مطلع القرن العشرين (1750م – 1900م)

إن النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته العديد من الشركات الاقتصادية خلال هذه الفترة وخاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، والانفصال التام والنهائي بين الملكية والإدارة، وظهور الحاجة لمالكي المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم، خاصة بعد ظهور قوانين تقرر بضرورة اعتماد مدقي الحسابات لتدقيق شركات المساهمة .

#### 4. المرحلة الرابعة: من مطلع القرن العشرين إلى ستينياته (1900م – 1960م)

لقد تطور الهدف الرئيسي للتدقيق الخارجي خلال هذه الفترة وانتقل إلى التأكد من صحة وعدالة المركز المالي، كما أصبح اكتشاف ومنع الإخفاء غرضا فرعيا، مع التأكيد على أهمية الاعتراف بنظام الرقابة الداخلية وتميز أسلوب التدقيق من الاعتماد على التدقيق التفصيلي إلى استخدام أسلوب العينات و أهمية الربط بين حجم العينة و كيفية اختيارها و مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية .

#### 5. المرحلة الخامسة: من 1960 م إلى يومنا هذا :

عرفت هذه المرحلة ازدهارا كبيرا للتدقيق الخارجي حيث شهدت التأكد على :

- أن الهدف الرئيسي للتدقيق هو إبداء الرأي حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية .

<sup>1</sup> بوبكر عميروش، دور التدقيق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجيستر، تخصص دراسات مالية ومحاسبة معقدة، جامعة فرحات عباس، سطيف 2010/2011 ص ص 3، 4.

- استخدام المدقق للأساليب الكمية يحقق الدقة ويقربه من الموضوعية، من خلال تطوير الأساليب والإحصاء وذلك لخدمة أغراض التدقيق .

- الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.<sup>1</sup>

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الخارجي و أهدافه

## 1. مفهوم التدقيق الخارجي :

هناك العديد من المفاهيم المقدمة للتدقيق الخارجي سواء من قبل الباحثين أو المهنيين ومن أبرز المفاهيم نذكر ما يلي :

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) التدقيق الخارجي سنة 2015 بأنه " فحص نقدي ومحايد للسجلات والوثائق الخاصة بالمؤسسة الاقتصادية يقوم به مدقق خارجي، بهدف إبداء رأي محايد وصادق وفني حول مدى مصداقية القوائم المالية خلال فترة زمنية محددة.<sup>2</sup>

أما الجمعية المحاسبية الأمريكية (AAA) فعرفته بأنه "عملية منظمة تهدف للحصول على أدلة وقرائن الإثبات و تقويمها بصورة موضوعية، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك قصد التحقق من مدى تطابق وتوافق هذه النتائج مع المعايير المتعارف عليها و إيصال نتائج التدقيق إلى الأطراف المعنية .<sup>3</sup>

وعليه يمكن القول أن التدقيق الخارجي هو عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات، تنفذ من قبل طرف شخص خارجي مؤهل، حيث يسعى من خلالها إلى التحقق من صحة ومصداقية القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات الاقتصادية، ومن ثم إبداء رأي فني محايد وموضوعي يعبر عنه في شكل تقرير رسمي موجه إلى أصحاب المصلحة في هذه المؤسسات .

## 2. أهداف التدقيق الخارجي :

تنقسم أهداف التدقيق الخارجي إلى أهداف تقليدية وأهداف الحديثة.<sup>4</sup>

### 2. 1. الأهداف التقليدية للتدقيق الخارجي:

تتمثل الأهداف التقليدية للتدقيق الخارجي في :

<sup>1</sup>مصطفى كاظمي النجف الأبادي، مكي شهد دحا محسون، دور المدقق الخارجي في تطبيق قواعد الإفصاح و الشفافية في القوائم المالية للمصارف العراقية الخاصة، مجلة جامعة بابل للعلوم الصرفة و التطبيقية، المجلد 26، العدد 6، 2018، ص 299.

<sup>2</sup>Nad him shaalan Jabbar, **the implication of internal and external auditing performance and its impact on the expectation gap an exploratory study in the Iraqi environment**, Academy of accounting and financial studies journal , vol22 ,N 3, university of AL Qadisiyah, 2018 , po5.

<sup>3</sup> واکر حنان، قورین حاج قویدر، **إعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي و أثره على مهمة التدقيق**، مجلة معهد العلوم الاقتصادية ، المجلد 25 ، العدد 1 ، 2022 ، ص 357.

<sup>4</sup> بارزان حسن أحمد، **مدى معرفة مراقبي الحسابات بتقنية Block chain وتأثيرها على مهنة تدقيق الخارجي**، مجلة قلعة العلم الكردية، المجلد 10، العدد 3، 2025، ص 758.

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها؛
- إبداء رأي فني استنادا إلى أدلة وبراهين على عدالة القوائم المالية؛
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء وغش.

## 2. 2. الأهداف الحديثة للتدقيق الخارجي :

تتمثل الأهداف الحديثة للتدقيق الخارجي في :

- مراقبة خطط الإدارة ومتابعة تنفيذها و مدى تحقق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها وتقييم نتائج الأعمال للوحدة الاقتصادية وفقا للأهداف المرسومة ؛
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية في جميع نواحي النشاط ؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

## المطلب الثالث: مبادئ وأنواع التدقيق الخارجي

### 1. مبادئ التدقيق الخارجي :

يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما <sup>1</sup>:

#### 2. 1. المبادئ المرتبطة بركن الفحص :

وتتمثل في ما يلي :

- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: ويشير إلى المعرفة التامة لطبيعة أحداث المؤسسة وأثارها الفعلية والمحتملة على كيان المؤسسة ؛
- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري: ويعني هذا أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف و تلك التقارير ؛

- مبدأ الموضوعية في الفحص : ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة التخفيض إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص ؛

- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية : ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة.

#### 2. 2. المبادئ المرتبطة بركن التقرير :

وتتمثل في ما يلي :

- مبدأ كفاية الاتصال : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير المدقق أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لهذه التقارير ؛

- مبدأ الإفصاح : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ المحاسبية ؛

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2005، ص ص 22 - 24 .

- مبدأ الإنصاف : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية ؛
- مبدأ السببية : ويقصد به أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية .

## 2. أنواع التدقيق الخارجي :

- اتفقت أغلب الدراسات المحاسبية والمواضيع التي تطرقت لموضوع التدقيق الخارجي، على وجود ثلاثة أنواع رئيسية لهذا النوع من التدقيق، سنوضحها كما يلي:
- التدقيق القانوني (الإلزامي): أي الذي يفرضه القانون، ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها المدقق الخارجي ؛
- التدقيق التعاقدية (تدقيق اختياري): يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة والذي يمكن تجديده سنوياً ؛
- تدقيق الخبرة القضائية: الذي يقوم به محترف خارجي بطلب من المحكمة .<sup>1</sup>

### المطلب الرابع : المعايير المهنية للتدقيق الخارجي وأهميته

قبل التطرق للمعايير المهنية التي تنظم وتحكم مهنة التدقيق الخارجي، سنوضح أهميته أولاً في النقاط التالية:

## 1. أهمية التدقيق الخارجي :

- يمكن تلخيص أهمية التدقيق الخارجي التي أشار إليها العديد من الباحثين فيما يلي:
- تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية المدققة من قبل جهة مستقلة وذلك لضمان التخطيط وتتبع الأداء ؛
- يستند المقرضون والبنوك على القوائم المالية المدققة من طرف هيئة محايدة لتقييم المؤسسات واتخاذ قرار منح القروض لهم من عدمه ؛

- يلجأ المستثمرون إلى البيانات المالية المدققة من قبل المدقق وذلك لتواجد مدخراتهم و استثماراتهم ؛
- تستند الجهات الحكومية على البيانات المالية المدققة لاستخدامات كثيرة كالرقابة والالتزامات المالية .<sup>2</sup>

## 2. المعايير المهنية للتدقيق الخارجي:

تنقسم المعايير المهنية للتدقيق الخارجي إلى ثلاثة مجموعات كما هو مبين الجدول الموالي:

<sup>1</sup> طبوش سارة ، أثر اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي في التحكم بمخاطر التدقيق ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة في العلوم المالية و المحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، 2022 / 2023، ص 17، 18 .

<sup>2</sup> مرميش أسماء ، شريقي عمر ، التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات الخارجية للحكومة و دوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مجلة اقتصاد المال و الأعمال ، المجلد 05 ، العدد 02 ، 2020 ، ص ص 253 ، 254 .

## الفصل الأول: مفاهيم ودراسات نظرية حول دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

الجدول (1-1) : معايير مقبولة قبولاً عاماً .

| التصنيف الرئيسي                          | التصنيف الفرعي                                       | محتوى المعيار                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|------------------------------------------|------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| المجموعة الأولى: المعايير العامة         | التأهيل العلمي والمهني                               | يجب أن يمتلك الباحثون التدريب الكافي والضروري و الملائم في مناهج البحث والمجالات المحاسبية والتدقيقية                                                                                                                                                                                               |
|                                          | الاستقلالية                                          | يجب على المدققين الحفاظ على استقلالية الرأي بشكل كامل                                                                                                                                                                                                                                               |
|                                          | العناية المهنية                                      | تعد العناية حجر الزاوية في مهنة التدقيق ، ويجب على المدققين الالتزام بالإشراف المهني المطلوب أثناء إعداد التقارير .                                                                                                                                                                                 |
| المجموعة الثانية : معايير العمل الميداني | التخطيط والإشراف المناسب                             | من المعايير الميدانية التي تتطلب التخطيط لمهمة التدقيق فضلاً عن الإشراف على أعمال المساعدين .                                                                                                                                                                                                       |
|                                          | تقييم نظام الرقابة الداخلية                          | يتوجب على المدقق الخارجي اختيار مدى دقة وسلامة نظام الرقابة الداخلية لتحديد إجراءات التدقيق اللازمة                                                                                                                                                                                                 |
|                                          | كفاية وصلاحية أدلة الإثبات                           | التركيز الأساسي للمدقق الخارجي للتعبير عن رأيه حول البيانات المالية استناداً إلى الأدلة التدقيقية كافية وملائمة .                                                                                                                                                                                   |
| المجموعة الثالثة : معايير إعداد التقارير | عرض القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المعتمدة | أن يذكر المدقق في تقريره مدى اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المعتمدة .                                                                                                                                                                                                                  |
|                                          | الثبات على تطبيق المبادئ المحاسبية المعتمدة .        | يجب أن يشمل التقرير ذكر الحالات التي لا يتم فيها تطبيق هذه المبادئ بثبات واتساق في الفترة الحالية بالمقارنة مع الفترة السابقة عليها .                                                                                                                                                               |
|                                          | الإفصاح الكاف                                        | يجب أن يوضح التقرير أن القوائم المالية تعبر بشكل كاف ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات ما لم يشير التقرير غلو خلاف ذلك .                                                                                                                                                                               |
|                                          | إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة           | تتطلب هذه المعايير أن يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقرير عن القوائم المالية كوحدة واحدة ، و عندما لا يمكن التعبير عن الرأي الإجمالي يجب أن يذكر في التقرير الأسباب وراء ذلك ، وعندما يقترن اسم المدقق بالقوائم المالية يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إلى طبيعة عمل المدقق وإلى درجة المسؤولية . |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على:

<sup>1</sup> إباد رشيد القرشي، التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً و تطبيقياً، دار المعز للطباعة و النشر، ط 2، بغداد، العراق، 2011، ص ص 31 - 36.

<sup>2</sup> Anouar , Aida , The alignment of auditing practice with International staditing ,A dield study in the Algerian context , journal of advanced economic research,volume 10 , Iss01, 2025, p 501.

### المطلب الخامس : واقع التدقيق الخارجي في الجزائر

عرفت الجزائر تطوراً كبيراً بفعل الإصلاحات التنظيمية التي قامت بها على مهنة التدقيق الخارجي، وذلك لضمان شفافية وصحة القوائم المالية وسنوضح ذلك من خلال هذا المطلب .

## 1. تعريف معايير التدقيق الجزائرية :

تعرف المعايير الجزائرية للتدقيق على أنها مرجع يسترشد به المهنيين من أجل أداء مهمتهم والخروج بتقرير فني ذي جودة عالية يفيد كل من المساهمين والمستثمرين في اتخاذ قراراتهم. غير أن هذه المعايير قابلة للتعديل والإضافة والتجديد طبقا لظروف التطور الاقتصادي ومقتضيات التطبيق الجزائري للمعايير الدولية.<sup>1</sup> كما تعرف أيضا بأنها إرشادات عامة لمساعدة المدققين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عن تدقيق القوائم المالية التاريخية، وهي تشمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل: الحياد ومتطلبات التقرير وأدلة التدقيق.<sup>2</sup>

## 2. مراحل تطور معايير التدقيق في الجزائر :

شهدت معايير التدقيق في الجزائر تطورا مستمرا عبر السنوات لضمان موثوقية القوائم المالية وشفافية التقارير، و تتضح هذه التطورات من خلال المراحل التالية:<sup>3</sup>

### المرحلة الأولى : مرحلة صدور القانون 01-10

فكرة إصدار معايير محلية لم تكن وليدة اليوم، بل كانت تحت نطاق الإصلاحات المحاسبية التي توجت بتصميم النظام المحاسبي المالي، من طرف تشكيل لجنة تحت اسم " لجنة تقيس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية". بعد صدور القانون 07 - 11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي والذي أسفر عن كيفية الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي وجاء تطبيقه فعليا في سنة 2010 تم اقتراح من طرف أعضاء اللجنة إنشاء معايير التدقيق المحلية سنة 2010، إلا أن الأولوية أجدر بتنظيم مهنتي المحاسبة والتدقيق التي تمت وفق القانون 10 - 01، بعدها جاء في تقرير صادر من الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات سنة 2014 بإنشاء لجنة مختصة بمهمتها تقديم اقتراحات تتعلق بوضع مجموعة من معايير التدقيق لتناسب مع البيئة المحلية، قدمت هذه اللجنة مجموعة اقتراحات في شهر جوان 2015 .

### المرحلة الثانية : مرحلة صدور معايير التدقيق الجزائرية

في سنة 2016 تم إصدار تصميم المجموعة الأولى من معايير التدقيق الجزائرية المكونة من أربعة معايير، بعدها تواصل في عرض معايير أخرى إلى أن وصلت في سنة 2024 إلى إصدار 22 معيار وطني من أصل 36 معيار مقترح ليتم تطبيقها تدريجيا ، لتجنب مشاكل فهمها والعمل بها بشكل أمثل .

<sup>1</sup> العمري أصيلة، أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على تقرير المدقق الخارجي -دراسة استطلاعية لأراء عينة من محافظي الحسابات، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 06، العدد 01، 2023، ص 943

<sup>2</sup> تيربات أيمن ، مداخلة بعنوان مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في دعم تطبيق الشركات في الجزائر ، الملتقى الوطني الثاني الافتراضي حول متطلبات التطبيق السليم للمعايير الجزائرية للتدقيق في ظل التحديات الراهنة يوم 21 أكتوبر 2024 ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة علي لونيسسي البليدة 2 .

<sup>3</sup> إلياس قلاب ذبيح ، ياسر بن يونس ، واقع و أفاق مهنة التدقيق في الجزائر بعد إصدار معايير إدارة الجودة ، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 12، العدد 2، 2025، ص 25 .

### 3. الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر :

قام المشرع الجزائري بإنشاء و تشكيل العديد من الهيئات لتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق الخارجي، وضمان تأطيرها قانونيا ومهنيا وتتمثل فيما يلي :<sup>1</sup>

#### 3.1. المجلس الوطني للمحاسبة :

يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة أعلى هيئة تشرف على مهنة التدقيق في الجزائر، وذلك وفق ما نصت عليه المادة 14 من القانون 10 - 01 ينشأ مجلس وطني تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية يتولى مهمة الاعتماد والتقيس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، كما نصت المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الذي يحدد تشكيله وتنظيمه وقواعد تسييره، وتتألف عدة لجان على مستواه وفقا لما نصت عليه المادة 17 من نفس المرسوم وهي: لجنة تقييم الممارسات المحاسبية والعناية المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين والانضباط والتحكم، لجنة مراقبة النوعية.

#### 3.2. المنظمات المهنية :

بموجب المادة 14 من قانون 10 - 01 تم إنشاء ثلاث منظمات مهنية وهي : المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، تتمتع بالشخصية المدنية و تجمع أشخاصا طبيعيين أو معنويين مؤهلين لممارسة هذه المهن الثلاثة، وذلك حسب المشروع التي حددها القانون 10 - 01.

### 4. عرض المعايير الجزائرية لتدقيق :

أصدر المشروع الجزائري مجموعة من معايير التدقيق الخارجي بهدف تنظيم مهنة التدقيق ، حيث تم إصدار 16 معيارا موزعة على أربع مجموعات، تم تدعيمها لاحقا بثلاثة معايير جديدة لتحسين جودة ممارسة التدقيق الخارجي.<sup>2</sup>

#### الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية :

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق . "
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 " التأكيدات الخارجية . "
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 " أحداث تقع بعد إقفال الحسابات . "
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 " التصريحات الكتابية . "

#### الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية :

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 " العناصر المقنعة . "
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية . "

<sup>1</sup> حرات نخلة ، بن حمر عصمت محمد ، المعايير الجزائرية للتدقيق و دورها الفعال في إرسال مبادئ حركة الشركات ، مجلة دفاتر بواذكس، المجلد 11، العدد 02، 2022، ص 498 ، 499

<sup>2</sup> حرات نخلة، بن حمر عصمت محمد، مرجع سبق ذكره ، ص 501 - 503

## الفصل الأول: مفاهيم ودراسات نظرية حول دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 " مهام التدقيق الأولية - الأرصد الافتتاحية . "
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 " تأسيس الرأي و تقرير التدقيق للكشوف المالية " .

### الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية :

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 " الإجراءات التحليلية " .
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 " الاستمرارية " .
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 " استخدام عمل المدققين الداخليين " .
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 " استخدام عمل خبير المدقق " .

### الإصدارات الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية :

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 " توثيق أعمال التدقيق " .
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501 " أدلة التدقيق - اعتبارات معددة لبنود مختارة " .
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 " السبر في التدقيق " .
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540 " تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة " .<sup>1</sup>

وبعد استكمال إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق ضمن الإصدارات الأربعة، واصل المجلس الوطني للمحاسبة تحديث الإطار المهني، من خلال إصدار معايير جزائرية جديدة تهدف إلى تعزيز نظام إدارة الجودة وضمان جودة مهام التدقيق و ذلك بموجب القرار رقم 121 المؤرخ في 01 جوان 2024. و يمكن تلخيصها في الجدول التالي :

الجدول (1- 2): معايير التدقيق الجزائرية الجديدة

| رقم المعيار الجديد                | محتوى المعيار                                                                                                                                    |
|-----------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| المعيار الجزائري للإدارة الجودة 1 | ينص على إدارة الجودة من طرف المكاتب التي تقوم بإجراءات تدقيقات أو فحوصات محدودة للكشوف المالية أو مهام التأكيد الأخرى أو الخدمات ذات صلة .       |
| المعيار الجزائري للإدارة الجودة 2 | يطبق هذا المعيار على جميع المهمات التي تتطلب إجراء مراجعة لجودتها وفقاً لمعيار إدارة الجودة 1 يجب أن يقرأ هذا المعيار وقواعد أخلاقية ذات الصلة . |
| المعيار الجزائري للتدقيق رقم 220  | ينظم هذا المعيار إدارة الجودة لمهام تدقيق القوائم المالية .                                                                                      |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على :

<sup>1</sup> المقرر رقم 121 المؤرخ في 1 جوان 2024 .

<sup>2</sup> إلياس قلاب دبيح، ياسر بن يونس، واقع و أفاق مهنة التدقيق في الجزائر بعد إصدار معايير إدارة الجودة، مجلة أبحاث و دراسات التنمية، المجلد 12، العدد 2، 2025، ص ص 28 - 32 .

<sup>1</sup>مزياني نور الدين، الإطار الدولي للتدقيق المالي، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2021، ص 78 - 179 .

### المبحث الثاني: دور وأهمية التدقيق الخارجي في التصدي لإدارة الأرباح

قد يؤدي السلوك الاستغلالي للإدارة إما لتخفيض أرباحها بقصد التهرب الضريبي، أو لزيادتها بقصد زيادة حوافز مجلس الإدارة، وعلى الرغم من ذلك هناك تعدد في الدوافع التي تؤثر على قرارات الإدارة لإتباع مثل هذه السلوكيات المخالفة للأخلاق والتي تعرف بإدارة الأرباح.

#### المطلب الأول : مفهوم إدارة الأرباح وأهدافها

##### 1. مفهوم إدارة الأرباح :

يعتبر موضوع إدارة الأرباح أحد أهم مجالات البحث المحاسبي المعاصر، ونظرا لتعدد المفاهيم المرتبطة بهذا الموضوع وعدم وجود مفهوم موحد، سنقوم بعرض أبرز التعريفات التي عرضتها الدراسات المحاسبية لما تحتويه من رؤية ملائمة تسهم في فهم أسلوب إدارة الأرباح من مختلف الاتجاهات و نذكر منها ما يلي :

عرفها (parfet) في عام 2000 بأنها " التدخل لإخفاء حقيقة الأداء التشغيلي من خلال خلق عمليات محاسبية مصطنعة أو التماهي في التقدير (estimation) إلى نقطة تتعدى المعقول".<sup>1</sup>

وعرفت إدارة الأرباح أيضا بأنها "منهجية تستخدمها الإدارة لاختيار السياسات المحاسبية بهدف تقديم حلول ومعالجات محاسبية لمشاكل قائمة أو محتملة، واكتساب تقارير المالية صورة قد تغاير الحقيقة والواقع لأهداف مشروعة أو غير مشروعة".<sup>2</sup>

وعرفها آخرون بأنها " الاستخدام المحتمل لإدارة المستحقات (Accrual management) من قبل الإدارة بقصد الحصول على بعض المكاسب الخاصة، وبالتمعن في هذا التعريف نجد أن الأداة المستخدمة في إدارة الأرباح هو تعتمد الإدارة في استخدام أساس الاستحقاق بالشكل الذي يكفل لها تحقيق مصالح ذاتية".<sup>3</sup>

وتعرف أيضا على أنها "تحدث عندما يستعمل المدراء أحكاما شخصية في إعداد التقارير المالية والإبلاغ المالي، ليلضلوا المساهمين حول الأداء الاقتصادي الكامن وراء نشاط الشركة أو التأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأعداد المحاسبية المنشورة".<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup>معن نعمان الصرصور، إدارة الأرباح في شركات القطاع المالي، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2010، ص 29

<sup>2</sup>بومنقار جيهاد، بن على سمية، جودة التدقيق الخارجي كأسلوب للحد من ممارسات إدارة الأرباح -دراسة ميدانية على عينة من مدققي الحسابات وخبراء المحاسبة في الجزائر، مجلة الاقتصاد والبيئة، المجلد 05، العدد2، 2022، ص43

<sup>3</sup>المليجي عبد الرؤوف صالح أحمد، إبراهيم جابر السيد أحمد، إدارة الأرباح، دار العلم و الإيمان للنشر والتوزيع مصر، دار الجديد للنشر والتوزيع الجزائر، الطبعة1، 2019، ص 17

<sup>4</sup>بولعراس حمزة، سليمان عمام، مساهمة جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة الأرباح دراسة عينة من المهنيين و الأكاديميين، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، المجلد 07، العدد 02، 2022، ص 53

تعني إدارة الأرباح اختيار المدير للسياسات المحاسبية أو اتخاذ إجراءات فعلية تؤثر على الأرباح من أجل تحقيق هدف معين يتعلق بالأرباح المعلنة.<sup>1</sup>

من خلال التعاريف السابقة التي تم ذكرها لا يوجد هناك تعريف موحد لإدارة الأرباح، فقد تم تعريفها حسب وجهة نظر الخاصة بكل باحث، ومنها يمكن القول أن إدارة الأرباح هي عبارة عن مجموعة من الأعمال المحاسبية الغير صحيحة التي تؤدي إلى تحريف الأداء المالي الحقيقي للمؤسسة، من أجل تمويه مستخدمي المعلومات المحاسبية أو المنتفعين من التقارير المالية من خلال التلاعب بهدف تحقيق مكاسب خاصة .

## 2. أهداف إدارة الأرباح :

لإدارة الأرباح أهداف عديدة يمكن إيجازها ضمن مضامينها في النقاط التالية :

### الجدول (1-3) : أهداف إدارة الأرباح ومضامينها

| الأهداف                                      | المضامين                                                                                                                     |
|----------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| تخفيض التكاليف السياسية                      | ✓ من أجل تلبية متطلبات الحوكمة والمتمثلة بالضغوطات<br>✓ تلبية متطلبات تحقيقات وإشراف الجهات التنظيمية مثل<br>كفاية رأس المال |
| تكاليف الحصول على القروض واستيفاء شروط الدين | ✓ تحديد عقود الدين وتجنب الانتهاكات المالية<br>✓ تلبية متطلبات وشروط اتفاقية الديون والقيود على سداد<br>توزيعات الأرباح      |
| تعظيم ثروة المديرين                          | ✓ من خلال تعظيم إجمالي الأجور والحوافز والمكافآت في<br>الأجل القصير<br>✓ زيادة الأمن الوظيفي للإدارة                         |

المصدر : خالد محمد الوزين، أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم، رسالة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان - الأردن، 2013، ص ص 22-23.

### المطلب الثاني : استراتيجيات ودوافع الإدارة لاستخدام أساليب إدارة الأرباح

#### 1. استراتيجيات إدارة الأرباح

تعد استراتيجيات إدارة الأرباح إطاراً منظماً لتعظيم العوائد المالية وضمان استدامة الأداء، من خلال التخطيط الفعال، واتخاذ قرارات مدروسة تدعم تحقيق الأهداف الاقتصادية والمتمثلة فيما يلي :

##### 1.1. إستراتيجية زيادة الربح:

<sup>1</sup> Mohammad Ebrahim Nawaiseh , **Impact of external audit Quality on earnings management by banking firms : evidence from jordan** , British journal of applied science – technoloay , nolume 12, issue 02 , 2016 , p 2

تلجأ إدارة المؤسسات إلى هذه الإستراتيجية لكي تصل إلى المستوى المستهدف منه، وكذلك لتجنب ظهور الخسائر في الكشوفات المالية، في تطمح من خلال ذلك إلى مقابلة توقعات وتنبؤات المحللين المالكيين والحصول على زيادة قيمة أسهمها في الأسواق المالية، أو تحقيق منافع خاصة بها؛

### 2.1. إستراتيجية تخفيض الربح :

تقوم إدارة المؤسسات بإتباع هذه الإستراتيجية لأسباب عدة منها تحقيق مكاسب ضريبة، أو تجنب التكاليف السياسية التي تفرضها عليها الحكومات وتلجأ المؤسسة إلى سياسات معينة لتخفيض الأرباح والاحتفاظ بجزء منها لتحسين الأرباح المستقبلية؛

### 3.1. استراتيجيات تخفيف النقابات (تمهيد الدخل):

تمهيد الدخل يمثل الرسائل التي تستخدمها الإدارة لتقليل التقلبات في الطبيعة في الدخل، وتلجأ إدارة المؤسسة إلى أساليب تمهيد الأرباح المختلفة كمبدأ تحقيق الإيرادات والمعروفات، طرق تبويب البنود العادية وغير العادية في قائمة الدخل لتحقيق أهداف مختلفة، منها ما يتعلق بالأرباح الخاضعة للضريبة أو إرسال إشارات إلى المستثمرين بأن أرباح المؤسسة في حالة مستقرة، بالشكل الذي يؤثر على توقعاتهم بخصوص الأرباح وبالتالي التأثير على قيمة المؤسسة في الأسواق المالية.<sup>1</sup>

### 2. دوافع الإدارة لاستخدام أساليب إدارة الأرباح :

تناولت العديد من الدراسات الدوافع المؤدية إلى ممارسات إدارة الأرباح ويمكن إيجازها فيما يلي :

1.2. تحقيق كسب مادي والحصول على مزايا مادية ومعنوية كبيرة :يترتب على تزييف نتائج الأعمال وإعلان مراكز تمويلية زائفة، وتقارير محاسبية مغلوطة أن يحدث تضخيم في بعض الأرقام ويتم استغلال هذا التضخيم في الحصول على مكاسب مالية كثيرة وفي الحصول على مكانة و تقدير كبير وخاصة في سلم الترتيب والتقدير .

2.2. التأثير على سمعة الوحدة الاقتصادية في السوق :عادة ما تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء الوحدات الاقتصادية التي إن لم تحرف ستعكس صورة سلبية عن الوحدة أمام منافسيها. مما سيضعف من مكانتها في السوق لذلك تسعى الوحدات الاقتصادية إلى قلب موقفها إزاء السوق إلى مصلحتها باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية .<sup>2</sup>

### المطلب الثالث: الآثار (مخاطر) السلبية لاستخدام إدارة الأرباح

تثير ممارسات إدارة الأرباح جدلاً حول ما إذا كانت هذه الممارسات يترتب عنها مخاطر على الرغم من إمكانية ممارستها في إطار شرعي، ويمكن تحديد هذه المخاطر فيما يلي :

<sup>1</sup> لباسل جبر أبو زعتر، أثر حوكمة الشركات على ممارسات إدارة الأرباح في سوق الأسهم السعودية، مجلة الجامعة الإسلامية بغزة للدراسات الاقتصادية، العدد 4، ص ص 8-9

<sup>2</sup> فاضل حسين جاويد، سلمان حسين عبد الله، دور إجراءات التدقيق المعاصر في الحد من ممارسات إدارة الأرباح السلبية في الوحدات الاقتصادية العراقية، مجلة دراسات محاسبة ومالية، المجلد 19، العدد 66، ص 89.

- محاولات الإدارة لإخفاء الأداء السيئ للمؤسسة، وما ينطوي عليه ذلك من احتمال تظليل مستخدمي القوائم المالية من الوضع الحقيقي لها، وما يؤول إليه ذلك من انهيارها وإفلاسها؛
- التماهي أو المبالغة في ممارسات إدارة الأرباح التي تتيحها مرونة المعايير المحاسبية قد تتحول أو تؤدي إلى غش في القوائم المالية ؛
- صعوبة الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي، والمتمثل في مدى قدرته على التمييز بين ممارسات إدارة الأرباح وبين الغش وتحديد المنطقة الفاصلة بينهما، ذلك على المراجع الخارجي إلا بتحفز أو يمتنع عن إبداء الرأي أو يعطي رأياً عكسيا لعدم وجود أدلة على أن ممارسات إدارة الأرباح تقود إلى تقرير معدل؛
- التأثير السلبي على بعض الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة نتيجة عدم الشفافية والمصادقية في عرض القوائم المالية مثل استثمارات الموردين حيث تتأثر قراراتهم بصورة سلبية تشوه القوائم المالية نتيجة لممارسة إدارة الأرباح.

### المطلب الرابع: علاقة التدقيق الخارجي بإدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية

وجد في العديد من الدراسات والأبحاث التي تناولت علاقة التدقيق الخارجي بإدارة الأرباح ، بأن هناك علاقة عكسية بين التدقيق الخارجي وإدارة الأرباح، حيث يشير (Auyustine .Okolie) في معرض أبحاثه بأن كلما ارتفعت جودة التدقيق الخارجي كلما انخفضت إمكانيات تحقيق إدارة الأرباح، من خلال تعزيز استقلالية المدقق وإمكانية اتخاذ قرارات مالية موضوعية بدون أي تأثيرات، بالإضافة إلى الرقابة التي يقوم بها على المستحقات الاختيارية، كما وجدت الدراسة أيضاً أن طول فترة التعامل مع المدقق الخارجي يفسر بزيادة معرفة هذا الأخير بالشركة وبالتالي زيادة قدرته على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.<sup>1</sup>

في ذات السياق وجدت دراسات أخرى من بينها دراسة (علي سايج جبور)، بأن الاستناد إلى خدمات التدقيق الخارجي يعد وسيلة لضمان موثوقية الحسابات المالية، وذلك من خلال توافر الخبرة والمهارات المهنية لدى المدققين الخارجيين أي العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى الالتزام بالمعايير المهنية التي تساهم في رفع مصداقية المعلومات المالية وتقليل الأخطاء والانحرافات والكشف عن التلاعب المالي، وكذا التحقق من صحة البيانات وتقديم رأي مستقل وموضوعي.<sup>2</sup>

كما أشارت دراسات متعددة من بينها دراسة (أسامة عمر جعادة) إلى أن خبرة وكفاءة المدققين الخارجيين تبرز الممارسات الغير السليمة، وذلك من خلال الفهم الكافي لبنية عمل الشركة وإجراءات التدقيق ذو الرأي الموضوعي، وكذا تأهيل المدقق وتدريبه المهني على مصداقية المعلومات المحاسبية، كما أكدت دراسة (خروبي يوسف وآخرون) بأن عملية التدقيق الخارجي تساهم في إعطاء صورة واضحة تزيد من صحة وموثوقية البيانات المالية، وذلك من

<sup>1</sup> Augustine oke okolie etal, Audit Quality and Cash - Based Earnings managment of quoted companies is nigeria, journal of finance and Investment analysis, vol 03, N01, 2014, P P 46. 47

<sup>2</sup> علي سايج جبور، التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات وتحسين جودة القوائم المالية - دراسة استطلاعية لأراء عينة من

خلال التقرير الذي يقدمه مدقق الحسابات، إذ أن التزامه بمعايير التدقيق الدولية يعزز من قدرته على اكتشاف الأخطاء في البيانات المالية.<sup>1</sup>

وفي ذات السياق أظهرت الدراسات أن التدقيق الخارجي يعزز إمكانية اكتشاف الممارسات الاحتيالية، فعلى سبيل المثال دراسة (عبد المجيد بن العربي) تؤكد أن استخدام تقنيات المحاسبة القضائية من قبل المدقق الخارجي يساعد في اكتشاف الاحتيال والممارسات الغير سليمة في البيانات المالية<sup>2</sup>، كما أوضحت دراسة ميدانية أخرى دراسة (طارق عبد الحفيظ عبد الدائم الشريف وآخرون) إلى أن استخدام المدققين الخارجيين للتدقيق الإلكتروني يرفع من مستوى اكتشاف الاحتيال المالي.<sup>3</sup>

إلى جانب ذلك أوضحت الدراسات والأبحاث أن جودة التدقيق الخارجي تحد من احتمالية التحايل المالي والغش، وذلك من خلال تعزيز قدرة المدققين على اكتشاف الممارسات الاحتيالية في القوائم المالية وهذا ما أشارت له دراسة (Ahmed Sarwar. Khan)<sup>4</sup>، كما أكدت دراسة (Shaojin ya ng) أن تحسين جودة التدقيق يساهم في الحد بشكل فعال من حدوث الاحتيال المالي داخل الشركات، حيث يمكن لجودة التدقيق المرتفعة أن تقلل من احتمالية حدوث التلاعب في القوائم المالية.<sup>5</sup>

وفي الأخير يتضح أن التدقيق الخارجي يتجاوز دوره التقليدي في التحقق من صحة البيانات المالية، ليصبح أداة إستراتيجية فعالة للحد من ممارسات إدارة الأرباح والممارسات غير السليمة.

<sup>1</sup> أسامة عمر جعادة، أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني الدولية

على مصداقية المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 7، العدد 11، 2014، ص 18

<sup>2</sup> عبد المجيد بن العربي، تقنيات المحاسبة القضائية : أداة فعالة للمدقق الخارجي في مكافحة الاحتيال في البيانات المالية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 21، العدد 37، 2025، ص 18.

<sup>3</sup> طارق عبد الحفيظ عبد الدائم الشريف وآخرون، أثر ممارسة المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية على اكتشاف الاحتيال المالي – دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين الليبيين، مجلة البيان العلمية، المجلد 7، العدد 20، 2025، ص 299.

<sup>4</sup> Ahmed sarwar khan et antres, Apanel data analysis of the effect audit quality on financial statement fraud, journal of Accounting research, vol 9, No 4, 2024, p 424

<sup>5</sup> Shaojin ya ng, An empirical study on audit quality and financil fraud of audited compnies, journal of Business mangment, vol 04, No 11, 2022, p 78

### المبحث الثالث : الدراسات السابقة

بغية معالجة إشكالية دراستنا تحصلنا على مجموعة من الدراسات والأبحاث ذات العلاقة بموضوع دراستنا، وقد تعددت هذه الأخيرة بين عربية وأجنبية والتي سيتم عرضها بإيجاز من خلال هذا المبحث.

#### المطلب الأول : الدراسات السابقة باللغة العربية

من بين الدراسات العربية التي تناولت دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح نجد مايلي:

1. دراسة (بومنقار جيهاد، بن علي سمية، 2022): بعنوان **جودة التدقيق الخارجي كأسلوب للحد من ممارسات إدارة الأرباح- دراسة ميدانية على عينة من مدققي الحسابات وخبراء محاسبين في الجزائر**

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور جودة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية، ولتحقيق أهداف الدراسة، تم التطبيق على عينة مكونة من 106 فردا ما بين مدققي الحسابات وخبراء محاسبة ، وباستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS26) تم معالجة هذه البيانات، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن هناك إدراك جيد من قبل المستجوبين بضرورة تحقيق الجودة في المهام التدقيقية لتعزيز جودة التقارير المالية، وكذا أبعاد جودة التدقيق الخارجي لاتحد جميعها من إدارة الأرباح.

2. دراسة ( بولعراس حمزة، سليمان عاصم، 2022) : بعنوان **مساهمة جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة الأرباح بالمستحقات والأنشطة الحقيقية - دراسة آراء مجموعة من المهنيين والأكاديميين**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مساهمة جودة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالمستحقات والأنشطة الحقيقية ، ولتحقيق ذلك تم إجراء الدراسة الميدانية على عينة من 37 فرد مكونة من مهنيين وأكاديميين، تم استرجاع 30 استمارة صالحة للتحليل، وباستخدام البرنامج الإحصائي (spss26)، توصلت الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمساهمة جودة التدقيق الخارجي على أساليب إدارة الأرباح، حيث فسرت جودة التدقيق الخارجي ما نسبته (30 بالمئة) من التغير الحاصل على أساليب إدارة الأرباح.

3. دراسة (Fadel Hussein jawed , Salman Hussein Abdullah , 2024) : بعنوان **دور إجراءات التدقيق المعاصر في الحد من ممارسات إدارة الأرباح السلبية في الوحدات الاقتصادية العراقية**

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز اختبار تأثير دور المدقق الخارجي في الحد من إدارة الأرباح على الوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال العراقية، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بالتطبيق على عينة مكونة من 89 فردا موزعين بين ديوان الرقابة المالية ومكاتب التدقيق، وبالاعتماد على نموذج تحليل بيانات القوائم المالية المنشورة في السوق العراقية للأوراق المالية لعينة البحث من القطاعات الاقتصادية المختلفة لسنة (2020-2021) وفق نموذج (Miller)، توصلت نتائج الدراسة إلى أن إدارة الأرباح في الغالب هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال استغلال الفرص للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معد هذه البيانات.

## المطلب الثاني : الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

من بين الدراسات الأجنبية التي تناولت دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتم الاعتماد عليها نجد ما يلي :

### 1. دراسة (2016, MohmedEbrahimNawaiseh) بعنوان : Impact of External Audit Quality on Earnings Management by Banking Firms : Evidence from Joedan.

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار الفرضية القائلة بأن جودة التدقيق الخارجي يرتبط إيجاباً بإدارة الأرباح، ولتحقيق هدف الدراسة تم مجمع الدراسة الذي يشمل 13 شركة مصرفية تجارية أردنية عاملة على مدى خمس سنوات، حيث اختبر الباحث آثار جودة التدقيق على إدارة الأرباح باستخدام منهجية بيانات اللوحة، وخلصت نتائج الدراسة إلى أن وجدت الورقة أن (AT) و (AT) و (INT) لها علاقات مهمة بإدارة الأرباح، وهذا يعني أنه يمكن التنبؤ بتوقعات إدارة الأرباح المستقبلية بناء المؤشرات الرائدة لجودة التدقيق (AT و AFEE و INT)، بالإضافة إلى حجم الشركة أي عند إجراء التدقيق الخارجي، فإن إدارة الأرباح تخفف من المخاطر .

### 2. دراسة (Nadhimshaalanjabbar , 2018) بعنوان : The implications of internal and external auditing integration on the auditing performance and its impact on the expectation gap : An exploratory study in the iraqi environment

هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن العلاقة بين تكامل التدقيق وجودة أداء التدقيق وتأثير ذلك على فجوة التوقعات، وأجريت هذه الدراسة على عينة من 97 مكونة من الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والمدققين الخارجيين الذين يراجعون حسابات هذه الشركات، وأفراد التدقيق الداخلي فيها ، بالإضافة إلى أكاديميين في بعض الجامعات العراقية المتخصصين في المحاسبة والتدقيق، وبالاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي وباستخدام نمذجة المعاملات الهيكلية (SEM) و برنامج (LISREL)، توصلت الدراسة إلى تحسين التدقيق ودوره المهني في الشركات يساهم بشكل واضح في رفع جودة التدقيق وتقليل فجوة التوقعات بين المدققين والمجتمع المالي.

## المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات الحالية والدراسات السابقة

### 1. أوجه التشابه :

إتفقت الدراسة الحالية مع أغلب الدراسات السابقة من حيث الهدف ، الأدوات الإحصائية المستخدمة، الأنظمة المحاسبية المعمول بها، وبعض النتائج المتوصل إليها، حيث تناولت دراستنا وبعض الدراسات السابقة تحديد العلاقة بين التدقيق الخارجي و إدارة الأرباح، ومعرفة مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، ولتحقيق ذلك تم اختيار عينة قصدية تضم المحاسبين والمدققين ورؤساء مصالح أقسام المحاسبة والمالية والإطارات المالية والأكاديميين، كما أجرت الدراسة الحالية وأغلب الدراسات السابقة في بيئة الأعمال الجزائية في إطار تطبيق النظام الحاسبي المالي (SCF) مع التركيز على أثر التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح، وتحليل الموضوع نظرياً استندت دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي، أما من الناحية التطبيقية فقد اعتمدنا على الاستبيان المصمم وفقاً

## الفصل الأول: مفاهيم ودراسات نظرية حول دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

لسلم ليكارت الخماسي حيث سيتم معالجة بياناته باستخدام برنامج (SPSS)، ومن ثم تحديد درجة الموافقة من طرف أفراد العينة على محاور الدراسة، كما توصلت أغلب الدراسات السابقة إلى أن للتدقيق الخارجي تأثير ملموس على إدارة الأرباح.

### 2. أوجه الاختلاف :

لقد اختلفت دراستنا الحالية مع الدراسات السابقة في عدة جوانب رئيسية منها :

#### الجدول (1-4) : أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

| أوجه الاختلاف            | الدراسة الحالية                                                    | الدراسات السابقة                                                     |
|--------------------------|--------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------|
| من حيث عينة الدراسة      | شملت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ذات الطابع العام والخاص.        | شملت أكثر الشركات المدرجة في البورصة مثل (دراسة مي عادل الشريف 2024) |
| من حيث نوعية الدراسة     | دراسة ميدانية بالاعتماد على الاستبيان بصفته وسيلة لجمع البيانات.   | اعتمدت على المنهج القياسي الكمي.                                     |
| من حيث هدف الدراسة       | معرفة مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. | قياس أثر التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.           |
| من حيث الأدوات الإحصائية | تم الاستناد على اختبار One-Sample T Test                           | تم الاستناد على أسلوب الانحدار الخطي المتعدد.                        |
| من حيث الأنظمة المحاسبية | تم في بيئة تطبيق النظام المحاسبي المالي.                           | تم في بيئة تطبيق معايير التقرير المالي الدولية.                      |

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الدراسات السابقة

### 3 . القيمة المضافة :

تهدف الدراسة الحالية إلى تسليط الضوء على دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال الجزائرية، حيث تم إجراء هذه الدراسة على نطاق محدود من المؤسسات الاقتصادية سواء العامة أو الخاصة العاملة بولاية سكيكدة أنشطتها وذلك بهدف تحقيق نتائج دقيقة وموثوقة.

### خلاصة الفصل الأول :

من خلال هذا الفصل حاولنا التطرق إلى الجانب النظري لدور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك من خلال التعرف على المسار التاريخي للتدقيق الخارجي، ومفهومه، وأهدافه ومعايير المهنة، بالإضافة إلى واقع تطبيقه واستخدامه داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث أن المدقق الخارجي يحرص على تقييم وفحص مختلف القوائم المالية للمؤسسة بغية التحقق من سلامتها، وصدقها في التعبير عن الوضعية المالية الحقيقية لها، كما حاولنا من خلال هذا الفصل إلى إبراز دور وأهمية التدقيق الخارجي في التصدي لإدارة الأرباح، مع إظهار العلاقة بينهما، وفي الأخير عرضنا أهم الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع دراستنا ، والتي حاولنا من خلالها تحديد موقع دراستنا الحالية من الدراسات السابقة من اتجاهات مختلفة، وقد خلص هذا الفصل إلى عدة نتائج أهمها:

- التدقيق الخارجي له دور إيجابي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح باعتباره هيئة رقابية مستقلة من خلال اكتشاف الاحتيال الذي يتم في إعداد القوائم المالية؛

- يلعب التدقيق الخارجي دورا قاطعا في تعزيز الشفافية والنزاهة المالية؛
- استقلالية المدقق الخارجي تساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ويعزز الشفافية في الشركات؛
- يقلل التدقيق الخارجي من إمكانية التلاعب في التقارير المالية من قبل الإدارة.

وسنحاول من خلال الدراسة الميدانية إسقاط جزء من الجانب النظري على الجانب التطبيقي لاختبار فرضيات الدراسة والإجابة عن الإشكالية المطروحة.

## الفصل الثاني:

دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات  
إدارة الأرباح- دراسة ميدانية لعينة من المدققين  
الخارجيين لولاية سكيكدة

## تمهيد الفصل الثاني:

بعد التطرق في الفصل الأول إلى الجوانب النظرية المتعلقة بالتدقيق الخارجي وممارسات إدارة الأرباح لابد من ربطها بالجانب الميداني، حيث تم تخصيص هذا الفصل للدراسة الميدانية في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية المتواجدة في ولاية سكيكدة، حيث تعتبر الدراسة الميدانية تدعيم للجانب النظري الذي تطرقنا إليه، كما تحتوي هذه الدراسة على منهجية الدراسة المعتمدة والتعريف بها، بالإضافة إلى الاختبارات الإحصائية المستخدمة في الدراسة وتحديد مجتمعها وعيناتها المستهدفة ومدى استجابتها الفعلية واختبار الفرضيات وتحليلها.

ولتحليل ما سبق التطرق إليه قمنا بتصميم استمارة استبيان، التي تتضمن ثلاثة محاور للحكم على مدى دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية. ولمعالجة هذا الموضوع قمنا بتقسيم هذا الفصل لمبحثين ونذكرهما فيما يلي:

- الإطار المنهجي للدراسة الميدانية؛

- عرض وتحليل نتائج الدراسة.

## الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح -دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين لولاية سكيكدة

### المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

يعد تعيين المنهجية المعتمدة في الدراسة الميدانية مرحلة مهمة في الجانب التطبيقي، باعتبارها تساعد الباحث على انجاز غاياته التي حددها مسبقا، وسنسى من خلال هذا المبحث تقديم المنهجية المعتمدة في الدراسة، إضافة إلى حصيلة اختبار الفرضيات.

#### المطلب الأول: منهجية الدراسة

يتناول هذا الجزء المنهج المستخدم في الدراسة وتحديد مجتمع وعينة الدراسة المستهدفة.

#### 1. المنهج المستخدم في الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة ووفقا للمعلومات والمعطيات المتاحة لدينا وتساؤلاتها تم الاعتماد على " المنهج الوصفي التحليلي"، حيث أنه يهتم بدراسة الظواهر وتحليلها بطريقة كمية ، ولتحليل ذلك سيتم الاعتماد على برنامج (SPSS25) قصد التوصل إلى نتائج الدراسة.

#### 2. مجتمع وعينة الدراسة:

##### 1.2. مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في المؤسسات الاقتصادية المتواجدة بولاية سكيكدة.

##### 2.2. عينة الدراسة :

استنادا إلى مجتمع الدراسة تم اختيار عينة الدراسة المتمثلة في (58) فرد من المستخدمين في مختلف المؤسسات الاقتصادية المتواجدة بولاية سكيكدة، وتعتبر هذه العينة قسدية نظرا لكونه تم توزيع الاستبيان على المحاسبين والإطارات الماليين بالإضافة للمدققين، وفيما يلي عرض مختصر بعدد الاستبيانات الموزعة والمستردة والخاضعة للتحليل.

الجدول (1-2): العينة المستهدفة ودرجة الاستجابة

| النسبة | العدد | البيان                          |
|--------|-------|---------------------------------|
| 100%   | 64    | الاستبيانات الموزعة             |
| 94%    | 60    | الاستبيانات المستردة            |
| 6%     | 4     | الاستبيانات غير المسترجعة       |
| 3%     | 2     | الاستبيانات غير الصالحة للتحليل |
| 91%    | 58    | الاستبيانات الخاضعة للتحليل     |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الاستبيانات الموزعة

يتبين من الجدول (1-2) أنه تم استرداد أغلب الاستبيانات الموزعة وذلك بنسبة 94%، والتي تمثلت في 60 استبانة، بينما لم يتم استرجاع 4 استبيانات بنسبة 6%، وبعد فحص الاستبيانات المسترجعة تم استبعاد استبيانين (2)

## الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح -دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين لولاية سكيكدة

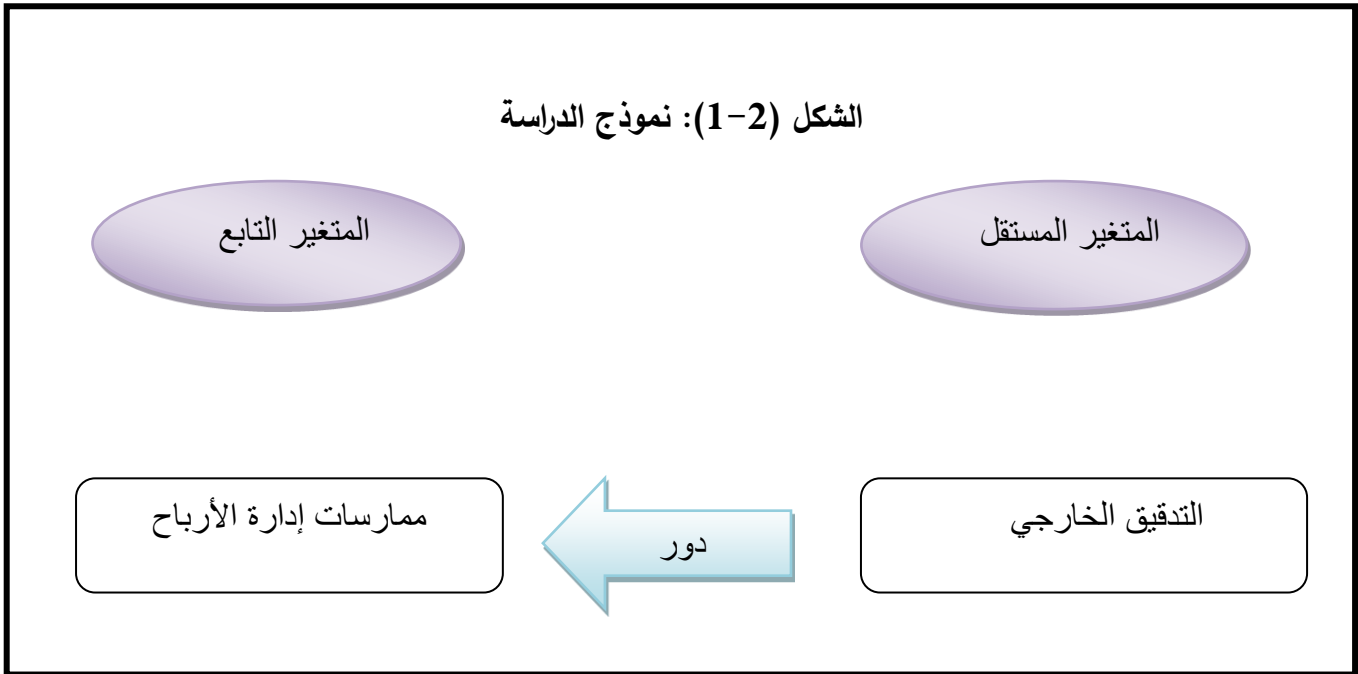
بنسبة 3% لعدم صلاحيتها للتحليل، وبالتالي أصبح عدد الاستبيانات الخاضعة للتحليل 58 استبانة بنسبة 91% من إجمالي الاستبيانات الموزعة.

### 3. طبيعة متغيرات الدراسة:

يتناول موضوع دراستنا " دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية" متغيرين أساسيين هما:

- المتغير المستقل: يتمثل في التدقيق الخارجي.
  - المتغير التابع: يتمثل في ممارسات إدارة الأرباح.
- والنموذج التالي يمثل ذلك:

الشكل (1-2): نموذج الدراسة



البيانات الشخصية: النوع الاجتماعي، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية.

المصدر: من إعداد الطالبتين

### المطلب الثاني: أدوات وإجراءات الدراسة

للإجابة على إشكالية الدراسة واختبار صحة الفرضيات قمنا بالاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات لما لها من أهمية في توفير الوقت والجهد ومن ثم تحليلها بواسطة برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) بغية التعرف على مدى تأثير التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح .

#### 1. الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات:

من أجل جمع معلومات الدراسة تم الاعتماد على :

## الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح -دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين لولاية سكيكدة

**الاستبيان:** وهو عبارة عن مجموعة من الأسئلة المتناسقة والمتربطة مع بعضها، حيث استعنا في وضع عبارات الاستبيان على المعلومات الواردة في الجانب النظري وكذلك الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة ، وذلك بإسقاطها على جانب الدراسة الميدانية ، ونكون قد صممنا الاستبيان بما يتوافق مع طبيعة الدراسة وأبعاد متغيراتها والملحق رقم (01) يوضح ذلك :

كما تضمن الاستبيان مقدمة بينا فيها أن جميع البيانات المراد الحصول عليها من أفراد العينة لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي ، حيث تم تقسيم الاستمارة إلى جزئين :

**الجزء الأول:** يتضمن المعلومات الشخصية موزعة كالتالي : النوع الاجتماعي ، المؤهل العلمي ، التخصص العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية.

**الجزء الثاني:** يتضمن محاور الاستبيان والذي بدوره يحتوي على 21 عبارة متعلقة بدور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وينقسم إلى :

**المحور الأول:** يحتوي على 7 عبارات متعلقة باستخدام إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية .

**المحور الثاني:** ويتضمن 7 عبارات متعلقة بإجراءات التدقيق الخارجي للحد من ممارسات إدارة الأرباح .

**المحور الثالث:** ويتضمن بدوره 7 عبارات متعلقة بمساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح .

### 2. أساليب المعالجة الإحصائية المستخدمة:

من أجل تحليل البيانات التي تم جمعها من خلال استمارة الاستبيان تمت الاستعانة بالبرنامج الإحصائي (SPSS)، كما اعتمدنا على الأساليب الإحصائية التالية : المسمى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

#### 1.2. الأساليب المستخدمة للتحقق من صدق وثبات أدوات الدراسة :

- معامل الارتباط بيرسون للكشف عن صدق الاتساق الداخلي ،وكذا العلاقة بين المتغيرين ؛
- معامل الثبات " ألفا كرونباخ " لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان ؛
- النسب المئوية والتكرارات لوصف العينة .

#### 2.2. الأساليب المستخدمة في الإجابة عن تساؤلات الدراسة :

- المتوسط الحسابي لقياس مدى مركزية الإجابات ؛
- الانحراف المعياري لقياس مدى اتفاق وعدم تشتت الإجابات ؛
- اختبار One-Sample T Test لإثبات أو نفي صحة الفرضيات.

## الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح -دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين لولاية سكيكدة

### المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة

سوف نقوم في هذا المبحث بعرض النتائج بشكل منظم وتحليل النتائج وتفسيرها اعتمادا على تفريغ البيانات المتحصل عليها من المؤسسة بالاعتماد على نتائج الاستمارة .

#### المطلب الأول : وصف خصائص عينة الدراسة

سوف نقوم بتحليل المعلومات الشخصية حسب النوع الاجتماعي ، المؤهل العلمي ، التخصص العلمي ، الوظيفة ، الخبرة المهنية .

#### 1. توزيع العينة حسب النوع الاجتماعي

بغية التعامل مع العينة وفق النوع الاجتماعي تم تقسيم الاختبارات إلى فئتين وهذا ما سيوضحه الجدول

التالي:

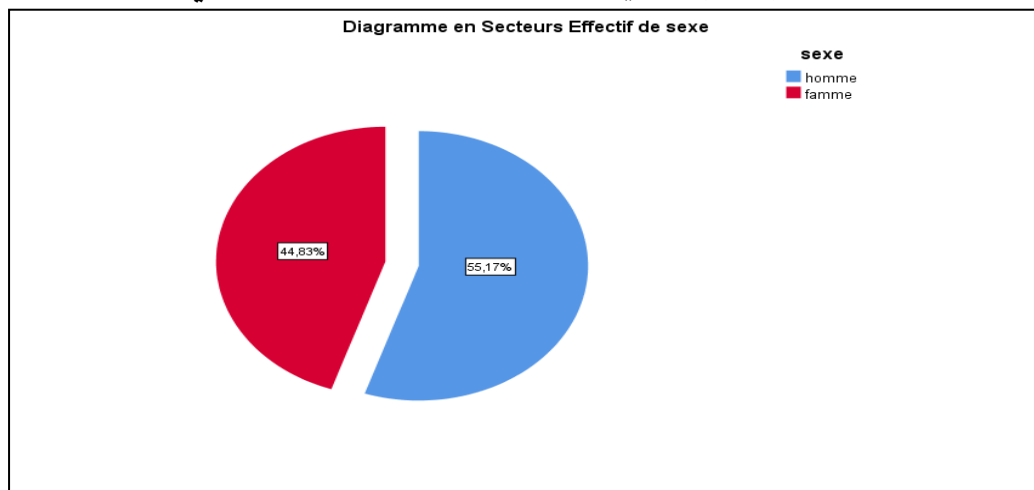
الجدول (2-2): توزيع أفراد العينة حسب النوع الاجتماعي

| النوع الاجتماعي | التكرار | النسبة المئوية |
|-----------------|---------|----------------|
| الذكور          | 32      | 55,2%          |
| الإناث          | 26      | 44,8%          |
| المجموع         | 58      | 100%           |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS 25

يبين الجدول (2-2) أن فئتي العمال من الذكور والإناث حيث بلغت نسبة فئة الذكور 55.2 % وبلغ عددهم (32) عامل، بينما فئة الإناث بلغت نسبتهم 44.8 % وبلغ عددهم (26) عامل .

الشكل (2-2): توزيع أفراد العينة حسب النوع الاجتماعي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS 25

#### 2. توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

بغية التعامل مع العينة وفق المؤهل العلمي تم تقسيم الاختبارات إلى ستة فئات كما يلي:

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح -دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين لولاية سكيكدة

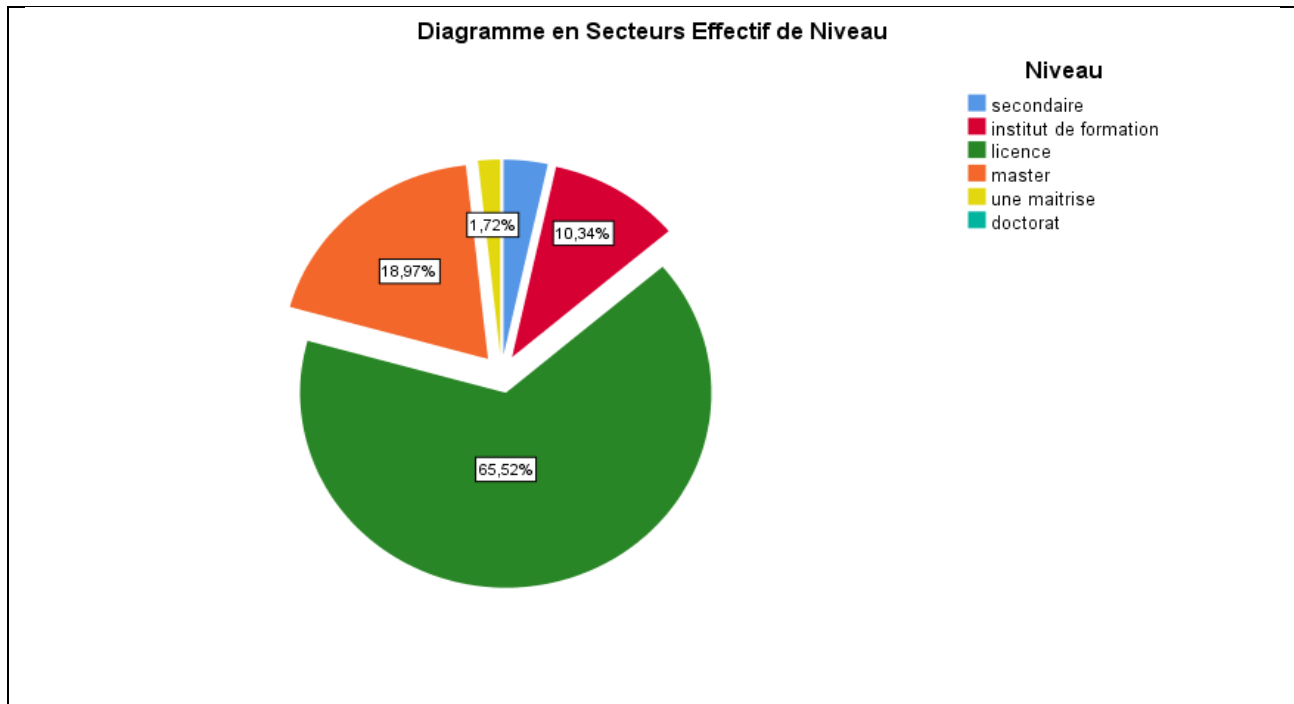
الجدول (2-3): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

| المؤهل العلمي | التكرار | النسبة المئوية |
|---------------|---------|----------------|
| ثانوي         | 2       | 3.4%           |
| معهد تكوين    | 6       | 10.3%          |
| ليسانس        | 38      | 65.5%          |
| ماستر         | 11      | 19.0%          |
| دكتوراه       | 1       | 1.7%           |
| الماجستير     | 0       | 0%             |
| المجموع       | 58      | 100%           |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS25

يبين الجدول (2-3) أن الفئة الأكثر من العمال هم العمال المتحصلين على شهادة الليسانس والبالغة نسبتهم 65.5% وعددهم 38 عاملا، تليها فئة العمال المتحصلين على شهادة الماستر والذي كانت نسبتهم 19% وعددهم 11 عاملا، ثم فئة التكوين المهني بنسبة 10.3% وعددهم 6 عمال، أما حاملي المستوى الثانوي والدكتوراه فكانت نسبتهم تقريبا متساوية بـ 3.4% و 1.7% و بعدد 2 و 1 عامل على التوالي، مع انعدام وجود متحصلين على شهادة الماجستير، ومنه نستنتج من خلال هذا التحليل وجود أفراد في الاختصاص ذوي معرفة في مجال عملهم والشكل الموالي يوضح ذلك.

الشكل (2-3): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS25

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح -دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين لولاية سكيكدة

3. توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

بغية التعامل مع العينة وفق التخصص العلمي تم تقسيم الاختبارات إلى خمس فئات كما يلي :

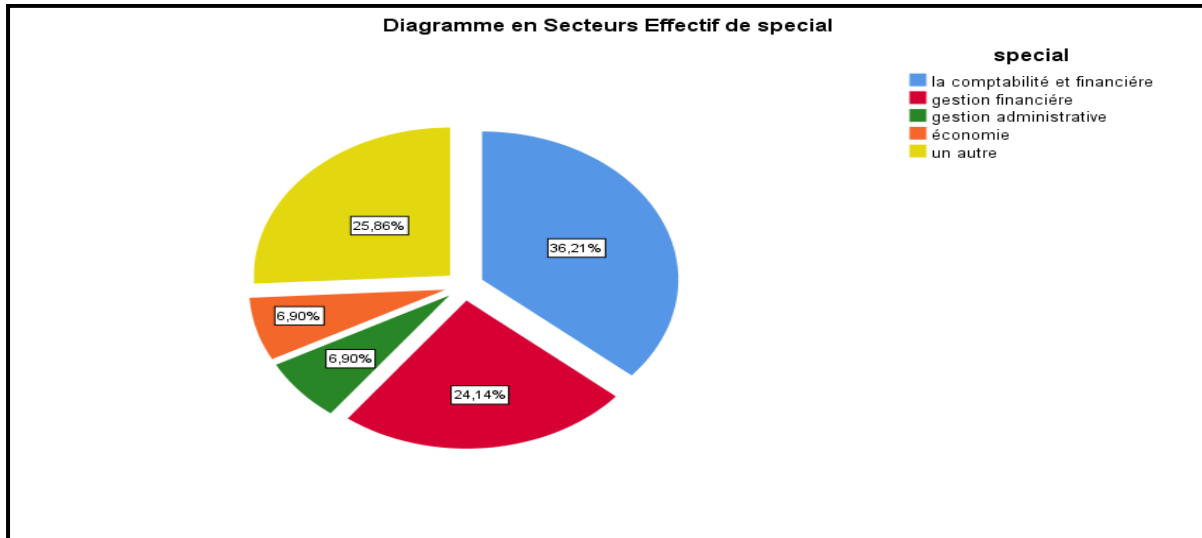
الجدول (2-4): توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

| النسبة المئوية | التكرار | التخصص العلمي |
|----------------|---------|---------------|
| 36.2 %         | 21      | محاسبة        |
| 24.1 %         | 14      | إدارة مالية   |
| 6.9 %          | 4       | إدارة أعمال   |
| 6.9 %          | 4       | اقتصاد        |
| 25.9 %         | 15      | تخصص آخر      |
| 100 %          | 58      | المجموع       |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS25

يبين الجدول (2-4) أن أغلب العمال متخصصين في المحاسبة والإدارة المالية بنسبة 36.2 % و 24.1 % على التوالي و الذي كان عددهم 21 و 14 عامل، حيث كانا يمثلان 60.3 % من حجم العينة، إضافة إلى وجود فئة أخرى من العمال الذين يحملون تخصصات أخرى حيث كانت نسبتهم 25.9 % وبعدهم 15 عامل، كما سجل تخصصا إدارة الأعمال والاقتصاد نفس النسبة المقدرة ب 6.9 % وعددهم 4 عمال وهو ما يعكس توازن النسب في تمثيل التخصصين داخل العينة ، ومنه نستنتج أن الفئة المستهدفة لهذه الدراسة هم العمال المتخصصين في المحاسبة الأولى والإدارة المالية بالدرجة الثانية ما يجعلهم يقدمون إجابة دقيقة لدرائتهم الكافية بالموضوع.

الشكل (2-4): توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS25

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح -دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين لولاية سكيكدة

4. توزيع العينة حسب الوظيفة

بغية التعامل مع العينة وفق الوظيفة تم تقسيم الاختبارات إلى أربع فئات وهذا ما سيوضحه الجدول التالي:

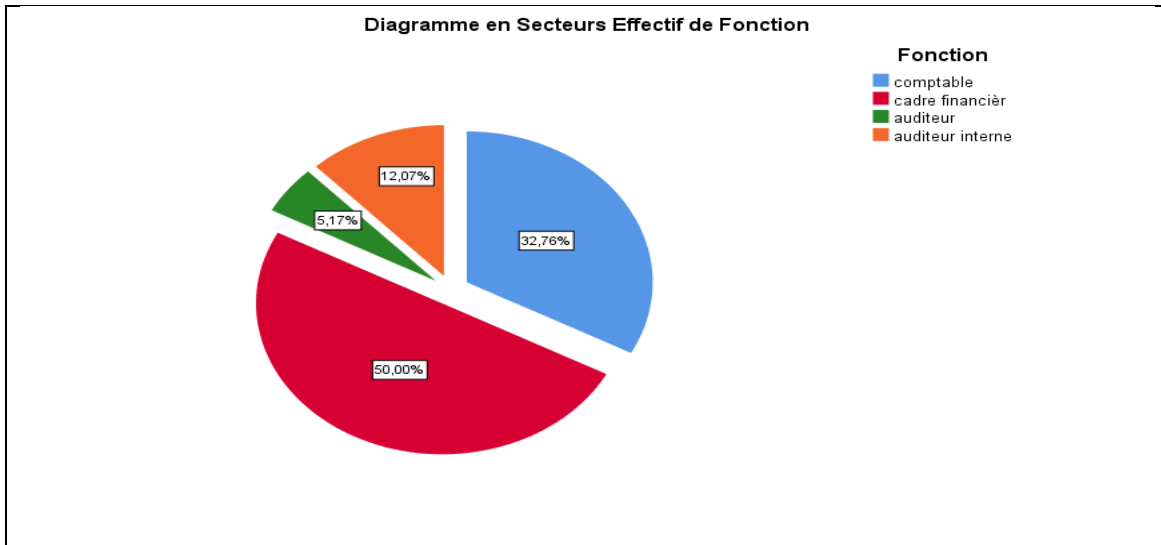
الجدول (2-5): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

| الوظيفة    | التكرار | النسبة المئوية |
|------------|---------|----------------|
| محاسب      | 19      | 32.8%          |
| إطار مالي  | 29      | 50.0%          |
| مدقق خارجي | 3       | 5.2%           |
| مدقق داخلي | 7       | 12.1%          |
| المجموع    | 58      | 100%           |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS25

يبين الجدول (2-5) أن 50 % من أفراد عينة الدراسة هي إطارات مالية وبلغ عددهم 29 عامل، وتليها وظيفة المحاسبة في المرتبة الثانية بنسبة 32.8 % و بعدد 19 عاملا، مع وجود فئة قليلة من المدققين الداخليين والخارجيين الذين كانت نسبتهم 12.1 % و 5.2 % بعدد عمال 7 و 3 عمال على التوالي.

الشكل (2-5): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS25

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح -دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين لولاية سكيكدة

5. توزيع العينة حسب الخبرة المهنية

بغية التعامل مع العينة وفق الخبرة المهنية تم تقسيم الاختبارات إلى أربع فئات كما يلي :

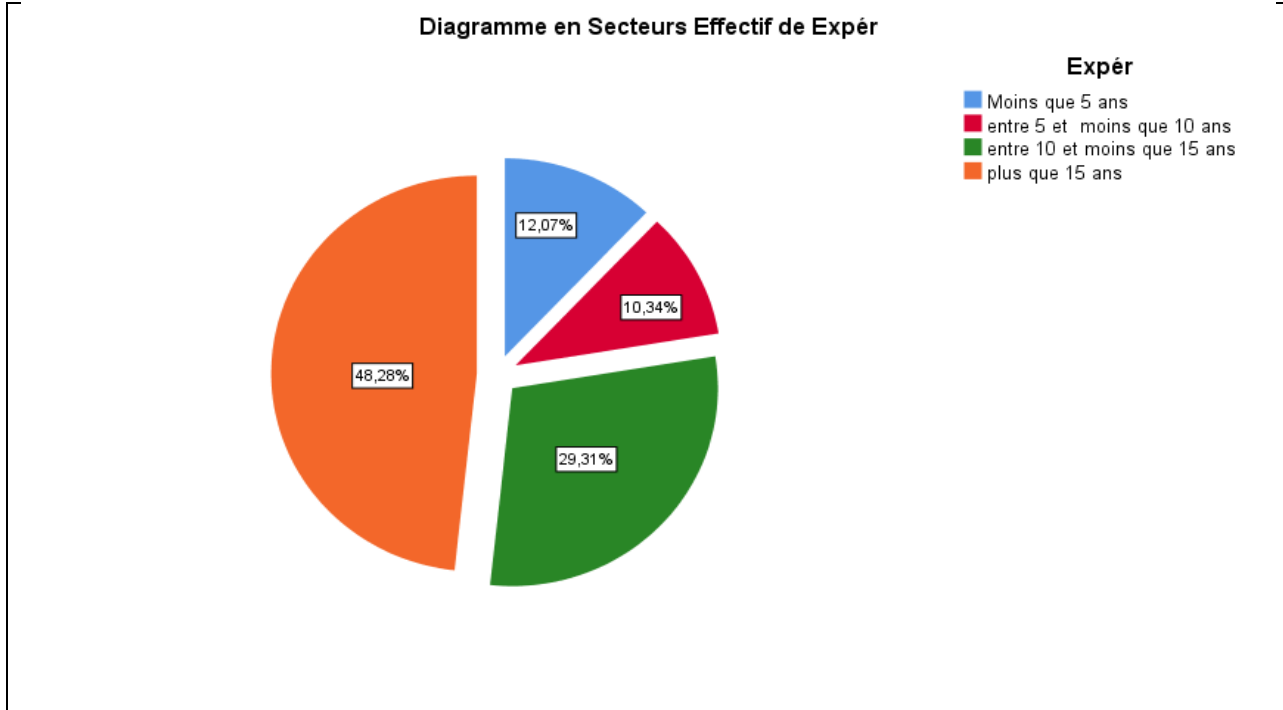
الجدول (2-6): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

| الخبرة المهنية           | التكرار | النسبة المئوية |
|--------------------------|---------|----------------|
| أقل من 5 سنوات           | 7       | 12.1 %         |
| من 5 إلى أقل من 10 سنوات | 6       | 10.3 %         |
| من 10 إلى أقل من 15 سنة  | 17      | 29.3 %         |
| من 15 سنة فما فوق        | 28      | 48.3 %         |
| المجموع                  | 58      | 100 %          |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS 25

يبين الجدول (2-6) أن أغلب العمال لديهم خبرة تفوق 15 سنة في العمل، حيث بلغت نسبتهم 48.3% و عددهم 28 عاملا، تليها فئة العمال التي لديهم من 10 إلى أقل من 15 سنة خبرة والذي كانت نسبتهم 29.3% وعددهم 17 عامل، ثم فئة من لديهم خبرة أقل من 5 سنوات وقدرت نسبتهم 12.1% و عددهم 7 عمال، وأقل فئة في عينة الدراسة كانت هي فئة العمال الذين لديهم خبرة من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات والذي كانت نسبتهم 10.3% والبالغ عددهم 6 عمال فقط .

الشكل (2-6): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS25

## الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح -دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين لولاية سكيكدة

### المطلب الثاني: تحليل اتجاه آراء عينة الدراسة

قبل التطرق إلى تحليل محاور الدراسة سوف نقوم أولاً بالتأكد من ثبات وصدق أداة الدراسة.

#### 1. صدق المحكمين:

وهذا بعد عرض استمارة الاستبيان على مجموعة من الأساتذة ذوي الخبرة في مجال المالية والمحاسبة والتدقيق، بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة سكيكدة، لإجراء التعديلات عليها سواء في صياغة العبارات أو حذف بعضها على ضوء مقترحاتهم، والتي ساهمت في إخراج الاستبيان بصورته النهائية. (أنظر الملحق رقم 02).

#### 2. صدق وثبات أداة الدراسة:

يساهم صدق وثبات أداة الدراسة في زيادة مصداقية النتائج المراد الوصول إليها من خلال أداة الدراسة والمتمثلة في الاستبيان والقدرة على تعميمها على مجتمع الدراسة، حيث تم التحقق من ثبات الاستبيان من خلال قياس معامل ألفا كرونباخ كمؤشر إحصائي يقيس مدى قدرة إعطاء أداة الدراسة لنفس النتائج أي الحصول على نفس الإجابات إذا ما تم توزيع الاستبيان على نفس الأشخاص في أوقات مختلفة، كما تنص القاعدة الإحصائية لهذا الاختبار على أن النسبة المقبولة لثبات الاستبانة هي 60% فما فوق، والنسبة المقبولة لصدقها هي 70% فما فوق ويحسب بالجذر التربيعي لمعامل الثبات والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول (2-7): تحديد معامل ثبات وصدق الدراسة

| الصدق | معامل ألفا كرونباخ | عدد العبارات | عبارات الاستبيان ككل |
|-------|--------------------|--------------|----------------------|
| 0.857 | 0.736              | 21           |                      |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS25

يتضح من خلال الجدول (2-7) أن معامل الثبات الإجمالي لأداة الدراسة عال وبلغ 0.736 ، وأيضا جميع المحاور ذات درجة مرتفعة من الثبات، وهذا ما يوضحه معامل الصدق الإجمالي لأداة الدراسة الذي بلغ 0.857 وهو أيضا ذات درجة مرتفعة من الصدق، وهو ما يدل على ثبات وصدق أداة الدراسة.

#### 3. التناسق الداخلي:

ويقصد به تناسق كل عبارة من عبارات الاستبيان مع المجال الذي تنتمي إليه هذه العبارة، وهذا من خلال حساب معامل الارتباط بيرسون بين العبارة ومجموع المحور، والجدول الموالي يوضح ذلك:

### 1.3. قياس التناسق الداخلي للمحور الأول: تعتبر إدارة الأرباح إحدى الممارسات المنتهجة بالمؤسسة الاقتصادية

الجدول (2-8): معامل الارتباط بيرسون لعبارات المحور الأول

| العبارة                                                                                                     | معامل الارتباط بيرسون | مستوى الدلالة |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|---------------|
| 01                                                                                                          | 0.583**               | 0.000         |
| 02                                                                                                          | 0.596**               | 0.000         |
| 03                                                                                                          | 0.464**               | 0.000         |
| 04                                                                                                          | 0.574**               | 0.000         |
| 05                                                                                                          | 0.466**               | 0.000         |
| 06                                                                                                          | 0.543**               | 0.000         |
| 07                                                                                                          | 0.364**               | 0.005         |
| ** دال إحصائيا عند مستوى 0.01<br>تعتبر إدارة الأرباح إحدى الممارسات المنتهجة بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية. |                       |               |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS25

من الجدول (2-8) يتضح أن معظم عبارات استخدام إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية كانت لديها علاقة ارتباط موجبة بينها وبين المحور الذي تنتمي إليه، كما أن معظم العبارات كانت دالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0.01 ، وعليه يمكن القول أن عبارات المحور الأول ذات تناسق داخلي .

### 2.3. قياس التناسق الداخلي للمحور الثاني: إجراءات التدقيق الخارجي للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

الجدول (2-9): معامل الارتباط بيرسون لعبارات المحور الثاني

| العبارة                                                                                                             | معامل الارتباط بيرسون | مستوى الدلالة |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|---------------|
| 01                                                                                                                  | 0.516**               | 0.000         |
| 02                                                                                                                  | 0.360**               | 0.006         |
| 03                                                                                                                  | 0.696**               | 0.000         |
| 04                                                                                                                  | 0.586**               | 0.000         |
| 05                                                                                                                  | 0.568**               | 0.000         |
| 06                                                                                                                  | 0.723**               | 0.000         |
| 07                                                                                                                  | 0.536**               | 0.000         |
| ** دال إحصائيا عند مستوى 0.01<br>* دال إحصائيا عند مستوى 0.05 إجراءات التدقيق الخارجي للحد من ممارسات إدارة الأرباح |                       |               |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS25

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح -دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين لولاية سكيكدة

من الجدول (2-9) يتبين أن أغلب عبارات إجراءات التدقيق الخارجي للحد من ممارسات إدارة الأرباح كانت لديها علاقة ارتباط موجبة بينها وبين المحور الذي تنتمي إليه، كما أن أغلب العبارات كانت دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01، وعليه يمكن القول أن عبارات المحور الثاني ذات تناسق داخلي.

3.3. قياس التناسق الداخلي للمحور الثالث: مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح  
الجدول (2-10): معامل الارتباط بيرسون لعبارات المحور الثالث

| العبارة                                                                                   | معامل الارتباط بيرسون | مستوى الدلالة |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|---------------|
| 01                                                                                        | 0.474**               | 0.000         |
| 02                                                                                        | 0.475**               | 0.000         |
| 03                                                                                        | 0.576**               | 0.000         |
| 04                                                                                        | 0.540**               | 0.000         |
| 05                                                                                        | 0.684**               | 0.000         |
| 06                                                                                        | 0.468**               | 0.000         |
| 07                                                                                        | 0.390**               | 0.003         |
| ** دال إحصائياً عند مستوى 0.01<br>مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح |                       |               |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS25

من الجدول (2-10) يبين أن جميع عبارات مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح كانت لديها علاقة ارتباط موجبة بينها وبين المحور الذي تنتمي إليه، كما أن جميع العبارات دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01، وعليه يمكن القول أن عبارات المحور الثالث ذات تناسق داخلي.

4.3. قياس التناسق الداخلي لمحاور الاستبيان:

الجدول (2-11): معامل الارتباط بيرسون لمحاور الاستبيان

| المحاور                        | معامل الارتباط بيرسون | مستوى الدلالة | الدلالة الإحصائية |
|--------------------------------|-----------------------|---------------|-------------------|
| المحور الأول                   | 0.611**               | 0.000         | دال إحصائياً      |
| المحور الثاني                  | 0.873**               | 0.000         | دال إحصائياً      |
| المحور الثالث                  | 0.760**               | 0.000         | دال إحصائياً      |
| ** دال إحصائياً عند مستوى 0.01 |                       |               |                   |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS25

من الجدول (2-11) يبين أن جميع عبارات محاور الاستبيان كانت لديها علاقة ارتباط موجبة بينها وبين المحور الذي تنتمي إليه، كما أن جميع العبارات كانت دالة إحصائياً عند مستوى الدالة 0.01 وعليه يمكن القول أن العبارات ذات تناسق داخلي.

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح -دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين لولاية سكيكدة

#### 4. مقياس ليكارت:

لحساب طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي تم حساب المدى العام وفق قانون:  $E = X_{max} - X_{min}$  أي أعظم المشاهدة مطروح منها أدنى مشاهدة ( $5-4=1$ ) ثم يتم تقسيم النتيجة على عدد فئات المقياس للحصول على أطول الخلايا الصحيحة وذلك على النحو التالي: ( $0.80=5/4$ ) ثم إضافة هذه القيمة في المقياس (أو بداية المقياس وهي الواحد الصحيح)، وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية والذي يصبح 1.80، ثم نضيف إلى هذه النتيجة نفس القيمة الأولى للحصول على الحد الأعلى للخلية الثانية والذي يكون 2.60، وبإضافة القيمة ذاتها مرة أخرى نحصل على الحد الأعلى للخلية الثالثة ثم نكرر نفس العملية إلى غاية الخلية الخامسة، وهكذا يصبح طول الخلايا على النحو التالي:<sup>29</sup>

- من 1 إلى 1.80 يمثل منخفض جدا.
- من 1.81 إلى 2.60 يمثل منخفض.
- من 2.61 إلى 3.40 يمثل متوسط.
- من 3.41 إلى 4.20 يمثل مرتفع.
- من 4.21 إلى 5 يمثل مرتفع جدا.

الجدول (2-12): جدول طول الخلايا حسب مقياس ليكارت الخماسي

| نوع الاتجاه  | مستوى درجة الاتجاه | حدود الفئة |      | الفئات |
|--------------|--------------------|------------|------|--------|
|              |                    | إلى        | من   |        |
| (-) سلبي     | منخفض جدا          | 1.80       | 1    | 1      |
| (-) سلبي     | منخفض              | 2.60       | 1.81 | 2      |
| (.) غير مؤكد | متوسط              | 3.40       | 2.61 | 3      |
| (+) إيجابي   | مرتفع              | 4.20       | 3.41 | 4      |
| (+) إيجابي   | مرتفع جدا          | 5          | 4.21 | 5      |

#### 5. تحليل محاور الدراسة:

من خلال الإجابة على أسئلة الجزء الثاني من الاستبيان، تم التوصل إلى الإحصائيات التالية التي سوف نوضحها من خلال جدول يتضمن التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري:

1.5. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول: تعتبر إدارة الأرباح إحدى الممارسات المنتهجة بالمؤسسات الاقتصادية.

<sup>29</sup> أيمن تيريرات، قياس مستوى التحفظ المحاسبي والعوامل المحددة له في القوائم المالية للشركات الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة، الجزائر، 2022، ص 152.

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح -دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين لولاية سكيكدة

الجدول (2-13): التوزيع التكراري والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول تعتبر إدارة الأرباح إحدى الممارسات المنتهجة بالمؤسسة الاقتصادية.

| العبارة                                                                                   | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الرتبة | الاتجاه |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|--------|---------|
| 1- توجد ممارسات لإدارة الأرباح داخل المؤسسات الاقتصادية.                                  | 4.07            | 0.792             | 1      | مرتفع   |
| 2- تستخدم الإدارة أساليب إدارة الأرباح بهدف التأثير على سمعة المؤسسة الاقتصادية في السوق. | 3.90            | 0.872             | 2      | مرتفع   |
| 3- تبني المؤسسات الاقتصادية لممارسات إدارة الأرباح يؤدي على انهيارها.                     | 2.81            | 0.926             | 5      | متوسط   |
| 4- تعتبر الالتزامات أحد الحسابات الأساسية في تنفيذ إدارة الأرباح بالمؤسسة.                | 3.83            | 0.798             | 3      | مرتفع   |
| 5- لإدارة الأرباح آثار سلبية على نشاط المؤسسات الاقتصادية.                                | 2.81            | 1.051             | 6      | متوسط   |
| 6- كلما زاد حجم المؤسسة كلما كانت احتمالية إدارة الأرباح فيها أكبر.                       | 3.79            | 0.951             | 4      | مرتفع   |
| 7- تعتبر إدارة الأرباح ممارسة غير معقولة في إعداد القوائم المالية بالمؤسسات.              | 2.67            | 0.925             | 7      | متوسط   |
| تعتبر إدارة الأرباح إحدى الممارسات المنتهجة بالمؤسسات الاقتصادية.                         | 3.41            | 0.458             |        |         |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS25

نلاحظ من خلال الجدول (2-13) أعلاه والذي يتعلق بمحور اعتبار إدارة الأرباح كإحدى الممارسات المنتهجة بالمؤسسات الاقتصادية أن قيم المتوسط الحسابي العام قدر بـ 3.41 والذي كانت درجة موافقته مرتفعة ما يفسر أن أفراد العينة يوافقون على أن المؤسسات محل الدراسة تمارس إدارة الأرباح كأحد السلوكيات المعتمدة داخلها وما يعزز ذلك قيمة الانحراف المعياري البالغة 0.458 مما يدل على عدم وجود تباين كبير بين أفراد عينة الدراسة، كما يمكن تحديد الأهمية النسبية للعبارة من خلال ترتيبها ترتيبا تنازليا حسب متوسطها الحسابي كما يلي:

- بالنسبة للعبارة رقم (01) والتي تضمنت وجود ممارسات لإدارة الأرباح داخل المؤسسات الاقتصادية، وقد حازت هذه العبارة على أعلى قيمة للمتوسط الحسابي والتي بلغت 4.07، كما قدر الانحراف المعياري لهذه العبارة بـ 0.792، مما يدل على اتفاق إجابات أفراد العينة بدرجة مرتفعة على محتواها، مما يفسر وجود ممارسات لإدارة الأرباح داخل المؤسسات الاقتصادية.

- وجاءت العبارة رقم (02) في المرتبة الثانية من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ متوسطها الحسابي بـ 3.90 وانحراف معياري بـ 0.872، وهذا يعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون على محتوى هذه العبارة، وتشير هذه القيم إلى أن الإدارة تستخدم أساليب إدارة الأرباح بهدف التأثير على سمعة المؤسسة الاقتصادية في السوق.

- في حين احتلت العبارة رقم (04) المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدر بـ 3.83 وانحراف معياري بـ 0.798، مما يعكس اتجاه الموافقة بدرجة مرتفعة لأفراد العينة عليها، وبذلك يمكن اعتبار أن الالتزامات أحد الحسابات الأساسية في تنفيذ إدارة الأرباح بالمؤسسة.

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح -دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين لولاية سكيكدة

- كما جاءت العبارة رقم (06) في المرتبة الرابعة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها 3.79 وانحراف معياري ب 0.951، مما يدل على وجود اتفاق بين أفراد عينة الدراسة على هذه الدراسة، وهذا ما يفسر أنه كلما زاد حجم المؤسسة كلما كانت احتمالية إدارة الأرباح فيها أكبر.
- وحصلت العبارة رقم (03) المرتبة الخامسة، بمتوسط حسابي قدر ب 2.81 وانحراف معياري ب 0.926، مما يعني أن درجة الموافقة متوسطة عليها.
- وتليها العبارة رقم (05) في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي قدر ب 2.81 وانحراف معياري ب 1.051، مما يدل على أن درجة الموافقة متوسطة على عبارة لإدارة الأرباح آثار سلبية على نشاط المؤسسات الاقتصادية.
- وفي الأخير احتلت العبارة رقم (07) المرتبة السابعة بمتوسط حسابي قدر ب 2.67 وانحراف معياري ب 0.925، مما يعني أن درجة الموافقة متوسطة على هذه العبارة.

2.5. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني: إجراءات التدقيق الخارجي للحد من ممارسات إدارة الأرباح:

الجدول (2-14): التوزيع التكراري والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني إجراءات التدقيق الخارجي للحد من ممارسات:

| العبارة                                                                                                           | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الرتبة | الاتجاه |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|--------|---------|
| 1- يقدم المدقق الخارجي رأياً محايداً حول صحة القوائم المالية.                                                     | 3.84            | 0.914             | 5      | مرتفع   |
| 2- تعد خبرة المدققين الخارجيين أداة مهمة للحد من ممارسات إدارة الأرباح.                                           | 3.64            | 0.950             | 7      | مرتفع   |
| 3- يقوم المدقق بالتأكد من أن المؤسسة تطبق معايير إعداد التقارير المالية بشكل سليم.                                | 4.10            | 0.742             | 1      | مرتفع   |
| 4- يعد مدقق الحسابات الخارجي مسؤولاً عن اكتشاف التصرفات غير القانونية التي تقوم بها المؤسسات محل التدقيق.         | 3.97            | 0.725             | 3      | مرتفع   |
| 5- يحرص المدقق الخارجي على التأكد من أن السياسات والإجراءات موثقة وتم توصيلها لجميع أعضاء المؤسسة.                | 3.91            | 0.708             | 4      | مرتفع   |
| 6- يحرص المدقق الخارجي على توفير المعلومات الكافية في الوقت المناسب للأشخاص المعنيين لتمكينهم من أداء مسؤولياتهم. | 3.83            | 0.841             | 6      | مرتفع   |
| 7- يحرص المدقق على مراجعة كشوف الجرد والتأكد من وجود أصناف المخزون فعلياً.                                        | 4.03            | 0.674             | 2      | مرتفع   |
| إجراءات التدقيق الخارجي للحد من ممارسات إدارة الأرباح:                                                            | 3.90            | 0.446             | -      | مرتفع   |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS25

## الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح -دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين لولاية سكيكدة

من الجدول (2-14) والذي يتعلق بمحور إجراءات التدقيق الخارجي للحد من ممارسات إدارة الأرباح نجد أن المتوسط الحسابي العام قدر بـ 3.90 والذي كانت درجة موافقته مرتفعة ما يفسر أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات محل الدراسة إدارة الأرباح كأحد السلوكيات المعتمدة داخلها، وما يعزز ذلك قيمة الانحراف المعياري البالغة 0.446 مما يدل على عدم وجود تباين كبير بين أفراد عينة الدراسة.

- حيث يتضح لنا من خلال الجدول السابق أن العبارة رقم (03) احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدر بـ 0.742، مما يدل على اتفاق إجابات أفراد العينة بدرجة مرتفعة، وذلك يمكن اعتبار أن المدقق يقوم بالتأكد من أن المؤسسة تطبق معايير إعداد التقارير المالية بشكل سليم.

- في حين حظيت العبارة رقم (07) بالمرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدر بـ 4.03 وانحراف معياري بـ 0.674 مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة، وبالتالي يحرص المدقق الخارجي على مراجعة كشوف الجرد والتأكد من وجود أصناف المخزون فعلياً.

- كما احتلت العبارتين رقم (04) و (05) على المرتبة الثالثة والرابعة على التوالي، حيث قدر المتوسط الحسابي للعبارة رقم (04) بـ 3.97 في حين بلغ انحرافها المعياري 0.725، بينما بلغ المتوسط الحسابي للعبارة رقم (05) 3.91 وبانحراف معياري قدر بـ 0.708 مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة لكلاهما، وبذلك يمكن اعتبار أن مدقق الحسابات الخارجي يعد مسؤولاً عن اكتشاف التصرفات غير القانونية التي تقوم بها المؤسسات محل التدقيق، وكذا يحرص المدقق الخارجي على التأكد من أن السياسات والإجراءات موثقة وتم توصيلها لجميع أعضاء المؤسسة.

- بينما جاءت العبارة رقم (01) في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي قدر بـ 3.84 وانحراف معياري بـ 0.914 مما يدل على أن درجة الموافقة مرتفعة من قبل أفراد العينة، وهذا ما يفسر أن المدقق الخارجي يقدم رأياً محايداً حول صحة القوائم المالية.

- كم احتلت العبارة رقم (06) على المرتبة السادسة بمتوسط حسابي قدر بـ 3.83 وانحراف معياري بـ 0.841 مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة من قبل أفراد العينة، وبالتالي فإن المدقق الخارجي يحرص على توفير المعلومات الكافية في الوقت المناسب للأشخاص المعنيين لتمكينهم من أداء مسؤولياتهم.

- وفي الأخير احتلت العبارة رقم (02) المرتبة السابعة بمتوسط حسابي قدر بـ 3.64 وانحراف معياري بـ 0.950 مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة، وبذلك يمكن اعتبار أن خبرة المدققين الخارجيين تعد مهمة للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح -دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين لولاية سكيكدة

3.5. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثالث مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

الجدول (2-15): التوزيع التكراري والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

| العبارة                                                                                                         | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الترتبة | الاتجاه |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|---------|---------|
| 1- يساهم المدقق الخارجي في تعزيز حياد المدقق الداخلي بهدف الحد من ممارسات إدارة الأرباح.                        | 3.72            | 0.970             | 6       | مرتفع   |
| 2- يعزز التدقيق الخارجي الوعي الأخلاقي لضبط سلوك إدارة الأرباح.                                                 | 4.10            | 0.640             | 1       | مرتفع   |
| 3- يساهم التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال الالتزام بالإصدارات الحديثة للمعايير الدولية. | 3.74            | 0.890             | 5       | مرتفع   |
| 4- يدعم المدقق الخارجي نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات مما يساعد في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.            | 3.96            | 0.654             | 2       | مرتفع   |
| 5- يساهم التدقيق الخارجي في الحد من إدارة الأرباح من خلال تعزيز الإفصاح.                                        | 3.60            | 0.917             | 7       | مرتفع   |
| 6- يعزز التدقيق الخارجي جودة القوائم المالية من خلال اكتشاف أساليب إدارة الأرباح.                               | 3.93            | 0.645             | 3       | مرتفع   |
| 7- يمكن التدقيق الخارجي من متابعة الإدارة لتحقيق أهدافها والحد من تبنيها لممارسات إدارة الأرباح.                | 3.93            | 0.842             | 4       | مرتفع   |
| <b>مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح</b>                                                  | <b>3.83</b>     | <b>0.435</b>      | -       | مرتفع   |

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS25

من الجدول (2-15) الذي يتعلق بمحور مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح نجد أن المتوسط الحسابي العام لعبارة المحور الثالث قدر بـ 3.83 والذي كانت درة موافقته مرتفعة ما يفسر أن أفراد العينة يوافقون على أن المؤسسات محل الدراسة تعتمد على التدقيق الخارجي كآلية تساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ويعزز ذلك قيمة الانحراف المعياري البالغة 0.435، مما يدل على عدم وجود تباين كبير بين أفراد عينة الدراسة.

- كما يتبين لنا من خلال الجدول السابق أن العبارة رقم (02) احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدر بـ 4.10 وانحراف معياري بـ 0.640 أي أن درجة الموافقة مرتفعة من قبل أفراد عينة الدراسة، وهذا ما يفسر أن التدقيق الخارجي يعزز الوعي الأخلاقي لضبط سلوك إدارة الأرباح.

## الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح -دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين لولاية سكيكدة

- كما احتلت العبارة رقم (04) المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدر بـ 3.96 وانحراف معياري بـ 0.654 أي أن درجة الموافقة مرتفعة، وبالتالي يدعم المدقق الخارجي نظام الرقابة في المؤسسات مما يساعد في الحد من ممارسات لإدارة الأرباح.

- واحتلت كل من العبارة رقم (06) و (07) المرتبة الثالثة والرابعة على التوالي، حيث قدر المتوسط الحسابي للعبارة (06) بـ 3.93 في حين بلغ انحرافها المعياري 0.645، بينما بلغ المتوسط الحسابي للعبارة رقم (07) بـ 3.93 وانحراف معياري قدر بـ 0.842، مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة لكلاهما، وبذلك يمكن اعتبار أن التدقيق الخارجي يعزز جودة القوائم المالية من خلال اكتشاف أساليب إدارة الأرباح وكذا يمكن اعتبار أن التدقيق الخارجي يمكن من متابعة الإدارة لتحقيق أهدافها والحد من تبنيها لممارسات إدارة الأرباح.

- وتليها العبارة رقم (03) في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي قدر بـ 3.74 وانحراف معياري بـ 0.890، أي أن درجة الموافقة كانت مرتفعة، وهذا ما يفسر مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال الالتزام بالإصدارات الحديثة للمعايير الدولية.

- ثم جاءت العبارة رقم (01) في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي قدر بـ 3.72 وانحراف معياري بـ 0.970 أي أن درجة الموافقة كانت مرتفع من قبل أفراد العينة، وبالتالي يمكن اعتبار أن التدقيق الخارجي يساهم في تعزيز حياد المدقق الداخلي بهدف الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

- وفي الأخير حظيت العبارة رقم (05) على المرتبة السابعة بمتوسط حسابي قدر بـ 3.60 وانحراف معياري بـ 0.917 وهذا يدل على أن درجة الموافقة مرتفعة، وبذلك يمكن اعتبار أن التدقيق الخارجي يساهم في الحد من إدارة الأرباح من خلال تعزيز الإفصاح .

### المطلب الثالث: ربط النتائج بالفرضيات وتفسيرها

سوف نقوم في هذا المطلب باختبار فرضيات الدراسة من خلال ما يلي:

#### 1. اختبار فرضيات الدراسة:

من خلال هذا المطلب سنقوم بعرض بيانات كل محور وتحليلها، وذلك بالاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة (T) ومستوى المعنوية لكل محور على حد باستخدام اختبار One – Sample T Test، إذ تمثل قاعدة معتمدة في اتخاذ القرار بقبول الفرضيات البديلة عندما يكون مستوى المعنوية لهذا الاختبار أقل من 5%، أما إذا كان مستوى المعنوية أكبر من 5% فيتم رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية العدمية.

#### 1.1 اختبار الفرضية الأولى:

H0: لا تمارس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إدارة الأرباح عند إعدادها للقوائم المالية.

H1: تمارس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إدارة الأرباح عند إعدادها للقوائم المالية.

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح -دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين لولاية سكيكدة

الجدول(2-16): نتائج اختبار One – Sample T Test لمدى اعتبار إدارة الأرباح إحدى الممارسات المنتهجة بالمؤسسات الاقتصادية.

| المحور                                                                          | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | (T) المحسوبة | درجة الحرية (df) | مستوى المعنوية |
|---------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|--------------|------------------|----------------|
| المحور الأول: تعتبر إدارة الأرباح إحدى الممارسات المنتهجة بالمؤسسات الاقتصادية. | 3.90            | 0.44              | 66.59        | 57               | 0.000          |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS25

يبين الجدول (2-16) نتائج اختبار One – Sample T Test للمحور الأول الذي يقيس مدى اعتبار إدارة الأرباح كإحدى الممارسات المنتهجة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث نلاحظ أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة، إذ بلغ متوسط الاستجابة 3.9 وهو أعلى من متوسط الحد الأعلى للحياد 3.41، ويقع ضمن الفئة الرابعة لمقياس سلم ليكارت الخماسي (3.41-4.20)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة " موافق"، كما بلغت قيمة (T) المحسوبة 66.59 وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 0.000 وبانحراف معياري 0.44 وهو ما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على مدى اعتبار إدارة الأرباح كأحد الممارسات المنتهجة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ومن خلال النتائج الإحصائية السابقة يمكننا توثيق صحة الفرضية الأولى القائلة "تمارس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إدارة الأرباح عند إعدادها للقوائم المالية".

## 2.1 اختبار الفرضية الثانية:

H0: لا يطبق المدققين الخارجيين بعض الإجراءات المهنية التي تمكنهم من الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

H1: يطبق المدققين الخارجيين بعض الإجراءات المهنية التي تمكنهم من الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

الجدول(2-17): نتائج اختبار One – Sample T Test لمدى إجراءات التدقيق الخارجي للحد من ممارسات إدارة الأرباح:

| المحور                                                               | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | (T) المحسوبة | درجة الحرية (df) | مستوى المعنوية |
|----------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|--------------|------------------|----------------|
| المحور الثاني: إجراءات التدقيق الخارجي للحد من ممارسات إدارة الأرباح | 3.90            | 0.44              | 66.59        | 57               | 0.000          |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS25

يبين الجدول (2-17) نتائج اختبار One – Sample T Test للمحور الثاني الذي يقيس مدى إجراءات التدقيق الخارجي للحد من ممارسات إدارة الأرباح ، حيث نلاحظ أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة، إذ بلغ متوسط الاستجابة 3.9 وهو أعلى من متوسط الحد الأعلى للحياد 3.41، ويقع ضمن الفئة الرابعة لمقياس سلم ليكارت الخماسي (3.41-4.20)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة " موافق"، كما بلغت قيمة (T) المحسوبة

## الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دور التدقيق الخارجي في الحد من

### ممارسات إدارة الأرباح -دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين لولاية سكيكدة

66.59 وهي دالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.000 وبانحراف معياري 0.44 وهو م ما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على مدى إجراءات التدقيق الخارجي للحد من ممارسات إدارة الأرباح بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ومن خلال النتائج الإحصائية السابقة يمكننا توثيق صحة الفرضية الثانية القائلة "يطبق المدققين الخارجيين بعض الإجراءات المهنية التي تمكنهم من الحد من ممارسات إدارة الأرباح".

### 1.3 اختبار الفرضية الثالثة:

H0: لا تساهم إجراءات المدققين الخارجيين في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

H1: تساهم إجراءات المدققين الخارجيين في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الجدول (2-18): نتائج اختبار One – Sample T Test لمدى مساهمة التدقيق الخارجي للحد من

### ممارسات إدارة الأرباح:

| المحور                                                                 | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | (T) المحسوبة | درجة الحرية (df) | مستوى المعنوية |
|------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|--------------|------------------|----------------|
| المحور الثالث: مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح | 3.83            | 0.43              | 67.15        | 57               | 0.000          |

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج برنامج spss 25

يوضح الجدول (2-18) نتائج اختبار One – Sample T Test للمحور الثالث الذي يقيس مدى مساهمة التدقيق الخارجي للحد من ممارسات إدارة الأرباح، حيث نلاحظ أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة، إذ بلغ متوسط الاستجابة 3.83 وهو أعلى من متوسط الحد الأعلى للحياد 3.41، ويقع ضمن الفئة الرابعة لمقياس سلم ليكارث الخماسي (3.41-4.20)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة "موافق"، كما بلغت قيمة (T) المحسوبة 67.15 وهي دالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.000 وبانحراف معياري 0.43 وهو م ما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ومن خلال النتائج الإحصائية السابقة يمكننا توثيق صحة الفرضية الثالثة القائلة " تساهم إجراءات المدققين الخارجيين في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية". واستنادا إلى نتائج الاختبارات الإحصائية.

### خلاصة الفصل الثاني:

تناول هذا الفصل الجانب التطبيقي للدراسة، والذي تمثل أساسا في إجراء دراسة ميدانية حول دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال استقصاء آراء عينة من المدققين الخارجيين، المدققين الداخليين، المحاسبين والإطارات المالية العاملين بالمؤسسات الاقتصادية لولاية سكيكدة، ومن أجل تحقيق ذلك تم تصميم استبيان وتوزيعه على أفراد العينة ثم معالجة البيانات من خلال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS25) باستعمال الأساليب والأدوات الإحصائية المناسبة.

وبناء على نتائج الاختبارات الإحصائية واختبار الفرضيات تم التوصل لعدة نتائج أهمها:

- أوضحت نتائج الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي وممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في وجهة نظر أفراد عينة الدراسة؛
- أظهرت نتائج الدراسة إلى أن للتدقيق الخارجي في المؤسسات محل الدراسة دور فعال في الكشف عن التلاعبات التي تقوم بها الإدارة للتأثير على الأرباح؛
- أظهرت النتائج الإحصائية من خلال المتوسط الحسابي (T) المحسوبة لاختبار One- Sample T Test وجود تأثير إيجابي للتدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؛
- أكدت نتائج الدراسة أن التدقيق الخارجي يعزز من موثوقية المعلومات المالية ويساهم في تحسين جودة التقارير المالية بالمؤسسات الاقتصادية.

الخاتمة

## الخاتمة :

سعت هذه الدراسة إلى تناول موضوع "دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال الجزائرية"، سعياً منا للإجابة على الإشكالية الرئيسية والمتمثلة في " إلى أي مدى يمكن أن يساهم التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح"، وكذلك الإجابة عن مختلف التساؤلات الفرعية المنبثقة عنها، ومن خلال الدراسة التي قمنا بها في الجانب النظري والتطبيقي يمكننا سرد مجموعة من النتائج المتوصل إليها وهي كما يلي:

### 1. نتائج الدراسة:

من خلال ما تمت دراسته سابقاً خلصت هذه الدراسة بجملة من النتائج نذكر منها:

#### 1.1. النتائج النظرية:

من خلال الإطار النظري لمتغيرات الدراسة توصلنا إلى ما يلي:

- يعد التدقيق الخارجي ركيزة أساسية للحد من ممارسات إدارة الأرباح وتعزيز مصداقية التقارير المالية؛
- يلعب التدقيق الخارجي دوراً مهماً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال التحقق من صحة المعلومات المالية، والكشف عن أوجه التلاعب المحتملة؛
- تلجأ بعض الإدارات إلى ممارسات إدارة الأرباح من خلال التأثير على النتائج المالية للمؤسسة بما يخدم مصالح الأفراد، مما قد ينعكس سلباً على موثوقية المعلومات المالية؛
- تساعد خبرة المدقق الخارجي واستقلاليته في تعزيز قدرته على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها؛
- يساهم الالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق في تحسين فعالية التدقيق الخارجي.

#### 2.1. النتائج التطبيقية:

من خلال الدراسة الميدانية توصلنا إلى ما يلي:

- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي لآراء أفراد العينة أن هناك تأييد من قبل أغلب المستجوبين بوجود ممارسات إدارة الأرباح داخل المؤسسات الاقتصادية؛
- موافقة أغلب أفراد العينة على أن المدقق يقوم بالتأكد من المؤسسة تطبيق معايير إعداد التقارير المالية بشكل سليم؛
- موافقة أغلب أفراد العينة على أن التدقيق الخارجي يعزز الوعي الأخلاقي لضبط سلوك إدارة الأرباح؛
- إثبات الفرضية الأولى " تمارس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إدارة الأرباح عند إعدادها للقوائم المالية"، حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة القائلة بأنه تمارس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إدارة الأرباح، ويبرز ذلك من خلال إجابات المستجوبين الذين أثبتوا بأن إدارة الأرباح إحدى الممارسات المنتهجة بالمؤسسة الاقتصادية؛
- إثبات الفرضية الثانية " يطبق المدققين الخارجيين بعض الإجراءات المهنية التي تمكنهم من الحد من ممارسات إدارة الأرباح"، حيث بينت نتائج التحليل الإحصائي رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة القائلة بأنه

يطبق المدققين الخارجيين بعض الإجراءات المهنية التي تمكنهم الحد من ممارسات إدارة الأرباح، حيث أكدت أغلب إجابات المستجوبين على أهمية إجراءات التدقيق الخارجي للحد من ممارسات إدارة الأرباح؛

- إثبات الفرضية الثالثة " تساهم إجراءات المدققين الخارجيين في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، حيث بينت نتائج التحليل الإحصائي رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة القائلة بأنه تساهم إجراءات المدققين الخارجيين في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ويبرز ذلك من خلال إجابات المستجوبين الذين أثبتوا بمساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

## 2. مقترحات الدراسة:

من خلال النتائج المتوصل إليها نقدم المقترحات التالية:

- ضرورة تدعيم وتحسين دور التدقيق الخارجي للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها؛
- ضرورة إرساء مختلف آليات الرقابة داخل الشركات كالتدقيق الداخلي ولجان التدقيق؛
- ضرورة التقييد بقواعد أخلاقيات مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات؛
- ضرورة تنبيه مختلف الجهات الرقابية داخل الشركات وخارجها بخطر إدارة الأرباح خاصة في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية؛
- ضرورة تطبيق إجراءات عقابية ضد ممارسي إدارة الأرباح إذا تم اكتشافها، للحد من هذه الظاهرة في مختلف الشركات؛
- إدراج بنود أكثر إلزاميا في المعايير المحاسبية تفرض على المدقق الخارجي التحقق من ممارسات إدارة الأرباح؛
- ضرورة تعزيز استقلالية المدقق الخارجي قصد تحقيق فعالية أكبر للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.

## 3. آفاق الدراسة:

في ختام هذه الدراسة يمكن القول أن هناك جوانب أخرى قابلة للتوسع وتستحق المزيد من البحث عن طريق:

- توسيع الدراسة الحالية على عينة أكبر من المؤسسات؛
- دراسة واقع التدقيق الخارجي وممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية بشكل عام؛
- دراسة العوامل المؤثرة على فعالية التدقيق الخارجي؛
- دور التدقيق الخارجي في التقليل من الإدارة الانتهازية.

# قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية.

✓ الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2005.
2. إياد رشيد القرشي، التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقياً، دار المعز للطباعة والنشر، الطبعة الثانية، بغداد - العراق، 2011.
3. نور الدين مزياني، الإطار الدولي للتدقيق المالي، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2021.
4. معن نعمان الصرصور، إدارة الأرباح في شركات القطاع المالي، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان - الأردن، 2010.
5. عبد الرؤوف صالح أحمد المليجي، إبراهيم جابر السيد أحمد، إدارة الأرباح، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع - مصر، دار الجديد للنشر والتوزيع - الجزائر، الطبعة الأولى، 2019.

✓ الأطروحات:

1. سارة طبوش، أثر اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي في التحكم بمخاطر التدقيق، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2023.
2. أيمن تيريرات، قسّاس مستوى التحفظ المحاسبي والعوامل المحددة له في القوائم المالية للشركات الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، 2022.

✓ المذكرات والرسائل:

1. بوبكر عميروش، دور التدقيق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبة معقدة، جامعة فرحات عباس - سطيف، الجزائر، 2011.
2. خالد محمد اللوزين، أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم، رسالة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان - الأردن، 2013.

✓ المجلات:

1. مصطفى كاظمي النجف الابادي، مكي شهد دحا محسون، دور التدقيق الخارجي في تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية في القوائم المالية للمصارف العراقية الخاصة، مجلة نابل للعلوم المصرفية والتطبيقية، المجلد 26، العدد 6، 2018.
2. حنان واكر، قورين حاج قويدر، إعتقاد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وأثره على مهنة التدقيق، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 25، العدد 1، 2022.

3. حسن أحمد بارزان، مدى معرفة مراقبي الحسابات بتقنية Block chain وتأثيرها على مهنة التدقيق الخارجي، مجلة قلعة العلم الكردية، المجلد 10، العدد 3، 2025.
4. أسماء مرميش، عمر شريقي، التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات الخارجية للحكومة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 05، العدد 02، 2020.
5. أصيلة العمري، أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على تقرير المدقق الخارجي - دراسة استطلاعية لآراء عينة من محافظي الحسابات، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 06، العدد 01، 2023.
6. إلياس قلاب ذبيح، ياسر بن يونس، واقع وأفاق مهنة التدقيق في الجزائر بعد إصدار معايير إدارة الجودة، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 12، العدد 2، 2025.
7. نخلة حرات، عصمت محمد بن حمر، المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها الفعال في إرسال مبادئ حركة الشركات، مجلة دفاتر بواذكس، المجلد 11، العدد 02، 2022.
8. جيهاد بومنفار، سمية بن علي، جودة التدقيق الخارجي كأسلوب للحد من ممارسات إدارة الأرباح - دراسة ميدانية على عينة من مدقي الحسابات وخبراء المحاسبة في الجزائر، مجلة الاقتصاد والبيئة، المجلد 05، العدد 2، 2022.
9. حمزة بولعراس، عصام سليمان، مساهمة جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة الأرباح - دراسة عينة من المهنيين والأكاديميين، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، المجلد 07، العدد 02، 2022.
10. باسل جبر أبو زعيتر، أثر حوكمة الشركات على ممارسات إدارة الأرباح في سوق الأسهم السعودية، مجلة الجامعة الإسلامية بغزة للدراسات الاقتصادية، المجلد 30، العدد 04، 2022.
11. فاضل حسين جاويد، حسين عبد الله سلمان، دور إجراءات التدقيق المعاصر في الحد من ممارسات إدارة الأرباح السلبية في الوحدات الاقتصادية العراقية، مجلة دراسات محاسبة ومالية، المجلد 19، العدد 66، 2024.
12. علي سايح جبور، التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات وتحسين جودة القوائم المالية - دراسة استطلاعية لآراء عينة من محافظي الحسابات، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 05، العدد 01، 2022.
13. أسامة عمر جعادة، أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 07، العدد 11، 2014.
14. عبد المجيد بن العربي، تقنيات المحاسبة القضائية: أداة فعالة للمدقق الخارجي في مكافحة الاحتيال في البيانات المالية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 21، العدد 37، 2025.
15. طارق عبد الحفيظ عبد الدائم الشريف وآخرون، أثر ممارسة المراجعين الخارجيين للمراجعة الالكترونية على اكتشاف الاحتيال المالي - دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين الليبيين، مجلة البيان العلمية، المجلد 07، العدد 20، 2025.

✓ الملتقيات الدولية:

1. أيمن تيريرات، مداخلة بعنوان مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في دعم تطبيق الشركات في الجزائر، الملتقى الوطني الثاني الافتراضي حول متطلبات التطبيق السليم للمعايير الجزائرية للتدقيق في ظل التحديات الراهنة يوم 21 أكتوبر 2024، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة علي لونيسي البلدية

✓ القوانين والمراسيم:

1. المقرر رقم 121 المؤرخ في 1 جوان 2024.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1. Nad him shaalan Jabbar, the implication of internal and external auditing performance and its impact on the expectation gap an exploratory study in the Iraqi environment, Academy of accounting and financial studies journal, vol22, N 3, university of AL Qadisiyah, 2018.
2. Anouar , Aida , The alignment of auditing practice with International staditing, A dield study in the Algerian context , journal of advanced economic research,volume 10, Iss01, 2025.
3. Mohammad Ebrahim Nawaiseh , Impact of external audit Quality on earnings management by banking firms : evidence from jordan , British journal of applied science – technoloay , nolume 12, issue 02, 2016.
4. Augustine oke okolie etal, Audit Quality and Cash - Based Earnings managment of quoted companies is nigeria, journal of finance and Investment analysis, vol 03, N01, 2014.
5. Ahmed sarwar khan et antres, Apanel data analysis of the effect audit quality on financial statement fraud, journal of Accounting research, vol 9, No 4, 2024.
6. Shaojin ya ng, An empirical study on audit guality and financil fraud of audited compnies, journal of Business mangment, vol 04, No 11, 2022.

الملاحق

الملحق رقم (01): استمارة الاستبيان

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

استمارة استبيان:

السيد (ة) المحترم (ة): تحية طيبة وبعد،

يشرفنا أن نتقدم لكم بطلبنا هذا والمتمثل في ملء هذا الاستبيان المعد لجمع بيانات حول موضوع دراستنا تحت عنوان "دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح" والذي يندرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في المحاسبة والتدقيق.

ونظرا لأهمية رأيكم فإننا نرجو من سيادتكم التكرم بالمشاركة برأيكم السديد وخبرتكم لإمدادنا بالمعلومات التي تساعد لإعداد بحثنا، حيث ستكون دقة أجابكم عوناً كبيراً لنا في التوصل إلى نتائج موضوعية وعلمية، وكلنا أمل بكم في التعاون معنا وتقديم المعلومات التي تساعد في إتمام هذه الدراسة، مع العلم أن البيانات المتحصل عليها ستكون سرية ولا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

وفي الأخير نقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير.

تحت إشراف الأستاذ:

د. تيريات أيمن

من إعداد الطالبتين:

- بوعابة ندى

- زرقوط بسمة

الجزء الأول: البيانات الشخصية

ضع علامة (X) أمام القوس المناسب

1. النوع الاجتماعي: ذكر ( ) أنثى ( )

2. المؤهل العلمي: ثانوي ( ) معهد تكوين ( ) ليسانس ( ) ماستر ( ) ماجستير ( ) دكتوراه ( )

3. التخصص العلمي: محاسبة ( ) إدارة مالية ( ) إدارة أعمال ( ) اقتصاد ( ) تخصص آخر ( )

4. الوظيفة: محاسب ( ) إطار مالي ( ) مدقق خارجي ( ) مدقق داخلي ( )

5. الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات ( ) من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات ( ) من 10 سنوات إلى أقل

من 15 سنة ( ) من 15 سنة فما فوق ( )

الجزء الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: تعتبر إدارة الأرباح إحدى الممارسات المنتهجة بالمؤسسة الاقتصادية

الرجاء توضيح وجهة نظركم الشخصية نحو كل عبارة وذلك بوضع علامة (X) أمام الإجابة المتوافقة مع رأيكم:

| الرقم | العبارات                                                                               | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|-------|----------------------------------------------------------------------------------------|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| 01    | توجد ممارسات لإدارة الأرباح داخل المؤسسات الاقتصادية.                                  |            |       |       |           |                |
| 02    | تستخدم الإدارة أساليب إدارة الأرباح بهدف التأثير على سمعة المؤسسة الاقتصادية في السوق. |            |       |       |           |                |
| 03    | تبني المؤسسات الاقتصادية لممارسات إدارة الأرباح يؤدي إلى انهيارها.                     |            |       |       |           |                |
| 04    | تعتبر الالتزامات أحد الحسابات الأساسية في تنفيذ إدارة الأرباح بالمؤسسة.                |            |       |       |           |                |
| 05    | لإدارة الأرباح آثار سلبية على نشاط المؤسسات الاقتصادية.                                |            |       |       |           |                |
| 06    | كلما زاد حجم المؤسسة كلما كانت احتمالية إدارة الأرباح فيها أكبر.                       |            |       |       |           |                |
| 07    | تعتبر إدارة الأرباح ممارسة غير معقولة في إعداد القوائم المالية بالمؤسسات.              |            |       |       |           |                |

المحور الثاني: إجراءات التدقيق الخارجي للحد من ممارسات إدارة الأرباح

الرجاء توضيح وجهة نظركم الشخصية نحو كل عبارة وذلك بوضع علامة (X) أمام الإجابة المتوافقة مع رأيكم:

| الرقم | العبارات                                                                                                       | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|-------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| 01    | يقدم المدقق الخارجي رأيا محايدا حول صحة القوائم المالية.                                                       |            |       |       |           |                |
| 02    | تعد خبرة المدققين الخارجيين أداة مهمة للحد من ممارسات إدارة الأرباح.                                           |            |       |       |           |                |
| 03    | يقوم المدقق بالتأكد من أن المؤسسة تطبق معايير إعداد التقارير المالية بشكل سليم.                                |            |       |       |           |                |
| 04    | يعد مدقق الحسابات الخارجي مسؤولا عن اكتشاف التصرفات غير القانونية التي تقوم بها المؤسسات محل التدقيق.          |            |       |       |           |                |
| 05    | يحرص المدقق الخارجي على التأكد من أن السياسات والإجراءات موثقة وتم توصيلها لجميع أعضاء المؤسسة.                |            |       |       |           |                |
| 06    | يحرص المدقق الخارجي على توفير المعلومات الكافية في الوقت المناسب للأشخاص المعنيين لتمكينهم من أداء مسؤولياتهم. |            |       |       |           |                |
| 07    | يحرص المدقق على مراجعة كشوف الجرد والتأكد من وجود أصناف المحزون فعليا.                                         |            |       |       |           |                |

المحور الثالث: مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

الرجاء توضيح وجهة نظركم الشخصية نحو كل عبارة وذلك بوضع علامة (X) أمام الإجابة المتوافقة مع رأيكم:

| الرقم | العبارات                                                                                                     | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|-------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| 01    | يساهم المدقق الخارجي في تعزيز حياد المدقق الداخلي بهدف الحد من ممارسات إدارة الأرباح.                        |            |       |       |           |                |
| 02    | يعزز التدقيق الخارجي الوعي الأخلاقي لضبط سلوك إدارة الأرباح.                                                 |            |       |       |           |                |
| 03    | يساهم التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال الالتزام بالإصدارات الحديثة للمعايير الدولية. |            |       |       |           |                |
| 04    | يدعم المدقق الخارجي نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات مما يساعد في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.            |            |       |       |           |                |
| 05    | يساهم التدقيق الخارجي في الحد من إدارة الأرباح من خلال تعزيز الإفصاح.                                        |            |       |       |           |                |
| 06    | يعزز التدقيق الخارجي جودة القوائم المالية من خلال اكتشاف أساليب إدارة الأرباح.                               |            |       |       |           |                |
| 07    | يمكن التدقيق الخارجي من متابعة الإدارة لتحقيق أهدافها والحد من تبينها لممارسات إدارة الأرباح.                |            |       |       |           |                |

الملحق رقم (02): قائمة الأساتذة المحكمين

| الرقم | الاسم واللقب        | الجامعة            |
|-------|---------------------|--------------------|
| 1     | د. نور الدين مزياني | 20 أوت 1955 سكيكدة |
| 2     | د. لطفي بوناب       | 20 أوت 1955 سكيكدة |

الملحق رقم (03): وصف عينة الدراسة من حيث النوع الاجتماعي

sexe

|        |       | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | homme | 32        | 55,2        | 55,2               | 55,2               |
|        | femme | 26        | 44,8        | 44,8               | 100,0              |
|        | Total | 58        | 100,0       | 100,0              |                    |

الملحق رقم (04): وصف عينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي

Niveau

|        |                       | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-----------------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | Secondaire            | 2         | 3,4         | 3,4                | 3,4                |
|        | institut de formation | 6         | 10,3        | 10,3               | 13,8               |
|        | Licence               | 38        | 65,5        | 65,5               | 79,3               |
|        | Master                | 11        | 19,0        | 19,0               | 98,3               |
|        | une maitrise          | 1         | 1,7         | 1,7                | 100,0              |
|        | Total                 | 58        | 100,0       | 100,0              |                    |

الملحق رقم (05): وصف عينة الدراسة من حيث التخصص العلمي

special

|        |                               | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-------------------------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | la comptabilité et financière | 21        | 36,2        | 36,2               | 36,2               |
|        | gestion financière            | 14        | 24,1        | 24,1               | 60,3               |
|        | gestion administrative        | 4         | 6,9         | 6,9                | 67,2               |
|        | Economie                      | 4         | 6,9         | 6,9                | 74,1               |
|        | un autre                      | 15        | 25,9        | 25,9               | 100,0              |
|        | Total                         | 58        | 100,0       | 100,0              |                    |

الملحق رقم (06): وصف عينة الدراسة من حيث الوظيفة

| Fonction |                  |           |             |                    |                    |
|----------|------------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
|          |                  | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| Valide   | Comptable        | 19        | 32,8        | 32,8               | 32,8               |
|          | cadre financier  | 29        | 50,0        | 50,0               | 82,8               |
|          | Auditeur         | 3         | 5,2         | 5,2                | 87,9               |
|          | auditeur interne | 7         | 12,1        | 12,1               | 100,0              |
|          | Total            | 58        | 100,0       | 100,0              |                    |

الملحق رقم (07): وصف عينة الدراسة من حيث الخبرة المهنية

| Expér  |                              |           |             |                    |                    |
|--------|------------------------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
|        |                              | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| Valide | Moins que 5 ans              | 7         | 12,1        | 12,1               | 12,1               |
|        | entre 5 et moins que 10 ans  | 6         | 10,3        | 10,3               | 22,4               |
|        | entre 10 et moins que 15 ans | 17        | 29,3        | 29,3               | 51,7               |
|        | plus que 15 ans              | 28        | 48,3        | 48,3               | 100,0              |
|        | Total                        | 58        | 100,0       | 100,0              |                    |

الملحق رقم (08): معامل الفا كرومباخ لكل محاور الاستبيان

Statistiques de fiabilité

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|-------------------|-------------------|
| ,736              | 21                |

الملحق رقم (09): الاتساق الداخلي للمحور الأول

|    |                        | Corrélations |        |        |        |        |        |        |        |
|----|------------------------|--------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
|    |                        | X            | a1     | a2     | a3     | a4     | a5     | a6     | a7     |
| X  | Corrélation de Pearson | 1            | ,583** | ,596** | ,464** | ,574** | ,466** | ,543** | ,364** |
|    | Sig. (bilatérale)      |              | ,000   | ,000   | ,000   | ,000   | ,000   | ,000   | ,005   |
|    | N                      | 58           | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     |
| a1 | Corrélation de Pearson | ,583**       | 1      | ,823** | ,042   | ,519** | -,195  | ,346** | -,232  |
|    | Sig. (bilatérale)      | ,000         |        | ,000   | ,754   | ,000   | ,143   | ,008   | ,080   |
|    | N                      | 58           | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     |
| a2 | Corrélation de Pearson | ,596**       | ,823** | 1      | ,019   | ,402** | -,022  | ,270*  | -,195  |
|    | Sig. (bilatérale)      | ,000         | ,000   |        | ,889   | ,002   | ,871   | ,040   | ,143   |
|    | N                      | 58           | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     |
| a3 | Corrélation de Pearson | ,464**       | ,042   | ,019   | 1      | -,021  | ,251   | ,094   | ,192   |
|    | Sig. (bilatérale)      | ,000         | ,754   | ,889   |        | ,874   | ,058   | ,482   | ,148   |
|    | N                      | 58           | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     |
| a4 | Corrélation de Pearson | ,574**       | ,519** | ,402** | -,021  | 1      | -,082  | ,369** | ,041   |
|    | Sig. (bilatérale)      | ,000         | ,000   | ,002   | ,874   |        | ,543   | ,004   | ,760   |
|    | N                      | 58           | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     |
| a5 | Corrélation de Pearson | ,466**       | -,195  | -,022  | ,251   | -,082  | 1      | ,013   | ,477** |
|    | Sig. (bilatérale)      | ,000         | ,143   | ,871   | ,058   | ,543   |        | ,925   | ,000   |
|    | N                      | 58           | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     |
| a6 | Corrélation de Pearson | ,543**       | ,346** | ,270*  | ,094   | ,369** | ,013   | 1      | -,118  |
|    | Sig. (bilatérale)      | ,000         | ,008   | ,040   | ,482   | ,004   | ,925   |        | ,376   |
|    | N                      | 58           | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     |
| a7 | Corrélation de Pearson | ,364**       | -,232  | -,195  | ,192   | ,041   | ,477** | -,118  | 1      |
|    | Sig. (bilatérale)      | ,005         | ,080   | ,143   | ,148   | ,760   | ,000   | ,376   |        |
|    | N                      | 58           | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     |

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الملحق رقم (10): الاتساق الداخلي للمحور الثاني

|    |                        | Corrélations |        |        |        |        |        |       |        |
|----|------------------------|--------------|--------|--------|--------|--------|--------|-------|--------|
|    |                        | Y            | b1     | b2     | b3     | b4     | b5     | b6    | b7     |
| Y  | Corrélation de Pearson | 1            | ,516** | ,360** | ,696** | ,586** | ,568** | ,723* | ,536** |
|    | Sig. (bilatérale)      |              | ,000   | ,006   | ,000   | ,000   | ,000   | ,000  | ,000   |
|    | N                      | 58           | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     | 58    | 58     |
| b1 | Corrélation de Pearson | ,516**       | 1      | ,035   | ,335*  | ,124   | ,250   | ,193  | -,020  |
|    | Sig. (bilatérale)      | ,000         |        | ,793   | ,010   | ,353   | ,058   | ,147  | ,884   |
|    | N                      | 58           | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     | 58    | 58     |
| b2 | Corrélation de Pearson | ,360**       | ,035   | 1      | ,054   | ,007   | -,204  | ,162  | ,157   |
|    | Sig. (bilatérale)      | ,006         | ,793   |        | ,687   | ,958   | ,125   | ,224  | ,240   |
|    | N                      | 58           | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     | 58    | 58     |
| b3 | Corrélation de Pearson | ,696**       | ,335*  | ,054   | 1      | ,398** | ,385** | ,339* | ,343** |
|    | Sig. (bilatérale)      | ,000         | ,010   | ,687   |        | ,002   | ,003   | ,009  | ,008   |
|    | N                      | 58           | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     | 58    | 58     |
| b4 | Corrélation de Pearson | ,586**       | ,124   | ,007   | ,398** | 1      | ,302*  | ,480* | ,110   |
|    | Sig. (bilatérale)      | ,000         | ,353   | ,958   | ,002   |        | ,021   | ,000  | ,410   |
|    | N                      | 58           | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     | 58    | 58     |
| b5 | Corrélation de Pearson | ,568**       | ,250   | -,204  | ,385** | ,302*  | 1      | ,358* | ,337** |
|    | Sig. (bilatérale)      | ,000         | ,058   | ,125   | ,003   | ,021   |        | ,006  | ,010   |
|    | N                      | 58           | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     | 58    | 58     |
| b6 | Corrélation de Pearson | ,723**       | ,193   | ,162   | ,339** | ,480** | ,358** | 1     | ,351** |
|    | Sig. (bilatérale)      | ,000         | ,147   | ,224   | ,009   | ,000   | ,006   |       | ,007   |
|    | N                      | 58           | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     | 58    | 58     |
| b7 | Corrélation de Pearson | ,536**       | -,020  | ,157   | ,343** | ,110   | ,337** | ,351* | 1      |
|    | Sig. (bilatérale)      | ,000         | ,884   | ,240   | ,008   | ,410   | ,010   | ,007  |        |
|    | N                      | 58           | 58     | 58     | 58     | 58     | 58     | 58    | 58     |

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الملحق رقم (11): الاتساق الداخلي للمحور الثالث

|    |                        | Corrélations |       |       |       |        |       |       |        |
|----|------------------------|--------------|-------|-------|-------|--------|-------|-------|--------|
|    |                        | Z            | c1    | c2    | c3    | c4     | c5    | c6    | c7     |
| Z  | Corrélation de Pearson | 1            | ,474* | ,475* | ,576* | ,540** | ,684* | ,468* | ,390** |
|    | Sig. (bilatérale)      |              | ,000  | ,000  | ,000  | ,000   | ,000  | ,000  | ,003   |
|    | N                      | 58           | 58    | 58    | 58    | 57     | 58    | 58    | 57     |
| c1 | Corrélation de Pearson | ,474**       | 1     | ,075  | ,282* | -,072  | ,447* | ,025  | -,114  |
|    | Sig. (bilatérale)      | ,000         |       | ,576  | ,032  | ,597   | ,000  | ,851  | ,397   |
|    | N                      | 58           | 58    | 58    | 58    | 57     | 58    | 58    | 57     |
| c2 | Corrélation de Pearson | ,475**       | ,075  | 1     | -,045 | ,347** | ,191  | ,230  | ,379** |
|    | Sig. (bilatérale)      | ,000         | ,576  |       | ,740  | ,008   | ,152  | ,083  | ,004   |
|    | N                      | 58           | 58    | 58    | 58    | 57     | 58    | 58    | 57     |
| c3 | Corrélation de Pearson | ,576**       | ,282* | -,045 | 1     | ,410** | ,539* | -,093 | -,243  |
|    | Sig. (bilatérale)      | ,000         | ,032  | ,740  |       | ,002   | ,000  | ,489  | ,069   |
|    | N                      | 58           | 58    | 58    | 58    | 57     | 58    | 58    | 57     |
| c4 | Corrélation de Pearson | ,540**       | -,072 | ,347* | ,410* | 1      | ,214  | ,204  | ,158   |
|    | Sig. (bilatérale)      | ,000         | ,597  | ,008  | ,002  |        | ,109  | ,128  | ,246   |
|    | N                      | 57           | 57    | 57    | 57    | 57     | 57    | 57    | 56     |
| c5 | Corrélation de Pearson | ,684**       | ,447* | ,191  | ,539* | ,214   | 1     | ,012  | -,037  |
|    | Sig. (bilatérale)      | ,000         | ,000  | ,152  | ,000  | ,109   |       | ,927  | ,784   |
|    | N                      | 58           | 58    | 58    | 58    | 57     | 58    | 58    | 57     |
| c6 | Corrélation de Pearson | ,468**       | ,025  | ,230  | -,093 | ,204   | ,012  | 1     | ,557** |
|    | Sig. (bilatérale)      | ,000         | ,851  | ,083  | ,489  | ,128   | ,927  |       | ,000   |
|    | N                      | 58           | 58    | 58    | 58    | 57     | 58    | 58    | 57     |
| c7 | Corrélation de Pearson | ,390**       | -,114 | ,379* | -,243 | ,158   | -,037 | ,557* | 1      |
|    | Sig. (bilatérale)      | ,003         | ,397  | ,004  | ,069  | ,246   | ,784  | ,000  |        |
|    | N                      | 57           | 57    | 57    | 57    | 56     | 57    | 57    | 57     |

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الملحق رقم (12): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول

Statistiques descriptives

|                  | N  | Moyenne | Ecart type |
|------------------|----|---------|------------|
| a1               | 58 | 4,07    | ,792       |
| a2               | 58 | 3,90    | ,872       |
| a3               | 58 | 2,81    | ,926       |
| a4               | 58 | 3,83    | ,798       |
| a5               | 58 | 2,81    | 1,051      |
| a6               | 58 | 3,79    | ,951       |
| a7               | 58 | 2,67    | ,925       |
| N valide (liste) | 58 |         |            |

الملحق رقم (13): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني

Statistiques descriptives

|                  | N  | Minimum | Maximum | Moyenne | Ecart type |
|------------------|----|---------|---------|---------|------------|
| b1               | 58 | 1       | 5       | 3,84    | ,914       |
| b2               | 58 | 1       | 5       | 3,64    | ,950       |
| b3               | 58 | 2       | 5       | 4,10    | ,742       |
| b4               | 58 | 2       | 5       | 3,97    | ,725       |
| b5               | 58 | 1       | 5       | 3,91    | ,708       |
| b6               | 58 | 1       | 5       | 3,83    | ,841       |
| b7               | 58 | 2       | 5       | 4,03    | ,674       |
| N valide (liste) | 58 |         |         |         |            |

الملحق رقم (14): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثالث

Statistiques descriptives

|                  | N  | Minimum | Maximum | Moyenne | Ecart type |
|------------------|----|---------|---------|---------|------------|
| c1               | 58 | 1       | 5       | 3,72    | ,970       |
| c2               | 58 | 2       | 5       | 4,10    | ,640       |
| c3               | 58 | 1       | 5       | 3,74    | ,890       |
| c4               | 57 | 2       | 5       | 3,96    | ,654       |
| c5               | 58 | 1       | 5       | 3,60    | ,917       |
| c6               | 58 | 2       | 5       | 3,93    | ,645       |
| c7               | 57 | 2       | 5       | 3,93    | ,842       |
| N valide (liste) | 56 |         |         |         |            |

الملحق رقم (15): نتائج اختبار الفرضية الأولى

Statistiques sur échantillon uniques

|   | N  | Moyenne | Ecart type | Moyenne erreur standard |
|---|----|---------|------------|-------------------------|
| Y | 58 | 3,9039  | ,44648     | ,05863                  |

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 0

|   | t      | Ddl | Sig. (bilatéral) | Différence moyenne | Intervalle de confiance de la différence à 95 % |           |
|---|--------|-----|------------------|--------------------|-------------------------------------------------|-----------|
|   |        |     |                  |                    | Inférieur                                       | Supérieur |
| Y | 66,591 | 57  | ,000             | 3,90394            | 3,7865                                          | 4,0213    |

الملحق رقم (16): نتائج اختبار الفرضية الثانية

Statistiques sur échantillon uniques

|   | N  | Moyenne | Ecart type | Moyenne erreur standard |
|---|----|---------|------------|-------------------------|
| Y | 58 | 3,9039  | ,44648     | ,05863                  |

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 0

|   | t      | ddl | Sig. (bilatéral) | Différence moyenne | Intervalle de confiance de la différence à 95 % |           |
|---|--------|-----|------------------|--------------------|-------------------------------------------------|-----------|
|   |        |     |                  |                    | Inférieur                                       | Supérieur |
| Y | 66,591 | 57  | ,000             | 3,90394            | 3,7865                                          | 4,0213    |

الملحق رقم (17): نتائج اختبار الفرضية الثالثة

Statistiques sur échantillon uniques

|   | N  | Moyenne | Ecart type | Moyenne erreur standard |
|---|----|---------|------------|-------------------------|
| Z | 58 | 3,8374  | ,43516     | ,05714                  |

Test sur échantillon unique

| Valeur de test = 0 |        |     |                  |                    |                                                 |           |
|--------------------|--------|-----|------------------|--------------------|-------------------------------------------------|-----------|
|                    | t      | Ddl | Sig. (bilatéral) | Différence moyenne | Intervalle de confiance de la différence à 95 % |           |
|                    |        |     |                  |                    | Inférieur                                       | Supérieur |
| Z                  | 67,159 | 57  | ,000             | 3,83744            | 3,7230                                          | 3,9519    |