



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
République Algérienne Démocratique et Populaire  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique  
جامعة محمد خيضر - بسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم علوم التسيير



## الموضوع

دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة  
الأرباح  
دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير  
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ(ة) المشرف(ة):  
أ / سمية قحموش

إعداد الطالبة:  
سميرة خواري

...../Master-GE/GO-AUDIT/2017	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

[/http://www.univ-biskra.dz](http://www.univ-biskra.dz)

الموسم الجامعي: 2016-2017

قسم علوم التسيير

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
République Algérienne Démocratique et Populaire  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique  
جامعة محمد خيضر - بسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم علوم التسيير



## الموضوع

دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة  
الأرباح  
دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير  
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ(ة) المشرف(ة):  
أ / سمية قحموش

إعداد الطالبة:  
سميرة خواري

...../Master-GE/GO-AUDIT/2017	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2016-2017

قسم علوم التسيير

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ  
الَّذِي أَحْتَسِبُ عَلَىٰ عِلْمِهِ  
رَيْدِي وَأُنِيبُ  
وَمَا يَتَّبِعُ إِلَّا  
مَنْ يُرِيدُ الْيُسْرَىٰ  
وَيُبْرِئُ مِنَ الْعُسْرَىٰ  
وَأُولَٰئِكَ هُمُ الْمُتَّقُونَ

## شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على النبي الأمين محمد "صلى الله عليه وسلم"، الشكر لله "سبحانه وتعالى"

من قبل

ومن بعد، الذي منحني الصحة والعافية حتى أتمكن من انجاز هذا العمل،

أما بعد:

في البداية أود أن أتقدم بجزيل شكري وخالص تقديري لكل من ساعدني في انجاز هذه  
المذكرة، حيث يقول الرسول "صلى الله عليه وسلم": ( لا يشكرا لله من لا يشكر الناس)،

وعلى رأس هؤلاء الأستاذة الكريمة ~**قحموش سميرة**~ التي تفضلت بقبول الإشراف

على هذه المذكرة و التي منحني من وقتها وجهدها الشيء الكثير، حيث قدمت لي

النصح والإرشاد طيبة فترة إعدادها؛

شكر موصول للأستاذ الفاضل ~**دبابش محمد نجيب**~ على نصائحه وإرشاداته، والأستاذ ~**خان مح**

**ناصر**~ على مساعدته لي؛

ولا يسعني إلا أن أتقدم بأسمى عبارات الشكر والامتنان لرفيقة عمري ~**كنزة رفاف**~ التي وقفت

بجانبي في أصعب الأوقات؛

أيضا لا أنسى صديقتي الغالية ~**سوفاء مستاوي**~ التي كانت سندا و عوناً لي؛

و من باب رد الجميل، أتقدم بوافر التقدير و عظيم الامتنان إلى ~**عماد مداني**~ الذي

ساعدني كثيرا أغرقني بأفضاله؛

اشكر كل من ساعدني ومد لي يد العون، واطمئن بالذکر ~**مقدم علاوة**~ و ~**سخيلبي نبيل**~؛

كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة لتخصيص جزء من وقتهم لتمحيص هذا العمل.

فقد بذلت ما بوسعي و شحذت طاقتي لكي تخرج هذه المذكرة، فما كان فيها صواب فبفضل الله و توفيقه،

وما كان فيها من خطأ فمن نفسي.

و الحمد لله على نعمائه، وصل اللهم على سيدنا محمد و آله وصحبه وسلم.

### الملخص:

هدفت الدراسة إلى اكتشاف العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح، ومعرفة إذا ما كان للتدقيق الداخلي دور في الكشف والحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية، باعتبار هذه الأخيرة تقوم بإدارة أرباحها. ولتحقيق أهداف الدراسة، اعتمدنا على دراسة استبائية لعينة من المدققين الداخليين وكذا المحاسبين ببعض المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة وبعد استرجاع الاستبيانات والقيام بالتحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS، توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- أن إدارة الأرباح تعتبر شكل من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس دون خرق للقوانين والمعايير المحاسبية، بحيث يقوم من خلالها المحاسب باستخدام معرفته بالقوانين والقواعد والمبادئ المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في القوائم المالية ويستخدم في ذلك مجموعة من الأساليب؛
- أن التدقيق الداخلي يساهم في إضفاء المصداقية على القوائم المالية وذلك من خلال التزام المدقق الداخلي بأخلاقيات المهنة؛
- و أن تمتع وظيفة التدقيق الداخلي بالاستقلال التنظيمي والمهني بالإضافة إلى الكفاءة العلمية والعملية والخبرة والموضوعية التي يتمتع بها المدقق عند أداء مهامه، كلها عوامل تساهم في زيادة فعالية التدقيق الداخلي في اكتشاف والحد من الممارسات الاحتيالية التي تقوم بها الإدارة للتأثير على الأرباح.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق الداخلي، ممارسات إدارة الأرباح، التغيرات المحاسبية الاختيارية، المستحقات الاختيارية.

### Abstract :

The study aims to discover the relationship between the internal audit and management benefits and whether the role of internal audit in detecting and reducing income management in the institution's economic It manages its profits.

To achieve the objectives of the study, we used a survey questionnaire for a sample of internal auditors and accountants as well as economic institutions and the city of Biskra after collecting the questionnaires and performing statistical analyzes using The SPSS program, the study revealed a number of results, including:

- that profit management is a form of accounting manipulation practiced without breach of laws and accounting standards, so that by which the public accountant using his knowledge of the laws, rules and accounting principles to process the figures presented in The financial statements and is used in a range of methods;
- internal audit contributes to the credibility of the financial statements through the internal auditor's commitment to professional ethics;
- and to take advantage of the internal audit function of the organization and of independent professionals, as well as the scientific and practical effectiveness, experience and objectivity enjoyed by the auditor during the performance of his duties, Factors that contribute to increasing the effectiveness of internal audit in detecting and reducing fraudulent practices by managing the impact on profits.

**Key words:** internal audit, profit management practices, optional accounting changes, optional receivables.

## قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال والمختصرات
أ - و	مقدمة
<b>الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي</b>	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق
03	المطلب الأول: مفهوم التدقيق
04	المطلب الثاني: أنواع التدقيق
06	المطلب الثالث: أهمية و أهداف التدقيق
08	المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي
08	المطلب الأول: نشأة وتطور التدقيق الداخلي
09	المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الداخلي
10	المطلب الثالث: أهمية و أهداف التدقيق الداخلي
14	المبحث الثالث: أساسيات التدقيق الداخلي
14	المطلب الأول: أنواع ووظائف التدقيق الداخلي
17	المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي
19	المطلب الثالث: مراحل تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي
21	المطلب الرابع: أدوات و تقنيات التدقيق الداخلي
25	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح</b>	
27	تمهيد
28	المبحث الأول: ماهية إدارة الأرباح
28	المطلب الأول: مفهوم إدارة الأرباح
30	المطلب الثاني: أخلاقيات ودوافع إدارة الأرباح
35	المطلب الثالث: أهداف لإدارة الأرباح

## قائمة المحتويات

37	المبحث الثاني: استراتيجيات و أساليب إدارة الأرباح وطرق قياسها
37	المطلب الأول: أنواع واستراتيجيات إدارة الأرباح
39	المطلب الثاني: أساليب إدارة الأرباح و مؤشرات إدارة الأرباح
43	المطلب الثالث: طرق قياس إدارة الأرباح ونتائج ممارستها
54	المبحث الثالث: قدرة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح
54	المطلب الأول: العلاقة بين التدقيق الداخلي وممارسات إدارة الأرباح
56	المطلب الثاني: مسؤولية المدقق الداخلي في اكتشاف التلاعب في الأرباح
60	المطلب الثالث: التدقيق الداخلي ومساهمة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح
63	المطلب الرابع: الإجراءات التي يطبقها المدقق الداخلي للحد من ممارسات إدارة الأرباح في قائمة الدخل
64	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثالث: دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة</b>	
66	تمهيد
67	المبحث الأول: المدخل الإجرائي للدراسة
67	المطلب الأول: مراحل تصميم الاستبيان ومحتواه
68	المطلب الثاني: عينة الدراسة والأدوات المستخدمة
70	المطلب الثالث: الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة
75	المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الاستبيان
75	المطلب الأول: دراسة صدق وثبات الاستبيان
79	المطلب الثاني: تحليل فقرات وفرضيات الدراسة
90	خلاصة الفصل
91	الخاتمة
95	قائمة المراجع
104	قائمة الملاحق

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
68	توزيع استمارات الاستبيان الموزعة على عينة الدراسة	جدول (01-3)
69	تحديد معامل ثبات وصدق أداة الدراسة	جدول (02-3)
69	مجالات الإجابة على الاستبيان و أوزانها	جدول (03-3)
69	معايير تحديد الاتجاه	جدول (04-3)
70	توزيع العينة حسب الجنس	جدول (05-3)
71	توزيع العينة حسب الوظيفة	جدول (06-3)
72	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	جدول (07-3)
73	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	جدول (08-3)
74	توزيع العينة حسب التخصص العلمي	جدول (09-3)
75	مقياس الثبات ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان	جدول (10-3)
76	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول	جدول (11-3)
77	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني	جدول (12-3)
78	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث	جدول (13-3)
79	تحليل فقرات المحور الأول	جدول (14-3)
82	تحليل فقرات المحور الثاني	جدول (15-3)
85	تحليل فقرات المحور الثالث	جدول (16-3)
88	نتائج اختبار (One-Sampel Test) لمتوسط محاور الدراسة	جدول (17-3)

## قائمة الأشكال و المختصرات

### قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
13	أهداف التدقيق الداخلي	الشكل (01-1)
55	العوامل التي تساهم في زيادة مخاطر التلاعب والاحتيال	الشكل (01-2)
56	آلية إجراء التحقيقات المتعلقة بالتلاعب و الاحتيال	الشكل (02-2)
60	علاقة التدقيق الداخلي بممارسات إدارة الأرباح	الشكل (03-2)
68	توزيع استمارات الاستبيان الموزعة على عينة الدراسة	الشكل (01-3)
71	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الجنس	الشكل (02-3)
71	توزيع النسبي لأفراد العينة حسب الوظيفة	الشكل (03-3)
72	توزيع النسبي لأفراد أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	الشكل (04-3)
73	توزيع النسبي لأفراد العينة حسب سنوات الخبرة	الشكل (05-3)
74	توزيع النسبي لأفراد العينة حسب التخصص العلمي	الشكل (06-3)

### قائمة المختصرات

الاختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
IIA	Institute of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين الأمريكي
IFACI	Institute Français de l'Audit et du contrôle Internes	المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية

مقدمة

إن انفصال الملكية عن الإدارة في الكيانات الاقتصادية أوجد تعارض في مجال تعظيم المنافع الاقتصادية لكل طرف، حيث يسعى المساهمون ( الملاك) إلى الحفاظ على أصول المؤسسة التي يمتلكون نسبة من رأسمالها، كما أن المديرين (الإدارة) يسعون إلى تعظيم مكافآتهم من خلال تحقيق أكبر مستوى من الأرباح للمؤسسات التي يديرونها. وتعد نظرية الوكالة من أهم النظريات التي تفسر السلوكيات الناتجة عن علاقة المساهمين بالمديرين، وتعتبر المعلومة المحاسبية والمالية أهم رابط بينهما، حيث يسعى المساهمون من خلال الإطلاع على القوائم المالية إلى معرفة الوضعية المالية للمؤسسة، أما الإدارة فتعتبر المشرف الأساسي على عملية إعداد وتحضير القوائم المالية وعليه تتوافر للمديرين إمكانية التأثير على محتوى القوائم المالية، وذلك بزيادة الأرباح من أجل توجيه قرارات المستثمرين بما يضمن تحقيق المنافع الخاصة بهم أو بتخفيضها بغرض تخفيض الضرائب، وهذا السلوك يعرف بـ "إدارة الأرباح".

ولقد أدت ممارسات إدارة الأرباح من ناحية أخرى إلى أزمة ثقة في مهنة المحاسبة والتدقيق وقدرتها على مواجهة مخاطر ممارسات الإدارة الاحتياطية، ودورها الرقابي خاصة على رقم الربح المحاسبي والذي يعد أكثر المعلومات المحاسبية أهمية لمستخدمي القوائم المالية. لذلك أكدت الدراسات المحاسبية على أن وجود إدارة للتدقيق الداخلي تتسم بالجودة من حيث: (المؤهلات العلمية والعملية، الخبرة المهنية، المعرفة بعمليات المؤسسة، الاستقلال التنظيمي والفني، الموضوعية..). يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودتها. حيث أن التدقيق الداخلي يكتسب أهميته كأحدى آليات الحوكمة من دوره الإيجابي كمنشط مضيف للقيمة في توفير إشارات تحذيرية عن وجود ممارسات إدارة الأرباح، حيث يعمل على تقديم خدمة التأكيد الموضوعي من خلال فحص وتقييم الأنشطة المالية والتشغيلية وعمليات الحوكمة بالإدارة.

## 1. الإشكالية:

في ظل تلاعب الإدارة الأرباح المعلن عنها في القوائم المالية بهدف تحقيق مكاسب ذاتية وتضليل الأطراف ذات المصلحة بشأن الأداء الاقتصادي، أثرت العديد من التساؤلات حول الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في الكشف و الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسة. و بناء على ما تقدم يمكن طرح التساؤل التالي:

ما هو دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

انطلاقا من الإشكالية الرئيسية يمكننا طرح مجموعة من التساؤلات الفرعية كما يلي:

- هل للتدقيق الداخلي دور في اضعاف المصداقية على القوائم المالية ؟
- هل يعمل التدقيق الداخلي على التقليل من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية ؟
- هل تمارس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إدارة الأرباح؟

## 2. فرضيات الدراسة:

بغرض الإلمام بحيثيات الموضوع ومحاولة الإجابة على الإشكالية الرئيسية قمنا بالاستعانة بالفرضيات المبدئية التالية:

- للتدقيق الداخلي دور كبير في إضفاء المصداقية على القوائم المالية.
- يساهم التدقيق الداخلي في الكشف والحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية.
- تقوم المؤسسات الجزائرية بإدارة أرباحها.

### 3. أهداف الدراسة:

الهدف الأساسي لهذا البحث يتمثل في دراسة العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح كمتغير تابع و أنشطة التدقيق الداخلي كمتغير مستقل، وبالتالي استنتاج دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. وهذا الهدف الأساسي يتضمن الأهداف الفرعية التالية:

- تحديد مفهوم إدارة الأرباح ومختلف التقنيات والأساليب المستخدمة في ممارستها وكذا معرفة الآثار المترتبة عن ممارستها.
- التعرف على مسؤولية و دور التدقيق الداخلي في الكشف والحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- الخروج بنتائج من شأنها بيان قدرة التدقيق الداخلي في حل مشكلة التخلخل الأخلاقي بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح.

### 4. أهمية الدراسة:

اهتمت المنظمات المهنية في الفترة الأخيرة بالتدقيق الداخلي كأحد الركائز الأساسية لعملية الحوكمة، وتعد إدارة الأرباح تصرف منافي لما هو منصوص عليه في نظرية الوكالة التي تمثل القاعدة النظرية لحوكمة الشركات، فدور المسير هو أن يخدم مصلحة الملاك بتعظيم قيمة الأسهم التي يملكونها. ويكتسب هذا البحث أهميته العلمية من كونه يساير الاهتمامات الحالية للمنظمات المهنية، ومثل هذه البحوث يمكن أن يقدم إرشادات جيدة لتفعيل دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

### 5. حدود الدراسة:

تقتصر هذه الدراسة على تحليل المتغيرات والعوامل التي نتوقع أن يكون لها تأثير في التقليل من أساليب التلاعب في الكشوف المالية، والحد من الممارسات غير المشروعة التي تقوم بها الإدارة للتأثير على الأرباح والتي تتنافى مع المبادئ والقواعد المحاسبية، ومن ثم توضيح دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. وفي هذا الإطار سيتم الاعتماد في الدراسة التطبيقية على تحليل نتائج الإستبيان عن التدقيق الداخلي ودوره في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، حيث سيتم القيام بأخذ عينة من المدققين الداخلي والمحاسبين على مستوى بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة.

### 6. منهجية الدراسة:

يهدف الاستجابة لمتطلبات الدراسة، سيتم الاستعانة بالمنهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية والمالية حسب الحاجة، حيث سنعمد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي عند عرض مختلف المفاهيم المتعلقة بالموضوع على مستوى الفصل الأول و الفصل الثاني من هذه الدراسة بالاعتماد على الكتب والدوريات والمجلات والمقالات العربية والأجنبية.

وسنحاول إسقاط الجزء النظري من الدراسة على الفصل التطبيقي، وذلك بالاعتماد على المنهج الاستقرائي، بدراسة جزء من الظاهرة وتعميم نتائج الدراسة على الظاهرة ككل.

### 7. صعوبات الدراسة:

- ندرة المراجع في مكتبة الكلية والمتعلقة بإدارة الأرباح.
- قلة المؤسسات التي تتواجد بها أقسام للتدقيق الداخلي بولاية بسكرة.
- عدم تقديم بعض المؤسسات المساعدة لإتمام الجانب التطبيقي.

### 8. مرجعية الدراسة:

#### \* دراسات تتعلق بإدارة الأرباح:

— دراسة ( Healy & Wahlen-1999 ) بعنوان: " **A review of the earnings management Literature and its Implications for Standard Selling** "

أشارت إلى أن الإدارة تقوم بممارسات إدارة الأرباح لعدة أسباب من بينها الحصول على قدرة أكبر من المكافآت والتأثير على أسعار الأسهم في سوق رأس المال وتقليل احتمالات مخالفة شروط اتفاقيات القروض وتجنب التعرض للمسئوليات من جانب الجهات التنظيمية.

— دراسة ( Schroder et al- 2005 ) بعنوان: " **Earning management to avoid earnings decrease and losses** "

قدمت تعريف لإدارة الأرباح على أنها محاولة الإدارة التأثير على رقم الأرباح المعلن في الأجل القصير لتحقيق مصالح ذاتية. وقد أكدت الدراسة على أن الإدارة لديها حرية كبيرة لاختيار الإجراءات المحاسبية التي تستخدمها لإعداد وعرض القوائم المالية، وهذه الحرية المتاحة للإدارة توفر لها الأدوات اللازمة لتحقيق هدفين أساسيين هما:

- الهدف الأول: هو تطبيق الإجراءات و السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الإيرادات

الخاصة بالفترة الحالية وتخفيض المصاريف الخاصة بنفس الفترة بهدف زيادة الأرباح لأن

مكافآت الإدارة عادة ترتبط بالأرباح المقررة.

- الهدف الثاني: هو تعظيم القيمة السوقية للمؤسسة حيث أنها تتأثر كثيرا بتوقعات المحللين الماليين للأرباح الربع سنوية، والإدارة تعلم أن فشلها في تحقيق أرباح تتفق مع توقعات المحللين سوف يترتب عليه انخفاض القيمة السوقية للمؤسسة لذلك سوف تعمل أيضا على اختيار الإجراءات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الأرباح للاتفاق مع تنبؤات المحللين الماليين.

### \* دراسات تتعلق بالتدقيق الداخلي:

- دراسة (إيهاب ديب مصطفى رضوان - 2012) بعنوان: " أثر التدقيق الداخلي على ادارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية- دراسة حالة البنوك الفلسطينية بغزة" ، مذكرة للحصول على درجة الماجستير ، هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر المصرفية في البنوك التجارية بقطاع غزة وفقا لمعايير التدقيق الدولية، ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها:
  - وجود دلالة إيجابية بين تطبيق معايير السمات والمتمثلة في ( الاستقلالية و الموضوعية والكفاءة المهنية.. ) من قبل أجهزة التدقيق الداخلي في المصارف التجارية الفلسطينية وبين إدارة المخاطر المصرفية.
  - وجود دلالة إيجابية بين تطبيق معايير الأداء والمتمثلة في ( إدارة نشاط التدقيق والتخطيط وإدارة الموارد والتحكم المؤسسي و تحديد المعلومات.. ) من قبل أجهزة التدقيق الداخلي في المصارف التجارية الفلسطينية وبين إدارة المخاطر المصرفية.
  - وجود دلالة إيجابية بين دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر المصرفية ومدى ادراكه لآليات تطبيقها.
- دراسة ( يوسف سعيد يوسف المدلل - 2007) بعنوان: " دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري -دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية" ، مذكرة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل ، هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية، ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن وحدات التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة تقوم بدور جيد في ضبط الأداء المالي والإداري و المساهمة بدعم حوكمة الشركات من خلال دورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم دعم إدارة المخاطر وقياس كفاءة وفعالية الأداء وأنه توجد علاقة كبيرة بين توفير درجة كفاية من الاستقلالية لوحدة التدقيق الداخلي و بين ضبط الأداء المالي والإداري بالشركات المساهمة العامة.

### \* دراسات تتعلق بإدارة الأرباح والتدقيق الداخلي:

— دراسة (إبراهيم مبارك الرفاعي-2009) بعنوان: " جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح" تناول هذا البحث دراسة العلاقة بين جودة أنشطة التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية بهدف اختار ما إذا كان لجودة أنشطة التدقيق الداخلي تأثير عكسي على ممارسات إدارة الأرباح. البيانات الخاصة بالمتغير التابع حصل عليها الباحث من التقارير المنشورة للشركات المساهمة السعودية خلال الفترة من 2006 إلى 2008 على موقع تداول الموقع الرسمي بسوق الأسهم السعودية بعد استبعاد قطاعات البنوك والتأمين والمؤسسات الزراعي، وقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها \* وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين جودة التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية؛

\* حجم عمل التدقيق الداخلي المرتبط بعملية إعداد وعرض التقارير المالية هو المتغير الوحيد الذي له علاقة عكسية ذات تأثير معنوي على إدارة الأرباح؛

\* اعتبر الباحث النتيجة السابقة منطقية نظراً لأن ممارسات إدارة الأرباح غالباً تتم تطبيقاً في مرحلة إعداد وعرض التقارير المالية، لذلك كلما كان التدقيق الداخلي يمارس أنشطته في هذه المرحلة كلما كان له دور أكبر في كشف ممارسات إدارة الأرباح والعمل على الحد منها.

— دراسة (مجدي مليجي عبد الحكيم- 2013) بعنوان: " أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على إدارة وجودة الأرباح كمدخل لتحسين الملائمة والاعتمادية على القوائم المالية "، هدفت الدراسة إلى اكتشاف مدى ممارسة البنوك التجارية السعودية المسجلة في سوق الأوراق المالية لإدارة الأرباح، ومدى جودة الأرباح فيها من ناحية، وفحص تأثير محددات جودة أنشطة التدقيق الداخلي في تخفيض ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودتها، فضلاً عن فحص أثر جودة أنشطة التدقيق الداخلي في تحقيق الملائمة والاعتمادية على القوائم المالية للبنوك التجارية من ناحية أخرى. ولتحقيق هذه الأهداف اعتمد الباحث على عينة قدرها 12 بنكا من البنوك السعودية المسجلة في سوق الأوراق المالية خلال الفترة من 2008 حتى 2012، كما اعتمد الباحث على استطلاع رأي عينة من المدققين الداخليين وأعضاء لجنة المراجعة، ومراقبي الحسابات.

وتوصلت الدراسة إلى أن محددات جودة التدقيق الداخلي تؤثر إيجابياً في ممارسات إدارة و جودة الأرباح، كما تساهم أنشطة التدقيق الداخلي في تحقيق الملائمة والاعتمادية على القوائم المالية بالبنوك التجارية، وأوصت الدراسة بضرورة تعزيز جودة أنشطة التدقيق الداخلي بالبنوك التجارية السعودية.

### 9. هيكل الدراسة:

من أجل الإجابة على فرضيات الدراسة و تحقيق أهداف البحث، سيتم تقسيم محتوى الموضوع إلى ثلاثة فصول وفق الخطة التالية:

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي.

الفصل الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة.

# الفصل الأول

الإطار النظري للتفريق الذات الخمي

### نقهيده:

يعتبر التدقيق الداخلي نوعاً من الإجراءات الرقابية يتم من خلالها فحص وتقييم كفاية الإجراءات الرقابية الأخرى، لهذا اعتبر البعض التدقيق الداخلي أهم إجراء في هيكل الرقابة لأنه المسؤول عن التحقق من قدرة بقية أدوات الرقابة الداخلية على الحماية المادية لأصول المؤسسة والتأكد من سلامة البيانات المالية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية و رفع الكفاءة التشغيلية.

ومع التطور العلمي في مختلف مجالات النشاط الاقتصادي و كبر حجم المؤسسات، عرف التدقيق الداخلي تحولات عديدة سواء من حيث المفهوم أو من حيث الوظائف المقدمة من طرفه، فقد أصبح يشمل فحص وتقييم كل أنشطة المؤسسة ولم يعد مقتصرًا على الجانب المالي والمحاسبي فقط ، و أصبح يساهم في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية وتعزيز سيطرة الإدارة على المؤسسة أو تدعيم ما يسمى بحوكمة الشركات، وكذلك المساهمة في تقييم إدارة المخاطر والحماية منها وتقديم استشارات في ماهية السبل الأنجع لإدارتها. و كذلك قياس كفاءة استخدام الموارد المتاحة وتقييم الأداء والفاعلية.

وعليه سنحاول من خلال هذا الفصل تسليط الضوء على بعض العموميات حول التدقيق الداخلي، بعرض جوانبه المختلفة والتي ستكون كالتالي:

المبحث الأول، مفاهيم عامة حول التدقيق.

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي.

المبحث الثالث: يتضمن أساسيات حول التدقيق الداخلي.

### المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق

تعتبر مهنة التدقيق بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية، فمن يمارس هذه المهنة يجب أن يكون ملماً بالمبادئ والقواعد و الإجراءات المحاسبية بطريقة سليمة، فالهدف الأول من القيام بالتدقيق هو إعداد تقرير يتضمن رأي مهني محايد حول القوائم المالية كوحدة واحدة.

### المطلب الأول: مفهوم التدقيق

#### أولاً. تعريف التدقيق

صدرت العديد من التعريفات حول التدقيق، أهمها:

- يعرف التدقيق على أنه: " عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وكذا التحقق من مدى مطابقتها عناصر القوائم للواقع الفعلي لها، وهي عملية تمكن المدقق من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي لها ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها".<sup>1</sup>
- عرفه اتحاد المحاسبين الأمريكيين بأنه: " عبارة عن إجراءات منظمة لأجل الحصول وتقييم، بصورة موضوعية، الأدلة المتعلقة بالأرصدة و الأحداث الاقتصادية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات و مقياس معين و إيصال النتائج إلى المستفيدين".<sup>2</sup>
- كما عرف ( Germind et Bonnault ) التدقيق على أنه: " اختبار تقني صارم من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، من أجل تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة".<sup>3</sup>
- و يعرفه أمين السيد أحمد لطفي بأنه: "يمثل عملية منهجية للحصول على التقييم بموضوعية لأدلة الإثبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بأحداث اقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 01.

<sup>2</sup> هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص 20.

<sup>3</sup> مسعود صديقي، أحمد نقار، المراجعة الداخلية، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2010، ص 11.

النتائج للمستخدمين المعنيين".<sup>1</sup>

– وهناك من يعرف التدقيق على أنه: "ذلك النشاط الذي يشرح بكل استقلالية الإجراءات ومعايير الاختبارات والحسابات ومدى مطابقتها للواقع وضمان سير جزء أو كل الأنشطة الداخلية في التنظيم الذي يعكس هذه المعايير".<sup>2</sup>

من خلال التعاريف السابقة يمكننا القول أن التدقيق هو " عبارة عن عملية منتظمة لإبداء رأي فني محايد حول المعلومات المالية المحتواة في القوائم المالية خلال نهاية فترة زمنية معينة".

### ثانيا. عناصر التدقيق

يشتمل التدقيق على العناصر التالية:

1. **الفحص:** فحص المستندات، السجلات والدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها، وتبويبها أي فحص القياس المحاسبي ( الكمي، التقدي)؛<sup>3</sup>
2. **التحقيق:** هو الحكم على مدى صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم عن نتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة؛<sup>4</sup>
3. **التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المستخدمة لرأي المدقق سواء كانت داخل أو خارج المؤسسة. نستطيع القول بأن التقرير هو آخر عملية في التدقيق، وبالتالي يبرز فيه جميع الجهود المبذولة من قبل المدقق وفقا لمعايير كفيلة باستصدار الرأي الفني المحايد.<sup>5</sup>

### المطلب الثاني: أنواع التدقيق

للتدقيق أنواع مختلفة تختلف باختلاف المعيار الذي ينظر من خلاله إليه، ويمكن تقسيم أنواع التدقيق إلى:

أولا. التدقيق من حيث نطاق عملية التدقيق:

<sup>1</sup> بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة- دراسة ميدانية بمطاحن الهضاب العليا- سطيف، مذكرة للحصول على درجة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011، ص 05.

<sup>2</sup> Henri Bouquir , Carles Bécour, *L'audit Opérationnel*, économique, paris, 1996, p 08.

<sup>3</sup> محمد التهامي طواهر، مرجع سابق، ص 11.

<sup>4</sup> يوسف محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 07.

<sup>5</sup> مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر في ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2003-2004، ص 22.

1. التدقيق الكامل: و هو التدقيق الذي يخول للمدقق إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أي قيود على مجال عمله. يقوم المدقق بموجبه بفحص القيود والسجلات المحاسبية بنسبة 100%.
2. التدقيق الجزئي: ويقتصر عمل المدقق على بعض العمليات أو البنود دون غيرها كأن يعهد إليه بتدقيق النقدية فقط، أو جرد المخازن... الخ، وفي هذه الحالة لا يمكنه الخروج برأي حول القوائم المالية ككل وإنما يقتصر تقرير المدقق على ما حدد من مواضع.<sup>1</sup>

ثانيا. من حيث درجة الالتزام بعملية التدقيق: ونجد هنا نوعين من التدقيق هما:<sup>2</sup>

1. التدقيق القانوني ( الإلزامي): وهو التدقيق الذي تلتزم به المؤسسات وفقا للقانون، حيث يلزم القانون عددا من المؤسسات والشركات بتدقيق حساباتها أهمها شركات الأموال، حيث يتم تعيين المدقق من خلال الجمعية العامة وهي التي تقدر أتعابه.
2. التدقيق الاختياري: وهو ذلك الذي يطلبه أصحاب المؤسسة دون إلزام قانوني على وجوب القيام به، ويكون ذلك غالبا في المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص، وواجبات المدقق في هذه الحالة محددة في الاتفاق الذي تم مع المؤسسة الفردية أو الشركة.

ثالثا. من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق: يقسم التدقيق حسب هذا المعيار إلى:<sup>3</sup>

1. التدقيق النهائي: ويكون في نهاية الفترة المالية المطلوب تدقيقها للمؤسسة، أي بعد إجراء التسويات وترصيد الحسابات ، و إعداد قائمة المركز المالي. بحيث لا يمكن التعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد أقيمت مسبقا، وهي ميزة لهذا النوع من التدقيق.
2. التدقيق المستمر: وهو تدقيق الحسابات والسجلات والمستندات بصفة مستمرة، حيث يقوم المدقق بزيارات متعددة للمؤسسة طوال فترة التدقيق ثم يقوم في نهاية السنة بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية، ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في تدقيق المؤسسات الكبيرة حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي.

رابعا. من حيث الجهة التي تقوم بعملية التدقيق: نميز بين نوعين للتدقيق هما:

<sup>1</sup> سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي- دراسة حالة بمديرية الضرائب- بسكرة أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014-2015، ص66.

<sup>2</sup> حسين القاضي، حسين دحدوح، مراجعة الحسابات المتقدمة ( الإطار النظري والإجراءات العملية)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009 ص 50-52.

<sup>3</sup> سميرة بوعكاز، مرجع سابق، ص ص 67-68.

1. **التدقيق الداخلي:** يقوم به شخص من داخل المؤسسة، يهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة عن طريق الفحص المنتظم لكل أنشطة المؤسسة، فهو يعتبر أداة رقابية بيد الإدارة تعمل على تزويدها بمجموعة من النصائح والإرشادات لتحسين عملياتها.
  2. **التدقيق الخارجي:** هو قيام طرف خارجي مستقل محايد مؤهل علميا وعمليا وذو كفاءة، بفحص القوائم المالية والسجلات المحاسبية، وإعطاء رأي فني محايد.<sup>1</sup>
- خامسا. من حيث حجم التدقيق:<sup>2</sup>
1. **التدقيق المالي:** وهو فحص أنظمة الرقابة الداخلي والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة وبفضل الخروج بأي فني محايد يشكل الفحص والتحقيق والتقرير.
  2. **التدقيق الإداري:** القصد منه تدقيق النواحي الإدارية والتأكد من أن الإدارة تسير بالمؤسسة لتحقيق أقصى منفعة وعائد وذلك بأقل تكلفة ممكنة.
  3. **تدقيق الأهداف:** يقصد به تحسين الأداء والتحقق من أن أهداف المؤسسة الموضوعة مسبقا قد تحققت فعلا.
  4. **التدقيق القانوني:** يقصد به التأكد من تطبيق النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي تصدرها الحكومة ، وكذلك التأكد من تطبيق المؤسسة لقانونها التأسيسي ونظامها الداخلي.
  5. **التدقيق الاجتماعي:** بعد أن أصبح من أهداف قيام المؤسسات تحقيق الرفاهية للمجتمع الذي تعمل فيه ظهر هذا النوع من التدقيق للتأكد من قيام المؤسسات بهذا الواجب.

### المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق

#### أولا. أهمية التدقيق

ترجع أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة وليس غاية في حد ذاته، إذ أنه يخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة داخل المؤسسة أو خارجها، ومن هذه الأطراف نذكر:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> بوبكر عميروش، مرجع سابق، ص 13.

<sup>2</sup> رأفت سلامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات- النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص ص 39-40.

<sup>3</sup> وليام توماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة: أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، السعودية، 1989، ص 26.

1. إدارة المؤسسة: تعتمد الإدارة على البيانات المحاسبية اعتمادا كليا في وضع الخطط ومراقبة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الملائمة، وتحديد الانحرافات وأسبابها ووضع حلول مناسبة لتحقيق أهداف المؤسسة. وتعتبر الإدارة تقرير المدقق بمثابة رأي معتمد ودليل لمستخدمي القوائم المالية حول عدالة القوائم المالية كوحدة واحدة.
2. المستثمرون: يعتمدون على القوائم المالية المدققة لاتخاذ قراراتهم في توجيه استثماراتهم لتحقيق أكبر عائد ممكن.
3. المؤسسات المالية: يعتبر التدقيق ذا أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين، فهي تعتمد على القوائم المالية المدققة في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه.
4. الدائنون والمدينون: يعتمدون على تقرير المدقق بسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه.
5. الهيئات الحكومية: تعتمد على القوائم المالية وتقرير المدقق في كثير من الأغراض كالتخطيط والمتابعة والرقابة على الوحدات الاقتصادية، فرض الضرائب، منح القروض والدعم لبعض النشاطات، تحديد الأسعار.. الخ.
6. نقابات العمال: تعتمد نقابات العمال على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المدققة في المفاوضات مع الإدارة لرسم السياسة العامة للأجور.

### ثانيا. أهداف التدقيق:

- كان هدف التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته، بالإضافة إلى اكتشاف الغش والتلاعب والأخطاء في مستوى الدفاتر والسجلات المحاسبية، ثم بدأ الاهتمام بتقييم نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها. وبعدها تطورت أهداف التدقيق بتطور الحاجة المتزايدة إلى الثقة في المعلومة، باعتبارها أصبحت الركيزة الأساسية في اتخاذ أي قرار بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، من هذه الأهداف نذكر:<sup>1</sup>
- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول للأهداف؛
  - تقييم الأداء ونتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مخططا لها؛
  - تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة وكذلك تحقيق أقصى قدر من الرفاهية للمجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة؛
  - تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على المؤسسة محل التدقيق؛
  - مساعدة الجهات المستفيدة من القوائم المالية في اتخاذ القرارات.

<sup>1</sup> سمية قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة مذكرة للحصول على درجة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وجبائية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011-2012، ص ص 07-08.

## المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي

يعد التدقيق الداخلي وظيفة تقييمية تنشأ داخل المؤسسة بهدف فحص و مراجعة جميع أنشطة المؤسسة، وهو يعمل على مساعدة الموظفين للقيام بالمهام الموكلة إليهم بدرجة عالية من كفاءة وفعالية. وذلك عن طريق تقييم تنفيذ الأعمال وتقديم التوصيات بالإضافة إلى تقديم الاستشارات والمعلومات التي تتعلق بمختلف الأنشطة داخل المؤسسة.

### المطلب الأول: نشأة التدقيق الداخلي

يرجع ظهور التدقيق الداخلي كفكرة إلى الثلاثينيات و ذلك بالولايات الأمريكية المتحدة و من الأسباب الأساسية التي أدت إلى ظهوره هي رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض ثقل التدقيق الخارجي خاصة إذا أن التشريعات الأمريكية كانت تفرض على كل المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية إلى إخضاع حساباتها للتدقيق الخارجي حتى يتم المصادقة عليها، و بقي دور الرقابة الداخلية مهماً بحيث أنها لم تخصص بالاهتمام اللازم في بادئ الأمر إلى أن انتظم المراجعون الداخليون في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة "1941" و كونوا ما يسمى بمعهد الم دققين الداخليين الأمريكيين (IIA) الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة و تنظيمها. و تماشياً مع التطورات الاقتصادية الحديثة، قام هذا المعهد بتعديل تعريفها سنة "1944" ثم سنة "1954" و "1971"، بحيث نلاحظ تطور أهداف التدقيق الداخلي من نظرة محاسبية محضه، تعتمد على اكتشاف الأخطاء و الغش و التلاعبات إلى إن أصبحت تهتم بكل النشاطات و الوظائف في المؤسسة.<sup>1</sup>

أما في وقتنا الحاضر أصبح التدقيق الداخلي بالغ الأهمية باعتباره أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية بمفهومها المعاصر بحيث ابتدأت بنطاق و مجال ضيق يقتصر على مراجعة القيود و السجلات المالية ثم اتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية و التشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية.<sup>2</sup>

أما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كمنشأ لا يمكن الاستغناء عنه، فلم ينص عليها المشروع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة "40" من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ: 12 جانفي 1988 التي تنص على انه: "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هيكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و تحسين أنماط سيرها و تسييرها بصفة مستمرة".<sup>3</sup>

كما أكمل في نص المادة 58 على أنه: " لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة و تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية

<sup>1</sup> شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين التسيير، مذكرة مقدمة للحصول على درجة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص 70.

<sup>2</sup> العميرات أحمد الصالح، المراجعة الداخلية- الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار البشير، دمشق، سوريا، 1990، ص 34.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، القانون 01/88 الصادر بتاريخ 12/01/1988، ص 38.

خارج الأجهزة المشككة قانونا و العاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها ، تشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمينا و يترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية و الجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن " .

### المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الداخلي

هنالك العديد من التعاريف التي تناولت التدقيق الداخلي نذكر منها:

- عرف معهد المدققين الداخليين في إنجلترا التدقيق الداخلي بأنه: "عملية تقييم مستمرة تنشأ داخل المؤسسة بهدف خدمة هذه المؤسسة وذلك عن طريق فحص وتقييم الأنشطة المختلفة وتوصيل نتائج هذا التدقيق"<sup>1</sup> .

- كما عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمستشارين الداخليين ( IFAC ) على أنه: "نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى اعطاء ضمانات للمؤسسة حول درجة تحكمها في العمليات التي تقوم بها، مع تقديم نصائح للتحسين والمساهمة في خلق القيمة المضافة"<sup>2</sup> .

- أما مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي فيعرف التدقيق الداخلي بأنه: "تقوم أنشطة المؤسسة المتعارف عليها كخدمة للمؤسسة ومن ضمن وظائفها و من بين أشياء أخرى كنظام الرقابة الداخلية و فعاليتها"<sup>3</sup> .

- و يعرفه جمعية المحاسبين القانونيين السعوديين على أنه: " وظيفة مستقلة وموضوعية يتم إنشاؤها داخل المؤسسة لفحص وتقييم أنشطتها المختلفة وذلك بغرض مساعدة المسؤولين داخل المؤسسة في القيام بمسؤولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة و الفعالية، وذلك عن طريق توفير التحليل و التقييم و التوصيات و المشورة"<sup>4</sup> .

- بينما عرفه معهد المراجعين الداخليين الأمريكي ( IIA ) على أنه: "نشاط تأكيد استشاري مستقل موضوعي يعطي للمؤسسة تأكيد حول درجة التحكم في انجاز عملياتها، كما يعطي لها مجموعة من النصائح لتحسينها، ويساهم في خلق القيمة المضافة. ويساعد التدقيق الداخلي المؤسسة على بلوغ أهدافها من خلال منهجية منتظمة لتقييم وتطوير فعالية إدارة المخاطر وضبط الرقابة و حوكمة الشركات وذلك باقتراح إجراءات لاعم وتعزيز فعاليتها"<sup>5</sup> .

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، الانجازات المعاصرة في التدقيق والتأكيد، دار صفاء للنشر والطباعة والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص28.

<sup>2</sup> IFAC: [WWW.IFAC.com](http://WWW.IFAC.com), 12/11/2016 .

<sup>3</sup> عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 29.

<sup>4</sup> جمعية محاسبين القانونيين السعوديين، معايير المراجعة الداخلية، السعودية، 2004، ([www.socpa.com](http://www.socpa.com)).

<sup>5</sup> IIA : [www.theiia.org](http://www.theiia.org).

من خلال التعريف الأخير نستنتج أن التدقيق الداخلي يتميز بمجموعة من الخصائص هي:

- نشاط تأكيدي: تطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بالمؤسسة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب؛
- نشاط استشاري: تزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات؛
- نشاط مستقل: أي مستقل عن باقي الأقسام في المؤسسة وتابع للإدارة العليا؛
- نشاط موضوعي: أي يعطي رأي صرح دون تحيز لأي طرف؛
- يقدم تأكيد حول درجة التحكم في العمليات: فهو شمل فحص و مراجعة جميع الوظائف في المؤسسة ولا يتعلق بالجوانب المحاسبية والمالية فقط؛
- خلق القيمة: من خلال تقديم النصائح التي تساهم في تحسين الوظائف وليس الكشف عن المشاكل فقط.

### المطلب الثالث: أهمية و أهداف التدقيق الداخلي

#### أولاً. أهمية التدقيق الداخلي

لقد ازدادت أهمية التدقيق الداخلي في السنوات الأخيرة وذلك لزيادة الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية.

#### 1. أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة للإدارة:

- يصمم التدقيق الداخلي أصلاً داخل المؤسسة لضمان السير الحسن للعمل، و للتأكد من سلامة الأصول و حفظها من الإهمال أو الضياع أو السرقة و الاختلاس، كما أنه يصمم لزيادة الكفاءة الإنتاجية في جميع المجالات، ومن الأمور التي توضح مدى أهمية التدقيق الداخلي للإدارة:<sup>1</sup>
- كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها وتعقيدها أدى إلى فقدان الصلة المباشرة بين الإدارة و العاملين في مختلف المواقع والأقسام؛
- لما كانت الإدارة مسؤولة عن حماية أصول المؤسسة وممتلكاتها، و نظراً لزيادة حجم المؤسسات و المسؤوليات والاختصاصات الملقاة على عاتق الإدارة، الأمر الذي دفع الإدارة الاطمئنان إلى من فوضت إليهم سلطاتها، وأن أصول المؤسسة في أيدي أمينة، و رغبة الإدارة في التخفيف من مسؤولياتها التي أصبحت جسيم؛
- إشراف الدولة المتزايد على المؤسسات جعل من الضروري التأكد من صحة ودقة البيانات و المعلومات، خاصة بعد ظهور اللوائح والقوانين والتشريعات المختلفة المتعلقة بالدولة والنشاطات.

<sup>1</sup> رحو خيرة، دور التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسة-دراسة حالة مؤسسة الزجاج الجديد-الشلف، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص: محاسبة التدقيق والمراقبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسينية بن بو لعيد، الشلف، 2011، ص 13.

## 2. أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة للمدقق الخارجي:<sup>1</sup>

هناك فوائد عديدة يمكن أن يجنيها المدقق الخارجي من التدقيق الداخلي أهمها:

- حصول المدقق الخارجي على معرفة بعمليات العميل في المجالات المتخصصة، مثل: المجالات القانونية و الهندسية وغيرها من خلال خبرة ومعرفة المدققين الداخليين؛
- إمكانية إنجاز مختلف أعمال التدقيق في وقت قصير وذلك لأن وجود التدقيق الداخلي الجيد يسهل من أعمال التدقيق ويوفر وقتا وجهدا كبيرين؛
- يسمح للمدقق الخارجي بالتركيز على أكثر المجالات أهمية، أي الاستفادة من مبدأ الأهمية النسبية وذلك بالاطمئنان على المجالات التي تم التركيز عليها من قبل المدقق الداخلي والاهتمام بغيرها؛
- يتم تحسين العلاقات مع العميل بسبب الشعور بالشمول، ويقصد بذلك عدم التشابك أو من خلال التعاون وتنسيق الجهود لكلا الطرفين، ويتم ذلك بعد أن يتأكد المدقق الخارجي من موضوعية و كفاءة أداء المدقق الداخلي فيحصل بينهما نوع من التعاون والتشاور. وفي هذه الحالة يمكن للمدقق الخارجي الاعتماد على المدقق الداخلي في كثير من الأمور.

### ثانيا. أهداف التدقيق الداخلي

الهدف من التدقيق الداخلي طبقا لما جاء في بيان مسؤوليات التدقيق الداخلي الذي أصدره معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) هو: "مساعدة جميع أعضاء الإدارة العليا في الإبراء الفعلي لمسؤولياتهم عن طريق تزويدهم بتحليلات و تقييم و ملاحظات وتوصيات مرتبطة بالأنشطة التي يتناولها التدقيق الداخلي".

كما سبق وأن أشرنا فإن الهدف الأساسي للتدقيق الداخلي في أية مؤسسة هو الإسهام في تحقيق الأهداف الكلية (أهداف إستراتيجية) لهذه المؤسسة، إلا أن المدققين الداخليين يسعون بصفة أساسية إلى تحقيق الأهداف التالية:

- مراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- قياس درجة الكفاءة التي تتم بها الوظائف؛
- تحديد مدى التزام العاملين بسياسات المؤسسة وإجراءاتها؛
- حماية أصول المؤسسة من السرقة والإهمال؛

<sup>1</sup> صالح ميلود خلاط، وآخرون، بحوث مؤتمر الرقابة الداخلية- الواقع والآفاق، منشورات الدار الأكاديمية للطباعة والتأليف و الترجمة و النشر، طرابلس، 2007، ص 532.

- منع الغش و الأخطاء واكتشافها إذا ما وقعت؛
- تحديد مدى الاعتماد على نظام المحاسبة و التقارير المالية، والتأكد من أن المعلومات الواردة فيها تعبر عن الواقع؛
- القيام بمراجعات دورية منتظمة للأنشطة المختلفة و رفع التقارير، الاقتراحات، النتائج والتوصيات للإدارة العليا وكذلك تقييم أداء الأفراد بشكل عام؛
- تحديد مدى التزام المؤسسة بالمتطلبات الحكومية و الاجتماعية؛
- المشاركة في تخفيض التكاليف ومنع الإسراف والتبذير، ووضع الإجراءات اللازمة لها، وهذا من أجل تحسين القدرة التنافسية للمؤسسة.<sup>1</sup>

إضافة إلى ذلك فإن التدقيق الداخلي يهدف إلى تحقيق الإشراف والرقابة الإدارية في المؤسسة، وذلك بتقييم كفاءة أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية ( إدارات - أقسام - فروع) حتى تساعد جميع أعضاء الإدارة على تأدية مسؤولياتهم بطريقة فعالة. و عليه فإنه في سبيل تحقيقه لأهدافه يسعى التدقيق الداخلي لتقديم خدمات تتميز بطابع الحماية، و خدمات لها خصائص البناء و الإصلاح.<sup>2</sup>

### \* مخاطر عدم تحقيق الأهداف

- إن عدم قدرة التدقيق الداخلي في تحقيق واحدة أو أكثر من أهدافه في المؤسسة قد يؤدي ذلك إلى مخاطر، منها :
- عدم دقة المعلومات التشغيلية و التنفيذية؛
  - عدم التقيد في إتباع السياسات و الخطط و الإجراءات الموضوعية والقوانين و التظلمات المعمول بها؛
  - ضياع أو فقدان الأصول، و الاستخدام غير الاقتصادي للموارد؛
  - عدم تحقيق الأهداف الموضوعية و المخططة؛
  - إمكانية زيادة نسبة الخطأ و الغش.<sup>3</sup>

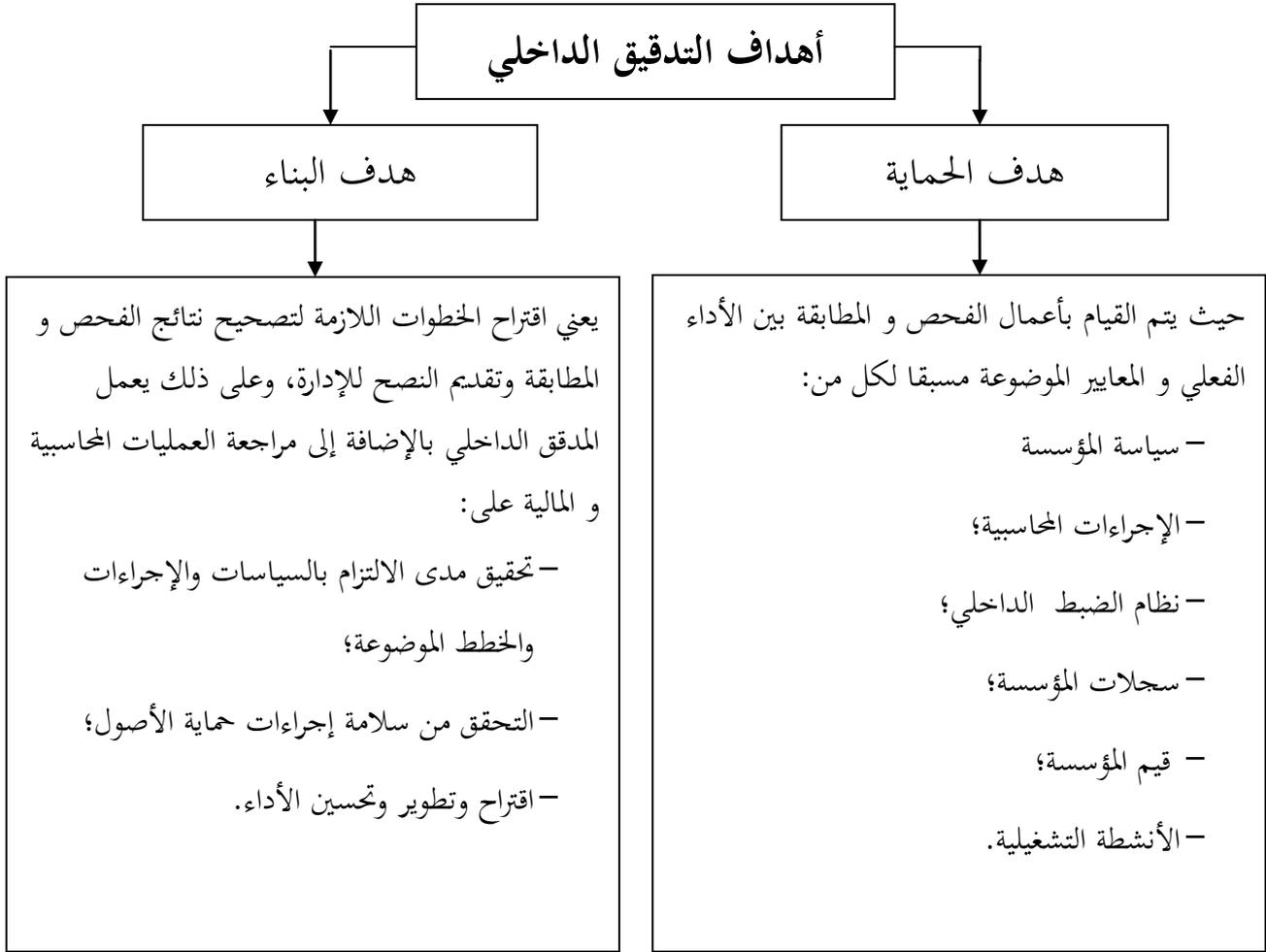
و بصفة عامة يمكن تركيز أهداف التدقيق الداخلي في الشكل التالي:

<sup>1</sup> كروس محمد، تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة - دراسة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ENAMC، مذكرة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011، ص50.

<sup>2</sup> Allel Hamini, L'Audit Comptable et Financier, Eds BERTI, 1 ère édition, Alger, 2001, p07.

<sup>3</sup> داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، ط2، الإتحاد الدولي للمصرفيين العرب، لبنان، 2010، ص50.

الشكل رقم (1-01): أهداف التدقيق الداخلي



المصدر: أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث تدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص27.

## المبحث الثالث: أساسيات التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي إحدى الوظائف الإدارية الداخلية للمؤسسة، والذي يقدم خدمات للإدارة العليا لمساعدتها في التوصل إلى الكفاية الإنتاجية القصوى، والعمل على قياس مدى صلاحية النظام المحاسبي. في هذا المبحث سوف نقوم بتناول أنواع التدقيق الداخلي وكذا وظائفه بالإضافة إلى المعايير المهنية التي تحكمه.

### المطلب الأول: أنواع و وظائف التدقيق الداخلي

#### أولاً. أنواع التدقيق الداخلي

يقسم التدقيق الداخلي إلى عدة أنواع حسب معايير مختلفة منها:

#### 1. حسب الجهة التي تقوم بالتدقيق:<sup>1</sup>

يقوم بالتدقيق الداخلي إما جهة من داخل المؤسسة أو من خلال مصدر خارجي .

- التدقيق الداخلي من خلال وحدة من داخل المؤسسة : يقوم بالتدقيق وحدة من داخل المؤسسة وهي تنشأ خصيصاً للقيام بالتدقيق الداخلي تسمى إدارة أو قسم أو وحدة التدقيق الداخلي، وتكون مستقلة تماماً عن الإدارة المسؤولة عن العمليات بمختلف أنواعها المالية منها والتشغيلية أو الإدارية... الخ. ليس لهذه الوحدة مسؤوليات تنفيذية، ويعين لها رئيس تحدد أتعابه وتعويضاته من طرف مجلس الإدارة ويكون تابع مباشرة له، وله صلاحية الاتصال والتواصل والتقرير والإبلاغ إلى مجلس الإدارة مباشرة تطبيقاً لمبدأ الاستقلالية.
- التدقيق الداخلي من خلال وحدة من خارج المؤسسة : يمكن أن تكلف المؤسسة جهة خارجية متخصصة للقيام بمهام التدقيق الداخلي (ينطبق عليها ما ينطبق على وحدة التدقيق من داخل المؤسسة)، ولكن يجب أن تتوفر مجموعة من الشروط وهي كالتالي:

– أن يكون المصدر الخارجي للتدقيق أو المؤسسة المتخصصة مستقلاً تماماً عن مفوض المراقبة.

– أن يكون مستقلاً تماماً عن الإدارة المقررة في المؤسسة بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

– أن يكون تعيين المصدر الخارجي للقيام بالتدقيق الداخلي محصوراً بمجلس الإدارة فقط.

#### 2. حسب موضوع أو أوجه التدقيق:

يقسم التدقيق الداخلي حسب موضوع التدقيق إلى:

<sup>1</sup> داوود يوسف صبح، مرجع سابق، ص ص 63-64.

- التدقيق الداخلي المالي: يعرف بأنه "الفحص المنتظم للقوائم المالية والسجلات المحاسبية والعمليات المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى".  
و يعتبر التدقيق الداخلي المالي المجال التقليدي ل لتدقيق الداخلي و الذي يتضمن تتبع القيود المحاسبية للأحداث الاقتصادية التي تحصل داخل المؤسسة؛ وتدقيقها حسابيا ومستنديا ثم التحقق من سلامتها و موافقتها للأنظمة والتعليمات المتبعة و القوانين والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وذلك لإظهار البيانات المالية بصورة واقعية. ويتناول التدقيق الداخلي المالي أيضا التحقق من وجود الأصول وتوافر الحماية المناسبة لها من الضياع أو سوء الاستعمال أو الاختلاس، وكذلك فحص درجة متانة الرقابة المحاسبية الداخلية وكفائتها ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية المولدة داخل المؤسسة و التي تعتمد عليها في اتخاذ القرارات.<sup>1</sup>

- التدقيق الداخلي الإداري : ويسمى أيضا تدقيق الأداء أو التنفيذ، ويهدف إلى تدقيق ومراجعة مدى تقييد والتزام الأقسام أو الوحدات بالمعايير المقررة وبأداء السياسات والإجراءات الإدارية الرسمية المكتوبة لمؤسسة.<sup>2</sup>  
حيث يقوم المدقق في هذه الحالة بكتابة تقرير عما إذا كان قد تم إتباع تلك السياسات والإجراءات أم لا .  
وفيما يلي بعض مهام التوجه الإداري للتدقيق الداخلي:<sup>3</sup>

- البحث عن طرق إضافية لتحقيق الغاية والأهداف القصوى للمؤسسة؛

- يطبق المدققون مبادئ الإدارة العلمية والحوكمة والاستفادة من الخبرات العلمية؛

- تحديد التجاوزات التي حصلت على المبادئ الإدارية وعلى القوانين والتنظيمات والتعليمات؛

- يساعد في رفع أداء الإدارة فهو يمثل محركا أساسيا للتغيير والتطوير وتحسين الأداء.

- التدقيق الداخلي التشغيلي : ويعرف هذا النوع من التدقيق الداخلي على أنه: "الفحص الشامل للوحدة التشغيلية أو المؤسسة ككل لتقييم أنظمتها المختلفة بما في ذلك نظم وضوابط الرقابة الداخلية وأدائها التشغيلي، وفقا لطريقة قياس محددة ضمن الأهداف الإدارية وذلك للتحقق من كفاءة و اقتصادية العمليات التشغيلية".<sup>4</sup>

<sup>1</sup> أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية، مذكرة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص: مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007، ص 78.

<sup>2</sup> محمد عبد الله حامد العبدلي، أثر تطبيق حاكمية المؤسسة على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية، مذكرة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، تخصص: محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012، ص 36.

<sup>3</sup> داوود يوسف صبح، مرجع سابق، ص 53.

<sup>4</sup> إبراهيم علي، التأصيل المهني للمراجعة الداخلية-دراسة تطبيقية، مجلة البحوث و الدراسات التجارية، العدد01، جامعة بنها، مصر، 1998، ص 104.

يعد التدقيق التشغيلي المجال غير التقليدي للتدقيق الداخلي، نشأ هذا النوع نتيجة للتطورات التي حدثت في مجال التدقيق الداخلي، يسعى التدقيق التشغيلي إلى فحص وتقييم أعمال المؤسسة ككل لتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة وذلك وفق خطة معدة مقدما ومتفق عليها مع الجهات العليا في المؤسسة.<sup>1</sup>

- التدقيق الداخلي لأغراض خاصة : هذا النوع من التدقيق الداخلي يتعلق بالتدقيق الذي يقوم به المدقق الداخلي حسب ما يستجد من موضوعات تكلفه الإدارة العليا بالقيام بها، وغالبا ما يكون فجائيا وغير مدرج ضمن خطة التدقيق الداخلي، ويشتمل هذا النوع من التدقيق الداخلي عمليات التفتيش الفجائية بهدف اكتشاف الغش والفساد.<sup>2</sup>

### ثانيا. وظائف التدقيق الداخلي

يمكن تقسيم وظائف التدقيق إلى:<sup>3</sup>

#### 1. وظيفة الفحص: يعني الفحص تدقيق الأحداث والوقائع الماضية للتحقق من الآتي:

- دقة تطبيق الرقابة المحاسبية، ومدى إمكانية الاعتماد على البيانات المالية؛
- أن أصول المؤسسة قد تم المحاسبة عنها، و أنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والإهمال؛
- اختبار نظام الرقابة الداخلية، خاصة بما يتعلق بالفصل بين وظيفة الاحتفاظ، ووظيفة التنفيذ و وظيفة التسجيل في الدفاتر؛
- تقييم الضبط الداخلي، من حيث تقسيم الأعمال بما يحقق تسلسل تنفيذ العمليات، بحيث يدقق كل موظف عمليات الموظف الذي قبله، مما يؤدي إلى عدم تكرار الأعمال؛

#### 2. وظيفة التقييم: تعد وظيفة التقييم امتدادا لتدقيق الأحداث المالية، لذا فإن مفهوم التقييم يتضمن التأكد من أن

كل جزء من نشاط المؤسسة موضع مراقبة.

لذلك فإن تحقيق هذه الوظيفة يكون من خلال تأسيس برنامج للتدقيق الداخلي من خلال الخريطة التنظيمية

وليس من خلال التقارير المالية، وبناء على ذلك فإن المدقق الداخلي يعد في هذه الحالة ممثلا عن الإدارة

<sup>1</sup> سينا أحمد عبد الغفور الراوي، استخدام منهج سيجماسة six sigma في ضبط جودة التدقيق الداخلي، مذكرة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، تخصص: محاسبة وتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011، ص 42.

<sup>2</sup> كمال محمد النونو، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة، مذكرة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، تخصص: محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص 24.

<sup>3</sup> أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد، مرجع سابق، ص 31-32.

العامّة وليس ممثلاً للإدارة المالية؛ وذلك لأنّه يقيم مدى تقارب أهداف الأنظمة الفرعية مع الأهداف التي وضعتها الإدارة العليا لها، ومدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة.

### المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي

تعتبر معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA) الأكثر شيوعاً وتطبيقاً في العالم، حيث تشكل أدلة إرشادية متكاملة تساعد في ضمان تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي بشكل فعال.

### أولاً. معايير الصفات

وهي عبارة عن مجموعة معايير تتناول صفات وخصائص المؤسسات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي وهي كما يلي:<sup>1</sup>

**1000- الغرض والسلطة والمسؤولية:** ينبغي تحديد الغرض والسلطة والمسؤولية فيما يتصل بأنشطة التدقيق الداخلي بشكل رسمي في قانون يتسق مع المعايير و يوافق عليه مجلس الإدارة.

**1100- الاستقلالية و الموضوعية:** ينبغي أن يكون التدقيق الداخلي نشاطاً مستقلاً عن باقي الأنشطة الأخرى في المؤسسة (عدم حدوث أي تدخل من جانب أي جهة لتحديد نطاق أداء عمل المدقق الداخلي)، كما ينبغي أن يتسم المدقق الداخلي بالموضوعية (النزاهة) في أداء عمله.

**1200- الكفاءة و العناية المهنية اللازمة:**

ينبغي أن تؤدي المهام بكفاءة ومهارة من خلال:

- توافر لدى المدققين الداخليين المعرفة والمهارة وغير ذلك لأداء المسؤولية الفردية لتحديد المؤشرات التي تدل على الغش و التدليس؛

- أن تتوفر لدى المدققين الداخليين المعرفة بالمعلومات الرئيسية حول مخاطر تكنولوجيا المعلومات وضوابطها وما يتوفر من تقنيات التدقيق تقوم على تكنولوجيا من أجل القيام بأعمالهم الموكلة إليهم. على المدقق الداخلي الالتزام ببذل العناية المهنية اللازمة وذلك بأن يأخذ بعين الاعتبار:

✓ نطاق العمل المطلوب لأداء أهداف المهمة؛

✓ نطاق كفاية و فعالية إدارة المخاطر و عمليات التحكم و الرقابة؛

✓ احتمال حدوث أخطاء جوهرية، مخالفات أو حالات عدم التزام؛

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة للتدقيق والتأكد، مرجع سابق، ص 35.

✓ تكلفة التأكد المرتبطة بالمنافع المحتملة.

**1300- الرقابة النوعية وبرامج التطوير:** على مدير التدقيق الداخلي أن يحدد ما يجب القيام به لضمان الرقابة النوعية و المحافظة على تأكيد الجودة و برامج التطوير بما يغطي كافة أنشطة التدقيق الداخلي وعليه كذلك مراقبة استمرارها وفعاليتها.<sup>1</sup>

### ثانيا. معايير الأداء

بصفة عامة تشير معايير الأداء التي أصدرها معهد المدققين الداخليين الأمريكي إلى حتمية قيام نشاط التدقيق الداخلي بتقييم مدى التعرض للمخاطر المرتبطة بالمؤسسات، و العمليات ونظم المعلومات المتعلقة بكل من إمكانية الاعتماد على سلامة المعلومات المالية و التشغيلية، فعالية و كفاءة العمليات، حماية الأصول، و الالتزام بالقوانين و اللوائح و العقود. ومعايير الأداء تتمثل فيما يلي:<sup>2</sup>

**2000- إدارة نشاط التدقيق الداخلي:** يجب على مدير التدقيق الداخلي إدارة نشاط التدقيق الداخلي بفعالية و بشكل يضيف قيمة عالية لأعمال المؤسسة وذلك من خلال توافق نشاط التدقيق الداخلي مع متطلبات تعريف التدقيق الداخلي، بالإضافة إلى الالتزام بالمعايير المهنية والمبادئ و الأخلاق و قواعد السلوك.

**2100- طبيعة العمل:** يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم إدارة المخاطر ونظم الرقابة والحوكمة، والمساهمة في تحسينها.

**2200- التخطيط للمهام :** يجب على المدقق الداخلي تطوير وتوثيق خطة لكل مهمة سيقوم بها تتضمن أهداف ونطاق ومدة تنفيذ المهمة والموارد المخصصة لها.

**2300- انجاز المهمة:** يجب على المدقق الداخلي أن يقوم بتحديد و تحليل و تقييم و توثيق المعلومات الكافية واللازمة لانجاز المهمة.

**2400- توصيل النتائج:** يجب على المدقق الداخلي توصيل النتائج للجهات المعنية ( الإدارة العليا).

**2500- مراقبة مراحل الانجاز(متابعة التقدم):** يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يضع ويحتفظ بنظام لمتابعة التصرف في النتائج المتوصل إليها.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 36.

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفى، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 510-511.

<sup>3</sup> أمين السيد أحمد لطفى، المراجعة الإدارية و تقييم الأداء، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011، ص 102.

2600- قبول الإدارة العليا للمخاطر: عندما يعتقد مدير التدقيق الداخلي بأن الإدارة العليا قد قبلت مستوى من المخاطر غير مقبول بالنسبة للمنشأة، يجب عليه مناقشة ذلك مع الإدارة العليا و إذا لم يتم التوصل لحل لهذه المسألة معها عليه تقديم تقرير حول ذلك إلى مجلس الإدارة و لجنة التدقيق.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: خطوات تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي

نظرا لأهمية وظيفة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة يجب على المدقق الداخلي اعتماد منهجية سليمة لأدائها وذلك حرصا على دقة النتائج المتوصل إليها وكذلك أثر العملية على نشاط المؤسسة، وعليه فإن للتدقيق الداخلي خطوات عمل لا بد على المدقق الداخلي التقيد بها في إطار تنفيذ المهمة، وهذه الخطوات هي:

#### أولا. التخطيط الأولي لعملية التدقيق الداخلي:

يجب على المدقق الداخلي وقبل البدء في أعمال التدقيق القيام بالتحضير للمهمة، وتمثل عملية التحضير للمهمة في:

1. الدراسة الأولية للمؤسسة: و هي تقتضي أن يقوم المدقق الداخلي بدراسة أولية لنشاط المؤسسة حيث يتحصل على مختلف البيانات و المعلومات عنها مثل اسم وعنوان وتاريخ إنشاء المؤسسة، شكلها القانوني، تنظيمها الإداري، نظام الرقابة الداخلية المطبق بها، طرق الإنتاج وقنوات التوزيع، وكذلك الإجراءات والسياسات المحاسبية المتبعة... الخ، وغيرها من المعلومات التي يرى المدقق ضرورة الحصول عليها كما يقوم بتحديد نقاط القوة و الضعف في نظام المؤسسة لكي يحدد الإجراءات التفصيلية التي تدرج في برنامج التدقيق.<sup>2</sup>

2. إعداد برنامج التدقيق: يمثل برنامج التدقيق أهم مرحلة من مراحل التخطيط للتدقيق حيث يعتبر هذا البرنامج أفضل وسيلة للتخطيط، و يساعد على تحديد الإجراءات التفصيلية و التعليمات المكتوبة اللازمة لتنفيذ هذه الإجراءات وتحديد أوقاتها بطريقة منظمة ومعقولة.<sup>3</sup>

#### ثانيا. تنفيذ عملية التدقيق:

<sup>1</sup> إيهاب ديب مصطفى رضوان، أثر التدقيق الداخلي على ادارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية- دراسة حالة البنوك الفلسطينية بغزة، مذكرة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، تخصص: محاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012، ص 18.

<sup>2</sup> إدريس عبد السلام اشتوي، المراجعة - معايير وإجراءات، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1996، ص 11.

<sup>3</sup> محمد السيد سرايا، أصول المراجعة- الإطار النظري- المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 241.

في هذه الخطوة يقوم المدقق بعمله بصفة فعلية وتطبيق الإجراءات المتعلقة بها و كما تم تحديدها في البرنامج، وقد تختلف هذه الإجراءات تبعاً لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة و نوعية و الصعوبات التي يمكن أن تصادفها. إلا أن هناك عناصر مرتبطة بأداء وظيفة التدقيق الداخلي و هي:

### 1. الفحص و التدقيق: يعتبر الفحص عنصر أساسيا من عناصر التدقيق الداخلي والذي يدور حول التأكد من

مدى صحة العمليات المالية والمحاسبية من حيث:

● الدقة تسجيل هذه العمليات دفترياً؛

● التوجيه المحاسبي للعمليات المالية والتحديد السليم لطرفي العملية (المدين والدائن)؛

● مدى صحة وقانونية المستندات الدالة على حدوث البيانات المالية باعتبارها من القرائن الرئيسية في التدقيق.

### 2. التحليل: يتمثل هذا العنصر في عملية الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية و

السجلات و التقارير لتحديد نقاط الضعف فيها ويستخدم المدقق الداخلي العديد من الأساليب لتنفيذ عملية

التحليل منها أدوات التحليل المالي و المقارنات و إيجاد العلاقات المختلفة بين العناصر و القوائم المالية في

المؤسسة، و تحليل النتائج على مستوى الأقسام و على مستوى المؤسسة لعدد من السنوات إلى غير ذلك من

الأساليب.<sup>1</sup>

### 3. الالتزام: يتمثل الالتزام في الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في سبيل التأكد من مدى التزام العاملين في

المؤسسة بالسياسات الإدارية المرسومة، وأداء وتنفيذ العمليات وفقاً للنظم الموضوعة والقرارات المتخذة في هذا

المجال وفي سبيل تنفيذ هذا العنصر من عناصر التدقيق الداخلي من حق المدقق أن يستعين عند الحاجة ببعض

العاملين في المؤسسة لدرابتهم الكاملة بالجوانب القانونية والحكم على مدى الالتزام بالقوانين.

### 4. التقييم: يتمثل هذا العنصر في تحديد نتيجة العناصر السابقة، على أساس أن دور المدقق الداخلي يركز في

هذا العنصر حول تقييم ما يلي:

● مدى كفاءة السياسات والإجراءات في تحقيق الأهداف؛

● مدى فاعلية هذه السياسات والإجراءات في تحقيق الأهداف؛

● يكون التقييم بهدف ترشيد الموارد مستقبلاً و تطوير وتحسين مستوى الأداء في المؤسسة.<sup>2</sup>

### ثالثاً. تقرير التدقيق الداخلي:

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 144.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 146.

يعتبر إعداد التقرير الخطوة الأخيرة من خطوات عملية التدقيق الداخلي باعتباره الأداة الرئيسية التي يعبر فيها المدقق

الداخلي عن ما يلي:

- المشاكل التي واجهها وأسبابها؛
- نقاط الضعف في السياسات و الإجراءات (نظام الرقابة الداخلية)؛
- التوصيات المناسبة لعلاج نقاط الضعف هذه و حل أي مشاكل؛
- النتائج النهائية التي توصل إليها نتيجة قيامه بعملية التدقيق الداخلي.<sup>1</sup>

ويرفع هذا التقرير إلى الإدارة العليا التي يتبعها التدقيق الداخلي لتنفيذ ما جاء بالتقرير من توصيات و آراء و ملاحظات.

### المطلب الرابع: أدوات التدقيق الداخلي وتقنياته

يستخدم المدقق الداخلي في مهمته عدة أدوات وتقنيات لتحقيق الأهداف التي تم التوصل إليها.

#### أولاً. أدوات التدقيق الداخلي:

وتوجد أدوات أساسية للقيام بعملية التدقيق الداخلي وهي كالتالي:<sup>2</sup>

#### 1. قوائم الاستقصاء: وهي قائمة نموذجية تشتمل مجموعة من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط

داخل المؤسسة، وخاصة العمليات المعتادة مثل: عمليات النقدية، عمليات الشراء والبيع.

ويقوم المدقق بتوزيع هذه القائمة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف على

مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطلق بالمؤسسة ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة

أجزاء، و إلى مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه

للحصول على إجابات "بنعم" أو "لا"، حيث أن الإجابة بـ "لا" تعني احتمال وجود نقص في الرقابة

الداخلية.

#### 2. أدوات الوصف: و تتكون من:

<sup>1</sup> مرزاق أمال، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية- دراسة حالة مؤسسة سونلغاز، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص 30.

<sup>2</sup> زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، بدون دار نشر، الوادي، الجزائر، 2010-2011، ص 83-84.

- أ. الدراسة الوصفية: وتتمثل في تقديم تعاليق من طرف الجهة التي تكون محل التدقيق، ويعاب على هذه الطريقة بأنها تضيع الكثير من الوقت، بحيث يمكن أن تكون الجهة التي هي محل التدقيق أن تتكلم عن بعض المعلومات إما بالتوسع أو باختصار.
- ب. الهيكل التنظيمي: يقوم المدقق الداخلي بإعداد المخطط الوظيفي انطلاقاً من المعلومات التي يحصل عليها من عمليات الاستجواب والملاحظة والسرد التي قام بها في بداية المهمة، حيث يستعمل المدقق هذه الأدلة من أجل معرفة ما إذا كان هناك شخص واحد يقوم بعدة وظائف وأن يكون شخص بدون وظيفة.
- ج. شبكة تحليل الوظائف: تستخدم هذه الشبكة لتحليل الوظائف أو الإجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة ومعالجتها.
- د. مسار المراجعة: وهي طريقة تحليل يقوم من خلالها المدقق الداخلي بعمله، حيث يبدأ من النتيجة المتوصل إليها إلى غاية المصدر وذلك عن طريق تدقيق كل الخطوات التي تتوسط بين النتيجة والمصدر وفي هذه الطريقة يجب على المدقق أن يقوم بعمله جيداً للبحث.
- هـ. خرائط التدفق: عرفها الخبراء المتخصصين في التدقيق والمحاسبة على أن خريطة التدقيق هي تعبير شكلي لمجموعة من العمليات المتتالية، حيث يتم وصف كل الوثائق المختلفة، مناصب العمل، القرارات والمسؤوليات والعمليات التي تعرض برموز وأشكال مرتبطة فيما بينها حسب التنظيم الإداري للمؤسسة.
- و. ورقة الكشف وتحليل المشاكل: وهي وسيلة تحليل بسيطة وفعالة يقوم المدقق الداخلي بملئها كلما واجهته مشكلة ما أو خطأ أو ملاحظة نقائص، وتسمح بتوجيه استنتاجات المدقق بهدف التوصل إلى توصيات وتتكون كل ورقة من العناصر التالية: المعاينة، الأسباب، النتائج، التوصيات.
- ز. المعاينة الإحصائية: تعرف على أنها: "خطة تطبق بطريقة تسمح باستخدام قوانين الاحتمالات للوصول إلى آراء حول المجتمع المراد دراسته، والمعاينة تعتبر العملية الشاملة التي تضمن تحديد العينة واختبارها وتقييم النتائج. ويتبع المدقق الداخلي عند استخدام هذه الطريقة ثلاث خطوات أساسية وهي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 84.

- تصور التسيير : يقوم المدقق بتحقيق الأهداف المراد تحقيقها وهو يسمح بتحديد الرقابة التي يجب

القيام بها بهدف تحديد نوع الأخطاء التي يريد المدقق أن يتحقق منها، ويقوم بـ:

- تحديد درجة الثقة المرغوب فيها والتي تتماشى مع الموضوع المراد دراسته؛
- تحديد معدل الخطأ المقبول أي الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول مجتمع ما ومعدل الخطأ المنتظر الوقوف عليه والذي ينبغي أن يكون أصغر من معدل الخطأ المقبول؛

- العينة: يقضي المدقق الداخلي معظم وقته عند قيامه بعملية التدقيق في تجميع الأدلة خلال فحصه

لمختلف العمليات والوثائق حتى يكون أساسا لإبداء الرأي في تقريره النهائي، ففي السابق كان المدقق الداخلي يقوم بتدقيق جميع العمليات مراجعة تفصيلية، غير أن حجم المؤسسات ومن ثم كبر حجم وتعقيد العمليات التي تقوم بها، جعل من الصعب أو المستحيل تدقيق جميع العمليات، ولهذا وجب عليه القيام بالتدقيق الاختياري والذي يعتمد أساسا على استعمال العينات الإحصائية وإخضاعها للفحص والاختبار.

- استغلال نتائج التدقيق: يتم استغلال نتائج التدقيق بالقيام بنوعين من التحليل:

- تحليل كمي للنتائج بحيث يتأكد من أن الأخطاء التي تم الوقوف عليها لا تتعارض مع الأهداف المسطرة؛
- تحليل نوعي للأخطاء والانحرافات والتأكد فيما إذا كانت تكرارية أم لا أو متعددة أم لا.

ثانيا. تقنيات التدقيق الداخلي:

وتهدف هذه التقنيات لجمع أدلة كافية وصحيحة من أجل تدعيم عمل المدقق الداخلي من حيث إبداء رأيه وتقديم توصيته إلى الإدارة العليا للمؤسسة وتحدد هذه التقنيات حسب الأوضاع والميادين محل التدقيق، وللتذكير فإن هذه التقنيات لا تكفي وحدها بل لابد من تنسيق جميع التقنيات هي كالتالي:<sup>1</sup>

1. المقابلة: بهدف المدقق الداخلي من خلالها الحصول على مجموعة من المعلومات ويخضع الاستجواب إلى

مجموعة من الشروط:

- يجب احترام هرم السلطة وعدم القيام بأي استجواب دون علم المسؤول الأول عن القسم؛

<sup>1</sup> عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: مالية ومحاسبة، جامعة المدية، الجزائر، 2008-2009، ص 71.

- التذكير بمهمة التدقيق وأهدافها وإعلام الطرف المستجوب لسبب وكيفية الاستجواب؛

- يقوم المدقق الداخلي بعرض الصعوبات، المشاكل، ونقاط الضعف التي اكتشفها قبل بداية

الاستجواب؛

- يجب أن يصادق الطرف المستجوب عن نتائج الاستجواب الملخصة قبل تقديمها إلى المسؤولين.

وعلى المدقق الداخلي أن يستمع أكثر مما يتكلم ويقوم بتوجيه الاستجواب في إطار موضوع المهمة لتحقيق

الهدف المسطر ويجب اعتبار الطرف الآخر في مرتبة مساوية من حيث إدارة الاستجواب.

2. **الفحص التحليلي:** ونقصد به مجموعة من الفحوصات التي تتضمن تحقيقات، تحريات، ومقارنات لجميع

المعلومات والتدفقات المرتبطة بالجهة محل التدقيق، وترتبط هذه التقنية على التقنية السابقة (المقابلة) إضافة إلى

خرائط التدفق للوثائق والمعلومات، وهذه التقنية تتيح للمدقق الداخلي اكتشاف الانحرافات والفروقات الموجودة

بينما هو مسطر ومقدر وما هو متحصل عليه كنتائج من هذه الجهة، ومن جهة أخرى فإن هذه التقنية تساعد

المدقق الداخلي على تسليط الضوء على الأمور غير العادية وذلك بمقارنتها مع البيانات المسجلة، ويمكن أن

تستخدم هذه التقنية كاختيار أساسي أثناء الفحص.

3. **الملاحظة:** من الممكن أن يعتمد المدقق الداخلي في عملية التدقيق على الملاحظة المادية المباشرة للتحقق من

تطابق ما هو مدون على الوثائق مع ما هو موجود فعلا في الواقع، ويتعلق الأمر ب:

- **الملاحظة المادية للإجراءات:** تهدف ملاحظة الإجراءات إلى تحديد المراحل التي تمر بها عملية أو

نشاط ما للتحقق من تطابقها مع ما هو مدون في دليل الإجراءات واحترام الأفراد لها؛

- **الملاحظة المادية للأصول:** تهدف إلى التحقق من وجود الأصول وتطبيق أساسا على المخزون؛

- **الملاحظة المادية للوثائق:** تهدف إلى التحقق من الوثائق المحاسبية والمستندات المختلفة التي

تستخدمها المؤسسة من حيث تصميمها، كيفية استخدامها وانتقالها؛

- **ملاحظة التصرفات:** ويتعلق الأمر منا بالتدقيق الاجتماعي أي ملاحظة مدى احترام الأفراد

للتعليمات وتصرفاتهم داخل أماكن العمل، ويمكن الإشارة أيضا أن هذه الملاحظة المادية يمكن أن

تأخذ شكل مباشر وتكون مباشرة ومن طرف المدقق، وشكل غير مباشر حيث تلجأ فيه المدقق إلى

طرف آخر الذي يوفر له الملاحظة مثل ما هو متعلق بالإجراءات القضائية للمؤسسة.



### خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق عرضه في هذا الفصل يمكن القول أن التدقيق الداخلي هو وظيفة شاملة دورية مستقلة داخل المؤسسة، يحظى بمكانة هامة وبارزة في تنظيم المؤسسة فنظرا لأهميته البالغة جعل تابعا للإدارة العليا وذلك بهدف إعطاءه مزيدا من الاستقلالية عن بقية الوظائف الأخرى.

يمكن أن يكون التدقيق الداخلي في صورة تدقيق محاسبي مالي و تدقيق إداري تشغيلي، يهدف إلى اكتشاف الأخطاء و التلاعبات وتصحيحها في الوقت المناسب، وذلك في إطار جملة من المعايير والمبادئ التي ألزم المدقق الداخلي بتطبيقها مراعيًا في ذلك قواعد السلوك المهني الأخلاقي التي يجب أن يتحلى بها أثناء قيامه بعملية التدقيق.

# الفصل الثاني

## مساهمة التدقيق الداخلي في

## الحد من ممارسات إدارة الأرباح

### تمهيد

تعتبر إدارة الأرباح من الاستراتيجيات المحاسبية التي يتسم بها السلوك الإداري عند التقرير عن نتائج أعمال المؤسسات والتي عن طريقها تتمكن الإدارة من إظهار أرقام محاسبية مستهدفة مقدما ضمن المعلومات الم نشورة عن أداء تلك المؤسسات لغرض تحقيق أهداف محددة، وتعتقد الإدارة عند استخدامها لإستراتيجية إدارة الأرباح (لغرض تحقيق أهدافها المعلنة وغير المعلنة) بعدم قدرة القارئ للقوائم المالية المعبرة عن أداء تلك المؤسسات على كشف مدلول تلك الأرقام المتضمنة في تلك القوائم.

سنحاول في هذا الفصل تسليط الضوء على سلوك إدارة الأرباح من خلال التطرق إلى الجوانب التالية:

- المبحث الأول: ماهية إدارة الأرباح.
- المبحث الثاني: أساليب و أنواع إدارة الأرباح و مؤشراتهما.
- المبحث الثالث: قدرة التدقيق الداخلي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

## المبحث الأول: ماهية إدارة الأرباح

تلجأ الإدارة التنفيذية في المؤسسة إلى استخدام الممارسات المحاسبية الخاطئة للتأثير على النتائج المالية للمؤسسة، إما لإرضاء المساهمين أو للحد من هبوط أسعار الأسهم أو لتلافي عملية التصفية الإجبارية التي تهددها بسبب التدني الكبير و المستمر في أرباحه أو لتحقيق أغراض خاصة بها، ومن بين هذه الممارسات إدارة الأرباح.

### المطلب الأول: مفهوم إدارة الأرباح

#### أولاً. تعريف إدارة الأرباح

ظهرت تعريفات عديدة و مختلفة لإدارة الأرباح، ويعود ذلك للفكر المحاسبي الذي ينتمي إليه هؤلاء المحاسبين. وفيما استعراض لعدد من هذه التعريفات:

– عرف (Healy and Wahlen-1999) إدارة الأرباح بأنها: " تحدث عندما يستخدم المدراء الحكم الشخصي

في إعداد التقارير المالية و إعادة هيكلة العمليات، إما لتضليل المساهمين حول الأداء الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية التي ذكرت في التقارير المالية." <sup>1</sup>

– أما (Merchant and Rakness-2002) فيعرف إدارة الأرباح على أنها: " أي سلوك تقوم به الإدارة و يؤثر في الدخل الذي يظهر في القوائم المالية ولا يحقق مزايا اقتصادية حقيقية، و قد يؤدي في الواقع إلى الإضرار بالمؤسسة على المدى الطويل." <sup>2</sup>

– بينما يعرفها (Mulford and Comiskey- 2002) بأنها: "التلاعب في الأرباح لتحقيق الربح المستهدف و المحدد مسبقاً بواسطة الإدارة، أو تنبؤات المحللين الماليين للعمل على تحقيق استقرار مستوى الأرباح." <sup>3</sup>

– أما (Parthe -2003) فيعرفها على أنها: "التحريف المتعمد للأرباح، الأمر الذي يفرض بدوره إلى أرقام محاسبية تختلف بشكل أساسي عما يمكن أن تكون عليه في غياب التلاعب، وذلك عندما يتخذ المديرون قرارات لا تخضع لأسباب إستراتيجية بل لمجرد التعديل في الأرباح." <sup>4</sup>

<sup>1</sup> Healy and Wahlen, A review of the earnings management Literature and its Implications for Standard Selling, Accounting Horizons, accounting horizons, dec 1999, p 368.

<sup>2</sup> Merchant .K, Rockness .J, The ethics of managing earnings: An empirical investigation. Journal of Accounting and Public Policy. Vol. 13, No. 1, p 79.

<sup>3</sup> Mulford, C.W, E.E. Comiskey, The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practice, New York, John Wiley & Sons, Inc. 2002, p 66.

<sup>4</sup> Parthe. M. How to manage earnings management. Accounting world institute of chartered financial institute of India, working Paper, Columbia University, October 2003, p 13.

- كما عرف (Scholer -2005) إدارة الأرباح بأنها: " تمثل تدخل متعمد من قبل الإدارة في عملية إعداد التقارير المالية وذلك لتحقيق بعض المكاسب الذاتية".<sup>1</sup>

- أما (عبد العال حماد - 2005) فيعرف إدارة الأرباح على أنها: " قدرة الإدارة على زيادة أو تخفيض الدخل في التقارير المالية بطريقة متعمدة، وتحدث عندما يستخدم المديرون المرونة المتاحة لهم للاختيار بين الطرق و السياسات المحاسبية وكذلك حالات التقدير والحكم الشخصي ل بعض البنود الظاهرة في التقارير المالية سواء لتضليل أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة أو للتأثير على التعاقدات".<sup>2</sup>

- و عرفها أيضا (محمد عبد الفتاح - 2007) بأنها: "التدخل المتعمد في عملية التقرير الخارجي بهدف الحصول على منافع خاصة أو أنه في حالة توسيع ذلك سيتضمن إدارة الربحية الحقيقية والتي تمارس من خلال تغيير قرارات التمويل من أجل تعديل الأرباح المقرر عنها أو تعديل بعض عناصرها".<sup>3</sup>

تبعاً لما ورد في التعريفات السابقة يمكننا القول أن إدارة الأرباح هي عبارة على مجموعة من الممارسات المحاسبية الخاطئة المدروسة والتي يقوم بها الإدارة بهدف إخفاء الأداء المالي الحقيقي للمؤسسة من خلال التأثير على الأرباح المفصح عنها مستغلة مرونة المبادئ المحاسبية المتعارف عنها.

### ثانياً. إدارة الأرباح و إجراءات التلاعب المشابهة

بما أن إدارة الأرباح شكل من أشكال التلاعب بالبيانات المالية، فإننا نميز بينها وبين الممارسات التالية:

- **تمهيد الدخل:** " هو إدارة الأرباح المرغوبة لإزالة التذبذب في مسار الدخل الطبيعي، وعادة ما تتضمن خطوات لتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل المرتفع من أجل نقلها إلى السنوات ذات الدخل المنخفض".<sup>4</sup>
- **المحاسبة الإبداعية:** " هي عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام

<sup>1</sup> Scholer .F, **Earning management to avoid earnings decrease and losses**, working paper, 2005. Available at : [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com), p 03.

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات: المفاهيم، المبادئ، التجارب**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص55.

<sup>3</sup> محمد عبد الفتاح، **إطار مقترح لتحقيق موضوعية مراقب الحسابات في ضوء ممارسات إدارة الأرباح**، مجلة الفكر الإسلامي، العدد 2، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الإسكندرية، 2007، ص 200.

<sup>4</sup> أمينة فداوي فريد، **دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة عينة من شركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 250**، مجلة الجامعية، العدد 16، المجلد الأول، فبراير 2014، ص 252.

## الفصل الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معد هذه البيانات".<sup>1</sup>

- **المحاسبة النفعية:** "هي الاختيار المتعمد من بين التطبيقات المتعددة للمبادئ المحاسبية بقصد الوصول إلى نتائج محددة مسبقاً، و غالباً ما تكون في صورة أرباح رقمية مرتفعة سواء تم إتباع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاملاً أم لا".<sup>2</sup>
- **المحاسبة الخلاقة:** "إتباع بعض الحيل والأساليب المحاسبية لجعل شركة المساهمة تبدو بشكل و صورة أفضل من الواقع، سواء كان ذلك من حيث قوة مركزها المالي و/أو حجم أرباحها الصافي و/أو وضعها التنافسي والمالي والتشغيلي".<sup>3</sup>

### المطلب الثاني: أخلاقيات و دوافع إدارة الأرباح

#### أولاً. المنظور الأخلاقي في إدارة الأرباح

أن الوضع الأخلاقي لإدارة الأرباح هو موضوع خلاف كبير يعتمد على ما إذا كانت ممارستها مبررة أم لا؟، أي هل تقصد الإدارة من ذلك التحسين الجوهرى لبعض الجوانب المتعلقة بإستراتيجيتها المستقبلية، أو التضليل المتعمد للأطراف ذات العلاقة. و على كل الأحوال فإن الخداع ليس دائماً لا أخلاقياً لكنه بحاجة إلى تبرير، فعندما يتوقف ر بديل عن الخداع، لا يمكن أن نجد مبرراً لممارسة الخداع.<sup>4</sup>

وقد تناولت العديد من الدراسات ممارسات إدارة الأرباح من المنظور الأخلاق، ومن هذه الدراسات:

دراسة (Ross-1988) ودراسة (Merchant and Rockness-2002) حيث اعتمدت كلاهما على الاستبانة التي وجهت إلى جهات مختلفة مثل مديري المؤسسات الكبيرة وعمداء كليات إدارة الأعمال، حيث توافقت نتائج

<sup>1</sup> حسن فليح مفلح قطيش، فارس جميل حسن الصوفي، اساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 27، 2011، ص 262.

<sup>2</sup> ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجى في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في العلوم المحاسبية، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009، ص 8.

<sup>3</sup> بالراقى تيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سطييف، العدد 12، 2012، ص 33.

<sup>4</sup> خالد محمد اللوزي، أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم- دراسة اختيارية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال/ جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2013، ص 15.

البحثين في أن التلاعب في الأرباح عن طريق القرارات التشغيلية قد يكون مقبولاً أخلاقياً، أما التلاعب عن طريق السياسات المحاسبية فهو غير مقبول أخلاقياً، حيث أن هذه الممارسات قد تضلل مستخدمي المعلومات المحاسبية وقد يؤدي مع مرور الزمن إلى انخفاض الثقة في المعلومات المحاسبية وهذا ما ينعكس سلباً على مهنة المحاسبة.<sup>1</sup> وعليه فإن إدارة الأرباح ليست مبررة أخلاقياً وذلك بسبب أنها تتم عادة في السر ولا يفصح عنها بأي شكل من الأشكال، الأمر الذي يؤدي إلى التضليل والخدعة.

إلا أن هناك تناقض بين الجزم التام بعدم وجود مبررات أخلاقية لإدارة الأرباح وبين التسامح في إضفاء نوع من القانونية على بعض الممارسات التي قد يظن البعض بأنها ما هي إلا أسلوب من أساليب إدارة الأرباح، وهناك رأي آخر حول ذلك التناقض، حيث ذهب إلى عدم وجود مبررات أخلاقية لإدارة الأرباح وخاصة إذا ما اقتربت بوجود تضليل و تعميم على بعض الأحداث الاقتصادية التي قد تضر كثيراً مصالح مختلف الأطراف. أما بخصوص الممارسات التي لا تقترن ببعض التضليل و الخداع، فهي تخرج عن أساليب ذات العلاقة بإدارة الأرباح إلى اجتهادات شخصية من أجل التحسين فقط وليس لإلحاق الضرر.<sup>2</sup>

في إطار أخلاقيات إدارة الأرباح يشير (Parfet) إلى وجود نوعين من ممارسات إدارة الأرباح، وهما:<sup>3</sup>

### 1. إدارة الأرباح الجيدة:

هي إدارة الأرباح التشغيلية التي تحدث عند اتخاذ الإدارة لقرارات اختيارية من شأنها المحافظة على الأداء المالي مستقر ومقبول للمؤسسة، مثل:

- لجوء الإدارة إلى تقديم خصومات تجارية للعملاء لتسريع المبيعات.
- بيع بعض الأصول لتعويض التراجع الحاصل في إيرادات التشغيل العادية.

### 2. إدارة الأرباح السيئة:

غالبا ما تنطوي إدارة الأرباح السيئة على بعض الممارسات المحاسبية والإدارية غير المقبولة وغير القانونية والتي

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق ، ص16.

<sup>2</sup> هاني محمد الأشقر، إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومدى تأثير العلاقة بحجم الشركة- دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010، ص 22.

<sup>3</sup> Parfet.W.M, CCommentary: Accounting Subjectivity and Earnings Management –apreparer perspectiv, Accounting Horizons, vol. 14, No.4, 2013, p 481-488.

يكون من الصعب اكتشافها، والتي تهدف إلى إخفاء الأداء التشغيلي الحقيقي للمؤسسة أو استخدام تقديرات مفرطة، مثل:

- إنشاء بعض القيود المحاسبية المصطنعة كتشكيل احتياطات سرية والاعتراف الخاطئ للإيرادات.
- تخفيض مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها.

### ثانيا. دوافع إدارة الأرباح

مما لا شك فيه أن لكل ممارسات الحياة العملية دوافع معينة تعمل كموجه تحقيق الأهداف المسطرة، وهذا ينطبق تماما مع إدارة الأرباح حيث تحدث هذه الممارسة عندما يكون لدى المديرين دوافع معينة لتحقيق أهداف محددة مسبقا. يشير (Beneish) إلى وجود وجهتي نظر مختلفتين حول دوافع قيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح هما وجهة النظر الانتهازية و وجهة النظر المعلوماتية، بالنسبة لوجهة النظر الانتهازية (الدافع الانتهازي) ترى أن الإدارة تهدف من ممارسات إدارة الأرباح إلى تحقيق منافع ذاتية حيث يكون لإدارة الأرباح تأثيرا جوهريا على المركز المالي للمؤسسة، أما وجهة النظر المعلوماتية (دافع الكفاءة) فترى أن دافع الإدارة للقيام بإرباحها هو التأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية عن طريق الكشف عن معلومات تتفق وتوقعاتهم حول التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة.<sup>1</sup> بحيث يمكن تقسيم دوافع إدارة الأرباح إلى ثلاث دوافع رئيسية قد ينطوي كل منها على الدافع الانتهازي أو/ و الدافع المعلوماتي (دافع الكفاءة) كالتالي:

❖ الدوافع التعاقدية

❖ دوافع سوق رأس المال

❖ الدوافع التنظيمية

### 1. الدوافع التعاقدية

أشار (Healy and Wahlen-1999) إلى أنه عندما يكون التعاقد بين المؤسسة والأطراف الأخرى مبنيا

على النتائج المحاسبية، يتولد لدى المديرين الحافز لإدارة الأرباح. وتتمثل حوافز التعاقد في:

أ. زيادة مكافآت وحوافز الإدارة:

عقود الحوافز هي من أهم العقود المالية القائمة بالمؤسسة، وهي عبارة عن اتفاقيات يبرمها المساهمون مع

الإدارة تتضمن تحقيق مقاييس أداء معينة كصافي الدخل أو معدل العائد على حقوق الملكية مقابل الحصول

<sup>1</sup> Messoud.D Beneish, **Earning management: A Perspective**, working paper, indiana university, april 2001, p 03.

على حوافز معينة، يمكن أن تكون هذه الحوافز عبارة عن مكافآت نقدية تقدم للإدارة سنوياً كنسبة مئوية من الأرباح المحققة وتسمى "الحوافز النقدية" كما يمكن أن تكون هذه الحوافز عبارة عن امتلاك حصة من أسهم المؤسسة وتسمى "خطط امتلاك الأسهم".<sup>1</sup>

### ب. التوافق مع شروط عقد الدين (عقود الإقراض):

تكتتب عقود الاقتراض بطريقة محددة للحد من تصرفات الإدارة التي تفيد أصحاب المؤسسة على حساب الدائنين. حيث يرى البعض بأن هذه العقود تولد حوافز لإدارة الأرباح بسبب تكلفتها المحتملة للجان التعويضات والدائنين في حالة عدم القيام بإدارة الأرباح، كما يرى البعض الآخر بأن هناك دليلاً على الأثر الواضح الذي تتركه إدارة الأرباح على توزيع الموارد وذلك لأغراض عقود الإقراض.<sup>2</sup>

### ج. اكتساب مزايا عند التفاوض مع نقابات واتحادات العمال:

في فترات زمنية معينة تتفاوض الإدارة مع ممثلي العمال حول أمور تتعلق بمصلحة العمال كرفع مستويات الأجور والمكافآت والمعاشات، ومن المرجح أن يركز ممثلو العمال على الأرباح المحققة من طرف المؤسسة لطلب زيادات الأجور، وفي المقابل تسعى الإدارة إلى الحصول على عقود عمل مسيرة تسعى من خلالها إلى تخفيض أي زيادات مقترحة في الأجور من جانب ممثلي العمال. فمعظم المؤسسات تبرم عقود مع العمال على أساس إعطائهم أجر ثابت بالإضافة إلى مكافأة تحدد على أساس نسبة معينة من الأرباح في حال تحقيق المؤسسة لمستوى ربح معين، وبالتالي فإن أي زيادة حادة في الأرباح المعلنة أو تحقيق مستويات أرباح معينة من شأنه أن يدفع العمال إلى المطالبة بزيادة أجورهم. لذلك تسعى الإدارة للتأثير على المفاوضات مع ممثلي النقابات والاتحادات من خلال تبني سياسة إدارة الأرباح وتخفيض صافي الربح في الفترة التي تسبق التفاوض لتجنب تنفيذ هذه العقود بهدف إيهام هذه النقابات بعدم قدرة المؤسسة على ضمان أي زيادات في أجور العمال.<sup>3</sup>

## 2. دوافع سوق رأس المال:

إن الاستخدام السائد للمعلومات المحاسبية من قبل المستثمرين والمحللين الماليين للمساعدة في تقييم الأسهم، يمكن

<sup>1</sup> بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية، مذكرة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 2011-2012، ص 84.

<sup>2</sup> محمد أبو علجة، غلام حمدان، أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح (دليل من الأردن)، الملتقى العلمي الدولي حول: الأزمة المالي والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009، ص 7.

<sup>3</sup> حمزة بوسنة، مرجع سابق، ص 88.

أن يولد دافعا أو حافزا للمديرين لتلاعب بالأرباح، وذلك محاولة منهم للتأثير على أداء سعر السهم في المدى القصير. ولقد أظهرت بعض الدراسات المتعلقة بإدارة الأرباح، أن الأرباح تستخدم للتوافق مع توقعات المستثمرين و المحللين الماليين والإدارة.<sup>1</sup>

### 3. الدوافع الترخيمية

#### أ. التنظيم الصناعي:

لقد أبدى واضعو المعايير اهتمامهم بإدارة الأرباح للتحايل عل التنظيم الصناعي، وقد كانت أغلب الدراسات على الشركات الأمريكية بمختلف أغراضها، حيث أشارت إلى خضوع الصناعات عمليا لدرجة من التنظيم وخضوع البعض الآخر إلى مراقبة تنظيمية ترتبط بالبيانات المالية بصورة صريحة (الأعمال المصرفية، شركات التأمين، وقطاع الخدمات)، حيث تتطلب الأنظمة المصرفية من المصارف توفير متطلبات الملائمة المالية. كما يقتضي نظام التأمين بأن يستوفي المؤمنون شرطا لتحقيق الحد الأدنى من السلامة المالية. وفي المقابل فإن المرافق الخدمية تخضع لتصنيف النظامي و الذي يسمح لها بالحصول على عائد عادي فقط على أصولها المستثمرة. وبالتالي هناك تأكيد على مثل هذه الأنظمة تولد حوافز للإدارة قائمة الدخل ومتغيرات جدول الموازنة التي تمه المنظمين.<sup>2</sup>

#### ب. تنظيم مكافحة الاحتكار:

يمكن لأشكال التنظيم الأخرى أن توفر للمؤسسات حوافز لإدارة الأرباح، حيث أثبتت الدراسات أن المؤسسات المعرضة لآتهامها بقضايا الاحتكار (من منطلق مكافحة أو أي قضايا سياسية الاحتكار) أخرى، لديها دوافع لإدارة أرباحها لكي تظهر أقل ربحية.<sup>3</sup>

#### ج. تفادي التكاليف السياسية:

إن المؤسسات كبيرة الحجم تكون محطة أنظار الجهات المسؤولة في الدولة، وكذا الجمهور، و ينتظر منها الجميع أن تساهم في الجوانب الاجتماعية ومواجهة الظروف الصعبة التي تواجه المجتمع في حالة الكوارث والحوادث الكبيرة، لذلك تعمل المؤسسات على محاولة تجنب هذه الأعباء (و التي يطلق عليها التكاليف

<sup>1</sup> عماد محمد صلاح، الزهراء الشحات، إدارة الأرباح، ورقة بحثية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2008-2009، ص 05.

<sup>2</sup> علي النعماني وآخرون، دور المقياس المتوازن للأداء في ترشيد إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية على الوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة جامعة الأزهر (سلسلة العلوم الإنسانية)، العدد 02، المجلد 15، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2013، ص 79.

<sup>3</sup> عماد محمد أبو عليجة، علام حمدان، مرجع سابق، ص 6.

السياسية) من خلال ممارسات المحاسبية الخاطئة لتخفيض الأرباح وجعلها في الحدود الطبيعية والمتوسطة لباقي المؤسسات.<sup>1</sup>

#### د. تخفيض الضرائب:

قد تندفع إدارة المؤسسة لممارسة إدارة الأرباح بغرض تخفيض العبء الضريبي، حيث تعتبر الوفورات الضريبية من الدوافع الهامة وراء قيام الإدارة بالتلاعب والقيام بممارسة إدارة الأرباح لتجنب الضرائب أو تحقيق وفورات ضريبية كلما أمكن ذلك أو تأجيلها إلى المستقبل، ويأخذ ذلك شكلين هما:<sup>2</sup>

\*الشكل الأول: خلال فترات الإعفاء الضريبي يمكن لإدارة المؤسسة تأجيل بعض النفقات إلى فترات الخضوع للضريبة، مثل رسملة بعض النفقات، كما قد تسعى الإدارة إلى تعظيم الأرباح والاعتراف المبكر بها حتى تستفيد من ميزة الإعفاء الضريبي.

\*الشكل الثاني: خلال فترات الخضوع للضريبة يمكن لإدارة المؤسسة تدنّي الأرباح حتى يمكن للمؤسسة دفع ضرائب أقل أو خضوعها لشريحة أقل، وفي حالة تحقيق خسائر تسعى الإدارة لزيادة الخسائر حتى تتمكن من ترحيلها لأمام.

#### المطب الثالث: أهداف إدارة الأرباح

تحاول الإدارة من خلال ممارسة إدارة الأرباح إلى تحقيق مجموعة من الأهداف والتي يمكن أن نوجزها فيما يلي:<sup>3</sup>

1. زيادة صافي الأرباح أو تخفيضها لتحقيق الأهداف الخاصة بالإدارة للتهرب من دفع الضرائب المرتفعة؛
2. تخفيض المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة بما هو ممكن، عن طريق قيام الإدارة بتخفيض الفروقات في الأرباح والتقلبات في التدفقات النقدية؛
3. ضبط الربح: إن التزايد الكبير في الأرباح يلفت نظر المنافسين، السياسيين، وواضعي القوانين. كما أن التناقص في الأرباح قد يشير إلى أن المؤسسة في ضائقة أو عسر مالي، أو أن الإدارة غير كفأة وذلك من وجهة نظر المساهمين والمقرضين وغيرهم، وعليه فإن المؤسسة التي تقوم بإدارة أرباحها تسعى إلى تحقيق معدل ثابت من النمو في الأرباح؛

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد ، نموذج مقترح لقياس الأرباح في ضوء الممارسات المحاسبية الخاطئة- دراسة ميدانية، مجلة الدراسات والبحوث العلمية، العدد 02، المجلد 27، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، 2005، ص 221.

<sup>2</sup> Barton. J, Does the use of financial derivatives affect earnings management decisions?, the accounting review, Vol. 76, No.01, January 2001,p 26.

<sup>3</sup> أمانة خميس حمد، محمد أبو نصار، أثر تمهيد الدخل على العوائد السوقية للشركات المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية، مجلة العلوم الإدارية، العدد 02، المجلد 40، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2013، ص 332-333.

4. تلجأ الإدارة إلى عمليات إدارة الأرباح بهدف التقليل من متطلبات العاملين بزيادة الأجور، لأن الارتفاع غير المتوقع في الأرباح قد يسبب زيادة في ضغوطات من طرف العاملين ونقاباتهم وذلك بزيادة الأجور وتحسين ظروف العمل، وبالمقابل فإن انخفاض الأرباح إلى مستويات متدنية قد يؤدي إلى انخفاض معنويات العاملين نتيجة احتمالات قيام المؤسسة بالاستغناء عن خدماتهم أو تخفيض أجورهم مما يؤثر على إنتاجيتهم. لذا تعمل الإدارة على أن تصبح حالات التفاوض والتشاؤم معتدلة من أجل المحافظة على معنوياتهم،
5. إن الأمان الوظيفي يعتبر من أهم أهداف التي تحفز المديرين لعمليات إدارة الأرباح، فالأداء السيئ للمؤسسة يزيد من احتمالية تغيير الإدارة، فيلجأ المدراء إلى استراتيجيات عمليات إدارة الأرباح؛
6. تعزيز أداء المؤسسة للفترة الحالية لزيادة رقم الأرباح و تحسين صورة قوائمها المالية، وذلك لمقابلة تنبؤات الأرباح المحددة من قبل، أو قبل أن تتم عملية عرض أوراق مالية جديدة على المستثمرين؛
7. تفادي عملية الإعلان و التقرير عن الخسائر، لما لذلك من انعكاسات على وضع منافع الإدارة، وعلى قيمة المؤسسة؛
8. تضليل أصحاب المصالح أو بعض الفئات منهم حول الأداء الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد معتصم إبراهيم، إسماعيل محمد النجيب، بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية- بالتطبيق على المنطقة الصناعية الخرطوم البحري، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، السودان، 2015، ص 142.

### المبحث الثاني: أساليب و أنواع إدارة الأرباح ومؤشراتها

إن إدارة الأرباح تتم بهدف التأثير على الأرقام المحاسبية من خلال استغلال المرونة التي تسمح بها السياسات المحاسبية في ممارسة التقديرات الشخصية، وبالتالي فإن إدارة الأرباح تتعلق بالتحريف المتعمد للأرباح للوصول إلى أرقام محاسبية تختلف بشكل كبير عما يمكن أن تكون عليه في غياب التحريف، ومن أجل القيام بهذا تعتمد الإدارة على مجموعة من الأساليب و الاستراتيجيات المختلفة.

### المطلب الأول: أنواع واستراتيجيات إدارة الأرباح

#### أولاً. أنواع إدارة الأرباح

تصنف إدارة الأرباح إلى عدة أنواع تبعاً لشرعيتها، واتجاهها، ومن حيث مدى تأثيرها على التدفقات النقدية وكذلك نية الإدارة من ممارستها. وذلك كمايلي:<sup>1</sup>

#### 1. من حيث شرعيتها:

- إدارة الأرباح الشرعية: وهي التي تكون وفق ما يسمح به المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، من حيث الاختيار بين البدائل و التقديرات المحاسبية وأيضاً تكون موافقة للأنظمة والقوانين.
- إدارة الأرباح غير الشرعية: وهي التي تخالف وتنتهك المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أو القوانين للوصول إلى أهداف الإدارة، وهذا النوع من إدارة الأرباح يمكن اعتباره غشاً.

#### 2. من حيث اتجاهها:

- إدارة الأرباح النازلة: وهي التي تهدف إلى تخفيض الدخل.
- إدارة الأرباح الصاعدة: وهي التي تهدف إلى زيادة الدخل.

#### 3. من حيث تأثيرها على التدفقات النقدية:

- إدارة الأرباح الإقتصادية: وهي التي تنتج عن القيام بالأنشطة الحقيقية للمؤسسة للتأثير على الدخل، وهذا النوع يؤثر على التدفق النقدي.

<sup>1</sup> جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد، أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية- دراسة تطبيقية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد رقم 17، العدد 01، غزة، فلسطين، جانفي 2009، ص 250.

## الفصل الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

- إدارة الأرباح من خلال إدارة الاستحقاق: وهي التي تستفيد من المرونة في التقديرات المحاسبية والبدائل للتأثير على الدخل، ولكن يقتصر تأثيرها على الدخل دون التدفقات النقدية.

### 4. من حيث نية الإدارة:

- إدارة الأرباح المعلوماتية: ويهدف هذا النوع إلى توفير معلومات لمستخدمي التقارير المالية من مستثمرين وغيرهم حول مستقبل التدفق النقدي للمؤسسة، وتوقعاتها المستقبلية.
- إدارة الأرباح الانتهازية: يهدف هذا النوع إلى التأثير على النتائج المالية من أجل تدعيم حصول الإدارة على بعض المنافع الخاصة على حساب مصالح الأطراف الأخرى مما يمثل سلوكاً انتهازياً.

### ثانياً. استراتيجيات إدارة الأرباح

لإدارة الأرباح ستة استراتيجيات وهي كما يلي: <sup>1</sup>

- الإستراتيجية الأولى: قيام الإدارة بزيادة الأرباح إذا كانت الأرباح المحققة من طرف المؤسسة في الفترة الحالية منخفضة وتتوقع الإدارة زيادتها في الفترة المستقبلية.
  - الإستراتيجية الثانية: قيام الإدارة بتخفيض الأرباح إذا كانت الأرباح المحققة من طرف المؤسسة في الفترة الحالية مرتفعة وتتوقع الإدارة انخفاضها في الفترة المستقبلية.
- بالنسبة للإستراتيجية الأولى والإستراتيجية الثانية فإنها تتعامل مع توقعات الإدارة بشأن الفترات المستقبلية وبالتالي فهي تتعلق بنقل "معلومات إضافية" للأطراف الخارجية عن الأداء المستقبلي للمؤسسة.
- الإستراتيجية الثالثة: قيام الإدارة بزيادة الأرباح إذا كانت الأرباح المحققة من طرف المؤسسة في الفترة الحالية منخفضة وتتوقع الإدارة بقاءها على حالها في الفترة المستقبلية، لكن هناك دوافع قوية تدفع الإدارة إلى نقل الأرباح من الفترة المستقبلية إلى الفترة الحالية.
  - الإستراتيجية الرابعة: قيام الإدارة بتخفيض الأرباح إذا كانت الأرباح المحققة من طرف المؤسسة في الفترة الحالية مرتفعة وتتوقع الإدارة بقاءها على حالها في الفترة المستقبلية، لكن هناك دوافع قوية تدفع الإدارة إلى نقل الأرباح من الفترة الحالية إلى الفترة المستقبلية.
- العامل المحدد للإستراتيجية الثالثة والرابعة هو "العلاقات التعاقدية"، وبالتالي فهي تنقل معلومات عكسية للأطراف الخارجية عن الأداء المستقبلي للمؤسسة الأمر الذي يترتب عليه نقل الثروة من طرف لآخر.

<sup>1</sup> حمزة بوسنة، مرجع سابق، ص 97-99.

- الإستراتيجية الخامسة: زيادة الأرباح في الفترة الحالية في الوقت الذي تكون فيه الأرباح المحققة فعلا من طرف المؤسسة مرتفعة وتتوقع الإدارة انخفاضها في الفترة المستقبلية.
  - الإستراتيجية السادسة: تخفيض الأرباح في الفترة الحالية في الوقت الذي تكون فيه الأرباح المحققة فعلا من طرف المؤسسة منخفضة وتتوقع الإدارة ارتفاعها في الفترة المستقبلية.
- وبالنسبة للإستراتيجية الخامسة والسادسة فإنها تتعامل مع توقعات الإدارة بشأن الفترات المستقبلية لكن بشكل عكسي، وبالتالي فهي تنقل معلومات عكسية للأطراف الخارجية عن الأداء المستقبلي للمؤسسة.

### المطلب الثاني: أساليب إدارة الأرباح و مؤشراتنا

#### أولا. أساليب إدارة الأرباح

تختلف الأساليب التي تستخدمها الإدارة في ممارسة إدارة الأرباح، بين تلك القرارات التي تعتمد على بشكل كامل على المرونة التي تتميز بها بعض المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، والممارسات التي تذهب إلى ما بعد تلك المبادئ والتي يمكن أن تتحول إلى إدارة أرباح سيئة والتي يمكن أن تكون أساساً للغش.

يرى (Parfet- 2000) أنه لممارسة أساليب إدارة الأرباح يجب أن تتوفر الشروط التالية:<sup>1</sup>

- الفصل بين الملكية والإدارة؛
  - وجود علاقة بين ما تم تحقيقه من أرباح وبين منفعة المعهود له بالإدارة؛
  - حرية الإدارة في الاختيار بين البدائل والطرق المحاسبية المختلفة؛
  - أن يكون للإدارة السلطة التي تمكنها من اتخاذ القرارات الإدارية.
- كما أن هناك مجموعة من الخصائص التي يجب أن يتصف بها الأسلوب المستخدم في عملية إدارة الأرباح وهي:<sup>2</sup>
- الثبات في استخدام هذا الأسلوب من فترة لأخرى؛
  - أن يكون في حدود ما تسمح به المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
  - عدم إجراء المؤسسة لعمليات حقيقية وفعلية مع أطراف خارجية؛
  - ألا يؤثر الأسلوب المستخدم على تحمل المؤسسة لأعباء مستقبلية نتيجة تحقيق الهدف المرغوب من إتباعه؛

<sup>1</sup> Parfet. W, **Accounting subjectivity and earnings management: a preparer perspective**, *Accounting Horizons*, 2000, P 481.

<sup>2</sup> Copeland .R, **Income Smoothing**, journal of accounting research, Empirical in Accounting, Columbia University, 1986, p 101-116.

• أن يحقق الأسلوب الهدف الذي استخدم من أجله.

### 1. نموذج محاسبة الاستحواذ:

تم تعديل معايير المحاسبة الأمريكية المقبولة قبولا عام (GAAP) في جوان 2001، بحيث ألزمت الشركات باستخدام طريقة الشراء كطريقة وحيدة لمحاسبة الاستحواذ وتم إلغاء طريقة المصالح المشتركة.<sup>1</sup>

### 2. سوء استخدام الأهمية النسبية:

عرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية (FASB) بأنها: "مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية في ضوء الظروف المحيطة و التي يمكن أن تؤدي إلى تغيير حكم الفرد المناسب الذي يعتمد على المعلومات".<sup>2</sup>

### 3. ممارسة الاعتراف بالإيرادات:

تخضع هذه الممارسات أيضا وبشكل كبير لحكم الإدارة، حيث أنه من الصعوبة بمكان على البائع التقرير عن توقيت اكتساب الإيراد، خاصة إذا كان على البائع أداء التزامات مؤجلة، أو عندما يحتفظ المشتري بحق إعادة البضاعة. الأمر الذي دفع بالعديد من المراقبين لمجتمع الأعمال بأن النمو الاقتصادي الثابت في العقد الماضي دفع بالشركات وبشكل تدريجي إلى تبني سياسات غير متحفظة بشأن الاعتراف بالإيراد.<sup>3</sup>

### 4. التلاعب بالدفاتر:

تستعمل المؤسسات بشكل عام عددا من الأساليب للتلاعب بأرقام حساباتها، وذلك لتحقيق موازنة مستهدفة أو لضمان معدل معين من المكافآت، ومن هذه الأساليب:<sup>4</sup>

• **تعجيل الإيرادات:** ويتم ذلك عن طريق حجز مبلغ معين بوصفه مبيعات جارية عندما يكون تقديم

الخدمات يمتد إلى أكثر من سنة. أو استعمال طريقة (Channel stuffing) حيث ترسل هنا المؤسسة

شحنة كبيرة إلى الموزع في نهاية الربع الأخير من السنة، ويقيدها في خانة المبيعات بالرغم من أنها ليست

مبيعات فعلية.

<sup>1</sup> حمد أبو علجة، علام حمدان، مرجع سابق، ص 8.

<sup>2</sup> علي عبد الله أحمد شاهين مرجع سابق، ص 12.

<sup>3</sup> حمد أبو علجة، علام حمدان، مرجع سابق، ص 8.

<sup>4</sup> محمد موري كانه، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة إدارة الأرباح في ضوء حوكمة الشركات - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة

المسجلة في السوق المالية السعودية، مذكرة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، تخصص: محاسبة، كلية الشريعة والدراسات الإسلامية، جامعة أم القرى، المملكة العربية السعودية، 2014، ص 46، 47.

- تأجيل المصاريف: حيث تقوم بعض المؤسسات برسمة مصاريف السنة الحالية وتحميلها لعدد من السنوات القادمة، بدل استنزائها من دخل السنة التي حدثت فيها.
- المصاريف غير المتكررة: حيث يتم إدراج هذه المصاريف من ضمن بنود العادية أو المتكررة الأمر الذي يؤدي إلى تشويه حسابات الدخل.
- إيرادات أو مصروفات وهمية: تقوم بعض المؤسسات بإدراج إيرادات أو مصاريف وهمية بغرض تضخيم الأرباح أو تقليل الخسائر، أو ربما لأسباب ضريبة معينة.
- خطط التقاعد: يمكن للمؤسسات التي تعمل داخل الأسواق التي ترتفع فيها الأسعار، أن تحسن من إيراداتها من خلال خفض مصاريف التقاعد، خاصة إذا كانت الاستثمارات في الخطة تنمو بسرعة.
- بنود خارج جدول الميزانية: تقوم بعض الشركات الأم (الشركات القابضة) بإدراج التزاما أو مصاريف معينة في حسابات بعض فروعها، وذلك من أجل إخفاءها عن بعض الأطراف ذات العلاقة، باعتبار تلك الفروع هي كيانات قانونية مستقلة.
- الإيجارات المصطنعة: يمكن استخدام الإيجار المصطنع لحجب تكلفة مبنى جديد من الظهور ضمن بنود الميزانية، حيث يتم إبرام عقد إيجار طويل الأجل تدفع بموجبه المؤسسة مصاريف إيجار ثابتة سنويا، وبالتالي تتخلص المؤسسة من المبلغ الضخم المتعلق بالمبنى، مستخدمة مصاريف الإيجار كبديل عنه.

#### 5. المحاسبة على أساس الاستحقاق (Cookrie Jar):

حيث يتم التلاعب في التقديرات المالية التي تعتمد عليها محاسبة الاستحقاق وتكوين بعض الاحتياطات والمخصصات بأقل أو أكثر من قيمتها الحقيقية التي تسمح بها المعايير المحاسبية، والتي يترتب عليها ما يعرف بالمغالاة في تكوين الاحتياطات والتي تستخدم لاحقا لتعزيز الإيرادات.<sup>1</sup>

#### 6. تنظيف القوائم المالية:

حيث يتم تحميل بعض المصروفات الكبيرة خلال فترة إجراء التغييرات في الهيكلية والتي تمتد آثارها إلى عدة سنوات وذلك بتحميلها في سنة واحدة من أجل تعزيز دخل السنوات التالية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عيسى سمير كامل محمد، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 02، جامعة الإسكندرية، 2008، ص 16.

<sup>2</sup> Levitt, A, "The numbers game" spesh delivered at the NYU: center for law and business, New yourk, 28 September 1998, Available at: www.sec.gov.

ثانيا. مؤشرات إدارة الأرباح

يناقش (Magrath and Weld -2002) بعض الأمور التي تمثل مؤشرات على التلاعب في الأرباح و يؤدي فحصها بدقة إلى اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح فيما يلي:

### 1. التدفقات النقدية غير المرتبطة بالأرباح:

يعتبر الاعتراف الخاطئ للإيرادات دون الربط بين التدفقات النقدية من عمليات التشغيل والأرباح واحدة من أكثر التحذيرات التي تشير إلى أن المؤسسة تقوم بممارسة إدارة الأرباح، فإذا تم الاعتراف بالإيرادات كما يجب، فإن التدفقات النقدية تكون قريبة من الإيرادات المعترف بها. فمع استمرار النشاط تكتمل الدورة التجارية وتصبح النقدية متاحة للاستثمار عندما يقوم المدينون بالسداد في الوقت المحدد، و أما إذا كانت التدفقات النقدية أقل من الإيرادات بشكل كبير فإن ذلك يعد مؤشرا على أن الإدارة قامت بتضخيم الإيرادات عن طريق تسجيل مبيعات لا تخص الفترة أو تسجيل مبيعات آجلة لعملاء غير معروفين أو تسجيل عمليات وهمية.<sup>1</sup>

### 2. أرصدة المدينين غير مرتبطة بالإيرادات:

إن ارتفاع أرصدة المدينين بشكل كبير وسريع عن الإيرادات قد يكون مؤشرا على أن العملاء يواجهون مشاكل مالية، وقد يكون أيضا مؤشرا على أن المؤسسة تطبق ممارسات محاسبية للتأثير على رقم الأرباح عن طريق تسجيل مبيعات وهمية أو تضخيم الإيرادات مقابل تضخيم المدينين بأي طريقة أخرى.<sup>2</sup>

### 3. مخصصات الحسابات المشكوك في تحصيلها لا تتفق مع حسابات المدينين:

إن الزيادة في المدينين والتي لا تقابلها زيادة في المخصصات قد يكون دليلا على أن الإدارة تدرك بأنها أثبتت لإيرادات قبل موعد استحقاقها، وقد يكون أيضا مؤشرا على أن الإدارة تعتمد تخفيض المخصصات المعدة لمقابلة الديون المشكوك في تحصيلها أو الإيرادات الوهمية المسجلة.

### 4. الاحتياطات غير المرتبطة بعناصر الميزانية:

يتم تكوين الاحتياطات قبل أن تكون الظروف التي تتطلب تكوينها معروفة بالتأكيد، لذلك فإن تكوينها يتدخل فيه الحكم الشخصي بشكل كبير، ويكون للإدارة العليا فيما لديها من معرفة بظروف العملاء و

<sup>1</sup> Magrath Lorraine, Weld Leonard, **Abusive Earnings Management and Early Warning Signs**, cap journal, aug, 2002, p 50.

<sup>2</sup> محمد موري كانه، مرجع سابق، ص 51.

الشركة و الصناعة ككل القرار بتحديد تلك الاحتياطات، الأمر الذي يتطلب الفحص الدقيق لكل الملاحظات الخاصة بالاحتياطات التي تقدمها الإدارة، وكذلك أي أمور أخرى ترتبط بها لكي يمكن تحديد إذا ما كان التغيير في حسابات الاحتياطات يرتبط بأداء المؤسسة أم أن الهدف منه التلاعب في رقم الأرباح.<sup>1</sup>

### 5. اتفاق رقم الأرباح تماما مع تنبؤات المحللين الماليين:

بالرغم من أن هناك مؤسسات تحقق مستوى الأرباح التي تتفق مع توقعات المحللين الماليين بطريقة مشروعة ودون التلاعب في رقم الأرباح، إلا أن هناك بعض المؤسسات الأخرى التي يمكن أن تواجه ظروفًا التي تجعلها تعجز عن تحقيق أرباح تتفق مع توقعات المحللين الماليين، لذلك تلجأ إلى التلاعب في رقم الأرباح لكي يتفق مع هذه التوقعات، لذلك يجب فحص الممارسات المحاسبية التي اتبعتها المؤسسات في تحقيق مستوى الأرباح بما يتفق مع تنبؤات المحللين الماليين.<sup>2</sup>

### المطلب الثالث: طرق قياس إدارة الأرباح ونتائج ممارستها

إن الإدارة عادة ما تستخدم أساس الاستحقاق الاختياري لتحقيق منفعتها الذاتية ممثلة في تعظيم مكافآتها النقدية المرتبطة بحجم الأرباح المحققة، و على الرغم من أن ممارسات إدارة الأرباح وإن كانت تحقق منافع ذاتية ل مديرين أو للمؤسسة ذاتها، إلا أنها قد تؤدي إلى مشاكل خطيرة في الأمد البعيد.

#### أولاً. طرق قياس وتقدير ممارسات إدارة الأرباح

بالرغم من صعوبة قياس إدارة الأرباح، إلا أن المتبع للأدب المحاسبي يلاحظ أنه قد قدمت بعض المحاولات بهدف القياس التقريبي لهذه الظاهرة، و لقد ركزت معظم الدراسات التي تناولت إدارة الأرباح ركزت على استخدام الإدارة لجزء من المستحقات الاختيارية للتأثير على الدخل المعلن عنه. حيث يتم تقسيم المستحقات الكلية إلى:<sup>3</sup>

- المستحقات غير الاختيارية: وهي المستحقات الضرورية لتحقيق الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
- المستحقات الاختيارية: تخضع للتقدير والحكم الشخصي من طرف الإدارة في إطار السلطة الممنوحة لها و المرونة التي تنطوي عليها المعايير المحاسبية، وهذا الجزء من المستحقات المحاسبية يعبر عن ممارسات إدارة الأرباح.

و فيما يلي سنستعرض أشهر النماذج التي طرحت لقياس إدارة الأرباح:

### 1. نموذج "Healy" سنة 1985

<sup>1</sup> Magrath Lorraine, Weld Leonard, op.cit, p 54.

<sup>2</sup> محمد موري كانه، مرجع سابق، ص 52.

<sup>3</sup> بوسنة حمزة، مرجع سابق، ص 113.

في هذا النموذج ينظر إلى الاستحقاق الاختياري المقدر خلال فترة معينة على أنه إجمالي الاستحقاق مقسوم على إجمالي الأصول أول الفترة، وهذا يعني أن الاستحقاق غير الاختياري يتوقع أن يكون صفراً. وقد حاول Healy تقدير الاستحقاق الاختياري (الذي يمثل تدخل الإدارة) باعتباره الفرق بين الاستحقاق الإجمالي و متوسط الاستحقاق غير الاختياري (والذي يمثل الناتج من نشاط المؤسسة) بالمعادلة التالية:<sup>1</sup>

$$\text{أ. } \frac{\text{تقدير المستحقات غير الاختيارية}}{= \text{TATit} / \text{N NDAit}}$$

حيث أن:

\*NDAit: المستحقات غير الاختيارية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

\*TATit: المستحقات الإجمالية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

\*N: عدد السنوات.

ب. احتساب إجمالي المستحقات وفقاً لمنهج الميزانية بالمعادلة التالية:

$$\text{TATit} = \Delta \text{Catit} - \Delta \text{Cltit} - \Delta \text{Cashtit} + \Delta \text{Dcltit} - \text{Deptit}$$

حيث أن:

\*TATit: المستحقات الإجمالية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

\*ΔCatit: التغيير في الأصول المتداولة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

\*ΔCltit: التغيير في النقد وما يعادله للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

\*ΔCashtit: التغيير في الالتزامات المتداولة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

\*ΔDcltit: التغيير في الديون المتداولة المتضمنة في الالتزامات للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

\*Deptit: مصاريف الإهلاكات وإطفاء الأصول غير الملموسة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

ج. احتساب المستحقات الاختيارية:

$$\text{DATit} = \text{TATit} - \text{NDAit}$$

يعد نموذج "Healy" من أبسط النماذج التي قدمت تقديراً لإدارة الأرباح، لذلك يتوقع أن يتضمن أكبر قدر من أخطاء القياس لأنه لا يأخذ في الاعتبار العمليات التي تتطلب مستوى معين من الاستحقاق.

<sup>1</sup> محمد موري كانه، مرجع سابق، ص ص 53، 54.

## 2. نموذج "DeAngelo" سنة 1986 :

يعتبر هذا النموذج تعديل لنموذج "Healy" حيث يقيس إدارة الأرباح عن طريق حساب الاختلاف بين المستحقات الكلية بين فترتين وقسمتها على إجمالي الأصول في نهاية الفترة الأخيرة، ويفترض نموذج "DeAngelo" عدم وجود إدارة الأرباح في الفترة الحالية إذا كان الاختلاف بين المستحقات الكلية في الفترة الحالية والفترة السابقة يساوي صفر، وكلما ابتعدت قيمة الناتج عن الصفر كلما دل ذلك على وجود إدارة الأرباح، كما يفترض هذا النموذج أن المستحقات غير الاختيارية تتبع أسلوب عشوائي. و يمكن التعبير عن نموذج "DeAngelo" من خلال المعادلة التالية:<sup>1</sup>

أ. تقدير المستحقات الاختيارية:

$$EDAC_t = (TAC_t - TAC_{t-1}) / A_{t-1}$$

حيث أن:

\*  $EDAC_{it}$  : المستحقات الاختيارية التقديرية خلال الفترة (t).

\*  $TAC_{it}$  : المستحقات الكلية خلال الفترة (t).

\*  $TAC_{it-1}$  : المستحقات الكلية خلال الفترة (t-1).

\*  $A_{it-1}$  : إجمالي أصول المؤسسة نهاية الفترة (t-1).

ب. قياس المستحقات غير الإختيارية:

$$NDAC_t = TAC_{t-1} / A_{t-2}$$

حيث أن:

\*  $NDAC_t$  : المستحقات غير الاختيارية خلال الفترة (t).

\*  $TAC_{t-1}$  : المستحقات الكلية خلال الفترة (t-1).

\*  $A_{t-2}$  : إجمالي الأصول في نهاية الفترة (t-2).

## 3. نموذج "Jouns" سنة 1995

<sup>1</sup>Patricia M. Dechow, Richard G. Sloan, Amy P. Sweeney, *Detecting Earnings Management*, The Accounting Review, vol. 70, No.02, April 1995, p 198.

اقترح "Jouns" نموذج يخفف من افتراض أن المستحقات غير الاختيارية ثابتة من فترة لأخرى، حيث قام "Jouns" بإدخال عاملين لتقدير المستحقات غير الاختيارية هما: رقم الأعمال و إجمالي الأصول الثابتة (التبنيات المادية) ويفترض النموذج أنهما أقل عرضة للتلاعب من طرف الإدارة.<sup>1</sup> ويمكن التعبير عن نموذج لقياس المستحقات غير الاختيارية بالمعادلة التالية:<sup>2</sup>

$$NDAC_{ijt} / A_{ijt-1} = \alpha 1 (1 / A_{ijt-1}) + \alpha 2 (\Delta REV_{ijt} / A_{ijt-1}) + \alpha 3 (PPE_{ijt} / A_{ijt-1})$$

حيث أن:

\*  $NDAC_{ijt}$ : المستحقات غير الاختيارية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).  
 \*  $A_{ijt-1}$ : إجمالي أصول المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t-1).  
 \*  $\Delta REV_{ijt}$ : التغير في رقم أعمال المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).  
 \*  $PPE_{ijt}$ : إجمالي العقارات والممتلكات والآلات للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).  
 \*  $\alpha 1, \alpha 2, \alpha 3$ : معالم نموذج خاص بالمؤسسة يتم تقديرها لمجموعة مؤسسات العينة التي تنتمي لنفس قطاع النشاط و ذلك لكل سنة من سنوات الدراسة.

ويتم تقدير معالم النموذج الخاص بالمؤسسة ( $\alpha 1, \alpha 2, \alpha 3$ ) من خلال استخدام معادلة الانحدار التالية لكل سنة من سنوات الدراسة ولكل قطاع نشاط كما يلي:

$$TAC_{ijt} / A_{ijt-1} = \alpha 1 (1 / A_{ijt-1}) + \alpha 2 (REV_{ijt} / A_{ijt-1}) + \alpha 3 (PPE_{ijt} / A_{ijt-1}) + e_{ijt}$$

حيث أن:

\*  $e_{ijt}$ : قيمة المستحقات الاختيارية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t)

#### 4. نموذج "Jouns" المعدل سنة 1995

لقد قام "Dechow & al" سنة 1995 بتقديم نسخة معدلة لنموذج "Jouns" للتصدي لأي تأثيرات ناتجة عن التلاعب في المبيعات من طرف الإدارة التي تؤدي إلى تقديرات منحازة عند قياس المستحقات غير الاختيارية والتي بدورها تؤثر على قيمة المستحقات الاختيارية، و الفرق الوحيد بين نموذج "Jouns" الأصلي

<sup>1</sup>Chaouki Ghaoui, *La Manipulation Des Résultats Explique-t-elle La Performance Financière à Moyen et Long Terme Des Émissions Subséquentes d'actions*, Maîtrise en Administration Des Affaires, Université du Québec, 2008, p 50.

<sup>2</sup> بوسنة حمزة، مرجع سابق، ص 117.

و النموذج المعدل هو أن هذا الأخير يأخذ بعين الاعتبار التغيير الحاصل في المبيعات النقدية كعنصر غير معرض للتلاعب بدلا من التغييرات الحاصلة في رقم الأعمال.<sup>1</sup>

ويمكن صياغة نموذج "Jouns" المعدل لحساب المستحقات غير الاختيارية كما يلي<sup>2</sup>:

$$+ \alpha_3 (PPE_{ijt} / A_{ijt-1}) \} (\Delta REV_{ijt} - \Delta REC_{ijt}) / A_{ijt-1} \{ NDAC_{ijt} / A_{ijt-1} = \alpha_1 (1 / A_{ijt-1}) + \alpha_2$$

حيث أن:

$NDAC_{ijt}^*$ : المستحقات غير الاختيارية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

$\Delta REV_{ijt}^*$ : التغيير في رقم أعمال المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) بين الفترة (t) و (t-1).

$\Delta REC_{ijt}^*$ : التغيير في رصيد حساب العملاء للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) بين الفترة (t) و (t-1).

$A_{ijt-1}^*$ : إجمالي أصول المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t-1).

$PPE_{ijt}^*$ : إجمالي العقارات والممتلكات والآلات للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

$\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ : معالم نموذج الخاصة بالمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j).

وحسب "Bartov & al" تقدير معالم نموذج الخاصة بالمؤسسة ( $\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ ) يتم من خلال استخدام معادلة الانحدار السابقة في نموذج "Jouns" الأصلي وليس من خلال معادلة الانحدار المعدل.

وبالتالي فإن المستحقات الاختيارية يمكن التعبير عنها حسب "Bartov & al" في المعادلة التالية:<sup>3</sup>

$$DAC_{ijt} / A_{ijt-1} = TAC_{ijt} / A_{ijt-1} - [\alpha_1 (1 / A_{ijt-1}) + \alpha_2 ((\Delta REV_{ijt} - \Delta REC_{ijt}) / A_{ijt-1}) + \alpha_3 (PPE_{ijt} / A_{ijt-1})]$$

يفترض نموذج "Jouns" المعدل أن كل التغييرات في المبيعات الآجلة خلال فترة الدراسة تنشأ عن ممارسة إدارة الأرباح، ويقوم هذا الافتراض على مبدأ أن إدارة الأرباح عن طريق التحكم في إيرادات المبيعات تكون أسهل من إدارة الأرباح عن طريق التحكم في إيرادات المبيعات النقدية.

## 5. نموذج "Ress & al" سنة 1996

انطلاقا من نموذج "Jouns" قام "Ress & al" سنة 1996 بطرح نموذج جديد يعتمد على دمج التدفق

النقدي من الأنشطة التشغيلية (CFO) لتحسين قدرة النموذج على كشف المستحقات الاختيارية خاصة

<sup>1</sup> Chaouki Ghaoui, op.cit, p p51, 52.

<sup>2</sup> Patrici M .Dechow, & al, op.cit, p 199.

<sup>3</sup> بوسنة حمزة، مرجع سابق، ص 118.

عندما يطبق على المؤسسات التي تعاني العسر المالي، ويمكن توضيح نموذج "Ress & al" لقياس المستحقات الاختيارية كما يلي:<sup>1</sup>

$$TAC_{ijt}/A_{ijt-1} = \alpha_1 (1/A_{ijt-1}) + \alpha_2 (REV_{ijt}/A_{ijt-1}) + \alpha_3 (PPE_{ijt}/A_{ijt-1}) + \alpha_4 (CFO_{ijt}/A_{ijt-1}) + e_{ijt}$$

حيث أن:

- \*  $TAC_{ijt}$ : المستحقات الكلية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).
- \*  $\Delta REV_{ijt}$ : التغير في رقم أعمال المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) بين الفترة (t) و (t-1).
- \*  $PPE_{ijt}$ : إجمالي العقارات والممتلكات والآلات للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).
- \*  $A_{ijt-1}$ : إجمالي أصول المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t-1).
- \*  $CFO_{ijt}$ : التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).
- \*  $e_{ijt}$ : المستحقات الاختيارية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).
- \*  $\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3, \alpha_4$ : معالم نموذج الخاصة بالمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j).

ويمكن التعبير عن قيمة المستحقات الاختيارية حسب نموذج "Ress & al" كما يلي:

$$DAC_{ijt}/A_{ijt-1} = (TAC_{ijt}/A_{ijt-1}) - [\alpha_1 (1/A_{ijt-1}) + \alpha_2 (\Delta REV_{ijt}/A_{ijt-1}) + \alpha_3 (PPE_{ijt}/A_{ijt-1}) + \alpha_4 (CFO_{ijt}/A_{ijt-1})]$$

## 6. نموذج "Kothari & al" سنة 2005

إن النموذج الأكثر حداثة ودقة في كشف ممارسات إدارة الأرباح حسب آراء معظم الباحثين في هذا المجال هو نموذج "المستحقات الاختيارية المعدل بالأداء" الذي جاء به "Kothari & al" سنة 2005، ويشير هذا النموذج إلى أنه يمكن تحسين فعالية النماذج السابقة المستخدمة لقياس المستحقات الاختيارية من خلال التحكم في العائد على الأصول (ROA)، والذي يمكن أن يكون له تأثير على المستحقات الاختيارية خلال فترة الدراسة، ويمكن توضيح نموذج لقياس المستحقات غير الاختيارية كما يلي:<sup>2</sup>

$$TAC_{ijt}/A_{ijt-1} = \alpha_1 (1/A_{ijt-1}) + \alpha_2 (\Delta REV_{ijt}/A_{ijt-1}) + \alpha_3 (PPE_{ijt}/A_{ijt-1}) +$$

<sup>1</sup> Jan Stepniewski, Salim Souid, **Indépendance du conseil d'Administration et Gestion des Résultats**, p7, document disponible sur site: <http://halshs.archives-ouvertes.fr/docs/00/52/59/85/PDF/p116.pdf>, (10/12/2016).

<sup>2</sup> Suhaily Hasan, et al, **Management Predisposition-Motive-Opportunity and Earnings Management for Fraudulent Financial Reporting in Malaysia**, working paper, p 22, Available from: <http://papers.ssm.com>, (28/11/2016).

$$\alpha_4 ROA_{ijt} + e_{ijt}$$

حيث أن:

\*  $TAC_{ijt}$ : المستحقات الكلية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

\*  $A_{ijt-1}$ : إجمالي أصول المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t-1).

\*  $\Delta REV_{ijt}$ : التغير في رقم أعمال المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) بين الفترة (t) و (t-1).

\*  $PPE_{ijt}$ : إجمالي العقارات والممتلكات والآلات للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

\*  $ROA_{ijt}$ : معدل العائد على أصول المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

\*  $e_{ijt}$ : الخطأ العشوائي ويعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية.

ويمكن التعبير عن قيمة المستحقات الاختيارية حسب نموذج "Kothari & al" في المعادلة التالية:

$$DAC_{ijt}/A_{ijt-1} = (TAC_{ijt}/A_{ijt-1}) - [\alpha_1 (1/A_{ijt-1}) + \alpha_2 (\Delta REV_{ijt}/A_{ijt-1}) + \alpha_3 (PPE_{ijt}/A_{ijt-1}) + \alpha_4 ROA_{ijt}]$$

كما يمكن صياغة نموذج المستحقات الكلية المعدلة بالأداء لـ "Kothari & al" كما يلي:<sup>1</sup>

$$TAC_{ijt}/A_{ijt-1} = \alpha_1 (1/A_{ijt-1}) + \alpha_2 [(\Delta REV_{ijt} - \Delta REC_{ijt})/A_{ijt-1}] + \alpha_3 (PPE_{ijt}/A_{ijt-1}) + \alpha_4 ROA_{ijt-1} + e_{ijt-1}$$

## 6. نموذج "Raman & Shahrur" سنة 2008

لقد قام كل من "Raman & Shahrur" سنة 2008 بتقديم نموذج مطور لنموذج "Kothari & al"

وذلك بإدخال متغير "القيمة الدفترية - القيمة السوقية" لقياس المستحقات الاختيارية، ويقاس هذا المتغير كنسبة

بين إجمالي أصول المؤسسة و إجمالي الأصول مطروح منه القيمة الدفترية للأموال الخاصة مضاف إليه القيمة

السوقية للمؤسسة، والمعادلة التالية تعبر عن نموذج "Raman & Shahrur" للمستحقات الكلية:<sup>2</sup>

$$(PPE_{ijt}/A_{ijt-1})^2 [(\Delta REV_{ijt} - \Delta REC_{ijt})/A_{ijt-1}] + \alpha_1 (1/A_{ijt-1}) + \alpha_0 TAC_{ijt}/A_{ijt-1} = \alpha ROA_{ijt-1} + \alpha_4 BM_{ijt} + e_{ijt-13} + \alpha$$

<sup>1</sup> Chunli Kuang, Audit Committee Characteristics and Earnings Management in New Zealand, working paper, 2007,p20, Available from: [http:// aut.researchgateway.ac,\(12/12/2016\)](http://aut.researchgateway.ac,(12/12/2016)).

<sup>2</sup> بوسنة حمزة، مرجع سابق، ص 121.

حيث أن:

$BM_{ijt}^*$ : نسبة إجمالي أصول المؤسسة إلى إجمالي أصول المؤسسة مطروح منه القيمة الدفترية للأموال الخاصة مضاف إليه القيمة السوقية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

يتفق الباحثون على استخدام منهجين لقياس المستحقات الكلية هما: منهج الميزانية و منهج قائمة التدفقات النقدية.

أ. منهج الميزانية العامة:

وفقا لهذا المنهج المستحقات الكلية يمكن حسابها باستخدام الصيغة التالية:<sup>1</sup>

$$TAC_{it} / A_{it-1} = (\Delta CA_{it} - \Delta Cash_{it} - \Delta CL_{it} + \Delta DCL_{it} - DEP_{it}) / A_{it-1}$$

حيث أن:

$TAC_{it}^*$ : المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

$A_{it-1}^*$ : إجمالي أصول المؤسسة (i) في نهاية الفترة (t-1).

$\Delta CA_{it}^*$ : التغيير في الأصول المتداولة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

$\Delta Cash_{it}^*$ : التغيير في النقدية وما يعادلها للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

$\Delta CL_{it}^*$ : التغيير في الالتزامات المتداولة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

$\Delta DCL_{it}^*$ : التغيير في الديون المستحقة المدرجة ضمن الالتزامات المتداولة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

$DEP_{it}^*$ : إجمالي مخصصات الإهلاكات والمؤنات للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

ب. منهج قائمة التدفقات النقدية:

يمكننا أيضا حساب المستحقات الكلية اعتمادا على قائمة التدفقات النقدية وفق الصيغة التالية:

$$TAC_{it} = NL_{it} - CFO_{it}$$

حيث أن:

$TAC_{it}^*$ : المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

$NL_{it}^*$ : صافي دخل المؤسسة (i) خلال الفترة (t).

$CFO_{it}^*$ : التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

<sup>1</sup> بوسنة حمزة، مرجع سابق، ص ص 121، 122.

### ثانيا. نتائج ممارسات إدارة الأرباح

على الرغم من أن المديرين يدركون أن إدارة الأرباح وإن كانت تحقق منافع للمنشأة في الأجل القصير، إلا أنها قد تؤدي إلى مشاكل خطيرة في الأجل الطويل. ومن أهم هذه المشاكل ما يلي:

#### 1. تخفيض قيمة المؤسسة:

توجد العديد من قرارات التشغيل تتخذها المؤسسة بغرض التأثير على الأرباح قصيرة الأجل، إلا أنها لا يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الإقتصادية للمؤسسة. فعلى سبيل المثال تعجيل الإيرادات قد يؤدي إلى قيام المؤسسة ببيع المنتج في 30 ديسمبر بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل لو لم يتم بيع ذات المنتج لذات العميل في 02 من جانفي. لذلك فإنه يمكن أن يؤدي تأخير المصروفات في الأجل الطويل إلى الإضرار بالمؤسسة، فتأخير الصيانة، البحث والتطوير، وتدريب العاملين قد يؤدي إلى فشل المعدات، خسارة حصة المؤسسة في السوق، وتخفيض الإنتاجية.<sup>1</sup>

2. تلاشي المعايير الأخلاقية: حتى وإن كانت إدارة الأرباح تنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح، فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية. فالمؤسسة التي تدير أرباحها ترسل رسالة للعاملين بها بأن إخفاء وتضليل الحقيقة هي ممارسة مقبولة. ويخلق المديرون الذين يتحملون خطر هذه الممارسة مناخا أخلاقيا يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها، فالمدير الذي يطلب من موظفي المبيعات تعجيل الإيرادات في أحد الأيام يخسر السلطة الأخلاقية التي تمكنه من انتقاد خطط المبيعات المشكوك فيها في يوم آخر. وأيضا يمكن أن تصبح الأرباح منحدرًا زلقًا جدًا فأساليب التحايل المحاسبية البسيطة نسبيًا تصبح معقدة أكثر فكثر إلى أن تؤدي إلى خلق مخالفات جوهرية في القوائم المالية.<sup>2</sup>

#### 3. إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية:

لا يتم ممارسة إدارة الأرباح على مستوى الإدارة العليا فقط ، وإنما تمارس أيضا على مستوى الإدارة التشغيلية فمديرو الإدارات التشغيلية يعالجون البيانات المالية بهدف الحصول على المكافآت، الفوز بالترقيات أو لتجنب

<sup>1</sup> سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة عمليات المراجعة الخارجية على إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 02، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، يونيو 2008، ص 18.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 19.

انتقاد الأداء السيئ. ومن أهم مخاطر إدارة الأرباح في المستويات الإدارية الدنيا، إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا، فتبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حل لفترة زمنية طويلة.<sup>1</sup>

#### 4. التعرض لعقوبات اقتصادية و إعادة إعداد القوائم المالية:

ومن أمثلة ذلكما قامت به بورصة الأوراق المالية الأمريكية من فرض عقوبات صارمة على المؤسسات التي مارست إدارة الأرباح ومنها مؤسسة "W.R.Grance"، حيث وقعت عليها غرامة قدرها مليون دولار أمريكي وطلب منها إعادة احتساب أرباحها والإعلان عنها بشكل واضح بين عام 1990-1992 وذلك لأن المؤسسة قامت بتخفيض أرباحها المعلنة و تسجيل احتياطات بقيمة خمسة وخمسون (55) مليون دولار، ثم قامت بين عامي 1993-1995 بإعادة تلك الاحتياطات إلى الأرباح.<sup>2</sup>

#### 5. التأثير السلبي على أداء الأسهم : إن ممارسة إدارة الأرباح سواء تم اكتشافها أو عدم اكتشافها سوف يترك تأثيرا سلبيا على أداء الأسهم وذلك كما يلي:<sup>3</sup>

- أنه في ظل اكتشافها يحدث رد فعل سلبي من قبل المستثمرين اتجاه هذا السلوك مما يؤدي إلى انخفاض أسعار الأسهم؛
- أما في ظل عدم اكتشافها تظهر سوق المال أسعارا غير حقيقية للأسهم لا تعبر عن الأداء الحقيقي للمؤسسة، ويترك ذلك تأثيرا على أسعار الأسهم في المستقبل.

#### 6. نتيجة لإدارة الأرباح فإن الأرقام المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية لا تعكس الأداء الاقتصادي الحقيقي

للمؤسسة مما يؤدي إلى تغليب المستثمرين و اتخاذهم لقرارات غير مثلى، بالإضافة إلى ذلك، فإن إخفاء الأداء الحقيقي للمؤسسة إلى خلق تكاليف إدارة حقيقية مثل: تكاليف الرقابة على سلوك الإدارة للحد من ممارسات إدارة الأرباح، تكاليف حل مشكلة سوء استخدام وتوزيع الموارد، تكاليف لتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة و الأطراف ذات المصلحة، تكاليف الحصول على معلومات إضافية... الخ من التكاليف.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> أحمد حامد محمود عبد الحليم، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة الدراسات والبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، 2012، ص28.

<sup>2</sup> على عبد الله شاهين، إدارة الأرباح ومخاطرها على البيئة المصرفية-دراسة تحليلية تطبيقية على المصارف الفلسطينية، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2011، ص13.

<sup>3</sup> حامد صفا محمود السيد، إدارة الربحية ومعايير المحاسبة المصرية- دراسة تحليلية، مجلة الباحث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، المجلد 18، العدد الأول، جامعة جنوب الوادي، قنا، مصر، يونيو 2004، ص 12.

<sup>4</sup> Rina Br Bukit, Takiah Mohd Iskandar, **Surplus Free Cash Flow, Earnings Management and Audit Committee**, journal of economics, vol.03.No.01, 2009, p208.

7. النقطة الأساسية التي تثيرها ممارسات إدارة الأرباح هي أن التحولات التي تحدث في الثروة تتم في ظروف غير عادلة، فقد يحصل المديرون على مكافآت خيالية لا تتوافق و النتائج الحقيقية المحققة، كما أن ممارسات إدارة الأرباح ينتج عنها انتقال الثروة من المساهمين الجدد إلى المساهمين القدامى أو إلى الإدارة نفسها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> طارق حماد عبد العال، مرجع سابق، ص 59.

### المبحث الثالث: قدرة التدقيق الداخلي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح

إن للتدقيق الداخلي أهمية بالغة في الحياة الاقتصادية من خلال المساهمة في خلق قرارات رشيدة، وزيادة موثوقية البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية و التي يتم التلاعب بها بغية تحقيق أهداف معينة، وهذا ما جعل المؤسسات تهتم بوظيفة التدقيق الداخلي وذلك لتقييم سلامة وصدق الحسابات وخلوها من الغش والأخطاء.

#### المطلب الأول: العلاقة بين التدقيق الداخلي و ممارسات إدارة الأرباح

يعتبر الغش و التلاعب ظاهرة موجودة منذ عشرات السنين ولكن أصبح ت متفشية، وتجذب انتباه الباحثين والمحللين منذ العقود الثلاثة الأخيرة من القرن المنصرم ، وذلك نظرا لأهمية مخاطر الغش والتلاعب في الإرباح التي تتعرض لها المؤسسات ودورها في انهيار المؤسسات أو حدوث خسائر كبيرة لديها وخروجها من السوق وضياع أموال المساهمين. إن التدقيق الداخلي يساهم في مكافحة الفساد المالي والغش والتلاعب في الأرباح والتقليل من حالاته، حيث أن وجود التدقيق والرقابة يمنع كل من تسول له نفسه للقيام بالأعمال غير المشروعة. وقد أشار (الصبان وآخرون) إلى أن مراجعة أوجه التلاعب تهدف إلى الكشف عن التضليل المقصود للسجلات أو أية عملية تخصيص غير مناسبة للأصول والموجودات مما يؤدي إلى تخفيض أو زيادة رقم الأرباح.<sup>1</sup>

وينشأ خطر التلاعب كما هو معروف من تقاطع ثلاثة عوامل رئيسية وهي:<sup>2</sup>

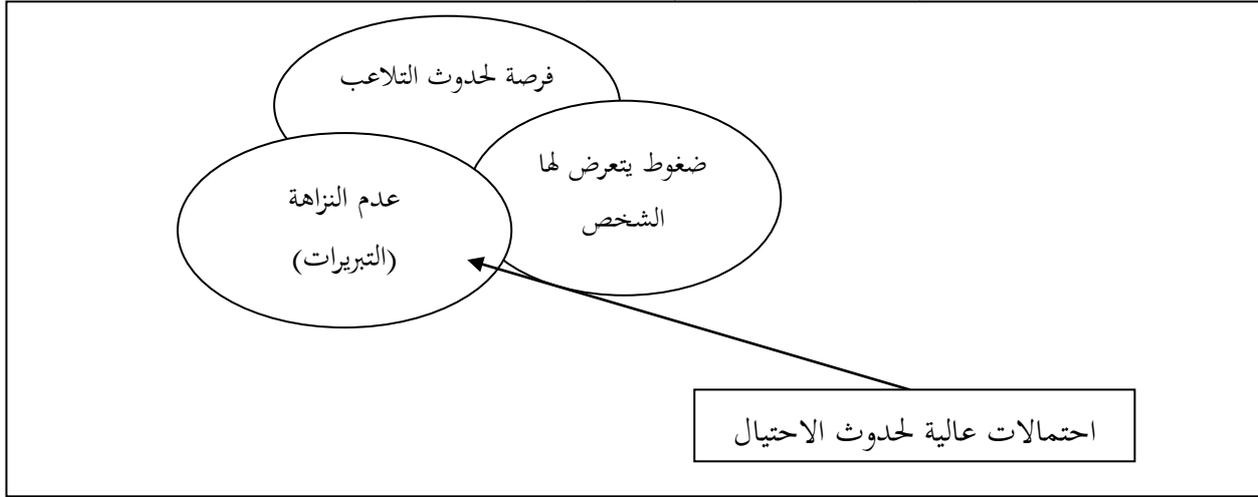
1. الضغوط: التي يتعرض لها الادارة والموظفون والتي قد تدفع بهم إلى ممارسة التلاعب؛
2. الفرص: وجود مناخ ملائم لحدوث التلاعب مثل ثغرة في نظام الرقابة الداخلية أو في المبادئ المحاسبية؛
3. التبريرات: وتعني قدرة مرتكبي الغش على تبرير تصرفاتهم الاحتيالية.

و الشكل التالي يوضح العوامل السابقة وتأثيرها على حدوث التلاعب في الأرباح

<sup>1</sup> يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري -دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص 105.

<sup>2</sup> Hillison.w, et al, **The Internal Auditor as Fraud-Buster**, Managerial Auditing Journal, 1999, Vol.14, No.7, p 353.

الشكل رقم (2-01) العوامل التي تساهم في زيادة مخاطر التلاعب والاحتيال



المصدر: Hillison.w ,et al, **The Internal Auditor as Fraud-Buster**, Managerial Auditing Journal, 1999, Vol.14, No.7, p 353.

وبالتالي يقع على عاتق المدقق الداخلي تلمس الحالات السابقة بشكل دائم وعدم إغفال أية إشارة قد توحي بحدوث التلاعب في الأرباح و رصدها ومتابعتها وهذا يعتبر أحد الأدوار التقليدية للتدقيق الداخلي (التدقيق المالي)، حيث أن الحذر والشك المنطقي أو ما يعرف بالشك المهني يعتبر من أهم المهارات التي يجب أن يتمتع بها المدقق الداخلي و التي تساعده في مهمته.<sup>1</sup>

و أن الأهمية النسبية للتلاعب والاحتيال لا تتعلق بحجم المبلغ وإنما بالآثار النوعية أيضا وذلك للأسباب التالية:

1. إذا لم يتم منع حدوث التلاعب فهناك احتمالية لأن تنفشى أوجه التلاعب بسرعة كبيرة؛

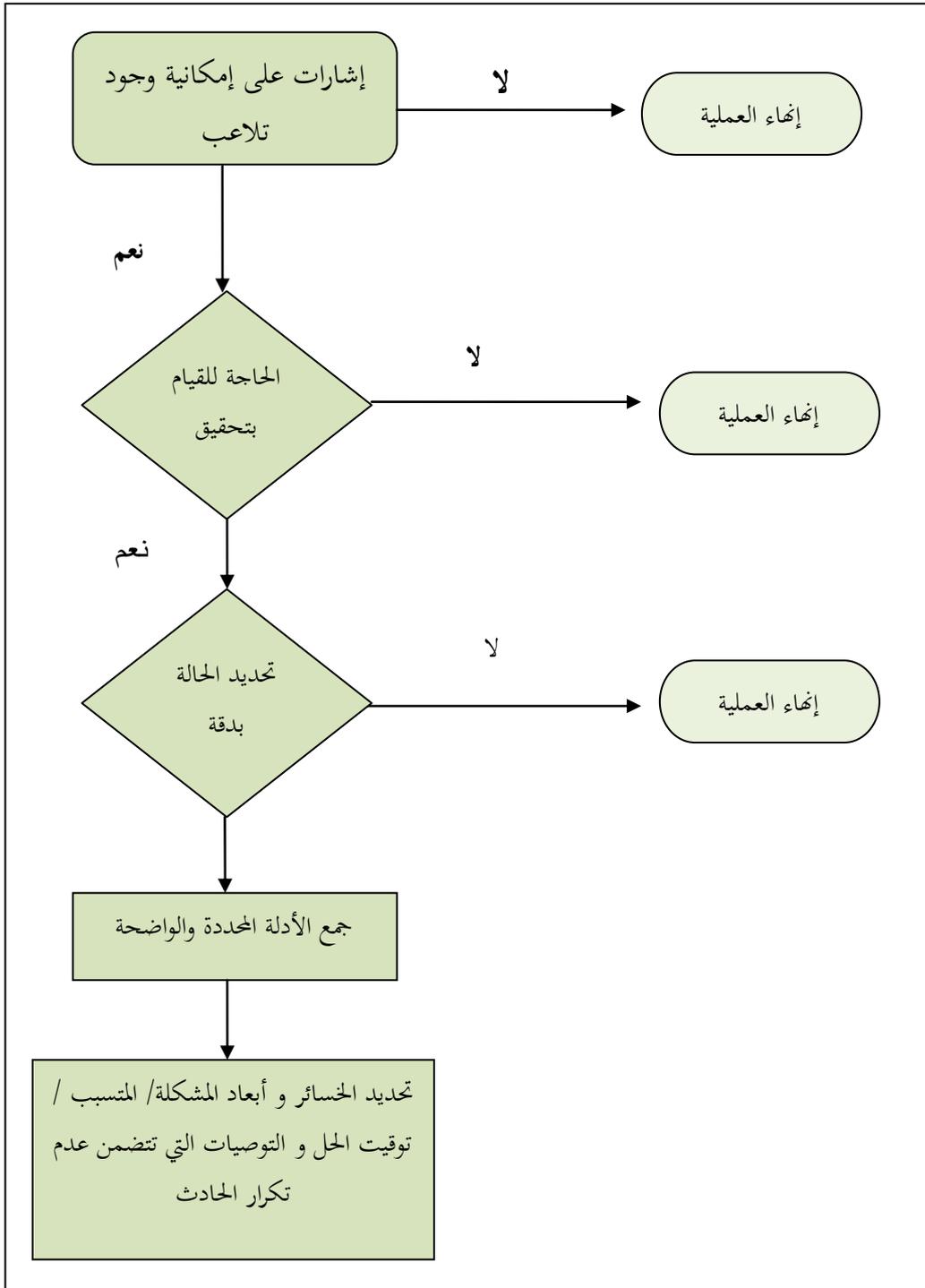
2. أن وجود التلاعب يشير بوضوح إلى ضعف في نظام الرقابة الداخلية؛

3. أن التلاعب يتضمن موضوعات أخرى متكاملة ومغطاة قد يصعب الوصول إليها.

وتجدر الإشارة إلى أهمية أن يرفع المدقق الداخلي تقريراً إلى مجلس الإدارة وليس الإدارة العليا عند اكتشافه الغش والتلاعب في القوائم المالية. وذلك بعد القيام بإجراءات التحقيقات والتحريرات الكافية والشكل التالي يوضح آلية إجراء التحقيقات المتعلقة بالغش و التلاعب:

<sup>1</sup> يوسف سعيد يوسف المدلل، مرجع سابق، ص 106.

الشكل رقم (2-02) آلية إجراء التحقيقات المتعلقة بالتلاعب والاحتيال



المصدر : Anderson Urton, **RESERCH Opportunities in internal Auditing**,CH 4 Assurance and Consulting Services,2003, p117.

### المطلب الثاني: مسؤولية المدقق الداخلي في اكتشاف التلاعب في الأرباح

يعد التدقيق الداخلي بمثابة مراجعة يومية لقرارات وتصرفات الإدارة، لذلك نادى العديد من المنظمات المهنية من بينها معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) بضرورة زيادة مقومات نجاح التدقيق الداخلي في أداء مهمته للحد من قدرة الإدارة على التدخل في إعداد التقارير والقوائم المالية، كالتدخل في وضع التقديرات المحاسبية والاختيار بين البدائل والسياسات المحاسبية وبالتالي مكافحة التلاعب والغش في الأرباح (الحد من ممارسات إدارة الأرباح). وحتى يتسنى للتدقيق الداخلي ذلك لابد من الفهم الجيد لممارسات إدارة الأرباح (من حيث دوافعها واساليبها) سنتناول العلاقة بين التدقيق الداخلي وممارسات إدارة الأرباح من خلال العناصر التالية:

- التأهل العلمي
- التأهيل العملي
- الخبرة
- الموضوعية
- جودة تنفيذ المهام
- الاستقلال التنظيمي والفني

#### أولاً. التأهيل العلمي:

لا شك أن التأهيل العلمي للمدقق الداخلي يعتبر المطلب الأول والأساسي لخلق مدقق مؤهل يتميز بالقدرة المهنية على اكتشاف المخالفات، فالمؤهلات العلمية التي يتم صقلها بالخبرة والتدريب والشهادات المهنية تساهم في وجود مدقق داخلي متميز. وعلى الرغم من أن المعايير المهنية لم تحدد تأهيل علمي معين للمدقق الداخلي كما هو الحال بالنسبة للمدقق الخارجي، إلا أن الذي يمكن قبوله مهنيًا ألا يقل المؤهل العلمي للمدقق الداخلي عن شهادة البكالوريا في مجال التخصص، فإذا كان التخصص مالي يكون المؤهل المطلوب شهادة بكالوريا محاسبة وإن كان فني (متخصصًا في الأنشطة التي تمارسها المؤسسة) فيجب أن يكون المؤهل هو درجة البكالوريا في مجال التخصص. هذا بالطبع لأن الخلفية العلمية والاستعداد لتلقي التدريب والخبرة تكون أقل بكثير عند الحاصلين على شهادات أقل من البكالوريا.<sup>1</sup>

#### ثانياً. التأهيل العملي:

حدد مشروع معيار مسؤولية المدقق الداخلي عن اكتشاف التلاعب التأهيل العملي (المهني) للمدقق الداخلي فيما

<sup>1</sup> العبادي مصطفى راشد، دور المراجع الداخلي في إضافة القيمة وتفعيل تطبيق حوكمة الشركات - دراسة اختبارية على شركات المساهمة المصرية والسعودية، مجلة الدراسات والبحوث العلمية، السنة السابعة عشر، العدد 01، كلية التجارة، جامعة بنها، 2007، ص 123.

يلي:<sup>1</sup>

1. يجب أن يكون للمدقق الداخلي المعرفة، و المهارات، و التدريب وغيرها من عناصر التأهيل الضرورية للقيام بالعمليات التي يكلف بها، وتمثل المعرفة والمهارات الأساسية في الآتي:
    - المهارة في تطبيق معايير وإجراءات و أساليب التدقيق الداخلي؛
    - المهارة في المحاسبة والتدقيق؛
    - فهم مبادئ الإدارة؛
    - إدراك المبادئ الأساسية لفروع مختلفة للمعرفة مثل المحاسبة، الاقتصاد، نظام المؤسسات، التمويل، الأساليب الكمية، أنظمة المعلومات، القانون التجاري.
  2. يجب أن يكون لدى المدقق الداخلي المعرفة الكافية لتحديد مؤشرات التلاعب.
  3. يجب أن يكون لدى المدقق الداخلي معرفة عامة بالجوانب الرقابية والمخاطر الأساسية المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات و أساليب التدقيق التي تعتمد على التكنولوجيا.
  4. يجب أن يكون لدى المدقق الداخلي الخبرة في التعامل مع الأفراد، والقدرة على تحقيق الاتصال مع الجهات المختلفة بفعالية وهذا يتطلب أن يفهم المدقق الداخلي العلاقات الإنسانية وأن يحتفظ بعلاقة طيبة مع الجهات التي يقوم بدقيقها، و أن تكون لديه المهارة في الاتصال الشفوي والكتابي بحيث يمكنه توصيل أمور مثل أهداف التدقيق الداخلي، التحليل، التقويم، النتائج، والتوصيات إلى الجهة المقصودة بوضوح وسهولة.
  5. يجب أن يحافظ المدقق الداخلي على كفاءته و قدراته المهنية و الفنية من خلال التطوير والتعليم المستمر، والتعرف على التطورات والمتغيرات الحديثة في معايير التدقيق الداخلي و إجراءاتها و أساليبها، ويمكن تحقيق ذلك بالاشتراك في برامج التدريب والأبحاث المتخصصة، ومن خلال حضور المؤتمرات، والحلقات الدراسية في الجامعات، والاشتراك في جمعيات لها علاقة بالمهنة والحصول على نشرات لها علاقة بالمحاسبة والتدقيق، والتدقيق الداخلي.
- و بالتالي يمكن القول أن المدقق الداخلي الحاصل على شهادة مهنية (شهادة مدقق داخلي، شهادة مدقق مالي، شهادة مراجع اختلاس، شهادة مدير مالي، شهادة محاسب قانوني..) تكون لديه المقدرة على كشف الممارسات التي تقوم بها الإدارة للتلاعب في الأرباح، ومن ناحية أخرى فإن الإدارة التي يخضع عملها لمراجعة طرف آخر لديه مقدرة مهنية على

<sup>1</sup> مصطفى أبو عمارة وآخرون ، سبل تطوير دور المراجع الداخلي للحد من الغش في القوائم المالية- دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة القصيم، المملكة العربية السعودية، 2013، ص 19.

كشف التلاعبات سوف يقل لديها الدافع لاتخاذ ممارسات لإدارة الأرباح عما لو كان لديها علم بأن الطرف الآخر ينقصه التأهيل العملي اللازم لاكتشاف التلاعب.<sup>1</sup>

### ثالثا. الخبرة:

يقصد بالخبرة المدة التي قضاها المدقق الداخلي في العمل بقسم التدقيق الداخلي، حيث أن خبرة المدقق الداخلي تعتبر من العوامل التي تصقل المقدرة المهنية وبالتالي تزداد قدرته على اكتشاف الممارسات التي قد تقوم بها الإدارة للتأثير على رقم الأرباح. فالمدققين الداخليين يحتاجون إلى فهم طبيعة عملهم وأيضا الإجراءات التي يحتاجون لها لمتابعة تحمل مسؤوليات مهامهم، لأن الفهم الصحيح لطبيعة العمل والإجراءات يعتبر ضروري في دعم استنتاجات المدقق الداخلي وفي تقديم أفضل قيمة ممكنة لإدارة الجهة المراجع عليه، ولا يمكن تحصيل هذا الفهم إلا من خلال الخبرة العملية، لذلك تعد الخبرة من الأمور الهامة لضمان فعالية عمل المدقق الداخلي وبالتالي قسم التدقيق الداخلي ككل. من جهة أخرى تعد الخبرة شكلا من أشكال التدريب يطلق عليه التدريب على رأس العمل، ويعني التدريب على رأس العمل الاستفادة من الخبرات التي يكتسبها المدقق الداخلي بنفسه أثناء تنفيذ عمل. فعند تنفيذ العمل الميداني يكتسب المدقق الداخلي معرفة وتتطور لديه مهارات ذات علاقة بالوظيفة كما تتحقق الخبرة أيضا من خلال الإشراف المباشر والدعم من قبل أعضاء الفريق الأكثر خبرة للمدققين الجدد أو الأقل خبرة، حيث يتم نقل معرفة فريق التدقيق الداخلي عبر المستويات الوظيفية المختلفة<sup>2</sup>

### رابعا. الموضوعية:

يقصد بالموضوعية تمتع قسم التدقيق الداخلي بحرية كاملة في ممارسة مهامه دون خوف أو حرج من المستويات الإدارية العليا وبدون تحيز. و تعتبر الموضوعية من المتغيرات الهامة لتحديد مقدرة المدقق الداخلي على القيام بدور فعال في الحد من الممارسات التي قد تتخذها الإدارة للتلاعب في رقم الأرباح والتأثير على جودة التقارير المالية للمؤسسة، وذلك لأن توفير الموضوعية لأنشطة التدقيق الداخلي سوف يجعل الإدارة غير قادرة على منع المدققين الداخليين من العمل في المناطق التي تمارس فيها الإدارة التلاعب في التقارير المالية. لذلك يمكن القول أنه كلما زادت الموضوعية لقسم التدقيق الداخلي كلما انخفضت فرص الإدارة لتطبيق ممارسات إدارة الأرباح.

وتحدد درجة موضوعية قسم التدقيق الداخلي في أي مؤسسة بناء على معيارين أساسيين هما:

– الاستقلال التنظيمي (أي إلى من توجه تقارير التدقيق الداخلي) والذي يمنح الحرية للمدققين الداخليين لتنفيذ

مهامهم بحرية دون خوف أو حرج؛

<sup>1</sup> إبراهيم الرفاعي مبارك، جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح – دراسة تطبيقية على البيئة السعودية، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 8-9 مايو 2010، ص 34.

<sup>2</sup> مصطفى أبو عمارة، مرجع سابق، ص 20.

— عدم القيام بأعمال تنفيذية والذي يجعل المدققين الداخليين ينفذون مهامهم دون تحيز.<sup>1</sup>

#### خامسا. جودة تنفيذ المهام:

تتوقف جودة تنفيذ المهام التي يقوم بها إدارة التدقيق الداخلي على عدة متغيرات أهمها التخطيط الجيد لعملية التدقيق الداخلي ونطاق العمل المنفذ، و وجود دليل للتدقيق الداخلي بالمؤسسة بالإضافة إلى وجود نظام لرقابة جودة أداء التدقيق الداخلي بالمؤسسة. فكلما توافر التخطيط الجيد لمهام التدقيق الداخلي وكان نطاق العمل معقول وكان هناك دليل متعارف عليه يحكم عمل المدققين الداخليين بالإضافة إلى وجود نظام لمراقبة جودة الأداء فإن ذلك يعني المدققين الداخليين يكون لديهم القدرة على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح استنادا إلى أن تنفيذهم لمهام التدقيق الداخلي يتم بشكل جيد. و لكن التخطيط الجيد ونطاق العمل المنفذ من الصعب التعرف عليهما حيث أنهما من الأمور التي تعتبرها إدارة التدقيق الداخلي من الأمور التي لا يجب الإفصاح عنها.<sup>2</sup>

#### سادسا. الاستقلال التنظيمي والفني:

ويقصد بالاستقلال التنظيمي والفني تبعية إدارة التدقيق الداخلي من الناحية التنظيمية لمجلس الإدارة لضمان أداء واجباتها المهنية بحرية تامة وبعيدا عن أية ضغوط في تحديد نطاق التدقيق الداخلي، وتبعيةها من الناحية الفنية للجنة المراجعة من خلال نرفع تقرير التدقيق الداخلي لها والتشاور معها في الأمور الفنية الخاصة بالمؤسسة والبعد عن مراجعة الأنشطة التي قد شاركت في إعدادها أو التعاقد الخارجي مع شركات التدقيق للحصول على خدمات التدقيق الداخلي.<sup>3</sup>

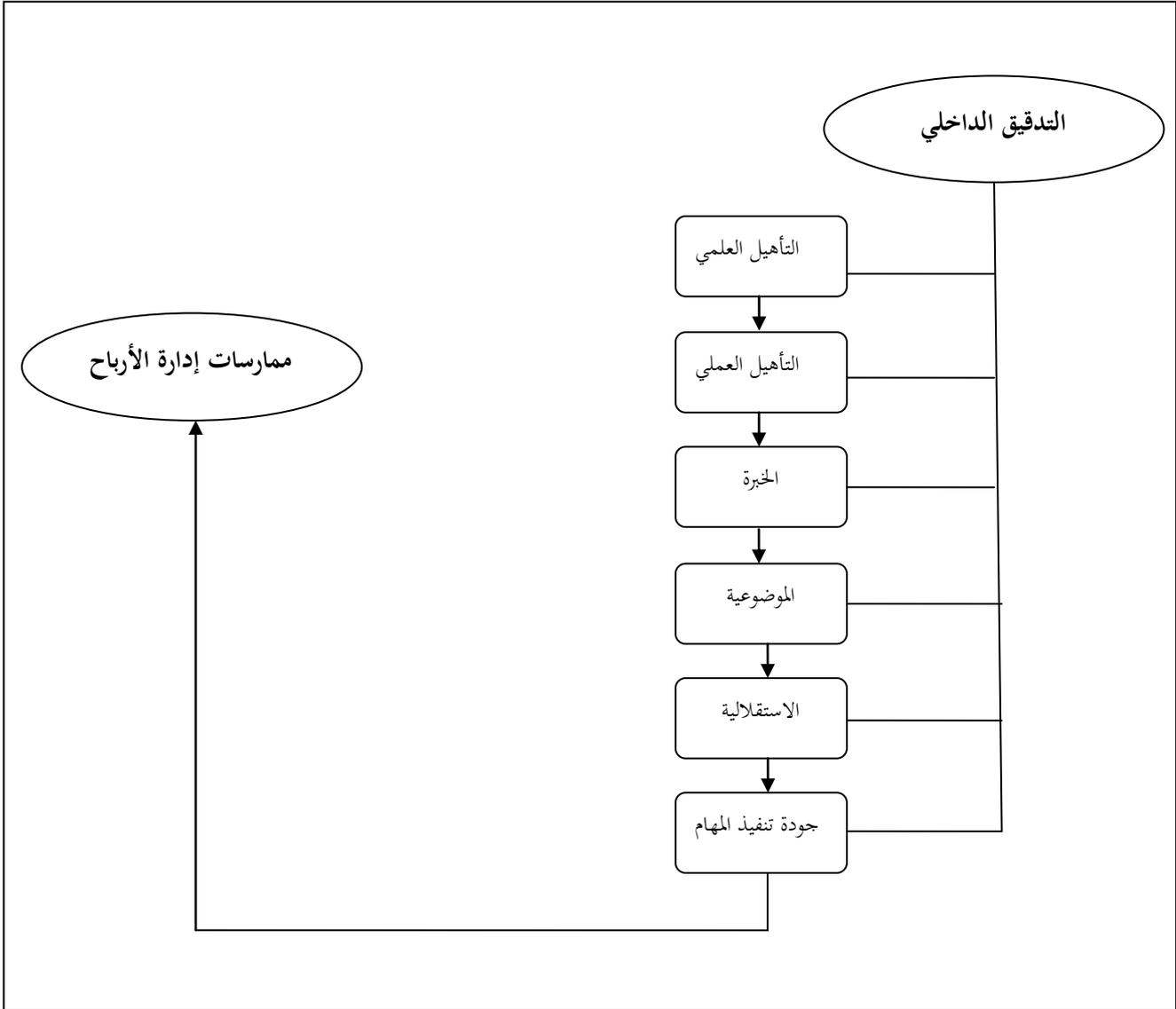
يمكن تلخيص العناصر السابقة في الشكل التالي:

<sup>1</sup> مجدي مليحي عبد الحليم، أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على إدارة الأرباح كمدخل لتحسين الملائمة والاعتمادية على القوائم المالية للبنوك التجارية السعودية- دراسة نظرية تطبيقية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، 2012، ص8.

<sup>2</sup> إبراهيم الرفاعي مبارك، مرجع سابق، ص30.

<sup>3</sup> خليل عبد اللطيف محمد، نموذج مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء توجهاتها المعاصرة، مجلة البحوث التجارية، العدد 02، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، جويلية 2003، ص 412.

الشكل رقم (2-03) علاقة التدقيق الداخلي بممارسات إدارة الأرباح



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على ما سبق.

### المطلب الثالث: التدقيق الداخلي و مساهمته في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

أدى ظهور الآثار السلبية لسوء الإدارة، وفسادها المالي والإداري، وإدارتها للأرباح من جهة، وسوء تطبيق المعايير المحاسبية وعجز النظم الرقابية سواء تمثلت في التدقيق الداخلي أو الخارجي عن الكشف عن هذه الممارسات من جهة أخرى، إلى ظهور الحاجة لتطوير دور التدقيق الداخلي وتحريره من التقيد بالممارسات التقليدية، وضرورة تبني مدخل إضافة قيمة حقيقية للمؤسسة وتحسين عملياتها، من خلال ما تقدمه من خدمات للمؤسسة بكل أنشطتها وفتاها بما يساعد إدارة المؤسسة على مواجهة المنافسة وتحقيق مزايا إضافية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> العبادي مصطفى الراشد، مرجع سابق، ص ص: 105 - 155.

إن وظيفة التدقيق الداخلي إذا تمت صياغتها وتطبيقها بصورة فعالة، يمكن أن يكون لها أثر إيجابي في تقليل فرص إصدار تقارير مالية مضللة، ومما يؤكد على ذلك ما توصلت إليه دراسة ( Asare et al, 2008 ) إلى أن كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يقلص التلاعبات في التقارير المالية، وتأثير التدقيق الداخلي مماثل لتأثير التدقيق الخارجي. و أن المدققين الداخليين متغير ذو حساسية لدوافع الإدارة نحو التلاعب في المعلومات المالية وأن موازنة ساعات العمل للمدققين الداخليين تزداد عندما تزداد دوافع الإدارة نحو غش التقارير المالية. ولقد أشارت دراسة ( Prawitt et al -2009 ) ودراسة ( مبارك الرفاعي - 2010 ) أن أنشطة التدقيق الداخلي لها دور في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وهذا من خلال دعم لجنة التدقيق لوظيفة التدقيق الداخلي، وذلك من خلال مايلي:<sup>1</sup>

- الموافقة على تعيين مدير إدارة التدقيق الداخلي، وعزله والمشاركة في تحديد أتعابه؛
- مراجعة مدى ملائمة هيكل قسم التدقيق الداخلي بالمؤسسة ومسؤولياته والكوادر العامة به وموارده و وظيفته، ورفع تقرير حول ما سبق إلى مجلس الإدارة؛
- مراجعة إعداد وتنفيذ ونتائج برنامج العمل السنوي الخاص بالتدقيق الداخلي بالمؤسسة؛
- دراسة تقارير التدقيق الداخلي ومتابعة الإدارة في تنفيذ الملاحظات الموجهة لها من قبل إدارة التدقيق الداخلي؛
- تدعيم استقلال المدققين الداخليين والتأكد من عدم وجود قيود عليهم عند تنفيذهم لمسؤولياتهم؛
- مراجعة مدى التزام المدقق الداخلي بتطبيق مبادئ الحوكمة؛
- التأكد من قيام إدارة التدقيق الداخلي بممارسة دورها في التحقق من كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية بصفة عامة والمحاسبة بصفة خاصة، ومدى سلامة وموثوقية المعلومات المستخدمة في إعداد التقارير المالية، ومدى الالتزام باللوائح و القوانين المنظمة لعمل وأنشطة المؤسسة.

عندما يدل تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي المصممة وفقا لتقدم المخاطر على احتمال وجود تلاعب في الأرباح، على المدقق أن ينظر تأثيرها المحتمل على البيانات المالية، وإذا اعتقد المدقق أن هذا التلاعب والغش قد يكون له تأثير مادي على التقارير المالية، فعليه القيام بتطبيق إجراءات التدقيق المعدلة وعليه رفع تقرير إلى مجلس الإدارة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Garcia L.S, et al, "Audit Committee and Internal Audit and The Quality of Earnings: Empirical Evidence from: Spanish Companies", Journal of Management and Governance, August 2010, PP : 1- 22.

<sup>2</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، اكتشاف الأخطاء-المعايير الدولية للمراجعة، المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1999، ص 17.

المطلب الرابع: الإجراءات التي يطبقها المدقق الداخلي للحد من ممارسات إدارة الأرباح في قائمة الدخل من المعلوم أن اهتمام مستخدمي ومحللي القوائم المالية ينصب على صافي الدخل باعتباره المؤشر الدال على المقدرة الكسبية للمؤسسة والذي يؤدي ارتفاعه إلى زيادة مقدرتها الكسبية وزيادة أسعار أسهمها، لذلك تهتم الإدارة بتعظيم صافي الدخل الذي ينعكس على شكل توزيعات الأرباح على المساهمين مما يجذب مساهمين جدد ويؤدي إلى زيادة سعر سهم المؤسسة، لذلك تلجأ الإدارة إلى العديد من الممارسات التي تؤدي إلى زيادة صافي الدخل الموجود في قائمة الدخل إلا أن هذه الممارسات لا ينتج عنها أية تدفقات نقدية تشغيلية داخلية أو خارجة.<sup>1</sup>

تهدف الإدارة من استخدام إدارة الأرباح على عناصر قائمة الدخل ( الإيرادات والمصاريف) إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية غير حقيقية، وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معا وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل في احتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط. و من بين الممارسات التي تستخدمها الإدارة للتأثير على رقم الأرباح في قائمة الدخل:<sup>2</sup>

1. إجراء صفقات بيع صورية قبل انتهاء الفترة المالية: ليتم إلغاؤها لاحقاً في الفترة المالية التالية، والهدف منه هو تحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بطريقة صورية. ومن المؤشرات الدالة على هذا الإجراء الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة.

- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من فواتير البيع وخصوصاً للصفقات المنفذة مع أطراف ذات العلاقة بالمؤسسة.

2. قيام الإدارة بتسييل مخزونها السلعي الذي تم تقييمه بطريقة (FIFO): تهدف الإدارة من خلال هذا الإجراء إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح.

- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من أن صفقات البيع حقيقية و ليست صورية.

3. رسملة مصروفات إيرادية لا تنطبق عليها شروط الرسملة: مثل مصروفات الصيانة، تهدف الإدارة من خلاله إلى تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الأرباح.

- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف.

4. تضمين ربح التشغيل أرباح عن بنود استثنائية أو غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود: الهدف منه تحسين ربحية المؤسسة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير عادية.

- إجراءات المدقق المضادة: استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي.

<sup>1</sup> Domash, H., **spot Accounting Red Flags The Easy way**, 2005. Available from : [www.winninginvesting.com](http://www.winninginvesting.com).

<sup>2</sup> Institute of Internal Auditors, **Fraud and Internal Audit : Current Views, Examples, and Resources**, september 2012, p 12.

## خلاصة الفصل

أدى انفصال الملكية عن الإدارة إلى نشوء صراع خفي في المصالح بين مختلف الأطراف ذات العلاقة، هذه الأخيرة تعتمد على التقارير المالية لاتخاذ قراراتها، و هذا ما جعل الإدارة تلجأ إلى ممارسة نوع من التأثير المتعمد للتلاعب بالحسابات قصد تحسين صورة الأرباح المعلنة وهذا ما يعرف بـ " إدارة الأرباح"، فتلجأ الإدارة إلى استعمال أساليب حقيقة أو محاسبية سواء في إطار المعايير و المبادئ المحاسبية أو خارجها لتحقيق أهداف محددة مسبقا، فتوفر عنصري المرونة المحاسبية و السلطة التقديرية للإدارة يؤثر بشكل كبير على الأرباح إما بالزيادة، بالنقصان.

إن إدارة الأرباح بمختلف أنواعها و مختلف أساليبها وبالرغم من تحقيقها لمنافع في المدى القصير إلا أن هذه المنافع لا تقارن مع المشاكل التي تتعرض لها المؤسسة في الأجل الطويل، ونظرا لمخاطر ممارسات إدارة الأرباح وصعوبة الكشف عنها فقد حاول العديد من الباحثين التوصل لقياس إدارة الأرباح، وتعد المستحقات من أهم المؤشرات والمقاييس التي تعتمد في قياس ممارسات إدارة الأرباح وكذلك من أهم المتغيرات لبناء نماذج قياس إدارة الأرباح.

ولقد حاولنا إبراز دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح باعتبارها احد أساليب التلاعب والاحتيال التي تقوم بها الإدارة للتأثير على رقم الأرباح، بحيث يقع على عاتق المدقق الداخلي مسؤولية اكتشاف هذه التلاعبات من خلال فحص مختلف السجلات المحاسبية و القوائم المالية للمؤسسة وكذلك التحقق من سلامتها ومصداقيتها وأن رقم الربح الذي تحويه القوائم المالية يعبر عن الأرباح الفعلية التي حققتها المؤسسة.

# الفصل الثالث

دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات

الاتصالية بولاية بسكرة

## تمهيد:

بعد التطرق في الجانب النظري إلى بعض مفاهيم التدقيق الداخلي، وكذا إدارة الأرباح، و إبراز الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، كان لابد من إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية على عينة من المدققين الداخليين والمحاسبين لبعض المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة، وهذا من أجل إعطاء وجهات نظرهم حول مدى مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

وعليه سنحاول في هذا الفصل إجراء دراسة ميدانية اعتمادا على أسلوب التحري المباشر لاختبار الفرضيات المتعلقة بموضوع الدراسة، وهذا سيكون خلال توزيع استبيان يحتوي على أسئلة مندرجة تحت محاور محددة هي في الأصل إجابات عن الإشكاليات المطروحة.

لهذا تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الاستبيان.

### المبحث الأول: الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

قصد استيفاء الجزء التطبيقي من الدراسة تم الاعتماد على الاستبيان لما له من أهمية في الحصول على بيانات من الأفراد خلال فترة قصيرة، بالإضافة إلى معرفة آراء المتخصصين حول الموضوع.

#### المطلب الأول: مراحل تصميم الاستبيان ومحتواه

##### أولا. تصميم الاستبيان:

#### 1. التصميم الأولي للاستبيان: وهي الخطوة الأولى في عملية إعداد الاستبيان، وفيها تم جمع البيانات والمعلومات

اعتمادا على الجانب النظري من الدراسة، وبعدها تم صياغة مجموعة من الأسئلة آخذين بعين الاعتبار إشكالية وفرضيات الدراسة، ولقد حاولنا جعل الأسئلة سهلة واضحة.

و لقد حرصنا على عرض الاستبيان للتحكيم العلمي من قبل مجموعة من الأساتذة المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق، وهذا بغية التأكد من صحة وسلامة بناء الاستمارة من حيث دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات، كل هذا لتفادي الأخطاء التي قد تؤدي إلى عدم الوصول إلى الأهداف المرجوة.

#### 2. التصميم النهائي للاستبيان : تم في هذه المرحلة إجراء التعديلات اللازمة بناء على ملاحظات وتوصيات

الأساتذة المحكمين، ثم تصميم الاستبيان بشكله النهائي، ومن ثم تم توزيعه على أفراد العينة عن طريق إجراء مقابلات خاصة معهم لشرح أهمية ومضمون الاستبيان ، وهذا من أجل ضمان الحصول على عدد مقبول من الإجابات والبيانات.

##### ثانيا. محتوى الاستبيان:

تضمن الاستبيان مقدمة من أجل تقديم الموضوع للمستقصى منهم، وتعريفهم بالهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة في إطار أكاديمي، كما بينا أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، كما تم توضيح وتعريف المصطلحات التي يمكن أن تكون غير مفهومة للعينة المستجوبة. ويتكون هذا الاستبيان من 30 سؤالا وزعت في ثلاث محاور، و لقد تم تبويب أسئلة الاستبيان كما يلي:

- الأسئلة الديموغرافية: تتضمن بيانات عامة، الغرض منها جمع معلومات تخص الفرد المستجوب.
- المحور الأول: يتعلق بالأسئلة المرتبطة بممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية، ويتضمن (10) أسئلة.
- المحور الثاني: يتعلق بالأسئلة المرتبطة بأهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية، ويتضمن (10) أسئلة.
- المحور الثالث: يحتوي الأسئلة المرتبطة بمساهمة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية، وتتضمن (10) أسئلة.

المطلب الثاني: عينة الدراسة و الأدوات المستخدمة

أولا. عينة الدراسة:

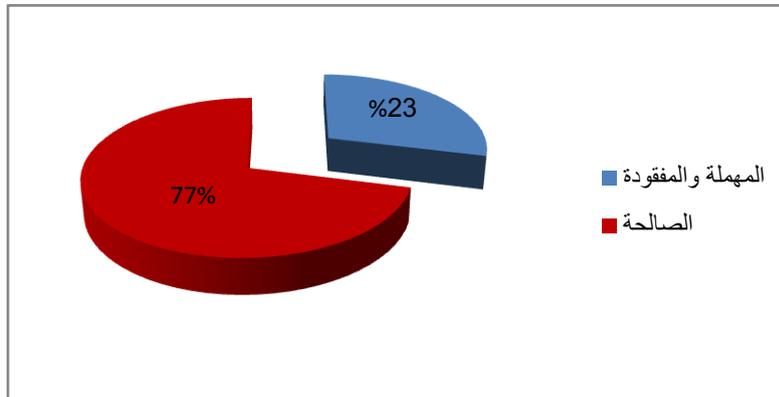
تتكون عينة الدراسة من أقسام التدقيق الداخلي وأقسام المحاسبة بالإضافة إلى رؤساء الأقسام في بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة ، وقد تم توزيع الاستبيانات على جميع أفراد العينة والتي لم نحدد حجمها بشكل مسبق، حيث قمنا بتوزيع حوالي 60 استمارة، وبعد تفحص الاستبيانات التي تم جمعها قمنا باستبعاد حوالي 14 استبيان نظرا لعدم تحقق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبيان، وبذلك يكون عدد الاستبيانات الخاضعة للدراسة هو (46) استبيان.

جدول رقم (3-01): توزيع الاستبيانات الموزعة على عينة الدراسة

الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات المهملة	الاستبيانات الصالحة	
60	14	46	العدد
100%	23%	77%	النسبة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الاستبيان.

الشكل رقم (3-01): توزيع استمارات الاستبيان الموزعة على عينة الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الاستبيان وبرنامج EXCEL.

ثانيا. الأدوات المستخدمة في الدراسة:

### 1. الأدوات الإحصائية:

- اختبار صدق وثبات الاستبيان: لاختبار صدق وثبات الاستبيان والتأكد من مصداقية المستجوب على أسئلته ولكل متغير على حدا فقد تم استخدام معامل ألفا كرونباخ والذي يأخذ قيمة تكون محصورة بين (0-1).

– نتائج اختبار الثبات: عدما قمنا بتطبيق معامل ألفا كرونباخ من أجل اختبار الصدق والثبات في إجابات عينة الدراسة المكونة من (46) فردا تحصلنا على القيمة ألفا ( 0.887). وهذا يدل على أن الارتباط بالإجابات جيد ومقبول إحصائيا.

جدول رقم (3-02): تحديد معامل ثبات وصدق أداة الدراسة

محاور الدراسة	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
03	30	0.887	0.942

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

2. استخدام مقياس ليكارت الخماسي : حيث يتكون المقياس المقترح من مجموعة من الأسئلة التي تختلف بصدها وجهات النظر، مستخدمين خمسة أنماط للإجابة حيث تتدرج من: معارض بشدة، معارض، محايد، موافق، موافق بشدة، حيث تعطى الإجابة التي تمثل أعلى مستوى للاتجاهات الإيجابية خمس درجات، والإجابات التي تليها أربع درجات، ثلاث درجات فدرجتين ثم درجة واحدة وهكذا بالعكس للاتجاهات السلبية، كما يلي:

جدول رقم (3-03): مجالات الإجابة على الاستبيان و أوزانها

الدرجة	1	2	3	4	5
التصنيف	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة

المصدر: أوما سيكران، طرق البحث في الإدارة: مدخل لبناء المهارات البحثية، تعريب: إسماعيل علي بسيوني، دار المريخ، الرياض، 2006، ص 284.

يتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي ، ثم نحدد الاتجاه حسب قيم المتوسط الحسابي كما هو موضح في الجدول الموالي، والذي يتم من خلاله تحديد اتجاه عينة الدراسة وذلك بإتباع سلم ليكارت الخماسي:

جدول رقم (3-04): معايير تحديد الاتجاه

المتوسط الحسابي	من 1 إلى 1.79	من 1.80 إلى 2.59	من 2.60 إلى 3.39	من 3.40 إلى 4.19	من 4.20 إلى 5
المستوى	01	02	03	04	05

المصدر: وليد عبد الرحمان خالد الفراء، تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS، الندوة العالمية للشباب الإسلامي، إدارة البرامج والشؤون الخارجية، 1430هـ، ص 7.

ثالثا. معالجة استمارة الاستبيان:

بعد الحصر النهائي لعدد الاستثمارات الصالحة للدراسة قمنا بعرضها على برنامج الجداول الالكترونية ( EXCEL)، بغرض معالجة المعطيات والذي قوم بدوره بترجمة البيانات من شكل جداول إلى رسومات بيانية، وذلك من أجل تسهيل عملية التحليل، كذلك استخدمنا البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS). وبناء على الأساليب السابقة اعتمدنا على التحليل الإحصائي الوصفي، ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها استخدمنا مجموعة من الأساليب الإحصائية، وهي كالتالي:

- حساب المتوسطات الحسابية لكل عبارة من العبارات الواردة في الاستبيان وكذا المحور؛
- قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد العينة الدراسة عن متوسطاتها الحسابية؛
- استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة؛
- حساب المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة؛

#### المطلب الثالث: الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

سنحاول في هذا المطلب أن نقوم بدراسة التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية:

- الجنس؛
- الوظيفة الممارسة؛
- المؤهل العلمي؛
- سنوات الخبرة؛
- التخصص العلمي.

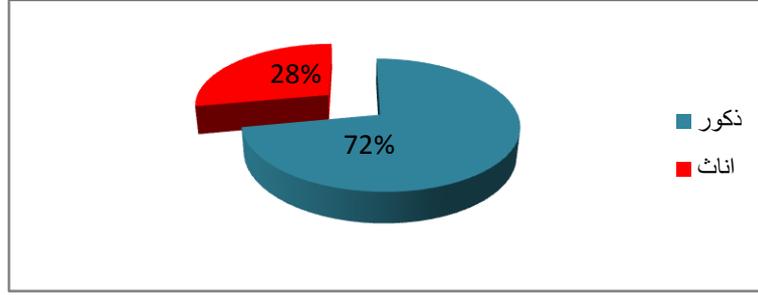
أولاً. توزيع أفراد العينة حسب الجنس:

جدول رقم (3-05): توزيع العينة حسب الجنس

النسبة	التكرار	الجنس
72%	33	ذكور
28%	13	إناث
100%	46	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامج SPSS.

الشكل رقم (3-02): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامج EXCEL.

من خلال الجدول رقم (3-05) والشكل رقم (3-02) و اللذان يبينان لنا توزيع النسب حسب الجنس لأفراد العينة، نلاحظ أن معظم أفراد العينة هم من الذكور حيث بلغت نسبتهم 72% أما نسبة الإناث فكانت 28%.

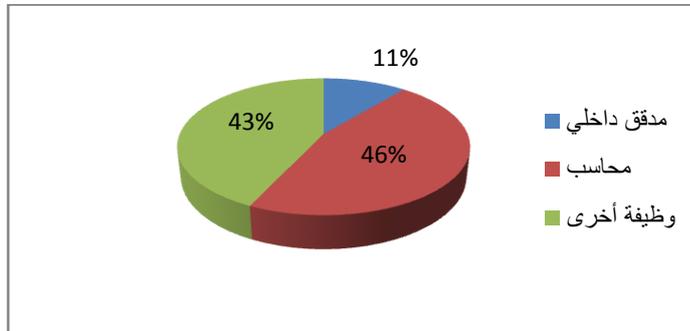
ثانيا. توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة:

جدول رقم (3-06): توزيع العينة حسب الوظيفة

النسبة	التكرار	الوظيفة
11%	05	مدقق داخلي
46%	21	محاسب
43%	20	وظيفة أخرى
100%	46	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامج SPSS.

الشكل رقم (3-03): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج EXCEL

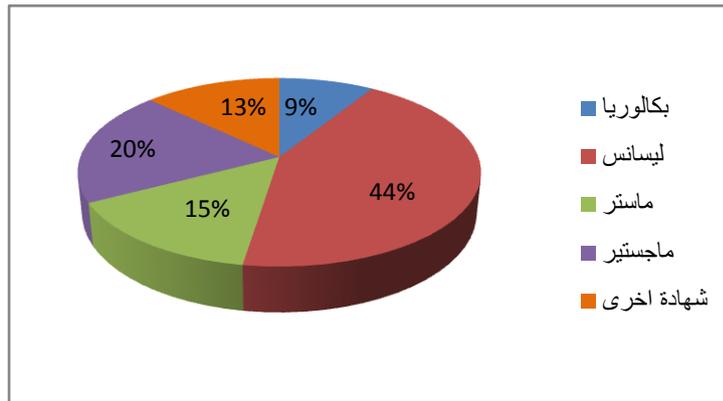
نلاحظ من خلال الشكل رقم ( 3-03) و الجدول رقم ( 3-06) اللذان يوضحان توزيع النسب حسب الوظيفة الممارسة لأفراد العينة أن نسبة المحاسبين بلغت 46% أي أن أغلب أفراد العينة محاسبين، يليها مباشرة وظائف أخرى بنسبة 43% (مثل: مكلف بالدراسات، رئيس مصلحة، عون إداري،...)، وأخيرا نجد المدققين الداخليين بنسبة 11%.  
ثالثا. توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

الجدول رقم (3-07): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
09%	04	بكالوريا
44%	20	ليسانس
15%	07	ماستر
20%	09	ماجستير
13%	06	شهادة أخرى
<b>100%</b>	<b>46</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامج SPSS.

الشكل رقم (3-04): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج EXCEL

يبين الجدول رقم ( 3-07) والشكل رقم ( 3-04) أن 44% من عينة الدراسة هم من حاملي شهادة ليسانس وهي النسبة الأعلى ويعود ذلك لأن أغلب المؤسسات توظف أصحاب الشهادات، تليها نسبة 20% متحصلين على الماجستير، وهناك ما نسبته 15% حاصلين على شهادة الماستر و 13% هم من حاملي شهادة مختلفة (مثل تقني سامي

محاسبة ومالية)، أما حاملي شهادة البكالوريا فكانت 09%، وعليه يمكن القول أن معظم أفراد العينة يحملون شهادات عليا وهذا يدل على أن العينة مؤهلة.

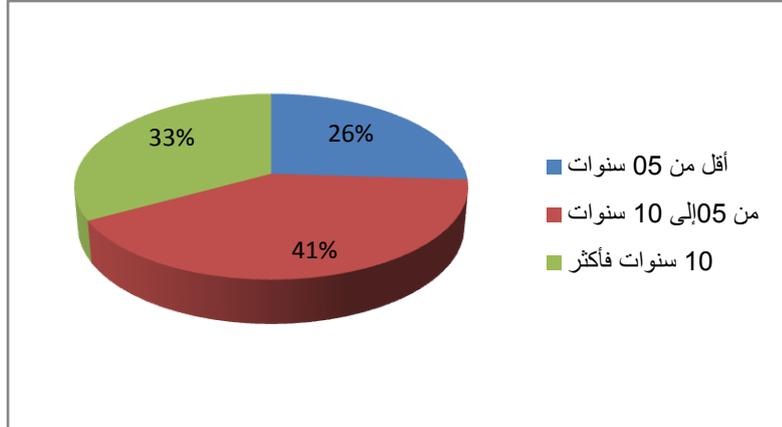
رابعاً. توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة:

جدول رقم (3-08): توزيع العينة حسب سنوات الخبرة

النسبة	التكرار	سنوات الخبرة
26%	12	أقل من 5 سنوات
41%	19	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
33%	15	فأكثر من 10 سنوات
<b>100%</b>	<b>46</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على برنامج SPSS.

الشكل رقم (3-05): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج EXCEL.

نلاحظ من خلال الشكل رقم (3-05) و الذي يوضح لنا التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب سنوات الخبرة، أن نسبة 41% خبرتهم ما بين 5 و 10 سنوات وهذه نسبة مهمة جداً كونها تعزز من صدق الإجابات، تليها نسبة 33% التي تمثل الأفراد الذين لديهم خبرة أكثر من 10 سنوات، أما الباقي والذين خبرتهم لا تتجاوز 5 سنوات فكانت نسبتهم تساوي 26% وهي أقل نسبة في العينة.

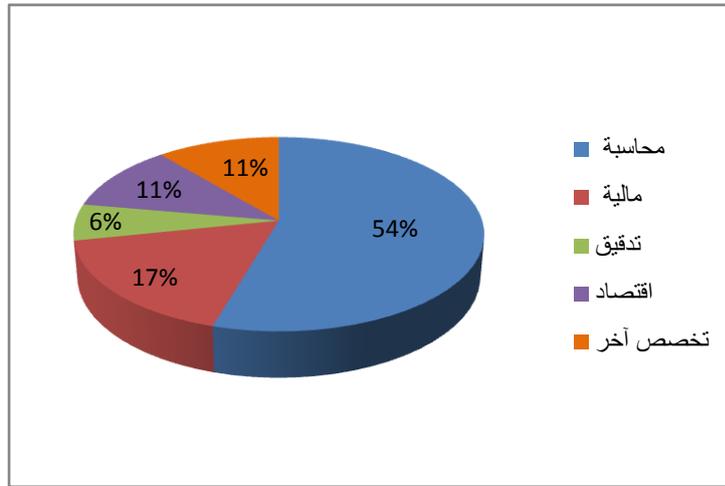
خامساً. توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

جدول رقم (3-09): توزيع العينة حسب التخصص العلمي

النسبة	التكرار	التخصص العلمي
54%	25	محاسبة
17%	08	مالية
07%	03	تدقيق
11%	05	اقتصاد
11%	05	تخصص آخر
<b>100%</b>	<b>46</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS.

الشكل رقم (3-06): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج EXCEL.

يبين الجدول رقم (3-09) والشكل رقم (3-06) توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي، حيث أن 54% من أفراد العينة متخصصين في المحاسبة وهي النسبة الأعلى، تليها 17% متخصصين في المالية، ثم نجد لكل من تخصص الاقتصاد وتخصصات أخرى (تمثلت في تسيير، إدارة أعمال..). بنفس النسبة 11%، أخيرا 06% بالنسبة لتخصص تدقيق.

### المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الاستبيان

سنحاول في هذا المبحث عرض النتائج التي توصلت إليها الدراسة، وإجراء تحليل لها وتفسيرها بهدف اختبار صحة فرضيات الدراسة.

#### المطلب الأول: دراسة صدق وثبات الاستبيان

يقصد بالثبات الحصول على نفس النتائج في حالة إعادة تطبيق الاستبيان على نفس العينة و في نفس الظروف أو في ظروف مشابهة من قبل باحث آخر أي استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه. أما الصدق فيعني مدى صلاحية الاستبيان لقياس الجانب الذي نود قياسه أي أن الاستبيان يقيس ما وضع لقياسه ويحسب عن طريق حساب جذر معامل الثبات.

#### أولاً. ثبات الاستبيان:

للتأكد من ثبات الاستبيان تم استخراج معمل ألفا كرونباخ، حيث تم تقدير معامل الثبات لكل محور وكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (3-10) مقياس الثبات ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
المحور الأول	10	0.679	0.824
المحور الثاني	10	0.799	0.894
المحور الثالث	10	0.835	0.974

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (3-10) نلاحظ أن معامل الثبات للمحور الأول بلغ 67.9% في حين أن المحور الثاني 79.9% أما في المحور الثالث 83.5% وهي قيم مقبولة في مثل هذه الدراسات.

#### ثانياً. صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان:

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان لكل محور، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة و الدرجة الكلية للمحور التابعة له، كما يلي:

#### 1. صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول:

جدول رقم (3-11): الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	تعتبر ممارسات إدارة الأرباح فن من فنون التلاعب المحاسبي	0.478	0.001
2	تعتبر ممارسة إدارة الأرباح عن قدرة ومهارة المحاسب في تسيير الأرباح و تحسينها	0.357	0.015
3	تستخدم المؤسسة إدارة الأرباح كأداة أو حل لمشاكل الأداء الضعيف	0.640	0.000
4	إدارة الأرباح سلوك تقوم به المؤسسة يؤثر على محتوى الكشف المالي	0.547	0.000
5	تؤدي ممارسات إدارة الأرباح إلى تخفيض قيمة أو تحسين سمعة المؤسسة	0.372	0.011
6	إن التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيراد من أهم الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح	0.402	0.006
7	تستغل الإدارة التغيرات المحاسبية الاختيارية في ممارسة إدارة أرباحها	0.585	0.000
8	تقوم المؤسسة بإدراج بعض الإيرادات أو المصاريف الوهمية لتقليل/ تضخيم الأرباح	0.497	0.000
9	عند قيام المؤسسة بعملية الاندماج و التلاعب بتقييم أصولها يزيد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح	0.599	0.000
10	من أهم دوافع القيام بممارسات إدارة الأرباح تحقيق الأمن الوظيفي	0.558	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS.

بين الجدول رقم ( 3-11) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والمعدل الكلي للفقرات، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 (أي 5%)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت له.

2. صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني:

جدول رقم (3-12): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بالإمكانات المادية التي تسمح بأداء مهامها على أكمل وجه.	0.656	0.000
2	يقع التدقيق الداخلي ضمن هيكل تنظيمي يسمح بأداء مهامه بالشكل المناسب.	0.591	0.000
3	يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز الثقافة الأخلاقية.	0.444	0.002
4	يقوم المدقق الداخلي بأداء مهامه بكل نزاهة وموضوعية.	0.443	0.002
5	يفترض أن يكون لدى المدقق الداخلي في المؤسسة إلمام كاف بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لأداء عمله.	0.627	0.000
6	يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من ملائمة الأهداف و السياسات الموضوعية من قبل مجلس الإدارة.	0.808	0.000
7	يقوم المدقق الداخلي بوضع مخطط محكم والإشراف بدقة على المساعدين الذين قد يستعين بهم.	0.642	0.000
8	يقيم المدقق الداخلي إجراءات و مخاطر نظم المعلومات المحاسبي بشكل دائم.	0.556	0.000
9	يقوم المدقق الداخلي بعرض الحقائق التي أظهرتها عملية التدقيق بدون أي تأثير خارجي.	0.676	0.000
10	يقوم المدقق الداخلي برفع تقارير عن نتائج التدقيق فور الانتهاء منها.	0.587	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS.

بين الجدول رقم (3-12) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والمعدل الكلي للفقرات، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبيّنة دالة عند مستوى دلالة 0.05 (أي 5%)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت له.

### 3. صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث:

جدول رقم (3-13): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	كلما زادت الموضوعية لقسم التدقيق الداخلي كلما انخفضت فرص الإدارة لتطبيق ممارسات إدارة الأرباح	0.612	0.000
2	تركيز قسم التدقيق الداخلي على الجوانب المرتبطة بعملية إعداد وعرض القوائم تزيد احتمال اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح	0.796	0.000
3	معرفة فريق التدقيق الداخلي بالجوانب الفنية لعمليات المؤسسة ستؤدي إلى زيادة فعالية التدقيق الداخلي في الرقابة والتقرير	0.668	0.000
4	ابتعاد قسم التدقيق الداخلي عن العمليات التنفيذية بالمؤسسة يضمن مصداقية عن التقرير عن ممارسات إدارة الأرباح.	0.714	0.000
5	وجود دليل للتدقيق الداخلي مؤشر على جودة تنفيذ التدقيق الداخلي وهذا يسهل اكتشاف الممارسات التي تقوم بها الإدارة للتلاعب بالأرباح	0.747	0.000
6	رقابة جودة أداء أنشطة التدقيق الداخلي تضمن تنفيذ جيد لمهام التدقيق الداخلي وبالتالي تزداد المقدرة على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح	0.669	0.000
7	يساهم التأهيل العلمي والعملي لأعضاء قسم التدقيق الداخلي في اكتشاف الممارسات التي تقوم بها الإدارة للتلاعب بالأرباح.	0.420	0.004
8	توفر المدقق الداخلي على المعرفة الكافية لتحديد المؤشرات التي تدل على الغش والتدليس في الأرباح.	0.537	0.000
9	تعتبر الخبرة من العوامل التي تزيح قدرة المدقق الداخلي على اكتشاف الممارسات التي تقوم بها الإدارة للتأثير على الأرباح.	0.657	0.000
10	حرص المدقق الداخلي على دراسة وفهم معايير المحاسبة والتدقيق يساهم في تحديد أساليب إدارة الأرباح وبالتالي الحد منها.	0.516	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS.

بين الجدول رقم ( 3-13) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والمعدل الكلي للفقرات، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 (أي 5%)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وبذلك تعتبر فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت له.

المطلب الثاني: تحليل فقرات وفرضيات الدراسة

أولاً. حساب المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لكل محور من محاور الدراسة:

1. بالنسبة لفقرات المحور الأول: إدارة الأرباح وممارساتها في المؤسسة الاقتصادية

جدول رقم (3-14): تحليل فقرات المحور الأول

المؤشر الإحصائي			المقياس					العبارات
اتجاه العينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	
			النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
موافق	1.026	3.54	04	28	06	05	03	تعتبر ممارسات إدارة الأرباح فن من فنون التلاعب المحاسبي
			8.7%	60.9%	13%	10.6%	6.5%	
موافق	0.788	3.85	08	26	09	06	-	تعبر ممارسة إدارة الأرباح عن قدرة ومهارة المحاسب في تسير الأرباح و تحسينها
			17,4%	56,5%	19,6%	6.5%	-	
محايد	1.067	3.20	01	24	08	09	04	تستخدم المؤسسة إدارة الأرباح كأداة أو حل لمشاكل الأداء الضعيف
			2.2%	52.2%	17.4%	19.6%	8.7%	
موافق	0.935	3.57	02	31	07	03	03	إدارة الأرباح سلوك تقوم به المؤسسة يؤثر على محتوى الكشوف المالية
			4.3%	67.4%	15.2%	6.5%	6.5%	
موافق	0.960	3.52	04	25	10	05	02	تؤدي ممارسات إدارة الأرباح إلى تخفيض قيمة أو تحسين سمعة المؤسسة
			8.7%	54.3%	21.7%	10.9%	4.3%	
موافق	0.807	3.72	08	19	17	02	-	إن التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيراد من أهم الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح
			17.4%	41.3%	37%	4.3%	-	

موافق	0.715	3.98	08	31	06	-	01	تستغل الإدارة التغيرات المحاسبية الاختيارية في ممارسة إدارة أرباحها
			17.4%	67.4%	13%	-	2.2%	
موافق	0.886	3.57	03	27	11	03	02	تقوم المؤسسة بإدراج بعض الإيرادات أو المصاريف الوهمية لتقليل/ تضخيم الأرباح
			6.5%	58.7%	23.9%	6.5%	4.3%	
موافق	0.982	3.46	04	22	14	03	03	عند قيام المؤسسة بعملية الاندماج و التلاعب بتقييم أصولها يزيد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح
			8.7%	47.8%	30.4%	6.5%	6.5%	
موافق	0.836	3.46	02	24	14	05	01	من أهم دوافع القيام بممارسات إدارة الأرباح تحقيق الأمن الوظيفي
			4.3%	52.2%	30.4%	10.9%	2.2%	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS.

يتضح من الجدول رقم (3-14) أن المتوسط الحسابي العام لفقرات المحور الأول بلغ 3.59 وانحراف معياري 0.9، مما يدل على عدم تباين كبير بين آراء أفراد العينة، حيث تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارة على حدا وهذا لتحديد درجة التأثير، حيث كانت المتوسطات الحسابية لأغلب فقرات محور الأول تتراوح بين ( 3.20-3.98) أما الانحرافات المعيارية فتتراوح بين ( 0.715-1.067)، والتي قدرت في مجموعها على مقياس موافق، حيث أظهرت نتائج المحور الأول والمتعلق بإدارة الأرباح وممارستها في المؤسسة الاقتصادية أن هناك تأييد من قبل أغلبية المستجوبين بأن المؤسسات الاقتصادية تمارس إدارة الأرباح وأن هذه الأخيرة لها تأثير سلبي على مستخدمي القوائم المالية.

— جاءت العبارة رقم (7) "تستغل الإدارة التغيرات المحاسبية الاختيارية في ممارسة إدارة إرباحها" في المرتبة الأولى، بمتوسط حسابي (3.98) وانحراف معياري (0.715)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (موافق) لهذه العبارة (64.4%) من أفراد العينة.

— تليها العبارة (2) "تعتبر ممارسة إدارة الأرباح عن قدرة ومهارة المحاسب في تسير الأرباح و تحسينها" بمتوسط حسابي بلغ (3.85) وانحراف معياري (0.788)، وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (موافق) لهذه العبارة (56.5%) من أفراد العينة.

- وقد جاءت العبارة ( 6 ) " إن التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيراد من أهم الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح" في المرتبة الثالثة، بمتوسط حسابي بلغ ( 3.72 ) وانحراف معياري ( 0.807 )، وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (موافق) لهذه العبارة (41.3%) من أفراد العينة.
- ومن ثم نجد العبارة ( 8 ) " تقوم المؤسسة بإدراج بعض الإيرادات أو المصاريف الوهمية لتقليل/ تضخيم الأرباح" في المرتبة الرابعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة ( 3.57 ) أما الانحراف المعياري بلغ ( 0.886 )، وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (موافق) لهذه العبارة (58.7%) من أفراد العينة.
- وجاءت العبارة ( 4 ) " إدارة الأرباح سلوك تقوم به المؤسسة يؤثر على محتوى الكشوف المالية " في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي ( 3.57 ) وانحراف معياري ( 0.935 )، وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (موافق) لهذه العبارة (67.4%) من أفراد العينة.
- احتلت العبارة ( 1 ) " تعتبر ممارسات إدارة الأرباح فن من فنون التلاعب المحاسبي " المرتبة السادسة، بمتوسط حسابي بلغ ( 3.54 ) وانحراف معياري ( 1.026 )، وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (موافق) لهذه العبارة (60.9%) من أفراد العينة.
- جاءت العبارة ( 5 ) " تؤدي ممارسات إدارة الأرباح إلى تخفيض قيمة أو تحسين سمعة المؤسسة " المرتبة السابعة، بمتوسط حسابي بلغ ( 3.52 ) وانحراف معياري ( 0.960 )، وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (موافق) لهذه العبارة (54.3%) من أفراد العينة.
- و جاءت العبارة ( 10 ) " من أهم دوافع القيام بممارسات إدارة الأرباح تحقيق الأمن الوظيفي" المرتبة الثامنة، بمتوسط حسابي بلغ ( 3.46 ) وانحراف معياري ( 0.836 )، وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (موافق) لهذه العبارة (52.2%) من أفراد العينة.
- ثم جاءت العبارة ( 9 ) " عند قيام المؤسسة بعملية الاندماج و التلاعب بتقييم أصولها يزيد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح" المرتبة التاسع، بمتوسط حسابي بلغ ( 3.46 ) وانحراف معياري ( 0.982 )، وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (موافق) لهذه العبارة (47.8%) من أفراد العينة.
- وأخيرا احتلت العبارة ( 3 ) " تستخدم المؤسسة إدارة الأرباح كأداة أو حل لمشاكل الأداء الضعيف" المرتبة العاشرة، بمتوسط حسابي بلغ ( 3.20 ) وانحراف معياري ( 1.067 )، وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (موافق) لهذه العبارة (52.2%) من أفراد العينة.

2. بالنسبة لفقرات المحور الثاني: أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

جدول رقم (3-15): تحليل فقرات المحور الثاني

المؤشر الإحصائي			المقياس					العبارات
اتجاه العينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	
			النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
موافق	0.720	3.72	02	33	08	02	01	تمتع وظيفة التدقيق الداخلي بالإمكانات المادية التي تسمح بأداء مهامها على أكمل وجه
			4.3%	71.7%	17.4%	4.3%	2.2%	
موافق	0.773	3.74	03	32	09	-	02	يقع التدقيق الداخلي ضمن هيكل تنظيمي يسمح بأداء مهامه بالشكل المناسب
			6.5%	69.6%	19.6%	-	4.3%	
موافق	0.706	3.89	07	29	08	02	-	يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز الثقافة الأخلاقية
			15.2%	63%	17.4%	4.3%	-	
موافق	0.771	3.63	02	30	10	03	01	يقوم المدقق الداخلي بأداء مهامه بكل نزاهة وموضوعية
			4.3%	65.2%	21.7%	6.5%	2.2%	
موافق	0.964	3.78	09	25	06	05	01	المدقق الداخلي في المؤسسة لديه إلمام كاف بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لأداء عمله
			19.6%	54.3%	13%	10.9%	2.2%	
موافق	0.737	3.65	01	32	11	-	02	يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من ملائمة الأهداف و السياسات الموضوعية من قبل مجلس الإدارة
			2.2%	69.6%	23.9%	-	4.3%	
موافق	0.718	3.87	04	30	07	02	03	يقوم المدقق الداخلي بوضع مخطط محكم والإشراف بدقة على المساعدين الذين قد يستعين بهم
			8.7%	65.2%	15.2%	4.3%	6.5%	

موافق	0.948	3.65	01	35	03	07	-	يقيم المدقق الداخلي إجراءات و مخاطر نظم المعلومات المحاسبية بشكل دائم
			2.2%	76.1%	6.5%	15.2%	-	
موافق	0.766	3.65	06	31	05	-	04	يقوم المدقق الداخلي بعرض الحقائق التي اظهرتها عملية التدقيق بدون تأثير خارجي
			13%	67.4%	10.9%	-	8.7%	
موافق	0.993	3.76	01	35	03	07	-	يقوم المدقق الداخلي برفع تقارير عن نتائج التدقيق فور الانتهاء منها
			2.2%	76.1%	6.5%	15.2%	-	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS.

يتضح من الجدول رقم (3-15) أن المتوسط الحسابي العام لفقرات المحور الثاني بلغ 3.73 وانحراف معياري 0.809، مما يدل على عدم تباين بين آراء أفراد العينة، حيث تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارة على حدا وهذا لتحديد درجة التأثير، حيث كانت المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الثاني تتراوح بين (3.63-3.89) أما الانحرافات المعيارية فتتراوح بين (0.706-0.993)، والتي قدرت في مجموعها على مقياس موافق، مما يشير إلى أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية.

— جاءت العبارة رقم (3) " يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز الثقافة الأخلاقية " في المرتبة الأولى، بمتوسط حسابي (3.89) وانحراف معياري (0.706)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية ( موافق) لهذه العبارة (63%) من أفراد العينة.

— جاءت العبارة رقم (7) " يقوم المدقق الداخلي بوضع مخطط محكم والإشراف بدقة على المساعدين الذين قد يستعين بهم " في المرتبة الثانية، بمتوسط حسابي (3.87) وانحراف معياري (0.18)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية ( موافق) لهذه العبارة (65.2%) من أفراد العينة.

— و جاءت العبارة رقم (5) " المدقق الداخلي في المؤسسة لديه إلمام كاف بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لأداء عمله " في المرتبة الثالثة، بمتوسط حسابي (3.78) وانحراف معياري (0.964)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية ( موافق) لهذه العبارة (54.3%) من أفراد العينة.

- ثم نجد العبارة رقم ( 10) " يقوم المدقق الداخلي برفع تقارير عن نتائج التدقيق فور الانتهاء منها " في المرتبة الرابعة، بمتوسط حسابي ( 3.76) وانحراف معياري ( 0.993)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية ( موافق) لهذه العبارة (76.1%) من أفراد العينة.
- من ثم العبارة رقم (2) " يقع التدقيق الداخلي ضمن هيكل تنظيمي يسمح بأداء مهامه بالشكل المناسب " في المرتبة الخامسة، بمتوسط حسابي ( 3.74) وانحراف معياري ( 0.773)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية ( موافق) لهذه العبارة (69.6%) من أفراد العينة.
- بينما جاءت العبارة رقم (1) " تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بالإمكانات المادية التي تسمح بأداء مهامها على أكمل وجه " في المرتبة السادسة، بمتوسط حسابي ( 3.72) وانحراف معياري ( 0.720)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية ( موافق) لهذه العبارة (71.7%) من أفراد العينة.
- و جاءت العبارة رقم (6) " يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من ملائمة الأهداف و السياسات الموضوعة من قبل مجلس الإدارة " في المرتبة السابعة، بمتوسط حسابي ( 3.65) وانحراف معياري ( 0.737)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية ( موافق) لهذه العبارة (69.6%) من أفراد العينة.
- أما العبارة رقم ( 9) " يقوم المدقق الداخلي بعرض الحقائق التي اظهرتها عملية التدقيق بدون تأثير خارجي " فجاءت في المرتبة الثامنة، بمتوسط حسابي ( 3.65) وانحراف معياري ( 0.766)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية ( موافق) لهذه العبارة (67.4%) من أفراد العينة.
- و جاءت العبارة رقم (8) " يقيم المدقق الداخلي إجراءات و مخاطر نظم المعلومات المحاسبية بشكل دائم " في المرتبة التاسعة، بمتوسط حسابي ( 3.65) وانحراف معياري ( 0.948)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية ( موافق) لهذه العبارة (76.1%) من أفراد العينة.
- وأخيرا جاءت العبارة رقم ( 4) " يقوم المدقق الداخلي بأداء مهامه بكل نزاهة وموضوعية " في المرتبة العاشرة، بمتوسط حسابي ( 3.63) وانحراف معياري ( 0.771)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية ( موافق) لهذه العبارة (65.2%) من أفراد العينة.

### 3. بالنسبة لفقرات المحور الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

جدول رقم (3-16): تحليل فقرات المحور الثالث

المؤشر الإحصائي			المقياس					العبارات
			معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	
اتجاه العينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
موافق	0.880	3.74	06	27	10	01	02	كلما زادت الموضوعية لقسم التدقيق الداخلي كلما انخفضت فرص الإدارة لتطبيق ممارسات إدارة الأرباح
			13%	58.7%	21.7%	2.2%	4.3%	
موافق	0.582	3.87	03	36	05	02	-	تركيز قسم التدقيق الداخلي على الجوانب المرتبطة بعملية إعداد وعرض القوائم تزيد احتمال اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح
			6.5%	78.3%	10.9%	4.3%	-	
موافق	0.802	3.98	09	31	03	02	01	معرفة فريق التدقيق الداخلي بالجوانب الفنية لعمليات المؤسسة ستؤدي إلى زيادة فعالية التدقيق الداخلي في الرقابة والتقرير
			19.6%	67.4%	6.5%	4.3%	2.2%	
موافق	0.862	3.54	03	26	11	05	01	ابتعاد قسم التدقيق الداخلي عن العمليات التنفيذية بالمؤسسة يضيف مصداقية عن التقرير عن ممارسات إدارة الأرباح
			6.5%	56.5%	23.9%	10.9%	2.2%	
موافق	0.926	3.83	08	28	06	02	02	وجود دليل للتدقيق الداخلي مؤشر على جودة تنفيذ التدقيق الداخلي وهذا يسهل اكتشاف الممارسات التي تقوم بها الإدارة للتلاعب بالأرباح
			17.4%	60.9%	13%	4.3%	4.3%	
موافق	0.958	3.72	06	28	08	01	13	رقابة جودة أداء أنشطة التدقيق الداخلي تضمن تنفيذ جيد لمهام التدقيق الداخلي وبالتالي تزداد المقدرة
			13%	60.9%	17.4%	2.2%	6.5%	

								على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح
موافق	0.653	4.13	10	34	01	-	01	يساهم التأهيل العلمي والعملية المدقق الداخلي في اكتشاف الممارسات التي تقوم بها الإدارة للتلاعب بالأرباح
			21.7%	73.9%	2.2%	-	2.2%	
موافق	0.755	4.09	13	26	05	02	-	توفر المدقق الداخلي على المعرفة الكافية لتحديد المؤشرات التي تدل على الغش والتدليس في الأرباح
			28.3%	56.5%	10.9%	4.3%	-	
موافق	0.715	4.02	10	29	05	02	-	تعتبر الخبرة من العوامل التي تزيح قدرة المدقق الداخلي على اكتشاف الممارسات التي تقوم بها الإدارة للتأثير على الأرباح
			21.7%	63%	10.9%	4.3%	-	
موافق	0.526	4.11	09	33	04	-	-	حرص المدقق الداخلي على دراسة وفهم معايير المحاسبة والتدقيق يساهم في تحديد أساليب إدارة الأرباح وبالتالي الحد منها
			19.6%	71.7%	8.7%	-	-	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS.

يتضح من الجدول رقم (3-16) أن المتوسط الحسابي العام لفقرات المحور الثالث بلغ (3.90) وانحراف معياري (0.809)، مما يدل على عدم تباين بين آراء أفراد العينة، حيث تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارة على حدا وهذا لتحديد درجة التأثير، حيث كانت المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الثالث تتراوح بين (3.63-4.11) أما الانحرافات المعيارية فتتراوح بين (0.706-0.993)، والتي قدرت في مجموعها على مقياس موافق، مما يشير إلى أهمية التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

— جاءت العبارة رقم (7) "يساهم التأهيل العلمي والعملية لأعضاء قسم التدقيق الداخلي في اكتشاف الممارسات التي تقوم بها الإدارة للتلاعب بالأرباح" في المرتبة الأولى، بمتوسط حسابي (4.13) وانحراف معياري (0.653)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (موافق) لهذه العبارة (73.9%) من أفراد العينة.

- و جاءت العبارة رقم (10) "حرص المدقق الداخلي على دراسة وفهم معايير المحاسبة والتدقيق يساهم في تحديد أساليب إدارة الأرباح وبالتالي الحد منها" في المرتبة الثانية، بمتوسط حسابي (4.11) وانحراف معياري (0.526)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (موافق) لهذه العبارة (71.7%) من أفراد العينة.
- ثم نجد العبارة رقم (8) "توفر المدقق الداخلي على المعرفة الكافية لتحديد المؤشرات التي تدل على الغش والتدليس في الأرباح" في المرتبة الثالثة، بمتوسط حسابي (4.09) وانحراف معياري (0.755)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (موافق) لهذه العبارة (56.5%) من أفراد العينة.
- بينما العبارة رقم (9) "تعتبر الخبرة من العوامل التي تزيد قدرة المدقق الداخلي على اكتشاف الممارسات التي تقوم بها الإدارة للتأثير على الأرباح" جاءت في المرتبة الرابعة، بمتوسط حسابي (4.02) وانحراف معياري (0.715)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (موافق) لهذه العبارة (63%) من أفراد العينة.
- و جاءت العبارة رقم (3) "معرفة فريق التدقيق الداخلي بالجوانب الفنية لعمليات المؤسسة ستؤدي إلى زيادة فعالية التدقيق الداخلي في الرقابة والتقرير" في المرتبة الخامسة، بمتوسط حسابي (3.98) وانحراف معياري (0.802)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (موافق) لهذه العبارة (67.4%) من أفراد العينة.
- أما العبارة رقم (2) "تركيز قسم التدقيق الداخلي على الجوانب المرتبطة بعملية إعداد وعرض القوائم تزيد احتمال اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح" جاءت في المرتبة السادسة، بمتوسط حسابي (3.87) وانحراف معياري (0.582)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (موافق) لهذه العبارة (78.3%) من أفراد العينة.
- و جاءت العبارة رقم (4) "ابتعاد قسم التدقيق الداخلي عن العمليات التنفيذية بالمؤسسة يضيف مصداقية عن التقرير عن ممارسات إدارة الأرباح" في المرتبة السابعة، بمتوسط حسابي (3.54) وانحراف معياري (0.862)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (موافق) لهذه العبارة (56.5%) من أفراد العينة.
- نجد أن العبارة رقم (5) "وجود دليل للتدقيق الداخلي مؤشر على جودة تنفيذ التدقيق الداخلي وهذا يسهل اكتشاف الممارسات التي تقوم بها الإدارة للتلاعب بالأرباح" جاءت في المرتبة الثامنة، بمتوسط حسابي (3.83) وانحراف معياري (0.926)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (موافق) لهذه العبارة (60.9%) من أفراد العينة.

- و جاءت العبارة رقم (1) "كلما زادت الموضوعية لقسم التدقيق الداخلي كلما انخفضت فرص الإدارة لتطبيق ممارسات إدارة الأرباح" في المرتبة التاسعة، بمتوسط حسابي (3.74) وانحراف معياري (0.880)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (موافق) لهذه العبارة (58.7%) من أفراد العينة.
- أخيرا جاءت العبارة رقم (6) "رقابة جودة أداء أنشطة التدقيق الداخلي تضمن تنفيذ جيد لمهام التدقيق الداخلي وبالتالي تزداد المقدرة على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح" في المرتبة العاشرة، بمتوسط حسابي (3.72) وانحراف معياري (0.958)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (موافق) لهذه العبارة (60.9%) من أفراد العينة.

ثانيا. اختبار فرضيات الدراسة:

لاختبار فرضيات الدراسة قمنا بإجراء تحليل (One-Sampel Test) والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (03-17): نتائج اختبار (One-Sampel Test) لمتوسط محاور الدراسة

	Valeur du test = 0					
	T	DDI	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
t1	51,985	45	,000	3.76	3,59	3,88
t2	53,603	45	,000	3,90	3,76	4,05
t3	52,862	45	,000	3.59	3,45	3,72

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

- اختبار الفرضية الأولى:

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي (0.000) وهي أقل من (0.05)، بحيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي (3.76) وهي تعبر عن درجة موافق، وعليه يمكن أن نقبل الفرضية الأولى " للتدقيق الداخلي دور في إضفاء المصدقية على القوائم المالية" عند مستوى دلالة 0.05.

من خلال ما سبق يمكننا القول أن أفراد عينة الدراسة يرون أن للتدقيق الداخلي أهمية بالغة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، كونه يمثل نشاط رقابي مستقل داخل المؤسسة يساهم في تسيير المؤسسة بأحسن كيفية، و يجب أن تتوفر له

الإمكانيات المادية اللازمة والتي تمكنه من تحقيق الأهداف بالإضافة إلى مجموعة من الخصائص التي يجب أن يتحلى بها المدقق الداخلي.

– اختبار الفرضية الثانية:

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي (0.000) وهي أقل من (0.05)، بحيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي (3.90) وهي تعبر عن درجة موافق، وعليه يمكننا قبول الفرضية الثانية "يساهم التدقيق الداخلي في الكشف والحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية" عند مستوى الدلالة 0.05. من خلال ما تطرقنا إليه ومن خلال آراء أفراد عينة الدراسة التي كانت تصب أغلبيتها على الموافقة على جميع العبارات التي تخص مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية، يمكن القول أن هناك وجود دور مهم للتدقيق الداخلي في التقليل من ممارسات إدارة الأرباح مما يعزز الثقة في القوائم المالية ويساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة.

وهذا ما يفسر أنه كلما كان هناك تدعيم لوظيفة التدقيق الداخلي وتوفير لها الإمكانيات الضرورية لسير مهامها بالإضافة إلى تمتعها بالاستقلال الفني و التنظيمي، وكان المدقق الداخلي يتمتع بتأهيل علمي وعملي وخبرة ويتحلى بالسلوكيات المهنية، كلما زادت مصداقية وجودة التدقيق الداخلي في المؤسسة، حيث يعمل المدقق الداخلي على التأكد من تطبيق الإدارة للسياسات والإجراءات الإلزامية لضبط السلوك غير الصحيح.

– اختبار الفرضية الثالثة:

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي (0.000) وهي أقل من (0.05)، بحيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي (3.59) وهي تعبر عن درجة موافق، وعليه يمكن نقبل الفرضية الثالثة "تقوم المؤسسات الاقتصادية بإدارة أرباحها" عند مستوى دلالة 0.05. من خلال ما سبق نجد أن آراء أفراد عينة الدراسة حول ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتجه نحو الموافقة على وجود هذه الممارسات، لأنهم يرون أن سلوك الإدارة يقوم فعلا على إدارة الأرباح، من خلال التلاعب في الإيرادات والمصاريف واستغلال التغيرات المحاسبية الاختيارية، وان هذه الممارسات التي تقوم بها الإدارة للتأثير على الأرباح تؤثر على مستخدمي القوائم المالية.

## خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تم التطرق إلى التحليل الوصفي للخصائص الديموغرافية لأفراد العينة، بالإضافة إلى تحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة آراء أفراد العينة التي شملت المدققين الداخليين والحاسبين بالمؤسسات الاقتصادية، وموظفين آخرين مثل: مكلفين بالدراسات، وذلك من أجل معرفة آراءهم حول مدى مساهمة التدقيق الداخلي وكفاءة المدقق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح التي تنتهجها بعض المؤسسات لتظهر أرباحها بصورة غير تلك التي عليها، وهذا لتحقيق أهداف تخدمها ولو على حساب فئات أخرى.

ومن خلال تحليل نتائج الاستبيان تم التوصل إلى اتفاق شبه كلي على أن للتدقيق الداخلي في المؤسسة دور فعال في الكشف عن التلاعبات التي تقوم بها الإدارة للتأثير على الأرباح، وبالتالي فالتدقيق الداخلي يساهم في زيادة موثوقية الأرباح المحتواة في القوائم المالية لدى المستفيدين وبالتالي مساعدتهم على اتخاذ قرارات سليمة لتحقيق أهدافهم أثناء التعامل مع هذه المؤسسات.

الخطاطمة

انطلاقاً من دراستنا لدور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة، وجدنا أن للتدقيق الداخلي أهمية بالغة في الحياة الاقتصادية من خلال المساهمة في خلق قرارات رشيدة، وزيادة موثوقية البيانات المالية والمحاسبية المدونة في القوائم المالية خاصة الأرباح التي عادة ما يتم التلاعب بها، من خلال استغلال عنصر المرونة في الاختيار بين الطرق و السياسات المحاسبية وسلطة التقدير عند إعداد و عرض القوائم المالية، وذلك لإعطاء صورة جيدة عن الوضعية المالية للمؤسسة، بغرض تحقيق أهداف محددة مسبقاً تخدم الإدارة بالدرجة الأولى، وتضلل الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، هذا ما دفع بالمؤسسات إلى الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي لتقييم سلامة وصدق الحسابات من التلاعب أو الأخطاء محتملة الوقوع.

كل هذا دفعنا للبحث في مجال التدقيق الداخلي باعتباره وظيفة مهمة في المؤسسة ذلك أنها تضيف الثقة والمصداقية في القوائم المالية التي تعدها إدارة المؤسسة، مما يجعل الأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم المختلفة، ولقد حظي باهتمام كبير بعد الانهيارات و الأزمات المالية التي عرفتها كبريات المؤسسات العالمية. كذلك قمنا بدراسة إدارة الأرباح والتي تعبر عن التدخل المتعمد في عملية إعداد القوائم المالية الخارجية بغرض تحقيق بعض المكاسب الخاصة بالإدارة، وذلك من خلال اختيار سياسات محاسبية معينة، وإظهار الأرقام المحاسبية بشكل يختلف عما يمكن أن تكون عليه في غياب هذا التدخل المتعمد.

ثم كانت الدراسة التطبيقية كجزء مكمل للدراسة النظرية متمثلة في الدراسة الاستبائية، وبعد تحليل مختلف إجابات أفراد عينة الدراسة المستجوبين، تبين أن التدقيق الداخلي له دور كبير في الحد من قدرة الإدارة على التدخل في إعداد التقارير والقوائم المالية كالتدخل في وضع التقديرات المحاسبية وبالتالي مكافحة التلاعب والغش في الأرباح (الحد من ممارسات إدارة الأرباح).

### 1. نتائج الدراسة:

- لقد تمكنا من الوصول إلى مجموعة من النتائج منها ما يخص الفرضيات وأخرى نتائج عامة.
- أما الفرضية الأولى والتي تعبر عن دور التدقيق الداخلي في إضفاء المصداقية على القوائم المالية ، فالتطور الذي عرفته وظيفة التدقيق الداخلي جعلها أهم وظيفة رقابية داخل المؤسسة، والتي تعتمد عليها المؤسسة بشكل كبير لتحقيق أهدافها واستمرارها، كونها تضيف الثقة والمصداقية في القوائم المالية التي تعدها المؤسسة.
  - و الفرضية الثانية والمتمثلة في أن التدقيق الداخلي يساهم في الكشف والحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث يمكننا القول أن هناك أهمية للتدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، من خلال كشف التلاعب في القوائم المالية، وذلك لأن ارتباط أهمية التدقيق الداخلي بالحد من هذه الممارسات قوي نظراً لما يقدمه المدقق الداخلي من معلومات صادقة في تقريره عن التلاعبات إن وجدت.

## الختامة

— بالنسبة للفرضية الثالثة وهي: تقوم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بإدارة أرباحها، بهدف تحقيق مكاسب معينة للإدارة أو لتحقيق مستوى ربح يتماشى و توقعات المحللين الماليين، معتمدين في ذلك على المرونة المحاسبية التي تمنحها المعايير المحاسبية، وعلى المرونة التشغيلية من خلال التحكم ببعض القرارات التشغيلية من حيث الحجم والتوقيت، والذي يكون له كبير الأثر على نوعية المعلومات المحاسبية الموجهة للأطراف ذات العلاقة (المساهمون، المستثمرون، الدائنون، وغيرهم).

وكذلك خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج العامة وهي:

- تعتبر إدارة الأرباح شكل من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس دون خرق للقوانين والمعايير المحاسبية، بحيث يقوم من خلالها المحاسب باستخدام معرفته بالقوانين والقواعد والمبادئ المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في القوائم المالية ويستخدم في ذلك مجموعة من الأساليب؛
- يتم ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية عن طريق استغلال المرونة المحاسبية المتمثلة في وجود عدد من البدائل المحاسبية،
- إن ممارسة الإدارة لإدارة الأرباح يكون له انعكاس قوي مجموعة المؤشرات المالية التي يهتم بها الأطراف ذات العلاقة خاصة المستثمرين، مما يؤثر على قراراتهم؛
- يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة مهمة في المؤسسة، وذلك راجع لما يقدمه التدقيق الداخلي من نصائح وإرشادات لتحسين مختلف الوظائف في المؤسسة؛
- توفر الامكانيات المادية لقسم التدقيق الداخلي يؤدي إلى تنفيذ مهامه بطريقة جيدة تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها؛
- يجب أن يكون لدى المدقق الداخلي تدريب ومهارات كافية للقيام بالعمليات التي يكلف بها، وخاصة تلك المهارات المتعلقة بتطبيق معايير وإجراءات وأساليب التدقيق الداخلي؛
- يساهم التدقيق الداخلي في إضفاء المصداقية على القوائم المالية وذلك من خلال التزام المدقق الداخلي بأخلاقيات المهنة؛
- تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بالاستقلال التنظيمي والمهني بالإضافة إلى الكفاءة العلمية والعملية والخبرة والموضوعية التي يتمتع بها المدقق عند أداء مهامه، كلها عوامل تساهم في زيادة فعالية التدقيق الداخلي في اكتشاف والحد من الممارسات الاحتيالية التي تقوم بها الإدارة للتأثير على الأرباح.

## الختامة

— ممارسات إدارة الأرباح غالباً ما تتم في مرحلة إعداد وعرض القوائم المالية، لذلك كلما كان التدقيق الداخلي يمارس أنشطته في هذه المرحلة كلما كان له دور أكبر في كشف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها.

### 2. توصيات الدراسة:

خلصنا إلى جملة من التوصيات وهي كما يلي:

- إعطاء اهتمام أكبر لوظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأن معظم المؤسسات لا يوجد بها قسم للتدقيق الداخلي؛
- ضرورة توفر متطلبات الاستقلال التنظيمي والفني لقسم التدقيق الداخلي، ووضع طريقة محددة لتقييم مدى توفر هذه المتطلبات في المؤسسات لضمان ابتعاد المدقق الداخلي عن ضغوط الإدارة، خاصة فيما يتعلق بتعيين وعزل المدقق الداخلي بحيث يكون هذا من اختصاص لجنة التدقيق؛
- قيام المنظمات المهنية والجهات المهتمة بمهنة التدقيق الداخلي بتنظيم دورات تدريبية فاعلة بشكل مستمر في مجال التلاعب في القوائم المالية والوسائل الحديثة في اكتشاف التلاعب في الأرباح، وخاصة في النظم الحاسوبية التي تعتمد على البرامج الالكترونية؛
- ضرورة الاهتمام بقواعد السلوك المهني والقواعد الأخلاقية التي تضمن قيام المدقق الداخلي بأداء مهامه على أكمل وجه؛
- ضرورة تضافر جهود المنظمات والجهات المهنية لتنمية الوعي لدي المساهمين والمستثمرين بإبراز دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وتحسين جودة القوائم المالية وزيادة مصداقيتها؛

### 3. آفاق البحث:

وفي الأخير نأمل من خلال هذه الدراسة أن تكون منطلقاً لبحوث أخرى في المستقبل مثل:

- دور التخطيط الضريبي في إدارة الأرباح؛
- أثر اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح؛
- محاسبة القيمة العادلة وأثرها على ممارسات إدارة الأرباح؛

قائمة المراجع

## قائمة المراجع

أولاً. المراجع باللغة العربية:

• الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد ، دار صفاء للنشر والطباعة والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
2. ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة - معايير وإجراءات ، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1996.
3. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011.
4. أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
5. أوما سيكران، طرق البحث في الإدارة: مدخل لبناء المهارات البحثية ، تعريب: إسماعيل علي بسيوني، دار المريخ، الرياض، 2006.
6. حسين القاضي، حسين دحدوح، مراجعة الحسابات المتقدمة ( الإطار النظري والإجراءات العملية)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
7. داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية ، ط2، الإتحاد الدولي للمصرفيين العرب، لبنان، 2010.
8. رأفت سلامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات - النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
9. زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، بدون دار نشر، الوادي، الجزائر، 2010-2011.
10. صالح ميلود خلاط، وآخرون، بحوث مؤتمر الرقابة الداخلية - الواقع والآفاق، منشورات الدار الأكاديمية للطباعة والتأليف و الترجمة و النشر، طرابلس، 2007.
11. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات: "المفاهيم، المبادئ، التجارب"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
12. عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

## قائمة المراجع

13. العميرات أحمد الصالح، المراجعة الداخلية- الإطار النظري والمحتوى السلوكي ، دار البشير، دمشق، سوريا، 1990.
14. محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
15. محمّد السيد سرايا، أصول المراجعة- الإطار النظري- المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العلمي ، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002.
16. مسعود صديقي، أحمد نقار، المراجعة الداخلية، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2010.
17. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.
18. وليام توماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة: أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، السعودية، 1989.
19. يوسف محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.

### • الرسائل والمذكرات:

1. أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية ، مذكرة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص: مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007.
2. أمال مرزاق ، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية- دراسة حالة مؤسسة سونلغاز ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013.
3. إيهاب ديب مصطفى رضوان، أثر التدقيق الداخلي على ادارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية- دراسة حالة البنوك الفلسطينية بغزة ، مذكرة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل، تخصص: محاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012.
4. بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة- دراسة ميدانية بمطاحن الهضاب العليا- سطيف، مذكرة للحصول على درجة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011.

## قائمة المراجع

5. حمزة بوسنة ، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية، مذكرة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 2011-2012.
6. خالد محمد اللوزي، أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم- دراسة اختيارية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال/ جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2013.
7. خيرة رحو ، دور التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسة-دراسة حالة مؤسسة الزجاج الجديد-الشلف ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص: محاسبة التدقيق والمراقبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بو العيد، الشلف، 2011.
8. سمية قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة، مذكرة للحصول على درجة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وجبائية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011-2012.
9. سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي- دراسة حالة بمديرية الضرائب- بسكرة، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014-2015.
10. سينا أحمد عبد الغفور الراوي، استخدام منهج سيجماس ستة **six sigma** في ضبط جودة التدقيق الداخلي، مذكرة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، تخصص: محاسبة وتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011.
11. عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: مالية ومحاسبة، جامعة المدية، الجزائر، 2008-2009.
12. كمال محمد النونو، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة، مذكرة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، تخصص: محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية ، غزة، 2009.

## قائمة المراجع

13. لطفي، شعباني المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين التسيير ، مذكرة مقدمة للحصول على درجة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.
14. ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في العلوم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009.
15. محمد عبد الله حامد العبدلي، أثر تطبيق حاكمية المؤسسة على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية، مذكرة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، تخصص: محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012.
16. محمد كروس ، تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة - دراسة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ENAMC، مذكرة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011.
17. محمد موري كانه، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة إدارة الأرباح في ضوء حوكمة الشركات- دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المسجلة في السوق المالية السعودية ، مذكرة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، تخصص: محاسبة، كلية الشريعة والدراسات الإسلامية، جامعة أم القرى، المملكة العربية السعودية، 2014.
18. مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر في ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2003-2004.
19. هاني محمد الأشقر، إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومدى تأثير العلاقة بحجم الشركة- دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المد رجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010.
20. يوسف سعيد يوسف المدلل ، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري -دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.

### • المقالات و المجالات

1. إبراهيم أحمد علي، التأصيل المهني للمراجعة الداخلية-دراسة تطبيقية، مجلة البحوث و الدراسات التجارية، العدد01، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، 1998.
2. أحمد حامد محمود عبد الحليم، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة الدراسات والبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، 2012.
3. آمنة خميس حمد، محمد أبو نصار، أثر تمهيد الدخل على العوائد السوقية للشركات المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية، مجلة العلوم الإدارية، المجلد 40، العدد02، عمان، الأردن، 2013.
4. أمينة فداوي فريد، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة عينة شركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 250، المجلة الجامعية، العدد 16، المجلد الأول، فبراير 2014.
5. بالراقي تيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف، الجزائر، 2012.
6. جبر إبراهيم الداوور، محمد نواف عابد، أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية- دراسة تطبيقية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 17، العدد 01، غزة، جانفي 2009.
7. حامد صفا محمود السيد، إدارة الربحية ومعايير المحاسبة المصرية- دراسة تحليلية، مجلة الباحث التجارية المعاصرة، المجلد 18، العدد 01، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي، قنا، مصر، يونيو 2004.
8. حسن فليح مفلح قطيش، فارس جميل حسن الصوفي، اساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 27، بغداد، العراق، 2011.
9. حماد طارق عبد العال، نموذج مقترح لقياس الأرباح في ضوء الممارسات المحاسبية الخاطئة- دراسة ميدانية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد 27، العدد 02، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، 2005.
10. خليل عبد اللطيف محمد، نموذج مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء توجهاتها المعاصرة، مجلة البحوث التجارية، العدد 02، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، جويلية 2003.

## قائمة المراجع

11. سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة عمليات المراجعة الخارجية على إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 02، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، يونيو 2008.
12. العبادي مصطفى الراشد ، دور المراجع الداخلي في إضافة القيمة وتفعيل تطبيق حوكمة الشركات- دراسة اختبارية على شركات المساهمة المصرية والسعودية ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، السنة (27)، المجلد 01، العدد 01، كلية التجارة، جامعة بنها، ، 2007.
13. علي النعماني وآخرون، دور المقياس المتوازن للأداء في ترشيد إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية على الوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين ، مجلة جامعة الأزهر (سلسلة العلوم الإنسانية)، العدد02، المجلد 15، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2013.
14. علي عبد الله شاهين، إدارة الأرباح ومخاطرها على البيئة المصرفية-دراسة تحليلية تطبيقية على المصارف الفلسطينية، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2011.
15. عيسى سمير كامل محمد ، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 02، جامعة الإسكندرية، مصر، 2008.
21. مجدي مليحي عبد الحليم، أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على إدارة الأرباح كمدخل لتحسين الملائمة والاعتمادية على القوائم المالية للبنوك التجارية السعودية- دراسة نظرية تطبيقية ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، 2012.
22. محمد عبد الفتاح، إطار مقترح لتحقيق موضوعية مراقب الحسابات في ضوء ممارسات إدارة الأرباح ، مجلة الفكر الإسلامي، العدد 2، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الإسكندرية، 2007.
23. محمد معتصم إبراهيم، إسماعيل محمد النجيب، بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية- بالتطبيق على المنطقة الصناعية الخرطوم البحري، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، السودان، 2015.
24. مصطفى أبو عمارة، سبل تطوير دور المراجع الداخلي للحد من الغش في القوائم المالية- دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية ، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة القصيم، المملكة العربية السعودية، 2013.

• الملتيقيات والندوات:

## قائمة المراجع

1. إبراهيم الرفاعي مبارك، جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية على البيئة السعودية، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 8-9 مايو 2010.
2. محمد أبو علجة، علام حمدان، أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح (دليل من الأردن) ، الملتقى العلمي الدولي حول : الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009.
3. وليد عبد الرحمن خالد الفراء، تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS، الندوة العالمية للشباب الإسلامي، إدارة البرامج والشؤون الخارجية، 1430هـ.

### • مراجع أخرى:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين، اكتشاف الأخطاء-المعايير الدولية للمراجعة ، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1999.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، القانون 01/88 الصادر بتاريخ 12/01/1988.
3. جمعية لمحاسبين القانونيين السعودية، معايير المراجعة الداخلية، السعودية، 2004.

### ثانيا. المراجع باللغة الأجنبية:

1. Allel Hamini, **L'Audit Comptable et Financier**, Eds BERTI, 1 ère édition, Alger, 2001.
2. Barton.J, **Does the use of financial derivatives affect earnings management decisions**, the accounting review, Vol. 76, No.01, 20016.
3. Chaouki Ghaoui, **La Manipulation Des Résultats Explique-t-elle La Performance Financière à Moyen et Long Terme Des Émissions Subséquentes d'actions**, Maîtrise en Administration Des Affaires, Université du Québec, 2008.

4. Chunli Kuang, **Audit Committee Characteristics and Earnings Management in New Zealand**, working paper, 2007, Available from: <http://aut.researchgateway.ac>, (12/12/2016).
5. Copeland .R, **Income Smoothing**, journal of accounting research, 16(03), working Paper, Columbia University, 1986.
6. Domash, H, **spot Accounting Red Flags The Easy way**, 2005. Available from : [www.winninginvesting.com](http://www.winninginvesting.com).
7. Garcia, L.S., E.R. Barbadillo, & M.O. Perez, "**Audit Committee and Internal Audit and The Quality of Earnings: Empirical Evidence from: Spanish Companies**", Journal of Management and Governance, August, 2010.
8. Healy and Wahlen, **A review of the earnings management Literature and its Implications for Standard Selling**, **Accounting Horizons**, accounting horizons, December 1999.
9. Henri Bouquir , Carles Bécour, **L’audit Opérationnel**, économique, paris, 1996.
10. Hillison.w, et al, **The Internal Auditor as Fraud-Buster**, Managerial Auditing Journal, 1999, Vol.14, No.7.
11. IFAC: [WWW.IFAC.com](http://WWW.IFAC.com), 12/11/2016.
12. IIA: [www.theiia.org](http://www.theiia.org).
13. Institute of Internal Auditors, **Fraud and Internal Audit : Current Views, Examples, and Resources**, september 2012.
14. Jan Stepniewski, Salim Soud, **Indépendance du conseil d’Administration et Gestion des Résultats**, document disponible sur site:<http://halshs.archivesouvertes.Fr./docs/00/52/59/85/PDF/p116>.
15. Levitt. A, "**The numbers game**" spesh delivered at the NYU: center for law and business, Newyourk, 28 September 1998, Available at: [www.sec.gov](http://www.sec.gov).

16. Magrath Lorraine, Weld Leonard, **Abusive Earnings Management and Early Warning Signs**, cap journal, august, 2002.
17. Merchant .K, Rockness .J, **The ethics of managing earnings: An empiric al investigation**. Journal of Accounting and Public Policy. Vol. 13, No. 1.
18. Messoud Beneish, **Earning management A Perspective**, working paper, Indiana University, April 2001.
19. Mulford .C.W, E.E. Comiskey, **The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practice**, New York, John Wiley & Sons, Inc. 2002.
20. Parfet.W, **Accounting subjectivity and earnings management: a preparer perspective**. *Accounting Horizons*. 2000.
21. Parfet.W, **Commentary: Accounting Subjectivity and Earnings Management—a preparer perspective**, *Accounting Horizons*, vol.14, No.4, 2013.
22. Parthe. M. **How to manage earnings management**. **Accounting world institute of chartered financial institute of India**, working Paper, Columbia University, October 2003.
23. Patricia Dechow, Richard Sloan, Amy Sweeney, **Detecting Earnings Management**, *The Accounting Review*, vol. 70, No.02, April 1995.
24. Rina Br Bukit, Takiah Mohd Iskandar, **Surplus Free Cash Flow, Earnings Management and Audit Committee**, *journal of economics*, vol.03.No.01, 2009.
25. Scholer .F, **Earning management to avoid earnings decrease and losses**, working paper, 2005. Available at :[www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
26. Suhaily Hasanan, et al, **Management Predisposition-Motive-Opportunity and Earnings Management for Fraudulent Financial Reporting in Malaysia**, working paper, Available from: <http://papers.ssm.com>, (28/11/2016).

الملاحق

## ملحق رقم 01



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة محمد خيضر - بسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



التخصص: فحص محاسبي

استبيان:

أخي الفاضل أختي الفاضلة

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

تقوم الطالبة بإجراء بحث بعنوان "التدقيق الداخلي ودوره في الحد من ممارسات إدارة الأرباح" والذي من خلاله سنحاول إبراز دور التدقيق الداخلي في إضفاء الثقة على الأرباح المتضمنة في القوائم المالية، لذا نرجوا منكم الإجابة بصدق عن أسئلة الاستبيان، من وجهة نظركم حول الموضوع، وذلك بوضع علامة ( X ) في الخانة المناسبة، ونحيطكم علما أن إجاباتكم ستحظى بالسرية ولن تستعمل إلا لغرض البحث العلمي فقط.

تقبلوا منا فائق الاحترام وشاكرين لكم تعاونكم وتخصيص جزء من وقتكم، بما يخدم البحث العلمي.

شرح المصطلحات:

- إدارة الأرباح: هي عبارة على مجموعة من الممارسات المحاسبية الخاطئة المدروسة والتي يقوم بها الإدارة بهدف إخفاء الأداء المالي الحقيقي للمؤسسة من خلال التأثير على الأرباح المفصح عنها مستغلة مرونة المبادئ المحاسبية المتعارف عنها.

## ملحق رقم 01

### • الأسئلة الديموغرافية

1. الجنس:  ذكر  أنثى

2. الوظيفة:

مدقق داخلي  محاسب  وظيفة أخرى

اذكرها .....

3. المؤهل العلمي:

بكالوريا  ليسانس  ماجستير  شهادة أخرى

أذكرها.....

4. الخبرة:

أقل من 5 سنوات  من 5 إلى أقل من 10 سنوات  أكثر من 10 سنوات

5. التخصص العلمي:

محاسبة  مالية  تدقيق  اقتصاد

في حالة تخصص آخر يرجى ذكره.....

### • المحور الأول: إدارة الأرباح و ممارستها في المؤسسات الاقتصادية

موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	العبارات
					1. تعتبر ممارسات إدارة الأرباح فن من فنون التلاعب المحاسبي.
					2. تُعبر ممارسة إدارة الأرباح عن قدرة ومهارة المحاسب في تسير الأرباح و تحسينها.

## ملحق رقم 01

					3. تستخدم المؤسسة إدارة الأرباح كأداة أو حل لمشاكل الأداء الضعيف.
					4. إدارة الأرباح سلوك تقوم به المؤسسة يؤثر على محتوى الكشوف المالية.
					5. تؤدي ممارسات إدارة الأرباح إلى تخفيض قيمة أو تحسين سمعة المؤسسة.
					6. إن التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيراد من أهم الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح.
					7. تستغل الإدارة التغيرات المحاسبية الاختيارية في ممارسة إدارة أرباحها.
					8. تقوم المؤسسة بإدراج بعض الإيرادات أو المصاريف الوهمية لتقليل أو تضخيم الأرباح.
					9. عند قيام المؤسسة بعملية الاندماج و التلاعب بتقييم أصوله يزيد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح.
					10. من أهم دوافع القيام بممارسات إدارة الأرباح تحقيق الأمن الوظيفي.

### • المحور الثاني: أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية

العبارات	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق بشدة	موافق
1. تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بالإمكانات المادية التي تسمح بأداء مهامها على أكمل وجه.					
2. يقع التدقيق الداخلي ضمن هيكل تنظيمي يسمح بأداء مهامه بالشكل المناسب.					
3. يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز الثقافة الأخلاقية.					
4. يقوم المدقق الداخلي بأداء مهامه بكل نزاهة وموضوعية.					

## ملحق رقم 01

					5. يفترض أن يكون لدى المدقق الداخلي في المؤسسة إلمام كاف بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لأداء عمله.
					6. يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من ملائمة الاهداف و السياسات الموضوعة من قبل مجلس الإدارة.
					7. يقوم المدقق الداخلي بوضع مخطط محكم والإشراف بدقة على المساعدين الذين قد يستعين بهم.
					8. يقيم المدقق الداخلي إجراءات و مخاطر نظم المعلومات المحاسبي بشكل دائم.
					9. يقوم المدقق الداخلي بعرض الحقائق التي اظهرتها عملية التدقيق بدون أي تأثير خارجي.
					10. يقوم المدقق الداخلي برفع تقارير عن نتائج التدقيق فور الانتهاء منها.

### • المحور الثالث: دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	العبارات
					1. تتمتع قسم التدقيق الداخلي بالاستقلال المهني والتنظيمي يقلل من ممارسات إدارة الأرباح.
					2. تركيز قسم التدقيق الداخلي على الجوانب المرتبطة عملية إعداد وعرض القوائم المالية تزيد احتمال اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.
					3. معرفة فريق التدقيق الداخلي بالجوانب الفنية لعمليات المؤسسة ستؤدي إلى زيادة فعالية التدقيق الداخلي في الرقابة والتقرير.

## ملحق رقم 01

				4. ابتعاد قسم التدقيق الداخلي عن العمليات التنفيذية بالمؤسسة يضفي مصداقية عن التقرير عن ممارسات إدارة الأرباح.
				5. وجود دليل للتدقيق الداخلي مؤشر على جودة تنفيذ التدقيق الداخلي وهذا يسهل اكتشاف الممارسات التي تقوم بها الإدارة للتلاعب بالأرباح.
				6. رقابة جودة أداء أنشطة التدقيق الداخلي تضمن تنفيذ جيد لمهام التدقيق الداخلي وبالتالي تزداد المقدرة على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.
				7. يساهم التأهيل العلمي والعملي لأعضاء قسم التدقيق الداخلي في اكتشاف الممارسات التي تقوم بها الإدارة للتلاعب بالأرباح.
				8. توفر المدقق الداخلي على المعرفة الكافية لتحديد المؤشرات التي تدل على الغش والتدليس في الأرباح.
				9. تعتبر الخبرة من العوامل التي تزيح قدرة المدقق الداخلي على اكتشاف الممارسات التي تقوم بها الإدارة للتأثير على الأرباح.
				10. حرص المدقق الداخلي على دراسة وفهم معايير المحاسبة والتدقيق يساهم في تحديد أساليب إدارة الأرباح وبالتالي الحد منها.

## ملحق رقم 02

### قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

الاسم	الرقم
قحموش سمية	1
دبابش محمد نجيب	2
بن عيشي عمار	3
بن عيشي بشير	4
علون أمين	5

### ملحق رقم 03

#### قائمة المؤسسات محل الدراسة

المؤسسة	الرقم
مؤسسة النسيج والتجهيز - بسكرة	01
مؤسسو مطاحن الزيبان القنطرة- بسكرة	02
مؤسسة سونلغاز- بسكرة	03
مركب حمام الصالحين - بسكرة	04
الديوان الوطني للترقية والتسيير العقاري - بسكرة	05

