الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algériennes Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de L'enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جـامعـة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

الموضوع

دور المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح
– دراسة تحليلية لعينة من المراجعين الخارجيين -

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير

تخصص: علوم التسيير

إعداد الطالبة: سمية قحموش

إشراف: أ.د/ طاهري فاطمة الزهراء

أعضاء اللجنة	الصفة	الجامعة
أ .د/ سهام كردودي	رئيسا	جامعة بسكرة
أ.د/ فاطمة الزهراء طاهري	مقررا	جامعة بسكرة
د/ ربيعة بركات	ممتحنا	جامعة بسكرة
د/ عادل عرقابي	ممتحنا	جامعة باتنة
د/عادل كدودة	ممتحنا	جامعة الوادي
د/ فؤاد عز الدين	ممتحنا	جامعة سوق أهراس

السنة الجامعية 2023/2022

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algériennes Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de L'enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جـامعـة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

الموضوع

دور المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح
– دراسة تحليلية لعينة من المراجعين الخارجيين -

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير

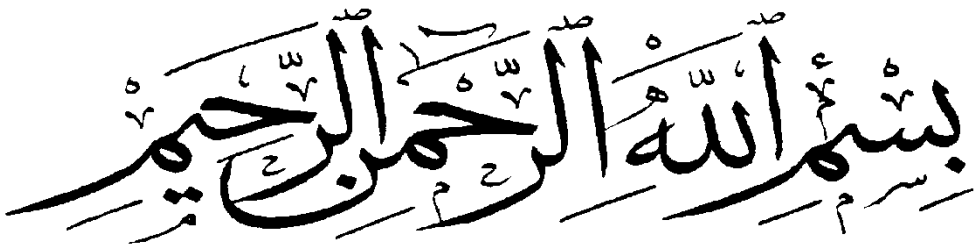
تخصص: علوم التسيير

إعداد الطالبة: سمية قحموش

إشراف: أ.د/ طاهري فاطمة الزهراء

أعضاء اللجنة	الصفة	الجامعة
أ .د/ سهام كردودي	رئيسا	جامعة بسكرة
أ.د/ فاطمة الزهراء طاهري	مقررا	جامعة بسكرة
د/ ربيعة بركات	ممتحنا	جامعة بسكرة
د/ عادل عرقابي	ممتحنا	جامعة باتنة
د/عادل كدودة	ممتحنا	جامعة الوادي
د/ فؤاد عز الدين	ممتحنا	جامعة سوق أهراس

السنة الجامعية 2023/2022



" وَمِيلَةٌ أُوتِيتُم مِّنَ الْعِلْمِ إِلاَّ قَلِيلاً "

(سُورَة الإِسْرَاء الآيَة رَقْم 85).

وقال تعالى:

"**....** وقال ربّ أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي
وعلى والدّي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني
برحمتك في عبادك الصّالحين.."

(سورة النمل: الآية رقم 19).

صَدَقَ اللهُ العَظِيم

الإهـــداء

إلهي" لا تُوفّيهما كلمات الشكر والثّناء حقهما" والديّ الكريمين:

حفظهما الله ورعاهما وأطال في عمرهما، ومتعهما بالصحة والعافية.

إلى من ساندني وساعدني وصبر من أجلي "زوجي العزيز".

إلى قرة عيني وزينة الحياة الدنيا ومهجتها، من بسمتهم ونظرتهم تبعث في نفسي القوة وحب الحياة أولادي.

إلى شموع حياتي أخي وأخواتي العزيزات كل باسمها وأزواجهم وأولادهم، خاصة أختي "إيمان" وزوجها والمدلّلة "أماني".

إلى زميلاتي وزملائي

إلى كل من شجعني ولو بكلمة طيبة من قريب أو بعيد

إليهم جميعا اهدي ثمرة حصادي العلمي

سائلا المولى عز وجلّ أن ينفع به

سمية قحموش

شكـــــــر وتقديـــــــــر

الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه الذي ألهمني الطموح وسدد خطاي، وأسأله أن يزيدني من فضله، وأصلّي وأسلم على المبعوث رحمة للعالمين، وانطلاقا من هديه (صلى الله عليه وسلم) "**لا يشكر الله من لا يشكر الناس**" فإنه يطيب لي بعد شكر اللهّ عز وجلّ كل من كان سببا في إتمام هذا البحث وإنني أخصّ بالشكر والتقدير:

المشرفة الأستاذة الدكتورة "طاهري فاطمة الزهراء" على قبولها الإشراف على هذا العمل، وعلى توجيهاتها السديدة للوصول بهذا العمل إلى المستوى العلمي اللائق، فجزاها الله عني خير الجزاء وأمد في عمرها وأحسن عملها.

كما وأتقدم بالشكر والتقدير لأعضالجنة المناقشة على تفضّلهم بقبول مناقشة هذا البحث لإثرائه والارتقاء به ليظهر بالشكل المطلوب.

والشكر موصول إلى كل من ساندني ودعمني لإتمام هذا البحث، أخص بالذكر الأساتذة: قطاف نبيل، كردودي سهام، بركات ربيعة، خان أحلام، دبابش نجيب، حاج عامر، جوامع اسماعين، قايد نور الدين، للأساتذة المحكمين للاستبيان، ومحافظي الحسابات خاصة "الأستاذ معلى محمد".

كما أوجه شكر خاص لمحافظ الحسابات الأستاذ "عامر رابح" على رحابة صدره ومساندته لإتمام البحث ومساعدته لنا في النصح والتوجيه.

وكذلك لكل من مد لي يد العون سواء بالتوجيه أو المشورة أو النصح والإرشاد.

فجزاهم الله عني خير الجزاء

ملخّص الدراسة

تهدف الدراسة إلى توضيح العلاقة بين المراجعة الخارجية ودورها في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح، حيث تمثّل المراجعة الخارجية عملية منتظمة تُبنى على جمع وتقويم الأدلّة، تتكون هذه العملية من خطوات مدروسة مستمدة من الخبرة العملية للمراجعين والتي تعتمد على مستويات معقولة من المؤهلات العلمية، وكذا على أساليب يمكن استخدامها في عملية المراجعة كإجراءات المراجعة التحليلية، أو جودة المراجعة الخارجية في حد ذاتها، والتي تمكّن المراجع الخارجي في النهاية من الخروج برأي مناسب عن مدى عدالة القوائم المالية وحقيقة تمثيلها لواقع المؤسسة.

كما استندت الدراسة في الجانب الميداني على تحليل وعرض نتائج الاستبيان وكذا تحليل ما جاء في المقابلة مع مراجع خارجي بولاية بسكرة، وقد توصّلت الباحثة إلى مجموعة من النتائج منها ما هو نظري: مثل إن لمهنة المراجعة الخارجية دور ايجابيوجوهري في الحد من الآثار السلبية لإدارة الأرباح إذا ما تمّ الالتزام بمعايير ومستويات تضمن كفاءة وجودة الأداء، ومنها نتائج ميدانية وأهم ما جاء فيها أن لكل من المراجع الخارجي الذي يتمتع بمؤهلات علمية ومهنية، واستخدام أسلوب المراجعة التحليلية، وجودة المراجعة الخارجية دور في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح.

الكلمات المفتاح: مراجعة خارجية، مراجع خارجي، جودة المراجعة الخارجية، إدارة الأرباح، ممارسات إدارة الأرباح السلبية، ممارسات إدارة الأرباح الايجابية.

Abstract :

The study aims to clarify the relationship between external auditing and its role in verifying the practices of earnings management. Where the external auditor represents a regular process based on the collection and evaluation of evidence. This process consists of deliberate steps taken from the practical experience of the auditors, which are based on reasonable levels of academic qualifications As well as methods that can be used in the audit process, such as analytical audit procedures, or the quality of the external audit itself, which ultimately enables the external auditor to come up with an appropriate opinion on the fairness of the financial statements and the fact that they represent the reality of the institution. The study on the field side was based on analyzing and presenting the results of the questionnaire, as well as analyzing what came in the interview with an external auditor from Biskra. The researcher reached a set of

results, some are theoretical: such as that the profession of external auditing has a positive and essential role in reducing the negative effects of earnings management if there is a commitment to standards and levels that guarantee the efficiency and quality of performance. Including the field results, the most important thing in it is that the external auditor who has academic and professional qualifications, the use of the analytical audit method, and the quality of external audit have a role in verifying the practices of earnings management.

Keywords: external auditing, external auditor, quality of external audit, earnings management, Negative earnings management practices, Positive earnings management practices.

فهرس المحتويات

آية قرآنية	III
الإهداء	IV
الشكر	V
ملخص الدراسة	VI
قائمة المحتويات	VII
قائمة الجداول	VIII
قائمة الأشكال البيانية	IX
قائمة الاختصارات والرموز	X
مقدمة	أ- ض
الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية	1
المبحث الأول: مدخل للمراجعة	3
المطلب الأول: نشأة وتطور المراجعة تاريخيا	3
المطلب الثاني: نظريات المراجعة	10
المطلب الثالث: فروض المراجعة	11
المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية	14
المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية وتحديد عناصرها	14
المطلب الثاني: أنواع وخصائص المراجعة الخارجية	19
المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة الخارجية	24
المبحث الثالث: معايير وخطوات المراجعة الخارجية ومفاهيم حول المراجع الخارجي	30
المطلب الأول: معايير المراجعة الخارجية	30
المطلب الثاني: مراحل القيام بعملية المراجعة الخارجية وإجراءاتها	40
المطلب الثالث: مفاهيم حول المراجع الخارجي	48
المبحث الرابع: واقع المراجعة الخارجية في الجزائر	52
المطلب الأول: تطور مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر	52

المطلب الثاني: الهيئات والمنظمات المعنية بتنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر	57
المطلب الثالث: كيفية تعيين المراجع الخارجي في الجزائر وتحديد مهامه	59
خلاصة الفصل الأول	63
الفصل الثاني: أساسيات حول إدارة الأرباح	65
المبحث الأول: مفاهيم حول إدارة الأرباح	66
المطلب الأول: الأسس النظرية لإدارة الأرباح	66
المطلب الثاني: ماهية إدارة الأرباح	68
المطلب الثالث: تصنيفات إدارة الأرباح	74
المبحث الثاني: أسباب قيام إدارة الأرباح وحوافز ممارساتها	77
المطلب الأول: أسباب قيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح	77
المطلب الثاني: عوامل إدارة الأرباح	80
المطلب الثالث: دوافع وحوافز إدارة الأرباح	81
المبحث الثالث: كيفية قياس إدارة الأرباح وطرق الكشف عنها	88
المطلب الأول: نماذج قياس إدارة الأرباح	88
المطلب الثاني: طرق أو آليات ممارسات المؤسسة لإدارة الأرباح	95
المطلب الثالث: مجالات استخدام إدارة الأرباح وطرق الكشف عنها	103
المبحث الرابع: إستراتيجية و أساليب ممارسة إدارة الأرباح ونتائجها	108
المطلب الأول: استراتيجيات إدارة الأرباح	108
المطلب الثاني: أساليب إدارة الأرباح	109
المطلب الثالث: نتائج إدارة الأرباح وسبل الحد منها	113
خلاصة الفصل الثاني	118
الفصل الثالث: المراجعة الخارجية ودورها في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح	120
المبحث الأول: الحاجة لاستخدام المراجعة الخارجية	121
المطلب الأول: أهمية المراجعة الخارجية في التأكد من مصداقية معلومات القوائم المالية.	121
المطلب الثاني: انعكاس دور المراجعة الخارجية على جودة المعلومات بالقوائم المالية	124
المطلب الثالث: ضرورة اللجوء للمراجعة الخارجية للتقليل من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح	124

المبحث الثاني: قدرة المراجع الخارجي على التحقق من ممارسات إدارة الأرباح	128
المطلب الأول: مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه إعداد القوائم المالية	128
المطلب الثاني: فاعلية دور المراجع الخارجي في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح	132
المطلب الثالث: إمكانية المراجع الخارجي من التحقق من ممارسات إدارة الأرباح	135
المبحث الثالث: مساهمة استخدام المراجعة التحليلية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح	144
المطلب الأول: ماهية المراجعة التحليلية	144
المطلب الثاني: أساليب تطبيق المراجعة التحليلية في عملية المراجعة وأهدافها	152
المطلب الثالث: المراجعة التحليلية كوسيلة للتحقق من ممارسات إدارة الأرباح	154
المبحث الرابع: جودة المراجعة الخارجية ودورها في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح	156
المطلب الأول: أساسيات حول جودة المراجعة الخارجية	156
المطلب الثاني: معايير تحقّق الجودة على مستوى مهنة المراجعة الخارجية ومداخل قياسها	161
المطلب الثالث: جودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بممارسات إدارة الأرباح	165
خلاصة الفصل الثالث	170
الفصل الرابع: دراسة ميدانية لدور المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح	172
المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة	173
المطلب الأول: منهجية الدراسة المستخدمة	173
المطلب الثاني: أدوات الدراسة المستخدمة	176
المطلب الثالث: تصميم الاستبيان	179
المطلب الرابع: أسلوب تحليل المقابلة	181
المبحث الثاني: تفريغ وتحليل إجابات عينة الدراسة	182
المطلب الأول: اختبار ثبات وصدق الاستبيان	182
المطلب الثاني: وصف خصائص عيّنة الدراسة	192
المطلب الثالث: عرض وتحليل بيانات الدراسة إحصائيا حول محوري المراجعة الخارجية وممارسات إدارة الأرباح	193
المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة باستخدام أدوات الإحصاء الاستدلالي	204
المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي وطبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة	205
المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة من خلال استخدام نتائج تحليل تباين الانحدار	207

Analyse of variance (Anova) ومعادلة الانحدار البسيط	
المبحث الثالث: عرض ما جاء في المقابلة وتفسير نتائج فرضيات الدراسة	213
المطلب الأول: مراحل قيام المراجع الخارجي بعملية المراجعة الخارجية	214
المطلب الثاني: دراسة تحليلية لميزانية مؤسسة قبل وبعد عملية المراجعة الخارجية لسنة 2021	217
المطلب الثالث: تفسير نتائج فرضيات الدراسة	224
خلاصة الفصل الرابع	227
الخاتمة	229-235
قائمة المصادر والمراجع	237
قائمة الملاحق	263

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية	21
(2-1)	أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لإعداد تقرير المراجعة الخارجية	37
(3-1)	أهمية التخطيط لعملية المراجعة الخارجية	47
(4-1)	الهيئات والمنظمات التي تعمل على تنظيم مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر	57
(1-2)	أوجه الاختلاف بين إدارة الأرباح الحقيقية وإدارة الأرباح على أساس الاستحقاق	102
(1-3)	الأساليب المستخدمة في المراجعة التحليلية	152
(2-3)	مداخل قياس جودة المراجعة الخارجية	163
(1-4)	الدرجات الموافقة للإجابات	178
(2-4)	مقياس ليكارت للحكم على إجابات الأفراد	180
(3-4)	تحديد معامل ثبات وصدق أداة الدراسة	183
(4-4)	معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات مؤهلات المراجع الخارجي والدرجة الكلية لمحور المراجعة الخارجية	185

(5-4)	معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات استخدام أسلوب المراجعة التحليلية والدرجة الكلية لمحور المراجعة الخارجية	186
(6-4)	معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات جودة المراجعة الخارجية والدرجة الكلية لمحور المراجعة الخارجية	188
(7-4)	معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثاني (ممارسات إدارة الأرباح) والدرجة الكلية للمحور	190
(8-4)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الشخصية والوظيفية	192
(9-4)	تحليل إجابات أفراد العينة من خلال تحديد المتوسط المرجح والانحراف المعياري للمحور الأول من الدراسة (المراجعة الخارجية)	194
(10-4)	تحليل إجابات أفراد العينة من خلال تحديد المتوسط المرجح والانحراف المعياري للمحور الثاني من الدراسة (ممارسات إدارة الأرباح)	201
(11-4)	معامل الالتواء ومعامل التفلطح لمتغيرات الدراسة	205
(12-4)	مصفوفة الارتباط بين أبعاد المراجعة الخارجية مع ممارسات إدارة الأرباح	206
(13-4)	نتائج تحليل تباين لاختبار الفرضية الرئيسية	208
(14-4)	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لدور المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح	209
(15-4)	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لدور المراجع الخارجي الذي يمتلك مؤهلات علمية ومهنية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح	210
(16-4)	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لدور استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في عملية المراجعة الخارجية وعلاقتها بالتحقق من ممارسات إدارة الأرباح	211
(17-4)	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لدور جودة المراجعة الخارجية وعلاقتها في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح	212
(18-4)	ميزانية المؤسسة قبل عملية المراجعة الخارجية لسنة 2021	218
(19-4)	ميزانية المؤسسة بعد عملية المراجعة الخارجية لسنة 2021	221

فهرس الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(1)	يوضح متغيرات الدراسة	ج
(1-1)	عناصر عملية المراجعة الخارجية	19
(2-1)	العلاقة بين مخاطر المراجعة الخارجية	45
(3-1)	مواجهة المراجع لمخاطر المراجعة	51
(1-2)	العلاقة بين دوافع ممارسات إدارة الأرباح والأطراف ذوي المصلحة	87
(1-3)	الحاجة للمراجعة الخارجية كنتاج لعلاقة وكيل-مالك	123
(2-3)	أهداف إجراء المراجعة التحليلية في كل مرحلة من مراحل المراجعة	148

قائمة الإختصارات والرموز

الاختصار/الرمز	الدلالة
AICPA	معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي
IASC	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين
ISA	معايير المراجعة الدولية
IAASB	معايير المراجعة والتأكيد الدولية
FASB	مجلس معايير المحاسبة المالية
SEC	هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية
GAAP	مبادئ المحاسبة المقبولة عموما
APB	مجلس مبادئ المحاسبة

مقدمة

إن البداية الحقيقية في حركة التطور العلمي في مجال المراجعة كانت عندما ظهرت أول الكتابات المرشدة له وتمثل ذلك في كتيب للكاتب "ماتنهايم" عام 1869 والذي احتوت معظم صفحاته على اقتراحات خاصة باكتشاف ومنع الغش والأخطاء، غير أنه مع بداية القرن العشرين تحول اهتمام المراجعة من مجرد منع واكتشاف الغش والأخطاء إلى دراسة الحالة المالية الفعلية والمقدرة الكسبية للمؤسسات.

وتعتبر مهنة المراجعة الخارجية من المهن العريقة في الدول المتقدمة، ولها تقاليدها ومسؤولياتها المهنية التي تحددها جمعيات ونقابات المحاسبين والمراجعين، ولقد ساهمت مهنة المراجعة بشكل كبير في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب وإدارة الاقتصاد القومي.

فالمراجعة الخارجية هي ذلك الفحص أو البحث عن الأدلة وتقييم هذه الأدلة بصورة موضوعية من أجل الخروج برأي عن مدى موثوقية البيانات المالية وغير المالية، يقوم بها شخص (أشخاص) مؤهل ومستقل عن معدي هذه البيانات وعن الأشخاص الذين يستفيدون منها بشكل مباشر، ثم إصدار تقرير حول هذه البيانات وذلك لزيادة موثوقيتها وبالتالي زيادة فائدتها ومدى الاعتماد عليها.

إن الفرضية الأساسية التي تقوم عليها عملية المراجعة الخارجية هي أن البيانات المالية والغير مالية تفتقر إلى الموثوقية الكاملة التي تجعلها تشكل أساسا يعتمد عليه في اتخاذ القرارات.

وكذلك من القضايا المركزية في البحث المحاسبي الأرباح حيث تعد محور عمل المؤسسات، إذ أن تحقيق الأرباح يعد العامل الذي يمكن أن يؤدي إلى استمرار أنشطة هذه المؤسسات وديمومتها، وقد بينت الدراسات المحاسبية والمالية أن الربح يتأثر ويؤثر بالعديد من العوامل والمتغيرات، وتعتبر فكرة إدارة الأرباح من الأفكار التي تدور في هذا المجال وأحد الظواهر الفكرية المعاصرة في فلسفة الإدارة الحديثة والتي ينظر لها من زاويتين مختلفتين فالأولى تتمثّل في أن ممارسة إدارة الأرباح من خلال انتهاك وتحايل على المبادئ المحاسبية المقبولة عموما يدخل في مجال الاحتيال والتّلاعب الهدف منه تضليل المستخدمين من خلال تحريف أرقام نتائج الأعمال والمركز المالي وهو ما ينعكس سلبا في المدى البعيد، أمّا الزاوية الثانية فهي مؤيّدة لإدارة الأرباح بوصفها ممارسات ذكية من قبل المحاسبين ولا تعد خرقا للمبادئ والمعايير المحاسبية بحيث تسعى لتجميل الدخل والمركز المالي وإعطاءه صورة أفضل.

غير أن غش الإدارة أصبح من المواضيع المهمة سواء لمهنة المراجعة الخارجية أو للباحثين أو للمجتمع بشكل عام، نتيجة لما يترتب على هذا الغش من انهيارات متوالية للعديد من المؤسسات الكبرى في معظم دول العالم، ومن أشهر

حالات الانهيار التي حدثت مؤسسة الطاقة الأمريكية enron، ومؤسسة worldcom، وكذلك الحال في فرنسا مع مؤسسة vivendi universal وقد أحدثت حالات الغش هذه تأثيرات عميقة على مهنة المراجعة الخارجية حيث تسبّبت في إضعاف مصداقيتها وإساءة لسمعة المراجعين الخارجيين وبأنّ دور المراجع الخارجي اتجاه اكتشاف الغش يعد السبب الأساسي للانهيارات.

أولا: إشكالية الدراسة

مع التطورات المتلاحقة في بيئة الأعمال، وتزايد المنافسة المحلية والدولية، برزت أنماط مختلفة من الممارسات المحاسبية بهدف تجميل الأرباح وتضخيمها، وحدوث الأزمات العالمية جعل الاهتمام بالمراجعة الخارجية ضروري حيث تساعد المراجع الخارجي في أداء وتقدير مخاطر الاحتيال وبالتّالي تعتبر المراجعة الخارجية الوجه المكّمل للعمل المحاسبي والمالي بصفة عامة، وذلك لما لها دور في التعبير عن مدى صدق وصحة وموضوعية نتائج هذا العمل في نهاية الدورة المالية، أي القوائم المالية الصادرة عن النظام المحاسبي، وفي ظل تلاعب الإدارة بالأرباح المعلن عنها بالقوائم المالية بهدف تحقيق بعض المكاسب الذاتية وتضليل الأطراف ذات المصلحة بشأن حقيقة الأداء الاقتصادي للمؤسسة، أثيرت عدة تساؤلات حول الدور الذي يمكن أن تلعبه مهنة المراجعة الخارجية في الحد والتقليل من ممارسات إدارة الأرباح داخل المؤسسة. لذلك جاءت إشكالية البحث الرئيسية بالطرح التالي:

ما هو دور المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح؟

وعلى ضوء هذه الإشكالية المطروحة تم صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

1- هل هناك دور للمراجع الخارجي الذي يتوفّر على مؤهلات مهنية وعلمية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح؟

2- هل هناك دور للمراجعة الخارجية باستخدام أسلوب المراجعة التحليلية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح؟

3- هل هناك دور لجودة المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح؟

ثانيا: فرضيات الدراسة

وكإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية انطلقنا من الفرضيات التالية:

1- يوجد دور للمراجع الخارجي الذي يتوفر على مؤهلات مهنية وعلمية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح.

2- يوجد دور للمراجعة الخارجية باستخدام أسلوب المراجعة التحليلية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح.

3- يوجد دور لجودة المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح.

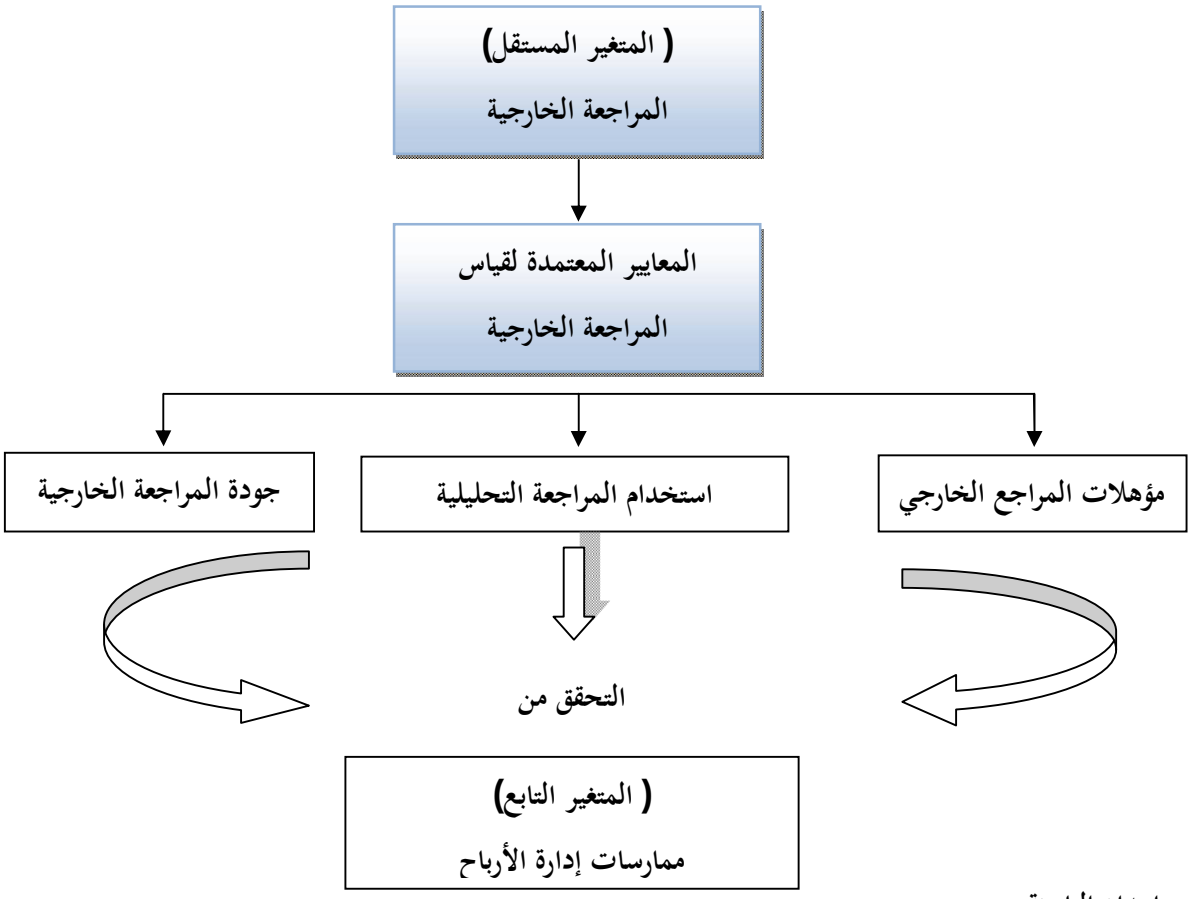
ثالثا: منهج الدراسة

اعتمدت الباحثة على مزيج من المناهج التي تتوافق فيما بينها لتحقق أهداف الدراسة، حيث تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي كونه يتناسب والأغراض التي تسعى إليها هذه الدراسة، وذلك من خلال دراسة وتحليل وتفسير ظاهرتي الدراسة وهما المراجعة الخارجية وإدارة الأرباح، وكذا إعطاء وصف لهما وللعلاقة بينهما باستخدام العديد من المصادر العلمية العربية والأجنبية التي تخدم موضوع دراستنا، كما تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة حيث استخدمت فيه الباحثة أداتي الاستبيان وتحليله وفق برنامج spss والمقابلة مع مراجع خارجي لتحليل وتفسير حالة من حالات إدارة الأرباح.

رابعا: نموذج الدراسة

اعتمدنا في دراستنا هذه على معرفة طبيعة العلاقة بين المراجعة الخارجية ودورها في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح، حيث تم التركيز على ثلاثة أبعاد يمكن اتخاذها كمعايير تقيس المتغير المستقّل تتمثل في المؤهلات التي يمكن أن يتمتع بها المراجع الخارجي، استخدام المراجعة التحليلية في عملية المراجعة الخارجية، جودة المراجعة الخارجية، بينما تم تقدير المتغير التابع المتمثل في ممارسات إدارة الأرباح. وسيتم توضيح ذلك وفق النموذج التالي:

شكل رقم (1): يوضّح متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثة

خامسا: أهمية الدراسة

تكمن **الأهمية العلمية** لدراسة دور المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح من خلال الأبعاد التالية:

- إضافة للمكتبة العربية وخاصة الجزائرية في مجال الممارسات المضللة لإدارة الأرباح؛
- رصد أهم العوامل المؤثرة في ظاهرة إدارة الأرباح، ودور المراجع الخارجي في هذا الصدد؛
- تعتبر دراسة طبيعة ممارسات إدارة الأرباح من أهم مجالات البحث المحاسبي التي حظيت باهتمام الباحثين والمنظمات المهنية في السنوات القليلة الماضية، نظرا لما خلّفته هذه الظاهرة من آثار سلبية على مهنة المحاسبة والمراجعة؛

- كما تتجلّى أهمية هذه الدراسة في أنّها تربط بين ظاهرة إدارة الأرباح والتي تُستخدم من قبل إدارة المؤسسة للتحكم في أرباح فترة ما لخداع مستخدمي القوائم المالية، وأحد الطرق الفعالة للتصدي أو معالجة هذه الظاهرة ألا وهي المراجعة الخارجية؛
- توضيح إمكانية مساهمة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لما لهذه الأخيرة من أثر هام على شفافية التقارير المالية.

أما **الأهمية العملية** لهذه الدراسة تكمن فيما يلي:

- الكشف عن الممارسات المضلّلة لإدارة الأرباح لتخفيف حدة التلاعب بالأرباح في التقارير المالية بغرض تحسين جودة المعلومات المحاسبية؛
- محاولة إسهام هذه الدراسة في تدعيم مستوى الأداء المهني للمراجعة الخارجية ومساعدة المراجعين الخارجيين على الحد من ممارسات إدارة الأرباح ودعم استقلاليتهم؛
- مساعدة المراجعين الخارجيين على الإطلاع، وتوفير بعض التوصيات والمقترحات ربما تستطيع المساهمة في تنمية مهاراتهم المطلوبة لممارسة مهنة المراجعة الخارجية بالدقة اللّازمة، وبالتالي تأثيرها على التخفيف من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسات.

سادسا: أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الأساسي للدراسة في الوقوف على دور المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح تحديدا التّعرض لآليات وإجراءات المراجعة الخارجية التي يمكن أن تحد من الممارسات المضلّلة للقوائم المالية ودعمها للشفافية والإفصاح المحاسبي. أما أهم الأهداف الفرعية المترتبة على الهدف الرئيسي والتي تسعى الدراسة لتحقيقها فهي:

- التّعرّف على الدراسات السابقة التي تناولت موضوع إدارة الأرباح وما توصّلت إليه حتى تكون نقطة بداية لهذا البحث؛
- إن الحاجة أصبحت ملحة لمهنة المراجعة الخارجية وللمراجع الخارجي للإطلاع على الأخطاء الجسيمة في المعلومات المالية.
- تسليط الضوء على مسؤولية المراجعة الخارجية في كشف وتشخيص ممارسات وإجراءات إدارة المؤسسة ومحاسبيها تحت مسمى إدارة الأرباح.

- استكشاف طرق وأساليب إدارة الأرباح، ودوافع الإدارة من استخدام هذه الأساليب والدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في الحد من أساليب إدارة الأرباح؛
- تحليل العلاقة بين إجراءات وطرق المراجعة الخارجية وقدرتها على كشف الممارسات المضلّلة لإدارة الأرباح؛
- دراسة مدى قدرة جودة المراجعة الخارجية في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح؛

سابعا: صعوبات الدراسة

- تم استخدام الاستبيان الالكتروني لتوصيله لأكبر عدد من المراجعين الخارجيين وإرساله عبر بريدهم الالكتروني المتاح على موقع المجلس الوطني للمحاسبة، أو بإرساله من قبل محافظ حسابات له اتصال معهم إلا انه لم يكن هناك تجاوب من طرفهم، وكان الانتظار لعدة أشهر لتصل بضع ردود فقط.
- كذلك هناك صعوبة حتى في التواصل المباشر مع المراجعين الخارجيين، نظرا لعملهم الذي يتطلب التعامل دوما مع الزبون وبالتالي حجتهم ليس لديهم وقت للمقابلة، أو الانتظار لفترة طويلة للإجابة على الاستبيان.

ثامنا: أساليب جمع البيانات والمعلومات

من أجل الحصول على البيانات والمعلومات الضرورية- ولغرض تحقيق أهداف البحث اعتمدت الباحثة على طرق مختلفة لجمع البيانات والمعلومات كما يأتي:

1/ الجانب النظري:

من أجل إثراء الجانب النظري لهذا البحث اعتمدت الباحثة على العديد من المصادر العربية والأجنبية من كتب ودوريات ومقالات وبحوث محاسبية وأهم الدراسات السابقة المنشورة وغيرها من الوثائق ذات الصلة بموضوع البحث وحيثياته، هذا فضلا عن الاستعانة بشبكة المعلومات الدولية (INTERNET) والاطلاع على آخر المستجدّات العلمية ذات الصلة بموضوع البحث.

2/ الجانب الميداني:

استعانت الباحثة باستمارة الاستبيان وكذلك المقابلة الشخصية مع ذوي الخبرة- والاختصاص للتزود بمعلومات يمكن الاستفادة منها في تطبيق البحث الحالي، وكذلك للحصول على معلومات يعُتقد أنّها مهمة عن كيفية التعامل مع ممارسات إدارة الأرباح على اختلاف أنواعها؛ والطرق والأساليب المتبعة في المراجعة الخارجية للتصدي لهذه الظاهرة.

تاسعا: حدود الدراسة

1- الحدود المكانية: وتتمثل في مكاتب المراجعين الخارجيين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) بولايات الجنوب الجزائري (بسكرة-الوادي- ورقلة).

2- الحدود الزمانية: تمت الدراسة الميدانية خلال سنة 2022 ما بين توزيع استمارة الاستبيان، وإجراء مقابلة مع مراجع خارجي بولاية بسكرة.

3- الحدود البشرية: وتمثلت في أشخاص المراجعين الخارجيين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) الذين توزّعت عليهم استمارة الاستبيان، وفي مقابلة شخصية مع مراجع خارجي بولاية بسكرة.

4- الحدود الموضوعية: الدراسة تبحث عن العلاقة بين المراجعة الخارجية (من مؤهلات علمية وعملية يمكن أن تتوفّر في من يقوم بالمراجعة الخارجية، استخدام أسلوب المراجعة التحليلية، جودة المراجعة الخارجية)، والتحقق من ممارسات إدارة الأرباح.

عاشرا: الدراسات السابقة

تمثّل الدراسات السابقة الأرضية أو نقطة انطلاق أي بحث جديد، حيث ترى الباحثة وجوب استعراض لأهم الدراسات النظرية والتطبيقية التي لها صلة غير منقطعة بالبحث وأسهمت في رسم الأطر الهيكلية والبنائية للمنهجية، بالرغم من الاختلاف في محتوى هذه الدراسات والبحوث في هذا الموضوع.

1/ الدراسات المتعلقة بالمراجعة الخارجية:

دراسة محمد فاضل الياسري: أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفاعلية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات، مقال بمجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، 2017.

هدفت الدراسة لتحديد وعرض ومعالجة مخاطر المراجعة على اختلاف أنواعها وأثرها على صدق وعدالة وحيادية التقارير المالية التي يتم مراجعتها من قبل المراجعين الخارجيين، وذلك من خلال وضع آلية لمعالجة تلك المخاطر والوصول إلى تقارير وقوائم مالية تكون مصدرا لمصداقية مستخدميها والحفاظ على مهنة المراجعة وكفاءة عمل المراجع الخارجي في مختلف المؤسسات الاقتصادية، وبما يتلاءم مع متطلّبات النظام المحاسبي واحتياجات مختلف الأطراف في المجتمع، وقد خلصت الدراسة إلى جملة من الاستنتاجات أهمها: أن مخاطر المراجعة الخارجية أمرا يهدد نتائج تقارير المراجعة وبالتالي يعد تقديرها نقطة مهمة في مساعدة المراجعين الخارجيين في تخطيط وتنفيذ عمل المراجعة بشكل أكثر كفاءة مما يمكّنهم بصورة عامة من الوصول إلى نتائج أكثر منطقية ثم تحقيق الهدف المتمثّل في إبداء رأي

مهني محايد، وكذلك اعتماد المراجع الخارجي في قراره لتحديد مستوى الخطر المقبول للمراجعة على دراسة وتحليل لمجموعة من العوامل تعد مفيدة في هذا المجال منها حجم المؤسسة، وطبيعة عملها وشكل الملكية...

دراسة تريش حسينة، دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية –دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر-، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، الجزائر، 2017/2016:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز إسهامات المراجعة الخارجية في تطبيق حوكمة المؤسسات، لدفع المتعاملين والإدارة على حد السواء للاهتمام بهذا الجانب والاستغلال الأمثل لمهنة المراجعة سعيا لقيام المؤسسات بمحاربة كل صور الفساد، من خلال التعرف على مدى التزام المراجع الخارجي في الجزائر بدوره الحوكمي اتجاه تقييم قدرة المؤسسات على الاستمرار في النشاط، وكذا التعرف على مدى مساهمة المراجع الخارجي في ترقية الإفصاح المحاسبي، وقدرته على الالتزام بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات محل المراجعة، وقد خلصت الدراسة إلى اختبار وتأكيد جملة من الفرضيات ترتبط فيما بينها في اعتبار أن التزام آلية المراجعة الخارجية بأدواره الحوكمية يعمل على تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار، واكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية، وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وكذا ترقية الإفصاح المحاسبي.

2/ الدراسات السابقة المتعلقة بإدارة الأرباح:

Eric n. Johnson, gary m. Fleischman, sean valentine, kenton b. Walker, Managers'Ethical Evaluations of Earnings Management and Its Consequences, IMA ethics workshop and the MBA, Annual Meeting of the American Accounting Association, 2011 :

تركّز الدراسة على العواقب والنتائج التي يمكن أن تكون ايجابية والتي تنجم عن استخدام أسلوب إدارة الأرباح، وهل يمكن لهذه النتائج أن تبرّر استخدام إدارة الأرباح؟ وقد توصلت هذه الدراسة لعدة نتائج كإجابة على الفرضيات المطروحة منها: أن مديرو المؤسسات قد يشجعون قرار استخدام إدارة الأرباح من قبل إدارة المؤسسة وذلك بالنظر للنتائج الايجابية والمكاسب الشخصية الناتجة عنها، والعكس إذا كانت النتائج والعواقب سلبية فقد يتّخذ مدير المؤسسة أسلوب غير تشجيعي لإدارة الأرباح ويُنظر لها على أنها سلوك غير أخلاقي نظرا لأن عواقبها غير مواتية لمصالح المؤسسة.

بشرى المشهداني، ليلى الفتلاوي، المداخل المعتمدة في قياس إدارة أرباح الشركات وأثر آليات الحوكمة في تخفيضها، مقال بمجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة، العراق، 2012:

هدفت هذه الدراسة إلى قياس ممارسات إدارة الأرباح وبيان دوافع تبنّيها ولاسيما في سوقي عمان والعراق للأوراق المالية، وكذلك تحديد مدى علاقة مقاييس إدارة الأرباح بمنافع كبار المساهمين في المؤسسات المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية، ومدى تحفيز الإدارة للقيام بممارسات إدارة الأرباح وأخيرا بيان أثر التطبيق الجيد لحوكمة المؤسسات ومدى علاقته بممارسات إدارة الأرباح والدوافع المسببة لها من أجل الوصول إلى الأداء الحقيقي لهذه المؤسسات التي تحت الدراسة ووضعها المالي الصحيح.

وقد خلصت الدراسة إلى أن طرق قياس إدارة الأرباح تتعدد وتختلف حسب الأسلوب المعتمد عليه ولكن ما يعُتمد على أسلوب المستحقات هو الأكثر استخداما لكون الأساس المستخدم في المحاسبة هو أساس الاستحقاق ولحداثته وإتباعه من قبل اكبر الباحثين في القياس، كما توصلت الباحثتان إلى أنه يمكن أن تؤثر حوكمة المؤسسات في الحد من السلوك المنحرف للإدارة في ممارساتها لإدارة الأرباح وذلك من خلال وضع الأنظمة الكفيلة برقابة الإدارة، والهيكل الإداري الذي يحدد واجبات ومسؤوليات مجلس الإدارة واللجان التابعة له وكذا تحقيق المعاملة العادلة لكافة الأطراف أصحاب المصلحة بالمؤسسة وحماية حقوق المساهمين وتعزيز ثقتهم بأعمال ونشاطات المؤسسة.

- **Yuyang Zhang et al, How do accounting standards and insiders' incentives affect earnings management? Evidence from China, Emaerging Markets Review, 2013:**

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في تأثير المعايير المحاسبية الدولية على إدارة الأرباح، باستخدام حالة المؤسسات الصينية المدرجة بالبورصة كعينة للدراسة بناءا على متغيرين رئيسيين في بيئة الأعمال الصينية وهما إصلاح هيكل تجزئة الأسهم واعتماد إلزامية المعايير المحاسبية الدولية، وقد خلصت الدراسة إلى أنه هناك علاقة ايجابية وهامة بين التخفيض في ممارسات إدارة الأرباح وتبني معايير المحاسبة الدولية، ومع ذلك فإن التنفيذ الإلزامي لمعايير المحاسبة الدولية في الصين يزيد بشكل كبير من إدارة الأرباح، هذا راجع لان البيئة الاقتصادية والمؤسسية الصينية لا تتوافق مع اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مما يوسع فرصة التلاعب بالقيم والأرباح المفصح عنها.

- **دراسة كهينة شاوشي، إطار مقترح لأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة بومرداس، الجزائر، 2016/2015:**

هدفت الدراسة لاختبار أثر الالتزام بتطبيق النظام المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية من خلال دراسة طبيعة ممارسات إدارة الأرباح والمنظور الأخلاقي لها، وكذا التعرف على مدى إمكانية الالتزام بتطبيق متطلّبات النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية في المؤسسات الجزائرية، وتحليل

وإبراز العلاقة بين المعايير المحاسبية الدولية وممارسات إدارة الأرباح، وقد جاءت الباحثة بعد الدراسة النظرية واختبار الفرضيات بوضع اقتراح يضمن فعالية أكثر للنظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح يعتمد على جانبين: جانب يتمحور حول التعديلات الضرورية على النظام المحاسبي المالي من حيث التحديث المستمر ومواكبة تطورات المعايير المحاسبية الدولية، أما الجانب الثاني فهو يرتكز على توفير مجموعة من الدعائم الأساسية لتنفيذ النظام المحاسبي المالي والمتمثلة في توفير آليات الحوكمة الجيدة في المؤسسات الجزائرية، وجودة إجراءات المراجعة الخارجية، وكذا تفعيل دور المنظمات والجهات المسئولة عن مهنة المحاسبة في الجزائر.

3/ الدراسات التي تناولت العلاقة بين المراجعة الخارجية وإدارة الأرباح:

- **دراسة (البكوع، غزال، وطاهر)، انعكاسات الالتزامات الأخلاقية لمراقب الحسابات على أساليب إدارة الأرباح، مقال بمجلة تنمية الرافدين، جامعة العراق، 2013:**

حيث تناولت هذه الدراسة توضيح الجوانب الأخلاقية لإدارة الأرباح، وتبيين دور المراجعين الخارجيين في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتوصلت الدراسة إلى أن المقصود بإدارة الأرباح هو تحريف الأداء الحقيقي للمؤسسة لتضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية لتحقيق مكاسب خاصة، وأن المبادئ الأخلاقية لها دور كبير جداً في تطوير الأداء المهني للمراجع الخارجي وتحسين جودته، وأن لمهنة المراجع دور ايجابي وجوهرى في الحد من الآثار السلبية لإدارة الأرباح إذا تمّ الالتزام بمعايير ومستويات تضمن جودة الأداء .

- **دراسة بلخيثر سميرة، بكطاش فتيحة، دور المدقق في مصداقية نتائج أعمال المؤسسات مقال بمجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2015:**

حيث حاولت الباحثتان الإجابة على إشكالية: ما هو الدور الذي يؤديه المراجع الخارجي في الّرفع من مصداقية نتائج أعمال المؤسسة؟. وذلك بالتطرق لضرورة ممارسة المراجعة الخارجية ومدى أهميتها للمؤسسات، وكذا قدرة المراجع الخارجي الذي يمتلك مؤهلات كافية لأداء مهّمته كالاستقلالية والكفاءة على اكتشاف الأخطاء التي يمكن أن تكون في القوائم المالية وإمكانية التصريح والإدلاء بهذه الأخطاء، وقد خلصت الدراسة لعدة نتائج أهمها: أن المراجع الخارجي يمكنه أن يقدم لإدارة المؤسسة اقتراحات تحّسن فعالية الرقابة ضمن إطار قانوني وتعمل على تخفيض إمكانيات التحريف أو التلاعب، كما ينتج عن إجراءات المراجعة أن يعمل كل أفراد المؤسسة والعاملين بها على نحو أفضل وتخفيض فرص ارتكابهم للغش والممارسات الخاطئة، كما أكدت الدراسة على أن إدارة الأرباح يقوم بها

محاسبون على مستوى عال من الحرفية والابتكار لذا يجب أن يقابلهم مراجعون خارجيون على نفس المستوى لكشف الممارسات الخاطئة والحد من التلاعب الّذي يمكن أن تكون بالقوائم المالية.

دراسة خالد عثمان، عبد الرحمن عبد الله: أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح، مقال بمجلة العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، السودان، 2018.

هدفت الدراسة إلى التعريف بأخلاقيات مهنة المحاسبة، ومدى انعكاسها على أداء المحاسبين والمراجعين الخارجيين ومن ثم في كشف أي ممارسات خاطئة أو تلاعب في القوائم والتقارير المالية، أي دور هذه الأخلاقيات في كشف ممارسات إدارة الأرباح، وذلك من خلال معرفة تأثير عناصر هذه الأخلاقيات والمتمثّلة في الالتزام بالموضوعية، الاستقلالية، الكفاءة المهنية، النزاهة والشفافية. وبالاعتماد على استمارة الاستبيان وتوزيعها على عينة من المراجعين الخارجيين توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج أهمها: أنّ أخلاقيات مهنة المحاسبة تمثّل خطوطا توجيهية للمحاسبين في أداء أعمالهم تتمثّل في مجموعة من المبادئ والمعايير المهنية التي تحدد ما هو صحيح وما هو غير صحيح في عمل المحاسبين، وأن التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة يساهم بشكل كبير في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، كما أنّ ممارسات إدارة الأرباح تتمثّل في التدخل المتعّمد لإدارة المؤسسة بهدف التأثير على رقم الربح بطريقة تؤدي لتضليل أصحاب المصالح بغرض إعداد تقارير مالية مضلّلة وغير حقيقية.

دراسة بلال قندوز، آيت محمد مراد، أثر جودة المراجعة الخارجية في الحد من آثار الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مقال بمجلة جديد الاقتصاد، جامعة الجزائر 3، الجزائر،2018:

هدفت الدراسة للبحث عن التأثير الفعال لجودة عملية المراجعة الخارجية في الحد من ظاهرة الفساد المالي التي ألمت بالاقتصاد العالمي عموما والاقتصاد الجزائري خصوصا، وقد خلصت الدراسة لعدة نتائج أبرزها: وجود لجان المراجعة داخل المؤسسات محل المراجعة من شأنه تدعيم استقلالية المراجع الخارجي وهذا ما يدعم الثقة في أجهزة الرقابة بشكل عام والمراجعة بشكل خاص، كذلك ضعف الوازع المهني والأخلاقي والديني لدى الكثير من المهنيين أدى لزيادة انتشار ظاهرة الفساد الإداري والمالي، كما خلصت الدراسة إلى تبيين أهمية دور المراجع الخارجي في إضفاء الثقة بمخرجات المؤسسة من معلومات مالية ومحاربته لشتى أنواع الفساد الإداري والمالي.

حادي عشر: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

وفقا لما جاء في الّدراسات أعلاه تعد الّدراسة الحالية مكّملا لما جاء في الدراسات السابقة، فقد توصّلت اغلبها إلى أن ظاهرة إدارة الأرباح تمارسها معظم المؤسسات في أسواق العالم المالية سواء الدول المتقدمة أو الناشئة ولكن بنسب متفاوتة. وتختلف أساليب ممارسة إدارة الأرباح باختلاف الهدف الذي تسعى الإدارة لتحقيقه وباختلاف المكان من دولة لأخرى وكذا القطاع، ومن مؤسسة إلى مؤسسة أخرى.

وقد استفادت الباحثة من الدراسات السابقة في صياغة أسئلة وفرضيات الدراسة، وكذلك في الاستفادة من أهم النتائج والتوصيات التي انتهت إليها تلك الدراسات، أما خصوصية هذه الدراسة فهي تختلف عنهم من حيث: أن جل الدراسات السابقة تطرقت لأحد عوامل أو جزء معيّن من متغير المراجعة الخارجية كجودة المراجعة الخارجية؛ أما الدراسة الحالية فهي تربط إحدى أهم المشكلات أو ما يعرف بإدارة الأرباح بالمراجعة الخارجية بصورة عامة (وهي من أكثر العوامل التي يمكن أن تحد من الآثار السلبية لإدارة الأرباح)، كذلك تتميز هذه الدراسة في كونها تسعى إلى اختبار ممارسات إدارة الأرباح من جانبين جانب ايجابي وجانب سلبي (وهذا ما تم تجسيده في استبيان الدراسة من خلال أبعاد متغير إدارة الأرباح)، فإدارة الأرباح ظاهرة تواجه قطاعات الأعمال والمستثمرين والمحللين الماليين من خلال ما تظهره المعلومات المالية الخاصة بتلك القطاعات من بيانات تؤثر في قراراتهم وتحليلاتهم المالية حول الأداء الحقيقي لتلك المؤسسات، وذلك بالنظر إلى الطبيعة المرنة التي تسمح بها المعايير المحاسبية وتطويعها من قبل إدارة المؤسسات لكبح تأثير التقلبات والتغيرات في الأرباح المعلنة خلافا للأداء الاقتصادي الفعلي لها، الأمر الذي يدعو الباحثين والدارسين تختلف آرائهم ووجهات نظرهم حول هذه الظاهرة.

ثاني عشر: تقسيمات الدراسة

تنقسم الدراسة إلى أربعة فصول، تبدأ بمقدمة وتترتب هذه الفصول على النحو التالي:

الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية

يتناول هذا الفصل الجوانب النظرية المتعلّقة بالمتغير الأول من الدراسة وهو المراجعة الخارجية حيث يحتوي على أربعةمباحث تتمثّل في: المبحث الأول بعنوان مدخل للمراجعة وتم التطرق فيه لنشأة وتطور المراجعة تاريخيا، نظريات المراجعة، وكذا فروض المراجعة، أما المبحث الثانيفعُنون بـ: الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية وتم التطرق فيه لتعريف المراجعة الخارجية وتحديد عناصرها، أنواع وخصائص المراجعة الخارجية، أهمية وأهداف المراجعة الخارجية، والمبحث الثالث بعنوان: معايير وخطوات المراجعة الخارجية ومفاهيم حول المراجع الخارجي، يتناول هذا المبحث معايير المراجعة الخارجية، مراحل وإجراءات القيام بعملية المراجعة الخارجية، مفاهيم حول المراجع الخارجي، ثم المبحث الرابع:

واقع المراجعة الخارجية في الجزائر، الذي يتناول تطّور مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، الهيئات والمنظمات المعنية بتنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، مهام المراجع الخارجي في الجزائر.

الفصل الثاني: أساسيات حول إدارة الأرباح

يتناول هذا الفصل الجوانب النظرية المتعلّقة بالمتغير الثاني من الدراسة وهو إدارة الأرباح حيث يحتوي على أربعة مباحث تتمثّل في: المبحث الأول بعنوان: مفاهيم حول إدارة الأرباح وتم التطرق فيه للأسس النظرية لإدارة الأرباح، ماهية إدارة الأرباح، تصنيفات إدارة الأرباح، والمبحث الثاني بعنوان أسباب قيام إدارة الأرباح وحوافز ممارساتها، حيث تطرقنا فيه لأسباب قيام إدارة المؤسسة بممارسات إدارة الأرباح، عوامل ممارسات إدارة الأرباح، حوافز القيام بإدارة الأرباح، أما المبحث الثالث فكان عنوانه: كيفية قياس إدارة الأرباح وطرق الكشف عنها من خلال: نماذج قياس إدارة الأرباح، طرق ممارسة المؤسسة لإدارة الأرباح، مجالات استخدام إدارة الأرباح وطرق الكشف عنها، ثم المبحث الرابع: إستراتيجية و أساليب ممارسة إدارة الأرباح ونتائجها، حيث تناولنا فيه استراتيجيات إدارة الأرباح، أساليب إدارة الأرباح، نتائج إدارة الأرباح وسبل الحد منها.

الفصل الثالث: المراجعة الخارجية ودورها في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح

حيث جاء عنوان المبحث الأول: الحاجة لاستخدام المراجعة الخارجية وتم التطرق فيه لـ: أهمية المراجعة الخارجية في التأكد من مصداقية معلومات القوائم المالية، انعكاس دور المراجعة الخارجية على جودة المعلومات بالقوائم المالية وضرورة اللجوء للمراجعة الخارجية للحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح، أما المبحث الثاني فعنوانه: قدرة المراجع الخارجي على التحقق من ممارسات إدارة الأرباح وتناولنا فيه مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه إعداد القوائم المالية، فاعلية دور المراجع الخارجي في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح، إمكانية المراجع الخارجي من التحقق من ممارسات إدارة الأرباح، أما المبحث الثالث فجاء بعنوان: مساهمة استخدام المراجعة التحليلية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح، وتناولنا فيه: ماهية المراجعة التحليلية، أساليب تطبيق المراجعة التحليلية وأهدافها، المراجعة التحليلية كوسيلة للتحقق من ممارسات إدارة الأرباح، ثم المبحث الرابع: جودة المراجعة الخارجية ودورها في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح: وتطرقنا فيه لـ: أساسيات حول جودة المراجعة الخارجية، معايير تحّقق الجودة على مستوى مهنة المراجعة الخارجية ومداخل قياسها، جودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بممارسات إدارة الأرباح.

الفصل التطبيقي: جاء بعنوان دراسة ميدانية لدور المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، حيث كان عنوان المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة وتم التطرق فيه لـ: منهجية الدراسة المستخدمة، أدوات الدراسة وكذا آلية تصميم أداة الاستبيان، وأسلوب تحليل المقابلة. أما المبحث الثاني

فعنوانه: تفريغ وتحليل إجابات عينة الدراسة وتناولنا فيه اختبار ثبات وصدق الاستبيان، وصف خصائصعيّنة الدراسة، عرض وتحليل بيانات الدراسة إحصائيا حول محوري المراجعة الخارجية وممارسات إدارة الأرباح، أما المبحث الثالث فجاء بعنوان: اختبار فرضيات الدراسة باستخدام أدوات الإحصاء الاستدلالي، وتناولنا فيه: اختبار التوزيع الطبيعي وطبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة، اختبار فرضيات الدراسة من خلال استخدام نتائج تحليل تباين الانحدار Analyse of variance (Anova) ومعادلة الانحدار البسيط، ثم المبحث الرابع: عرض ما جاء في المقابلة وتفسير نتائج فرضيات الدراسة: وتطرقنا فيه لـ: مراحل قيام المراجع الخارجي بعملية المراجعة الخارجية، دراسة تحليلية لميزانية مؤسسة قبل وبعد عملية المراجعة الخارجية لسنة 2021، ثم : تفسير نتائج فرضيات الدراسة.

وفي الأخير أنهينا هذه الدراسة بخاتمة لخصنا فيها أهم النتائج التي تم التوصل إليها في جميع جوانب الدراسة، مع تقديم بعض التوصيات والاقتراحات وإعطاء إشارات لموضوعات لاحقة يمكن أن تكون كآفاق مستقبلية لدراستنا.

الفصل الأول:

الإطار النظري للمراجعة الخارجية

تمهيد:

اقتصرت الصورة الأولية لمهنة المراجعة في العصور القديمة على مهّمة المحاسبة باعتبارها أداة رقابة على أموال الحكام والقياصرة، ومع استخدام طريقة القيد المزدوج كآلية جديدة لإثبات العمليات وتسجيلها وبيان أثرها في المركز المالي للمؤسسة، وكذلك بعد انفصال الملكية عن الإدارة نتيجة للثورة الصناعية كان لابد من وجود أداة لتقييم أداء الإدارة للتأّكد من تحقيقها لأهدافها وحفاظها على الأموال الموضوعة تحت تصرفها، ولتحقيق ذلك ظهرت مهنة مراجعة الحسابات وتطورت أهدافها من البحث عن جميع الأخطاء وأعمال الغش المرتكبة إلى إبداء الرأي بمدى عدالة القوائم المالية محل المراجعة في تبيانها لنتيجة أعمل المؤسسة ومركزها المالي، ممّا أدى إلى ابتعاد المراجع عن دائرة الاهتمام بالأخطاء وتركيزه على مصالح المؤسسة وتحقيقها لأهدافها.

ومنه أصبحت وظيفة المراجعة مهمة في الحياة الاقتصادية، ولها دور كبير في الحفاظ على الثقة المتبادلة والضرورية في العلاقات المالية بين الأطراف المختلفة في المجتمع، بما تقوم به من تلبية تلك الحاجات، من خلال رأي فني محايد ومستقل بخصوص الأرقام والبيانات المالية التي تعرضها إدارة المؤسسة.

مما سبق وإحاطة بجوانب الموضوع ارتأينا أن نركّز في هذا الفصل والمخصص للمراجعة الخارجية على ثلاث مباحث حدّدت كما يلي:

- **المبحث الأول:** مدخل للمراجعة.
- **المبحث الثاني:** الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية.
- **المبحث الثالث:** معايير وخطوات المراجعة الخارجية ومفاهيم حول المراجع الخارجي.
- **المبحث الرابع:** واقع المراجعة الخارجية في الجزائر.

المبحث الأول: مدخل للمراجعة

تعتبر المراجعة فرع من فروع المحاسبة، ظهرت الحاجة إليها للتأكد من سلامة استخدام المبادئ والإجراءات المحاسبية وصحة القوائم المالية، إذ أدت الثورة الصناعية إلى ظهور مشروعات كبيرة الحجم وخاصة شركات المساهمة، مما أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة، فأصبح الملّاك يرغبون بخدمات طرف ثالث مستقل وحيادي ومؤهل علميا وعمليا لفحص الحسابات والقوائم المالية وتزويدهم بتقرير عن ذلك، لحمايتهم والمحافظة على حقوقهم والتأكد من سلامة تصرف الإدارة للمهام الموكولة إليها لذلك سيتم التفصيل في عنصر المراجعة من خلال هذا المبحث، والذي سيتم تقسيمه إلى ثلاثة مطالب، وهي:

- **المطلب الأول:** نشأة وتطور المراجعة تاريخيا.
- **المطلب الثاني:** نظريات المراجعة.
- **المطلب الثالث:** فروض المراجعة.

المطلب الأول: نشأة وتطور المراجعة تاريخيا

زمنيا، إن أول الطّرق والأساليب المتعلّقة بالرقابة على الحسابات تعود إلى العصور السّابقة، حيث كانت الحسابات تقرأ على أصحاب الأعمال حتى يطمئنوا على صحتها. ومع ذلك فإن ظهور المراجعة المالية في شكلها الحالي يعود فقط إلى القرن التاسع عشر، فهي أقدم أشكال المراجعة، وقد تطور نهجها استجابة للتغيرات الاقتصادية والمالية في عالم الأعمال.

أولا: أصل كلمة مراجعة

تعود أصول المراجعة إلى العصور الوسطى، فالمتتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بأنها جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها، بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال، والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع والاحتفاظ بالمواد في المخازن نيابة عنهم.[1]

[1] مسعود صديقي، محمد تهامي طواهر، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، مطبعة مزوار، الجزائر، 2010، ص8.

1/ أصل كلمة مراجعة:

تشير الدراسات إلى أن المراجعة **audit*** قديمة تاريخيا، حيث أن قدماء المصريين والإغريق، الرومان كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يراجعونها للتأكد من صحتها، وكانت هذه العملية تقتصر على الحسابات المالية الحكومية حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المراجعون تقاريرهم مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية.

وفي القرن الخامس عشر عام 1494 اكتشف العالم الإيطالي "لوكا باسيولي" "Luca Pacioli" الطريقة المزدوجة ونشرها في كتابه الذي ظهر في مدينة البندقية؛ وهنا تطورت المراجعة وتحسنت عمليات التسجيل فيها بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المزدوجة.[1]

أما بالنسبة للعرب فقد استخدموا هذا المصطلح وترجموه إلى عدّة مرادفات، فالمشرق تبنَّى مصطلح التدقيق بينما المغرب وخاصة الجزائر استخدموا مصطلح المراجعة، ثم تطورت هذه الأخيرة وهذا تبعا للأهداف المرجوة منها من جهة؛ ومن جهة أخرى نتيجة البحث المستمر لجعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفها الاقتصاد العالمي بشكل عام والتي شهدتها المؤسسات الاقتصادية بشكل خاص.[2]

2/ جوانب تطور مهنة المراجعة عبر التاريخ:

نشأت مهنة المراجعة منذ القدم، إذ نجد أن الحضارات القديمة قد مارست هذه المهنة ولكن بأسماء وكيفيات تختلف على ما هو الحال عليه الآن، والغاية من هذه المهنة هو فرض الرقابة من طرف الزعماء ورؤساء القبائل أو الملاك على من يقوم بتحصيل أموالهم.

---

* مصطلح المراجعة **audit** مشتق من الكلمة اللاتينية **audire** ومعناه "يستمع" لأن الحسابات كانت تتلى على المراجع (بمعنى أوسع جلسة استماع).

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص24.

[2] صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، مطبعة مزوار ، الوادي، الجزائر، 2010، ص8.

حيث نجد أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانت تمارس وظيفة المراجعة، ففي العصر الروماني كانت تنّفذ من قبل موظفين مختصّين هم القضاة تم تكليفهم من طرف الإمبراطور بالذهاب إلى مختلف مقاطعات روما لمراقبة نشاط الإدارات العمومية، الحرفيين والتّجار، حيث كانت تتم هذه المراقبة بواسطة أسئلة شفوية، ويقوم القضاة في نهاية المهّمة بتقديم تقرير شفوي يقدم للإمبراطور يهدف عادة لفرض عقوبات.[1]

كذلك إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوّخاة منها من جهة، ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري، بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص.[2]

وقد ظهرت أول منظمة مهنية في مجال مراجعة الحسابات في فينيسيا بايطاليا سنة 1581 وتأسست كلية ROXONATI لتكوين الخبراء المحاسبين، وأصبح على مزاول مهنة المراجعة أن يكون عضوا في هذه الكلية ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم مهنة المراجعة حيث كانت بريطانيا الثانية بعد ايطاليا في تنظيم المهنة عام 1773 وقد أصبحت مهنة مستقلة فيها عندما أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنبرة عام 1853. وكان لصدور قانون الشركات البريطاني عام 1862 والذي نص على وجوب المراجعة بهدف حماية المستثمرين من تلاعب المؤسسات بأموالهم ما ساهم بزيادة الاهتمام بمهنة مراجعة الحسابات وانتشارها. وبعد بريطانيا تبعتها فرنسا عام 1881 و الولايات المتحدة الأمريكية عام 1882 وألمانيا عام 1892 وكندا عام 1902 واستراليا عام 1904، وفنلندا عام 1911، وتتابعت بعد ذلك معظم دول العالم حتى لا يكاد يخلو بلد في العالم من هذه المهنة اليوم.[3]

ومنه فإن تطور وظيفة المراجعة عبر العصور وخاصة منذ بداية القرن العشرين، راجع لتطور اقتصاد السوق وعند ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة، والزيادة في أنشطة المؤسسات وشركات المساهمة، وفي هذا الإطار أصدرت بعض الدول الصناعية الكبرى مثل بريطانيا وفرنسا نصوصا تشريعية تلزم مؤسسات المساهمة بتعيين خبراء

[1] إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات: الاطار النظري**، دار وائل للنشر، الأردن، 2012، ص ص 11- 12.

[2] مسعود صديقي، محمد تهامي طواهر، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، مرجع سابق، ص8.

[3] أشرف كراجه، **"مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها " دراسة ميدانية"**، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2004، ص24.

مستقلين لمراجعة الوثائق المحاسبية والمالية للمصادقة عليها عن طريق إعداد تقرير كتابي يكون دوري، ويتم بعد انتهاء المؤسسة من إعداد الحسابات الختامية ويبدي فيه المراجع رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة الحسابات المالية.[1]

وبذلك نرى بأن مهنة المراجعة بشكلها الحالي ترجع نشأتها لحاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مدى واقعية وصحة تلك البيانات الظاهرة.

ثانيا: عوامل نشوء المراجعة

إن الحاجة للمراجعة وزيادة الاهتمام بخدمات هذه المهنة راجع لزيادة مقدرتها على تلبية احتياجات مستخدمي البيانات المالية، الأمر الذي يجعل من المراجعة الخارجية ضرورة اقتصادية في الاقتصاد المعاصر. ومن أبرز الأسباب والعوامل التي تدعم وجود هذه المهنة هي:[2]

1/ تعارض المصالح:

إن دراسة تاريخ المراجعة يشير إلى أن التعارض بين مصالح مستخدمي المعلومات المحاسبية، ومنتجي هذه المعلومات هو الذي يملي الحاجة إليها، فعندما يتصور مستخدم المعلومات أن هناك تعارضا محتملا في المصالح بينه وبين معد المعلومات في مصدرها، فإ سوف يكون مهتما باحتمال وجود التحيّ ز في المعلومات التي يتسلمها سواء كان التحيز مقصودا أو غير مقصود، ونظرا لذلك فإن اللجوء لمراجع حسابات (كشخص يتمتع بحرية إبداء الرأي) ليقرر مدى عدالة وصدق تلك المعلومات تعتبر مطلوبة من وجهة نظر التعارض في المصالح.

حيث أخذ تعارض المصالح شكلا حاسما في أعقاب الثورة الصناعية وما رافقها من زيادة في استثمارات المشاريع أدت إلى عجز فرد أو عدد محدود من الأفراد، عن النهوض بأعباء تمويلها فنشأت مؤسسات المساهمة التي تضم مئات بل آلاف من المساهمين الذي يكاد لا يعرف بعضهم بعضا، ويضطرون إلى تفويض الصلاحيات إلى مجلس الإدارة والمستويات الإدارية المختلفة التابعة له مما خلق انفصالا وتعارضا في المصالح بين الملكية والإدارة. وقد دفعت الحاجة إلى مزيد من رؤوس الأموال للجوء إلى المقرضين من بنوك وحملة سندات.

---

[1] ايهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات: الإطار النظري**، مرجع سابق، ص12.

[2] استنادا إلى المرجعين:

- حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية** ، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999، ص ص4- 6 .
- كمال خليفة أبو زيد وآخرون، **دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية (الإطار النظري، معايير المراجعة، مراجعة الأنظمة الالكترونية، التطبيقات الحديثة)**، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2008، ص ص15- 16.

وقد أدى هذا التعارض في المصالح بين مستخدمي البيانات المحاسبية ومنتجي هذه البيانات، إلى تعرض مصالح الكثير من الممولين إلى الخطر الناجم عن قبولهم لقوائم مالية مضلّلة، مما اضطر الكثير منهم إلى اللجوء للقضاء لمحاولة التعويض عما لحقهم من ضرر نتيجة عدم نزاهة الإدارة ونشرها قوائم مالية مضللة وصار تقرير مراجع الحسابات بمثابة عنصر لا غنى عنه لإقناع الممولين بمدى تمثيل القوائم المالية المنشورة لنتائج عمليات الوحدة الاقتصادية وتدفقاتها النقدية ومركزها المالي، وأخذت التشريعات المختلفة تتبنى ضرورة إرفاق تقرير المراجع مع القوائم المالية المنشورة.

2/ الأثر والنتائج المتوقعة:

لقلكان هدف المراجع هو البحث عن الغش والخطأ في أولى مراحل المراجعة، إرضاءً لمستخدمي المعلومات الذين كانوا يهتمون بحماية أموالهم من التلاعب والغش والأخطاء، وقد ساعد صغر حجم المشروعات وقلة عملياتها على ذلك، وبالتالي لم تكن الإدارة أو المجتمع المالي تهتم بالمبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة بقدر اهتمامها بالبحث عن الغش والخطأ، ولكن تطور حاجات مستخدمي البيانات والمعلومات وتغير الظروف المالية ومستوى الثقة بالأرقام التي تتضمنها (إذ أن هذه الأرقام هي التي تشكل الخلفية الاقتصادية لقراراتهم) جعل مراجعي الحسابات يركزون على جمع أدلة الإثبات التي توفر اقتناعهم بعدالة القوائم المالية، أما البحث عن الغش والخطأ فتحول إلى هدف ثانوي يبحث عنه المراجع إذا تم اكتشافه أثناء فحصه لعدالة القوائم المالية. ويقصد بعدالة القوائم المالية ما يلي:

- ✓ أن المبادئ المحاسبية التي عرضت القوائم المالية وأعدت على أساسها مقبولة عموما؛
- ✓ أن القوائم المالية مصنفة وملخصة بطريقة ليس فيها تفصيل ممل ولا تلخيص مخل بالنسبة للمستخدمين؛
- ✓ أن القوائم المالية دقيقة ضمن حدود الأهمية النسبية.

لكن مع حدة المنافسة والأزمات الاقتصادية؛ تطورت مطالب المجتمع المالي خاصة بالإفصاح عن المزيد من المعلومات غير المتوفرة بالقوائم المالية، مما وضع المهنة أمام تحد كبير لتحمل المسؤولية.

3/ التعقيد:

إن تعقّد العمليات أو الأحداث، وكذلك عملية إعداد المعلومات تؤدي بمستخدم هذه المعلومات إلى عدم تقبله أو شكه في مستوى المعلومات المتحصل عليها و كذا جودتها. فحينما تصبح العمليات والأحداث أكثر تعقيدا تزيد

احتمالات الأخطاء غير المقصودة في المعلومات؛ وهذا ما يجعل المستخدم مضطرا للاعتماد على خدمة مراجع الحسابات المستقل وكذا ذو الخبرة الملائمة حتى تكون المعلومة على مستوى من الجودة.

ومع التطور التكنولوجي الذي عرفه العالم، ازداد تعقد المعلومات المعدة من طرف الإدارة، ما تطلب من مهنة المراجعة تطوير نفسها أمام شيوع استخدام الحاسوب في دنيا الأعمال، ما حتم على مراجعي الحسابات تهيئة أنفسهم لاستيعاب هذا النظام، وقد بين المعيار الدولي "15" أنه على مراجع الحسابات عندما يقوم بتنفيذ عملية المراجعة في بيئة المعالجة الآلية للبيانات أن يكون متفهما لنظم وأجهزة وبرامج الحاسوب وتشغيله بشكل يكفي لتخطيط عملية المراجعة، وعليه أن يتفهم كيفية تأثير المعالجة الآلية للبيانات على دراسة وتقويم بنية الرقابة الداخلية، وتطبيق إجراءات المراجعة الأخرى، بما في ذلك المراجعة بمساعدة الحاسوب.

4/ البعد أو الانعزال:

قد تتوافر الرغبة لدى مستخدم المعلومات الاقتصادية، في التحقق مباشرة من درجة صحة هذه المعلومات، وكانت لديه القابلية لاستيعاب العملية المعقدة التي تمر فيها، لكن ثمة أبعادا تفصل بينه وبين إدارة المؤسسة التي تعد تلك المعلومات، وتجعل من الصعب بل من المستحيل عليه أن يصل إلى هذه الغاية بالاعتماد على نفسه مباشرة لعدة أسباب ويشار إلى هذا الظرف على أنه البعد (الانعزال) وينشأ هذا الانعزال بسبب الفصل بين مستخدم المعلومات والعمليات أو الأحداث وبين معد المعلومات. ومن بين أسباب هذا الإبعاد نذكر:

- **البعد المكاني:** كثيرا ما يختلف مكان المؤسسة عن مكان مستخدمي المعلومات الاقتصادية التي تعدها إدارته من مستثمرين حاليين ومستقبليين وبنوك ومقرضين، وأن أعباء السفر والانتقال قد تمنع هؤلاء المستخدمين من التأكد من درجة الثقة في تلك المعلومات عن طريقهم مباشرة.[1]
- **البعد الزماني:** إن قيام مستخدم المعلومات بالتحقق من المعلومات بنفسه، قد يحتاج إلى عدد من السنين ينجز خلالها معلومات عن عام واحد. إذ تتضافر جهود كثيرة في المؤسسة لانجاز القوائم المالية وغيرها من المعلومات المحاسبية، بحيث يستحيل على رجل عادي استيعاب تلك القوائم والتحقق منها خلال الشهور الأربعة الأولى من العام. وهي المدة القانونية لمراجعة المعلومات المحاسبية ونشرها في معظم دول العالم.

[1] حسين القاضي، حسين دحدوح، **مرجع سابق**، ص11.

- **التكلفة:** إن قيام كل مستخدم على حدا بالتأكد بنفسه من درجة الثقة في المعلومات، يحتاج إلى التّكلفة الاجتماعية نفسها أو أكثر من قيام المراجع بهذا العبء، وأن كثرة عدد المستخدمين وتنوع فئاتهم تجعل عملية القيام بالمراجعة من قبل كل منهم عملية مكلفة اجتماعيا وغير اقتصادية.
- **البعد القانوني:** كثيرا ما تمنع القوانين فئات متعددة من المستخدمين المختلفين من الاطلاع على خفايا المعلومات عن المؤسسة، خوفا على السرية، وحفاظا على عدم خروج تلك المعلومات للتداول من قبل المنافسين، وبالتالي حصرها ضمن أقل عدد ممكن من العاملين في المؤسسة. وأن قيام المراجع بالاطلاع عليها لا يشكل خطرا من هذا القبيل نظرا لالتزامه مهنيا بالمحافظة على أسرار عملائه[1].

ثالثا: امتداد ممارسة مهنة المراجعة والفائدة المرجّوة منها

1/ امتداد ممارسة مهنة المراجعة:

يشير الباحث "seydou kone" إلى أنه بداية كانت ممارسة عملية المراجعة في المجال المالي والمحاسبي، ثم عرفت المراجعة انتشارا وتطّورا هاما لتشمل الوظائف الأخرى في المؤسسة (تحت اسم المراجعة التشغيلية أو العملياتية) audit (opérationnel)، ثم تكونت حول المراجعة صورة عصرية وفّعالة وهذا يرجع إلى ثراء هذا المفهوم في حد ذاته، وكذا اشتراط توافر الخبرة والكفاءات الواسعة للمراجعين.

وبالتالي بداية كمفهوم وليس تعريف نستطيع القول أن المراجعة أصبحت عبارة عن مهنة و وظيفة تمارس من قبل عدد كبير من المؤسسات والمنظمات في العالم من حيث:

- هي مهنة منظمة لها قوانينها ومعاييرها الخاصة بها؛
- هي أداة أو وسيلة مهيكلة، موجهة لخدمة الإدارة العامة أو لجنة المراجعة التي تسهر على مصالح المساهمين؛
- تعتبر المراجعة بداية وظيفة رقابية، ثم اتجهت أكثر فأكثر إلى دور عام لترقى لدور الاستشارة.[2]

2/الفائدة من المراجعة:

- تّعزز عملية المراجعة مصداقية المعلومات الواردة في البيانات المالية؛

[1] **نفس المرجع**، ص12.

[2] Seydou Kone, **l'audit et le contrôle de gestion dans les compagnies d'assurance**, seminaire IIA-FANAF : l'audit et le contrôle de gestion dans les compagnies d'assurance, ouagadougou , burkina faso, novembre 2007, p5.

- يتم من خلال المراجعة تحديد مواطن الضعف في الرقابة الداخلية التي توفر نظرة ثاقبة على مخاطر العمل، وبالتالي تقديم التوصيات ذات الصلة بالتحسينات المقترحة؛
- يمكن تحديد الأخطاء (سواء من خلال الاحتيال أو الخطأ)، والتي يمكن معالجتها وتصحيحها من قبل المؤسسة.[1]

ومنه فإن المراجعة كغيرها من المهن والوظائف الأخرى المعروفة بصفة رقابة التسيير، تبقى أداة يطلب منها تحسين الفعالية في المؤسسة، وبشكل عام بلوغ الأهداف المرجوة. وفي كل الأحوال تحتاج الفعالية في المراجعة إلى:[2]

- التخطيط الجيد؛
- الأهداف تكون واضحة، دقيقة ومدروسة؛
- الرقابة الداخلية المناسبة؛

وهنا تأخذ المراجعة معناها الكامل في اكتشاف نقاط الضعف واقتراح التحسينات المرجّوة.

المطلب الثاني: نظريات المراجعة

تحدد نظريات المراجعة الإطار العام للمراجعة، فهي تساعد على توضيح سبب الحاجة والمفاهيم الأساسية لها، وكذلك بعض القوانين التي تحكم عملية المراجعة وأنشطتها. وهناك العديد من النظريات التي تفسّر الطلب على خدمات المراجعة وفيما يلي نوضح أربع نظريات للمراجعة وفقا لـ "Kim Ittonen":[3]

أولا: نظرية الشرطي (policeman theory)

تزعم هذه النظرية أن المراجع مسؤول عن البحث على الاحتيال واكتشافه ومنعه، وقد كان هذا هو الحال فعلا في أوائل القرن العشرين ومع ذلك كان محور التركيز الرئيسي في الآونة الأخيرة لمراجعي الحسابات هو تقديم ضمان معقول والتحقق من صحة ونزاهة البيانات، فيما لا يزال الكشف عن الاحتيال ضمن مسؤوليات المراجع الأساسية.

ثانيا: نظرية مصداقية الإقراض (lending credibility)

تشير هذه النظرية إلى أن الوظيفة الأساسية للمراجعة تتمثل في إضافة المصداقية للبيانات المالية، وبالتالي فإن الخدمةلمقدمة من قبل المراجعين هي المصداقية ومنه يُنظر للبيانات التي تمت مراجعتها على أنها من العناصر التي تزيد من

[1] **Choosing the right service, Comparing Audit, Review, Compilation and Agreed-Upon Procedures Services**, IFAC, 2016, Available at : https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-SMP-Services-Brochure, in 02/11/2019.
[2] Seydou Kone, Op-cit, p6.
[3] Kim Ittonem, **A Theoretical Examination of the role of auditing and the relevance of audit reports**, Teaching Aid Series, Accounting and Finance, University of Vaasa, Finland, 2010,pp 4-6.

ثقة مستخدمي هذه البيانات المالية. ومن الواضح أن مستخدمي البيانات سيحصلون على فوائد من زيادة المصداقية وعادة ما تعتبر هذه الفوائد أن جودة قرارات الاستثمار تتحسن عندما تستند إلى معلومات موثوقة.

ثالثا: نظرية التوقعات العقلانية (rational expectations)

تتناول هذه النظرية كل من الطلب والعرض على خدمات المراجعة، فالطلب على خدمات المراجعة هو النتيجة المباشرة لمشاركة أطراف ثالثة (أطراف مهتمة بالمؤسسة) حيث تطالب هذه الأطراف بالمساءلة والشفافية من الإدارة مقابل استثماراتها في المؤسسة، وتتحقق هذه المساءلة من خلال التقارير المالية الدورية الصادرة من قبل الإدارة، حيث أنه قد تكون هذه المعلومات المقدمة من قبل الإدارةُ منحازة وليس لدى الأطراف الخارجية وسائل مباشرة للرقابة والرصد، يلزم إجراء المراجعة لضمان موثوقية هذه المعلومات وعلى المراجع أن يسعى دوما لتلبية توقعات الجمهور.

رابعا: نظرية الوكالة (Agency theory)

إنّ نظرية المراجعة الأبرز والأكثر استخداما هي نظرية الوكالة، حيث توضّح مشكلة تباين واختلاف المصالح الموجودة بين العناصر الأساسية الفاعلة في المؤسسة، وتستند هذه النظرية إلى وجود تعارض بين عاملين هما: مالك وسائل الإنتاج (المساهم)، والوكيل الذي يستغل وسائل الإنتاج الأول (المالك) بناءا على طلبه. حيث أن في عالم الأعمال هناك العديد من العلاقات من هذا النوع مثل: صاحب العمل-الموظف، البنك-المدخر، المساهم-المسيّر.[1]

إذن نظرا لاحتمال الاختلافات التي يمكن أن تظهر بين المالك والوكيل ظهرت حاجة المالك لاستعمال وسائل تمكّنه من مراقبة ومتابعة مدى التزام الوكيل بالصلاحيات المحددة له في عقد الوكالة، ومن أهم هذه الوسائل وأكثرها انتشارا هو المراجعة الخارجية للقوائم والبيانات المحاسبية الدورية.[2] ومنه فإن الغرض من مراجعة الحسابات في نظرية الوكالة هو التخفيف والتقليل من تضارب المصالح وعدم تناسق وتوافق المعلومات بين طرفين أساسيين وهما الملاّك في المؤسسة وأصحاب المصالح.

المطلب الثالث: فروض المراجعة

تُعبّر فروض المراجعةعلى أنها تلك المبادئ الأساسية والتي يفترض أنها تمثّل حقائق تساعد على شرح هدف أو ممارسات المراجعة، وهي تحظى بقبول عام يوُتخذ منها إطار نظري تعود إليه نظرية المراجعة. وفيما يلي سنعرض أهم فروض المراجعة:

[1] Nadjia.B.Ahmed, **L'audit financier et comptable en Algérie : mission légale et nécessité managériale,** N°8, Journal de la finance académique (J.A.F.), université de Gabès, Tunisie, 2017, p58.

[2] بشير عطره، **إبلاغ فريق التدقيق عن الوقت من منظور نظرية الوكالة**، مجلد 9، عدد 1، مجلة كلية مدينة العلم الجامعة، بغداد، العراق، 2017، ص106.

أولا: قابلية البيانات للفحص

تُبنى عملية المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها، ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى. وتتمثل هذه المعايير في:

- ملائمة المعلومات؛
- قابلية الفحص؛
- عدم التحيز في التسجيل؛
- قابلية القياس الكمي.

ثانيا: عدم وجود تعارض بين مصلحة المراجع والإدارة

ويقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع والإدارة، من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع حتى يتم على أساساها اتخاذ قرارات صائبة، والعكس كذلك بالنسبة للمراجع وذلك بمده بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد على واقع تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.[1]

ثالثا: استقلالية المراجع

يعتبر المراجع حكمياً يُعتمد على رأيه فيما كلف به من أعمال، ويعتمد فرض استقلال المراجع على نوعين أساسيين من المقومات هما:

- المقّومات الذاتية: وهي التي تتعلق بشخص المراجع وتكوينه العلمي والخلقي وخبرته العلمية؛
- المقّومات الموضوعية: وهي ما تتضمنه التشريعات، وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات.

رابعا: توافر تأهيل خاص للمراجع

وذلك لأن المراجع يستخدم حكمه الشخصي عند ممارسته وظيفته، وفي ظل غياب إطار متكامل لنظرية الإثبات في المراجعة، فإن المراجع يتعرض عند الفحص لمشاكل محاسبية أو ضريبية أو فنية، كل هذا يتطلب قدر علمي وعملي كاف لأداء مهمته.

[1] مسعود صديقي، محمد تهامي طواهر، **مرجع سابق**، ص13.

خامسا: توافر نظام كفء للرقابة الداخلية

تشير الرقابة الداخلية إلى نظام يتكون من بيئة الرقابة، وتقدير المخاطر، وأنشطة الرقابة، والمعلومات والاتصال، المراقبة، ومما لاشك فيه أن فهم المراجع لنظام الرقابة الداخلية يعتبر نقطة البداية لمهنة المراجعة والتأكيد الخارجي.[1]

سادسا: خلو القوائم المالية وكل المعلومات المقدمة للفحص من أية أخطاء تواطئية

من خلال هذا الفرض تظهر مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة وذلك ببذل العناية المهنية اللّازمة، وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تمالتواطؤ فيها عند تقيّده بمعايير المراجعة المتفق عليها.

سابعا: التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية

يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة للمركز المالي والحقيقي لها.[2]

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، مرجع سابق، ص50.

[2] مسعود صديقي، محمد تهامي طواهر، **مرجع سابق**، ص14.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية

تلقى مهنة المراجعة اهتماما متزايدا في كافّة الأوساط المالية والقانونية والاقتصادية المعاصرة، نظرا لما لرأي المراجع من أهميّة أساسية عند اتخاذ القرارات من الأطراف المختلفة المستفيدة من القوائم المالية المنشورة، ومن الجهات الحكومية المختصة أو مؤسسات القطاع العام، كما يمكن للمراجعة من تقديم تأكيد عن ما إذا كانت المعلومات المتوافرة يمكن الوثوق فيها، ومنه فإن دور المراجعة الخارجية هو زيادة درجة وثوق قارئ القوائم المالية بالمعلومات الواردة فيها؛ فتوكيل طرف ثالث مستقل عن المؤسسة ومؤهل للتحقق من مصداقية وصحة قوائمها باستغلال الأدلّة والقرائن الكافية في ضوء المعايير المحددة يمكّنه من إبداء رأي فني محايد حول هذه القوائم والتقارير وتوصيل نتائج عملية المراجعة للأطراف ذات المصلحة، لذلك سنحاول في هذا المبحث إلقاء الضوء على المراجعة الخارجية من خلال التطرق لما يلي:

- **المطلب الأول:** تعريف المراجعة الخارجية وتحديد عناصرها.
- **المطلب الثاني:** أنواع وخصائص المراجعة الخارجية.
- **المطلب الثالث:** أهمية وأهداف المراجعة الخارجية.

المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية وتحديد عناصرها

اهتم العديد من الكتّاب والباحثين وكذلك المنظّمات المهنية بإعطاء مفهوم وتعريف للمراجعة الخارجية كل من زاويته الخاصة، فمنهم من عّرفها دون تخصيص وظيفة أو أداء معين، ومنهم من ركّز في تعريفه على الوظيفة المالية والمحاسبية لكون المبالغ والأرقام تعكس واقع المؤسسة. وفيما يلي سيتم التطرق للعديد من تعاريف المراجعة الخارجية وكذا العناصر التي ترتكز عليها عملية المراجعة.

أولا: تعريف المراجعة الخارجية

1- عّرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين المراجعة الخارجية بأنها: " عبارة عن إجراءات منظّمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية، ، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين".[1]

[1] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، ط2 ، الأردن، 2004، ص ص20-21.

حيث ركّز هذا التعريف على:[1]

- تعني الإجراءات تلك الخطوات التي يقوم بها المراجع؛
- الحصول على الأدلّة وتقييمها تعني فحص الإقرارات وتقييم النتائج وبدون تحيز ضد أو مع الجهة التي يقوم بمراجعتها والتي حضرت هذه الإقرارات؛
- الإقرارات والأحداث الاقتصادية تمثّل ما تقدمه إدارات المؤسسات أو الأشخاص وهذه الإقرارات هي موضوع المراجعة؛
- درجة العلاقة وتشير إلى إمكانية معرفة الإقرارات وعلاقتها مع مقياس معين وعلى سبيل المثال أن البيانات المالية تمثل باعتدال المركز المالي؛
- مقياس معين وهي الجهة التي بإمكان المراجعة قياس إقرارات الإدارة بواسطتها وهذا المقياس ربما مصدره الدولة أو الجمعية المهنية ذات الاختصاص أو الموازنات المالية، وفي هذه الحالة فإن المقياس هو المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما؛
- إيصال النتائج ويكون هذا بواسطة تقرير مكتوب بين درجة الملائمة بين الإقرارات وهذا المقياس. وهذا التقرير يبين العلاقة إما جيدة أو غير جيدة أي لا تتطابق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما؛
- المستفيدون وهم أشخاص أو مؤسسات يتخذون قرارهم بناءا على تقرير المراجع ومنهم على سبيل المثال إدارة الضرائب أو البنك المركزي وكذلك الرأي العام.

2- كما عّرف أمين السيد أحمد لطفي المراجعة الخارجية بأنها: " عبارة عن فحص منظّم للبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة بغرض إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة أو دقة تلك البيانات، ومدى إمكانية الاعتماد على دلالتها عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية ".[2]

3- كما عرف (*Bonnault*) *et* (*Germond*) المراجعة الخارجية على أنها: " اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف

[1] ايهاب نظمي، هاني العزب، **مرجع سابق**، ص13.

[2] أمين السيد احمد لطفي، **فلسفة المراجعة**، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2008-2009، ص3.

المؤسسة، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، من أجل تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة".[1]

4- كذلكعُ رفت المراجعة الخارجية بأنها:" عملية منظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول تصرفات وأحداث اقتصادية، للتحقق من درجة تطابق هذه الحقائق مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج إلى المستخدمين الذين يهمهم الأمر".[2]

5- كما عرفها porter :" على أنها عملية فحص حيادي مستقل والتي تتم وفقا لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المراجع، والتي تنتهي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مراجع حيادي".[3]

6-كما عُرفت على أنها " عملية منظّمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلّة والقرائن بشكل موضوعي، متعلّقة بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة"[4].

7- وقد عرّف منصور أحمد البديوي وشحاتة السيد شحاتة المراجعة على أنها: " عملية منظّمة لتجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية للواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة وتبليغ هذا الرأي للمهتمين بشؤون الوحدة الاقتصادية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات " [5].

يبدو من معظم التعريفات السابقة بأنها تصب جميعها في مفهوم واحد رغم اختلاف الصياغة، فالأهداف الموّحاة من عملية المراجعة الخارجية موّحدة، حيث يشير التعريف الأول إلى أنّ المراجعة الخارجية عملية فحص للقوائم المالية والمستندات المحاسبية بهدف الوصول لرأي محايد، ويضيف التعريف الثاني على أنّ المراجعة عملية لها أسس ومبادئ علمية منظّمة تتم من قبل شخص مهني مؤهل ومستقل بغية المصادقة على نوعية المعلومات المقدمة، أما التعاريف التي بعده فقد أضافت مرحلة إيصال نتائج المراجعة الخارجية للأطراف المستفيدة سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، وبالتالي يمكن

---

[1] مسعود صديقي، أحمد نقار، **المراجعة الداخلية**، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2010، ص11.

[2] عباس نوار الموسوي، **مدى كفاءة وفاعلية أساليب التدقيق الخارجي في ظل التشغيل الالكتروني لنظم المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية في ديوان الرقابة المالية)**، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الأول، جامعة واسط، العراق، 2009، ص112,

[3] تمار خديجة، **تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية-دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-**،مرجع سابق، ص176.

[4] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية** ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006، ص13.

[5] منصور أحمد البديوي وشحاته السيد شحاته، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية**، الدار الجامعية، مصر، 2002-2003، ص13.

القول بأ ن مُجّل التعاريف تجتمع على أن المراجعة الخارجية مجموعة من المراحل المخططة والمحددة الأهداف، تمكّن المراجع من إبداء رأي فني محايد في مدى صحة ودقة البيانات المالية للمؤسسة محل المراجعة، وكذلك توصيل نتائج المراجعة إلى جميع المستفيدين منها.

ومنه تعتبر **المراجعة الخارجية** وظيفة تعتمد على معايير للأداء والسلوك المهني المنظّم، تهدف إلى تحقيق منفعة أو خدمات عامّة للمجتمع، وتتمثل هذه الوظيفة في مجموعة من المراحل والخطوات تُمارس من طرف مهنيين مؤهلين قانونا للمصادقة على دقة وصدق القوائم المالية والمستندات السنوية للمؤسسة؛ بُغية إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة موضوع المراجعة، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم.

ثانيا: عناصر عملية المراجعة الخارجية

ترتكز المراجعة الخارجية على ثلاثة عناصر أساسية هي الفحص، التحقيق، والتقرير:

1/ الفحص: يعتمد على القياس المحاسبي؛ ألا وهو القياس الكمي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة؛

2/ التحقيق: تمكّن مرحلة التحقيق عملية المراجعة الخارجية من اكتشاف الخلل بالقوائم المالية من خلال تقييم النظام المولد لها (النظام المحاسبي) ومدى الالتزام بالمعايير المحاسبية في ظل التقيدّ بمعايير المراجعة المتفق عليها، وهذا الأمر يتطلب أن يقوم المراجع الخارجي ببذل الجهد المهني المبني على المعرفة والخبرة، وفي نفس الوقت يقوم المراجع بعملية محكمة من جمع لأدلة المراجعة المناسبة والكافية وذات المصداقية وتقييمها من أجل الخروج بالنتيجة المناسبة.[1]

3/ التقرير: (سيتم التطرق له بنوع من التفصيل لاحقا)

إن الرأي الذي يخرج به المراجع الخارجي يكون في شكل تقرير يعمل على إيصال نتائج تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية إلى الجهات المعنية بالأسلوب المناسب وذلك حتى يتسنى إيصال المعلومة بطريقة واضحة وسهلة إلى المعنيين بهذه

[1] استنادا إلى المرجعين :

- مسعود صديقي، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003، ص22.(بتصرف)

- علي عبد القادر الذنيبات، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق**، ط4، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2012، ص195.

النتائج، لذلك على المراجع الخارجي صياغة ملاحظاته وتوصياته ضمن هذا التقرير للجنة المراجعة في مجلس إدارة المؤسسة، وفيما يلي أهم النقاط التي يجب أن يتضمنها التقرير: [1]

- أهداف مراجعة النشاط أو مركز العمل؛
- إظهار بعض المعلومات التي تعطي معلومات عن المؤسسة أو النشاط موضع المراجعة مثل: (أسماء أعضاء مجلس الإدارة وعدد الموظفين، موقع المؤسسة وحجم النشاط ... الخ)؛
- تحديد الأنشطة التي تم إخضاعها لعمليات المراجعة وكذلك الأنشطة التي كان يجب مراجعتها خلال فترة عملية المراجعة.
- الملاحظات والتوصيات التي تم التوصل إليها خلال عملية المراجعة بحيث يتم إظهارها في التقرير اعتمادا على معايير معينة هي:

✓ وجود معايير قياس وتمثل المعايير المستخدمة في عملية التقييم أي ما يجب أن يكون عليه الوضع؛

✓ بيان الوضع القائم وتحديد الانحرافات بين الواقع الفعلي وما يجب أن يكون؛

✓ تحديد سبب الانحراف؛

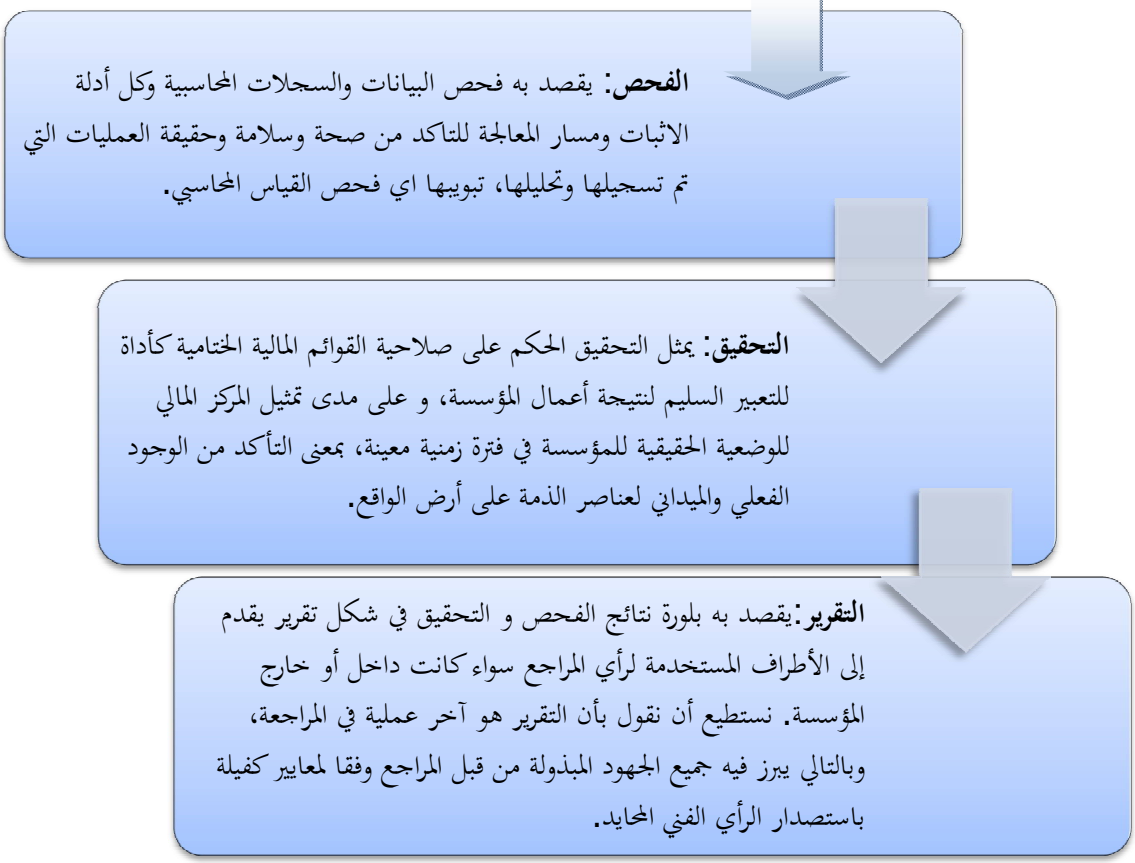
✓ تحديد مدى الخطر الذي يمكن أن ينتج عن هذه الانحرافات، إذ يتم تحديد درجة خطورة كل ملاحظة على الوحدة الاقتصادية؛

- تضمين التقرير توصيات لتحسين مستويات الأداء وتطوير العمل؛
- تقييم لمستوى الأداء وإجراءات التصحيح التي تم اتخاذها لبعض الملاحظات التي تم الإشارة إليها؛
- ردود ومطالعات الجهة التي تمت مراجعتها، وعلى المراجع أن يحصل على موافقة الجهة المعنية على كافّة ملاحظاته، وإذا لم يتم الاتفاق على أي منها، يجب الإشارة إلى ذلك وأسباب عدم الاتفاق ضمن التقرير؛
- في حالة وجود معلومات ذات طبيعة سرية وخصوصية يمكن عرضها ضمن تقرير منفصل؛
- يتم إعداد التقرير عند الانتهاء التام من عملية المراجعة وتوقيعه من قبل المعنيين.

وسيتم تلخيص العناصر التي تقوم عليها عملية المراجعة الخارجية في الشكل الموالي:

[1] محمد فاضل، نعمة الياسري، **أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفاعلية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات**، مجلد 14، عدد3، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، العراق، 2017، ص ص361-362.

شكل رقم (1-1): عناصر عملية المراجعة الخارجية



المصدر: من إعداد الباحثة بناءا على ما سبق.

يتضح من خلال الشكل أعلاه أن أساس عملية المراجعة هو الوصول لإبداء رأي فني محايد فيما إذا كانت القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسة تعكس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي أو لا، وأن تحقيق هدف إبداء الرأي يتطلب من المراجع القيام بمرحلة أولية ألا وهي الفحص الذي تعمل المؤسسة من خلاله على التأكد من صحة قياس العمليات المحاسبية، ثم تليها مرحلة التحقيق والتي تستعمل فيها الأدوات اللّازمة لعملية المراجعة.

المطلب الثاني: أنواع وخصائص المراجعة الخارجية

أولا: أنواع المراجعة الخارجية

تنقسم المراجعة الخارجية إلى مراجعة إلزامية (قانونية) ومراجعة غير إلزامية (اختيارية):

1/ المراجعة الإلزامية (القانونية):

- هي مراجعة إجبارية ومفروضة على المؤسسة بقوة القانون ولذا تسمى في غالب الأحيان المراجعة القانونية أو محافظة الحسابات، لأنها تتعلق بالمصادقة على الحسابات السنوية من طرف محافظ الحسابات فهو الوحيد الذي يقوم بهذه المهمة ويقدم تقريره إلى الجمعية العامة.[1]

- كذلك تعرف على أنها: "نشاط يحكمه القانون وتمارس في إطار مراجعة الحسابات، تهدف إلى إبداء رأي حول صدق البيانات المالية للمؤسسة والتحقق من صحة وجودة المعلومات".[2]

2/ المراجعة الغير إلزامية (التعاقدية- الخبرة القضائية):

2/1- المراجعة التعاقدية: وهي مراجعة اختيارية، فالمؤسسة هنا لها كامل الحرية في التعاقد مع مؤسسة خبرة محاسبية، خبير محاسب أو محافظ حسابات وتختاره ليقوم بالمراجعة في الحسابات السنوية بغرض فرض رقابة إضافية على المؤسسة تؤدي إلى زيادة الثقة والاطمئنان وضمان عدم وجود اختلال أو تلاعب أو غش في القوائم المالية.

2/2- الخبرة القضائية: هناك صنف آخر للمراجعة الخارجية غير أنه لا يتم بصورة دورية اعتيادية ولا يكون إلا في حالات المنازعات القضائية يتمثل في **الخبرة القضائية**، حيث تستعين المحاكم بالخبرة المحاسبية عندما يكون النزاع مثلا متعلقاً بعلاقة بين المساهمين أو بين المؤسسات وإدارة الضرائب، فعند نشوب أي نزاع حول هذه المسائل المالية تستعين المحكمة بخبير معتمد لديه المقدرة على تحليل الأرقام ولديه إلمام بالطرق المحاسبية السليمة لإعانة المحكمة في استجلاء غموض أي عمليات حسابية أو استحقاقات مالية يتضمنها النزاع المطروح أمامها.[3]

وفيما يلي جدول يلخص المقارنة بين أنواع المراجعة:

[1] حميدي سعيد، **مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات**، العدد9، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، جامعة المدية، الجزائر، أفريل 2018، ص319.

[2] Abdelkader Ayadi, Youcef BELGUET, **Rapprochement Entre La Pratique De L'audit L'egal Et Les Normes Algeriennes D'audit (Naa) En Algerie Cas : Naa 210 / Accord Sur Les Termes Des Missions D'audit**, N°: 06, Economiques des Business et Commerce, Université de Msila, Algérie, Septembre/2018, p546.

[3] حميدي سعيد، **مرجع سابق**، ص319.

جدول رقم(1-1): مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	خبرة قضائية
طبيعة الحجم	مؤسساتية، ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	- المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية الصادقة - تدقيق معلومات مجلس الإدارة.	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول الأوضاع المالية والمحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير	ينبغي احترامه
إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (عادية، غير عادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات..	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير الشرعية	نعم	لا	غير ملزم
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية، جزائية، تأديبية	مدنية، جزائية، تأديبية	مدنية، جزائية، تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر: محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، 2008، ص28.

من خلال الجدول نلاحظ أن أنواع المراجعة مصنّفة كل حسب الجهة المعينة من قبلها؛ وتسعى لتحقيق نفس الأهداف وهي المصادقة على عدالة وصدق الحسابات الخاصة بالمؤسسة.

ثانيا: خصائص المراجعة الخارجية

أصبحت لعملية المراجعة الخارجية العديد من الخصائص، نظرا لكونها وظيفة هامة لها قوانينها وتنظيماتها في مختلف الدول، وكذلك بالنسبة لمختلف المؤسسات والمنشآت الأخرى على حسب حجمها وشكلها القانوني، نذكر من هذه الخصائص:

يشير الباحثان Keith and Christine إلى بعض الخصائص العامّة التي تميز عملية المراجعة نذكر منها:

- أن المراجعة عبارة عن خدمة احترافية يقدّمها شخص متخصّص ومؤهل، وتتمثل السّمة الرئيسية لها في أنها توفّر قدرا من التأكيد والضّمان لمستخدمي التقارير المالية بأن البيانات المقدمة في تلك التقارير تتّفق مع الحقائق الاقتصادية الأساسية؛
- إن التقارير المالية هي نتاج الإدارة ومديرو مؤسسة ما، وبالتّالي فإن مجلس الإدارة هو المسئول النهائي عن المحتوى الذي تم الكشف عنه في تلك التقارير، وعملية المراجعة هي أن يُدلي المراجع بشهادته Attestation على ما تم عرضه من قبل الإدارة حيث يقوم بتقييم صحة وسلامة تلك التقارير. لكن هناك عاملين يجب إبرازهما:
  - ✓ أن التقارير المالية تمثّل إدارة المؤسسة وبالتالي ليست مسؤولية المراجع؛
  - ✓ أنه تقع على عاتق المراجع مسؤولية التحقق من صحة وموثوقية تلك التقارير.
- حتى تكون مخرجات عملية المراجعة وإبداء الرأي أو الشهادة على المعلومات المالية الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة ذات قيمة وجودة؛ يجب إجراءها وتنفيذها بكفاءة من قبل أشخاص ذوي خبرة في عملية المراجعة، وتكون هذه الخبرة في عملية التّخطيط والتّنفيذ للمراجعة كما قد تشتمل خبرة تخصّ بالتّحديد صناعة المؤسسة الخاضعة للمراجعة، وكذلك ما يرفع من قيمة عملية المراجعة ووضع الثقة فيها أن تكون الأحكام والآراء الصادرة عنها مستقلّة عن الإدارة ومجلس إدارة المؤسسة الخاضعة للمراجعة.[1]

[1] Keith Houghton, Christine Jubb, **Auditor independence :regulation, oversight and inspection (Ethics And Auditing)**, The Australian National University, published by ANU E press, Australia, 2005,P223.

كذلك يضيف الباحثان ناصر دادي عدون، فداق أمينة بعض الخصائص التي يمكن أن تكون متعلّقة بالجانب التقني والعملي لعملية المراجعة وهي: [1]

- المراجعة عملية منتظمة، وذلك يعني أن اختبارات المراجع تعتمد على تخطيط مسبق يتمثل في برنامج موضوع لعملية المراجعة، وفقا لمنهجية عقلانية متجهة أكثر اليوم إلى الصبغة العلمية في تصورها واعتمادها لدى المهنيين من مختلف المجتمعات، وهي ذات جانب تقني فيما يتعلق بالطرق التطبيقية أين يتدخل المراجع من خلال قدراته الذاتية وخصوصياته؛
- ضرورة الحصول على القرائن، وتقييمها بطريقة موضوعية، وهناك العديد من هذه القرائن، والطرق أو الوسائل المستخدمة لتقييمها، مثل الجرد المادي والتحقق لدى المتعاملين وغيرها؛
- التحقق من مدى مسايرة المعلومات محل الدراسة للمعايير المعنية، وهي داخلية خاصة بالمؤسسة، وخارجية تتمثل في التنظيمات والقوانين المعنية، لأن المراجعة تشتمل على إبداء رأي أو إصدار حكم موضوعي مقارنة إلى الإطار المحدد والمستخدم كأساس للتقييم وإصدار الحكم الشخصي، وفي هذا الجانب تلعب قدرات المراجع دورا في تحديد المستوى الكافي لإصدار الحكم ويتحمل المسؤولية في ذلك؛
- إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية، ويكون ذلك في شكل تقرير يتضمن الرأي التقني المحايد للمراجع الذي يظهر مدى المطابقة للمعايير ويصادق على المعلومات والوثائق المالية، أو عدم ذلك وعدم انتهاء العملية فيكون رفضها، أو نقص المطابقة لوجود هفوات فيكون المصادقة بتحفظ. وقد تعددت هذه الأطراف مع الزمن إذ كانت في بدايات المراجعة في شكل المالك صاحب الأموال المستعملة في الأنشطة المعنية بالعملية، ثم المساهمين أو الشركاء الحاليين والمحتملين، ومختلف المتعاملين ذوي العلاقة بالمؤسسة من بنوك وأجهزة ضرائب وموردين وزبائن؛
- هي عملية تهدف إلى توضيح مدى اعتمادية fiabilité ونوعية qualité المعلومات المالية الخاصة بدورة مالية ماضية في مؤسسة من خلال : الشرعية وهي مطابقة الحسابات مع التنظيم والمبادئ المحاسبية المقبولة عامة. والتنظيم يتكون من معايير المؤسسة أولا ثم النصوص التشريعية والتنظيمية، وكذلك القواعد المحددة والأحكام la jurisprudence والمعايير المعدّة من طرف الهيئات المهنية، وإن لم تكن داخلية فخارجية بالنسبة للبلد؛ المصداقية هي التطبيق بصدق للقواعد والطرق المحاسبية حسب ما لدى مسؤولي الحسابات من معرفة عن الواقع. فهي تتطلب التقييم الجيد للقيم المحاسبية والتقدير المنطقي للمخاطر والتخفيضات .ورغم كونها مصداقية موضوعية إلا أنها تعد نسبية لارتباطها بلغة أو قواعد معينة تم تبنيها لدى مصدر المعلومة؛ احترام الصورة الصادقة تعني اختيار، من بين طرق التقديم

[1] ناصر دادي عدون، فداق أمينة، **دور مجلس الإدارة كهيكل حوكمة، في جودة التدقيق الخارجي على مستوى عينة من المؤسسات الجزائرية**، العدد10، مجلد 5، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2011، ص ص178- 179.

والحساب الممكنة، الأحسن تكيفا مع واقع المؤسسة وتقديم المعلومات الضرورية لفهمها وتوضيحها، وبشكل خاص في إطار الملحقات؛ تحقيق مستوى جيد من الفعالية والكفاءة في الانجاز، من خلال مقارنة ما تم تحقيقه إلى ما تم تسطيره وكذا مستوى التكلفة في العملية ككل.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة الخارجية

إن أهمية المراجعة تنبع من حاجة مختلف الأطراف داخل وخارج المؤسسة لها، وكذلك الأهداف والتي تطورت عبر التاريخ نتيجة تزايد الحاجات وكبر وتعقّد المؤسسات. وفيما يلي سيتم التطرق لأهمية وأهداف المراجعة الخارجية كما يلي:

أولا: أهمية المراجعة الخارجية

تعود أهمية المراجعة الخارجية إلى كونها وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة جهات تستخدم القوائم المالية التي تمت مراجعتها وتعتمدها في اتخاذ القرارات ورسم سياستها، كما نجد بأن إدارة المشروع تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط، ومراقبة الأداء. وعليه يمكن تلخيص أهمية المراجعة الخارجية من خلال بيان أهميتها للجهات المستفيدة على النحو التالي:[1]

1/ بالنسبة لإدارة المؤسسة:

تعتمد الإدارة على البيانات المحاسبية بشكل أساسي في عمليات الرقابة والتخطيط، لذلك إذا لم تستند هذه الإدارة على أساس سليم فإن التخطيط لن يكون دقيق وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليه، لذلك فإن الإدارة بحاجة إلى درجة عالية من الثقة في البيانات المالية لا يمكن تتوفر إلّا من خلال عملية المراجعة؛

2/ بالنسبة للملّاك:

يلجأ ملاك المشروع إلى تفويض مجلس الإدارة لإدارة الموارد ورأس المال بالطريقة المناسبة، وعادة ما يكون الكثير من هؤلاء الملاك ليس له علاقة بالأمور المحاسبية والمالية إضافة أنه من الصعب جدا ومن المستحيل أن تقوم المؤسسة باطلاع

[1] استنادا إلى المرجعين:

- إيهاب نظمي، هاني العزب، **مرجع سابق**، ص ص 15-17.
- رأفت سلامة وآخرون، **علم تدقيق الحسابات العملي**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2011، ص ص 24- 25.

كل مساهم على البيانات المالية والتأكد من صحتها في جميع أوقات السنة لذلك فإن الملاك بحاجة إلى جهة مستقلة ومحايدة لتأكد لهم كفاءة الإدارة باستغلال الموارد المتاحة.

3/ بالنسبة للمستثمرين والبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:

نجد أن المستثمرين يعتمدون على القوائم المالية المراجعة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات حتى تحقق لهم أكبر عائد ممكن، أما البنوك التجارية والصناعية فتعتمد القوائم المالية المراجعة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها؛

4/ بالنسبة لرجال الاقتصاد والمؤسسات الحكومية:

نجد رجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقييمهم للدخل القومي وفي رسم برامج الخطط الاقتصادية وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها؛

5/ الهيئات الحكومية:

تعتمد الكثير من أجهزة الدولة على البيانات المالية لكل مؤسسات الأعمال فمثلا: دائرة الإحصاءات العام تحتاج لهذه البيانات من أجل عمل الإحصاءات اللازمة وتحديد الدخل القومي ومتوسط الدخل الفردي، وإدارة الضرائب تحتاج هذه البيانات من أجل احتساب الضرائب بشكل حقيقي ووزارة التخطيط تحتاج هذه البيانات من أجل وضع الخطط الاقتصادية المستقبلية، فإذا لم تتوفر لدى هذه الجهات القناعة الكافية بصدق هذه البيانات فإنه لا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات. ومنه فإنها تعتمد على القوائم المالية المراجعة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب على الوحدات الاقتصادية، وتأكيد التزامها بالقوانين واللوائح والتعليمات والإجراءات والتوجيهات وعدم الالتزام بالخطط الموضوعة وتحديد الانحرافات وأسبابها؛

6/ النقابات العمالية:

تسعى النقابات العمالية بشكل دائم ومستمر من أجل تحسين أوضاع العمال في حين تسعى المؤسسات إلى التقليل قدر الإمكان من المصاريف والنفقات من أجل تحقيق أعلى الأرباح، فهنالك تضارب في المصالح بين النقابات العمالية وإدارة المؤسسات، وحتى تتمكن النقابات من المطالبة بمكتسبات أكثر للعمال يجب أن تحقق هذه المؤسسات عائد أعلى، أي أنها تستند على القوائم المالية لهذه المؤسسات لذلك فهي بحاجة أن تطمئن إلى أن هذه القوائم المالية

تعبر بعدالة وصدق عن الوضع المالي للمؤسسات، ولكن لن تتم الخدمة الحقيقية إلا إذا عهدنا إلى هيئة خارجية مستقلة محايدة تقوم بفحص تلك البيانات فحصا انتقاديا منظما ودقيقا وإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة تلك البيانات ودرجة الاعتماد عليها؛

I7 أهمية المراجعة الخارجية في تخصيص الموارد:

تساعد المراجعة الخارجية في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاية ممكنة لإنتاج السلع والخدمات التي يزيد الطلب عليها، فالموارد النادرة تجلبها المؤسسات الاقتصادية القادرة على استخدامها بأفضل كفاية والتي تظهرها البيانات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية المعتمدة، إذ أن البيانات والتقارير المحاسبية غير الدقيقة والتي لم تخضع للمراجعة تخفي في طياتها إسرافا وكفاية وتحول دون تخصيص الموارد النادرة بطريقة رشيدة؛

I8 أهمية المراجعة الخارجية بالنسبة للاقتصاد القومي:

تخدم المراجعة الخارجية الاقتصاد القومي بصفة عامة كنتيجة لخدماتها وأهميتها للفئات السابقة الذكر، فالمراجعة تعتبر من المهن العريقة التي لها دور كبير وفّعال في تنمية المجتمعات خاصة في الدول المتقدمة وذلك لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتبيين حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه استثمار المدخرات والموارد المتاحة، ومنه فإن المراجعة تعتبر من عوامل النهضة الاقتصادية والمالية؛ وكذا المراجع يعتبر خير عون للدولة لمتابعة خططها في مراحلها المختلفة والكشف عن أي انحراف ومعالجته وتقويمه بالسرعة الممكنة لتحقيق أهدافها والوصول إلى أقصى مستوى من الكفاية الإنتاجية من استخدام إمكانياتها المتاحة مادية وطبيعية واقتصادية ومالية وبشرية، وبالتالي تحقيق أهداف الخطة العامة التي تسعى لمضاعفة الدخل القومي وتنمية الاقتصاد القومي وتحقيق الرفاهية للمواطنين.

ثانيا: أهداف المراجعة الخارجية

تواجه مهنة المراجعة الخارجية العديد من المشكلات خاصة في ظل التعقيد الذي تتسم به عمليات المؤسسة وسط بيئة تتميز بالتطور السريع في منظمات الأعمال، وكذا نتيجة تقصير بعض المراجعين في أداء واجباتهم المهنية وعدم التزامهم بتطبيق القواعد والمعايير المنظمة للمهنة من جهة أخرى، ما أوجب تطور في أهداف عملية المراجعة من مجرد التأكد من دقة وصحة البيانات المالية والمحاسبية الواردة بالدفاتر والسجلات، إلى أهداف أخرى حديثة كانت وليدة التطورات الاقتصادية السريعة.

من هنا سنحاول إبراز أهم الأهداف التقليدية للمراجعة ثم التطرق إلى الأهداف الحديثة لها:

1/ الأهداف التقليدية للمراجعة الخارجية:

الأهداف بصفة عامة هي الغايات التي يرجى تحقيقها من نشاط معين، فالهدف الأساسي للمراجعة هو إبداء الرأي بشأن عدالة تمثيل القوائم المالية محل المراجعة للمركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية للوحدة الاقتصادية خلال فترة معينة، ولكي يتمكن المراجع من إبداء هذا الرأي فإن عليه أن يتأكد من تحقيق الأهداف التالية للمراجعة والتي تعتبر أهداف وسيطة في سبيل تحقيق الهدف العام للمراجعة المالية. وتتمثل هذه الأهداف في:[1]

- **التحقق من الوجود أو الحدوث:** أي التأكد من أن الأصول المختلفة (مثلا المخزون أو الآلات أو النقدية....) موجودة بالفعل في تاريخ الميزانية التي تتم مراجعتها لإبداء الرأي عليها وأن العمليات المختلفة الظاهرة في القوائم المالية مثل المبيعات والمشتريات قد حدثت بالفعل أثناء الفترة محل المراجعة.
- **التحقق من الاكتمال:** أي التحقق من أن كل ما حدث ووقع أثناء السنة موضع الفحص تم تسجيلها وإظهارها بالقوائم المالية فمثلا بالنسبة لهدف التحقق من اكتمال المبيعات على المراجع أن يتحقق من أن المبيعات الظاهرة بقائمة الدخل تشمل كل البضاعة التي تم شحنها للعملاء خلال الفترة المعدة عنها هذه القائمة.
- **التحقق من الملكية:** أي التحقق من أن الأصول الظاهرة بالميزانية هي ملك خالص للمؤسسة وأنه لا توجد عليها أية حقوق للغير أو رهونات.
- **التحقق من صحة التقييم:** أي التحقق من أنه تم تقييم الأصول والالتزامات المختلفة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتكوين المخصصات اللازمة للأصول المحتمل تعرض قيمتها للهبوط كالعملاء والمخزون مثلا.
- **التحقق من سلامة التبويب والتصنيف:** للحسابات المختلفة والإفصاح عن كل المعلومات اللازمة والمهمة عن الأصول مثل الإفصاح مثلا عن الخسائر والالتزامات العرضية، والتأكد من أن المخزون تم تصنيفه إلى مكوناته الرئيسية من مواد خام، والإفصاح عن الأساس الذي اتبع في تقييمه وأية رهونات تكون موقعة عليه.
- **التحقق من الدقة الحسابية:** لتفاصيل العمليات والحسابات وصحة الجمع والقيد والترحيل، ومطابقة الإجماليات على الحسابات والجداول التفصيلية فمثلا يتم التحقق من حسابات العملاء للتأكد من أنها تعكس كل المبيعات التي حدثت خلال الفترة على أساس الكميات والأسعار الصحيحة.

[1] منصور احمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية**، الدار الجامعية، مصر، 2002-2003، ص ص42- 43.

- **التحقق من صحة الحد الفاصل:** بمعنى التحقق من أن العمليات والأحداث تم تسجيلها في الفترة المحاسبية الصحيحة (الفترة المناسبة).

ويتحقق المراجع الخارجي من كل هدف من الأهداف عن طريق تجميع الأدلة الكافية والمقنعة، والذي يستخدم لتجميعها إجراءات المراجعة المتعارف عليها، وبذلك يمكنه تكوين رأيه الفني عن مدى تمثيل القوائم المالية محل المراجعة بصدق وعدالة لمركزه المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية عن الفترة المعدة عنها محل المراجعة والفحص.[1]

2/ الأهداف الحديثة للمراجعة الخارجية:

إن ظهور مفهوم المراجعة الخارجية في الوقت الحالي يمكن تبريره من منظور طالبي الخدمة من خلال إبراز أهمية القيمة المضافة التي يمكن للمراجعة الخارجية تقديمها، بجانب فحص السجلات وتقييم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية تمهيدا لإبداء رأي عن مدى عدالة القوائم المالية، وبالتالي نلاحظ أن طالبي الخدمة أصبحوا ينتظرون من المراجع أكثر من ذلك، وللتأكيد فإن تحقيق متطلبات طالبي الخدمة استدعى قيام مكاتب المراجعة الكبرى بتطوير منهجيات حديثة تم خلالها توسيع نطاق هدف عملية مراجعة الحسابات ومخرجاتها ودور المراجع وطبيعة وإجراءات عمله، وبشكل عام تشتمل أهداف النهج الحديث لمراجعة الحسابات على الإجراءات التالية:[2]

- تحليل استراتيجيات المؤسسة محل المراجعة وفهم طبيعة البيئة التي تعمل بها والصناعة التي تنتمي إليها وتقييم قدرتها على تحقيق أهدافها الإستراتيجية؛
- تحليل الأنشطة الأساسية التي تزاولها المؤسسة محل المراجعة، وتقييم مدى ارتباط وانسجام مثل هذه الأنشطة بالاستراتيجيات والأهداف المحددة؛
- تقييم المخاطر التي تتعرض إليها المؤسسة محل المراجعة، وردود فعل الإدارة تجاهها؛
- قياس النشاط التجاري للمؤسسة محل المراجعة، والحصول على أدلة إضافية لتكوين رأي حول مصداقية القوائم المالية، وتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في ضوء تحليل ومقارنة مع بيانات المؤسسات الأخرى التي تمارس نفس النشاط؛

---

[1] منصور احمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، **مرجع سابق**، ص44.

[2] سارة بكر، حسام العنقري، **القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية**، العدد1، مجلد22، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2008، ص ص114- 115.

- إيجاد وتقديم الحلول الملائمة للمشاكل ومواطن الضعف التي تم تحديدها وحصرها خلال المراحل الأربعة السابقة بهدف تطوير نوعية وفاعلية الأداء المستقبلي للمؤسسة.

كما يؤكد الكاتب **فلاح المطارنة** بأن الأهداف الحديثة للمراجعة الخارجية تتلاءم وبيئة الأعمال الحالية والانفتاح الاقتصادي الدولي، وأثر العولمة على اقتصاديات الدولة. ويضيف الكاتب بعض الأهداف والتي هي وليدة التطور الاقتصادي المتسارع نذكرها فيما يلي:[1]

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعة من قبل المؤسسة؛
- تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة؛
- العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاية الإنتاجية والقضاء على الهدر والإسراف في جميع نشاطات المؤسسة؛
- تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع.

من هنا أصبح المراجعون الخارجيين غير مقيدّين بأدوارهم التقليدية في مراجعة الحسابات وفحص السجلات فقط، وإنما امتد عملهم ليشمل المشاركة في تقييم أداء وعمل المؤسسة محل المراجعة، وإمداد الإدارة بالمعلومات والبيانات التي تساعدها في اتخاذ القرارات الهامة والجوهرية، وكذا تحقيق منفعة أو خدمات عامة للمجتمع.

[1] غسان المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2009، ص19.

المبحث الثالث: معايير وخطوات المراجعة الخارجية ومفاهيم حول المراجع الخارجي

تعتمد المراجعة الخارجية بوصفها مهنة منظّمة على مجموعة من المعايير التي تصدر عن هيئات دولية تلقى القبول العام، كما أنها عملية ممنهجة تتم وفق خطوات ومراحل مسطّرة بواسطة شخص خارجي مؤهل لذلك للتأكد من صحة المعلومات الموجودة بالقوائم المالية للمؤسسة، حيث يقوم المراجع بإبداء الرأي الفني المحايد عن هذه القوائم من حيث مدى تطابق المعلومات الواردة بالقوائم مع الواقع بدرجة معقولة، حيث سيتم في هذا المبحث عرض لهذه المعايير وكذا الخطوات التي تقوم عليها عملية المراجعة الخارجية من خلال:

- **المطلب الأول:** معايير المراجعة الخارجية.
- **المطلب الثاني:** مراحل وإجراءات القيام بعملية المراجعة الخارجية.
- **المطلب الثالث:** مفاهيم حول المراجع الخارجي.

المطلب الأول: معايير المراجعة الخارجية

تمثل معايير المراجعة مجموعة القواعد والمبادئ الأساسية الواجب إتباعها عند القيام بعملية المراجعة، وتعتبر هذه المعايير بمثابة مقاييس لتقييم كفاءة المراجع ونوعية العمل الذي يقوم به، وقد وضعت هذه المعايير بناءا على عدة دراسات وأبحاث لاقتراح وتحديد معايير المراجعة المتفق عليها للأداء المهني، وكان أبرزها ما قامت به لجنة إجراءات المراجعة بمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA)*؛ حيث قامت بدراسة خاصة لمعايير الأداء انتهت منها عام 1947 وأصدرت مقترحاتها في كتيب بعنوان "توصية مقترحة لمعايير أداء المراجعة الخارجية"، وتم اعتماد هذه المقترحات سنة 1948، وفي أوائل الخمسينات من القرن الماضي تم وضع معايير المراجعة المتعارف عليها وقد نشرت اللجنة تقريرها في عام 1954، وعملت على التفرقة بين معايير المراجعة وإجراءاتها*.[1]

---

* **AICPA:** American Institute of Certified Public Accountans. وهي من أكبر المنظمات المهنية تنظيما وتأثيرا على مهنة المحاسبة في أمريكا

* **إجراءات المراجعة** هي خطوات تفصيلية لازمة لتحقيق الأهداف والتي تختلف تبعا لظروف الحال أو الموضوع محل المراجعة، بينما تمثل معايير المراجعة قواعد عامة وأنماط يجب أن يحتذي بها المراجع عند أداء عمله ولا يجب مخالفتها، إلا أنهما مرتبطان حيث أنه للقيام بالإجراءات اللازمة لعمل المراجع لابد وأن يراعي ملائمة هذه الإجراءات للمعايير الموضوعة.

[1] تريش حسينة، **دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية – دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر**-أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية (غير منشورة)، جامعة سطيف، الجزائر، 2016،2017، ص91. (بتصرف)

ثم تمّ إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC* في عام 1973 بلندن والتي كانت مهمتها وضع معايير محاسبية لإعداد القوائم المالية وتعزيز قبولها في جميع أنحاء العالم، وفي عام 1977 تم تشكيل الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC* بنيويورك من قبل 63 منظمة مهنية تمثل 49 دولة مختلفة والتي أصبحت اليوم تضم 175 منظّمة تمثل 130 دولة وتحتوي أكثر من 3 ملايين محاسب، الهدف الّرئيسي لها هو تشجيع تطوير مهنة محاسبة متجانسة باستخدام معايير متناسقة وموحدة.[1]

وتنقسم معايير المراجعة إلى ثلاث مجموعات، هي:

1/ المعايير العامة:

وهي مجموعة المعايير التي تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي للمراجع وتشمل ما يلي:

1-1/ التأهيل العلمي والعملي:

وهو ضرورة أن تتوافر في المراجع القدر اللّازم من المؤهلات العلمية والخبرات العملية في مجال المحاسبة والمراجعة، بحيث يكون قادرا على القيام بالمسؤوليات الموكلة إليه، حيث أن كل من يعرض خدماته للغير يجب عليه أن يكون كفؤًا وقادًرا على الوفاء بالتزاماته. حيث تناولت القوانين والأنظمة المؤهلات والشروط التي يجب توافرها في المراجع، فبعض الدول (مثل انجلترا، أمريكا، فرنسا) وغيرها من الدول الأوربية أقرت تشكيل هيئات عالمية ومهنية للإشراف على مهنة المحاسبة والمراجعة، بهدف العمل على رفع مستوى الأداء المهني لأعضاء المهنة[2]. مثلا في الولايات المتحدة الأمريكية هناك ما يسمى مؤسسات المحاسبة العامة المصرح لها، تقوم بمراجعة القوائم المالية لكافة المؤسسات الكبرى وأيضا العديد من المؤسسات الصغيرة والمنظمات غير التجارية، ويستمد المحاسبون المصرح لهم قوتهم من منظمة مهنية وطنية هي المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم AICPA.[3]

ويضيف الكاتب **"رأفت سلامة وآخرون"** في هذا المجال على عنصري التأهيل العلمي والعملي جانب **التطوير والتحديث** ويتم عن طريق الاطلاع والإحاطة المستمرة بالتطورات الحديثة في مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات (سواء في المجال الإداري، القانوني، أو الاقتصادي) على مستوى الدولة من ناحية، وعلى مستوى العالم من ناحية أخرى، كما

---

* IASC : International Accounting Standards Committee.

* IFAC : International Federation of Accountants

[1] Robert Obert , Marie-Pierre Mairesse, **Comptabilité et Audit Manuel et Applications**,2 éme édition, DUNOD, Paris, 2009, p403.

[2] علي عبد القادر الذنيبات، **مرجع سابق**، ص51.

[3] ألفين أرينز، جيمس لوبك، ، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد الدسيطي، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002، ص26.

ينبغي على مراجع الحسابات أو مؤسسة المراجعة الإلمام الكافي بأي تطورات في مجالات التكنولوجيا والحاسبات الآلية والمعلومات وما أثرها في الوقت الحاضر، لأن ذلك يعمل على زيادة الكفاءة المهنية اللازمة.[1]

1-2/ الاستقلالية:

إن استقلالية المراجع تعني تبنيه لوجهة نظر محايدة عند قيامه باختبارات المراجعة وتقييم النتائج وإعداد التقرير، ومن ثم فإنّ خاصية الاستقلالية هامة للمراجعين الخارجيين باعتبار أنّ العديد من المستخدمين ذوي المصالح المرتبطة بالمؤسسة يعتمدون على تقرير المراجع للاطمئنان على عدالة القوائم المالية ومن ثم اتخاذ قراراتهم بناءا على ذلك.[2]

فالاستقلال بشكل عام يعتبر الأساس لمراجعة الحسابات، ويشكّل حجر زاوية في المهنة؛ إن تحقّق الاستقلالية تتطلّب أن يكون مراجع الحسابات ذو استقلال فعلي وظاهري، يرتبط الاستقلال الفعلي بذهنية المراجع ويستلزم الاعتماد على ذات المراجع وأن لا يكون الحكم المهني خاضعا لجهة ما، ومن ناحية أخرى يركّز الاستقلال في المظهر على طبيعة العلاقة بين المراجع والعميل محل المراجعة، ويتحدد من خلال ما يراه الآخرون (مستخدمو القوائم المالية) من حيادية المراجع وكذا عدم وجود مصلحة مادية للمراجع في المؤسسة محل المراجعة.[3]

وقدميّز الباحث Carmichael وزميله لما تطرقنا له سابقا بجزء من التفصيل لنوعي الاستقلال والحياد أحدهما مهني والآخر يتعلق بمهنة المراجعة وهما:[4]

- **النوع الأول من الاستقلالية:** يعتمد على المراجع نفسه بأن لا يكون تابعا لعميله بأي صورة كانت ومن ثم عليه أن لا يخضع لرقابة أو تأثير العميل في اتخاذ قراراته، ويحكم الاستقلال المهني المعايير الذاتية ومن ثم التحرر من الرقابة وسيطرة أي سلطة عليها؛
- أما **الاستقلال الثاني** وهو استقلال المراجعة فهو خاص بوظيفة إبداء الرأي الفني المحايد والموضوعي على قوائم المؤسسة محل المراجعة وتعني الموضوعية وعدم التحيز عند إبداء الرأي.

---

[1] رأفت سلامة وآخرون، **علم تدقيق الحسابات العملي**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2011، ص 177.

[2] تريش حسينة، مرجع سابق، ص100.

[3] J. Gregory Jenkins, Jonathan D. Stanley, **A Current Evaluation of Independence as a Foundational Element of the Auditing Profession in the United States**, Current Issues in Auditing, American Accounting Association, Vol 13, No. 1, 2019, p-p17,18.

[4] عصام قريط، **الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الاردن**، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 24، العدد الأول، جامعة دمشق، سوريا، 2008، ص17.

1- 3/ العناية المهنية أو الجودة في العمل:

يقصد بالعناية المهنية في المراجعة ما جاء به المعيار الدولي الثالث من المعايير العامة الشخصية أي "التزام المراجع بمستوى أداء معين عند ممارسته العديد من العوامل منها ما تنص عليه التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المراجع، هذا فضلا عما تنص عليه القواعد والمعايير التي تصدرها الهيئات المهنية لغرض المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة سواء عند أداء الاختبارات المطلوبة أو بالنسبة لإعداد التقرير وإبداء الرأي النهائي في القوائم المالية"، حيث أن المعيار نص على أن يبذل المراجع العناية المهنية اللازمة في مرحلتي العمل الميداني وإعداد التقرير فالعناية المهنية للمراجع تمثل الاهتمام الذي يحكم أو يسيطر على كفاءة المراجعة من قبل المراجع.[1]

وفي هذا الصدد يقول الكاتب **هادي التميمي** بأن أي شخص يقوم بعرض خدماته للآخرين عليه أن يكون مؤهلا ويملك المتطلبات المهنية أي لديه المهارات مثل ما هو مطلوب من المهن الأخرى كالطبيب وما شابه ذلك.

ومنه فعلى المراجع أن يؤدي عمله بإتقان وأن يبذل العناية المهنية المعقولة عند أداء مهامه وخلال إعداد تقريره، وهذا لضمان الجودة المطلوبة.[2]

2/ معايير العمل الميداني:

وتمثل مجموعة المعايير التي تحكم أداء أعمال المراجعة الميدانية وتتضمن ما يلي:

2- 1/ التخطيط والإشراف:

ويعني أن تنفذ أعمال المراجعة وفق خطة وافية وشاملة، وأن يكون هناك إشراف وبعناية على أعمال المساعدين، فمن خلال هذا المعيار يفترض أن يوفر التخطيط السليم لمهمة المراجعة تنظيما صحيحا في مكتب المراجع بينه وبين موظفيه وذلك لضمان حسن سير العمل، وعملية المراجعة يجب أن تكون بإشراف صاحب المكتب في حالة الملكية الفردية أو بإشراف أحد الشركاء أو أي شخص أخر أسندت له السلطة ولكن تبقى المسؤولية علة عاتق صاحب المكتب.[3]

2- 2/ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

[1] محمد فريح حسان، **دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الابداعية على القوائم المالية**، العدد 3، المجلد 11، مجلة جامعة ذي قار، 2016، ص ص 148- 149.

[2] هادي التميمي، **مرجع سابق**، ص31.

[3] إيهاب نظمي، هاني العزب، **مرجع سابق**، ص77.

2/2-1- مفهوم نظام الّرقابة الداخلية:

عرف معهد المراجعين الداخليين **نظام الرقابة الداخلية** بأنّه:" الخطة التنظيمية والسياسات والإجراءات التي تهدف للمحافظة على موجودات المؤسسة وضمان كفاية استخدامها والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية يعتمد عليها ومعدة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها".[1]

ويعني هذا المعيار ضرورة قيام المراجع بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الوحدة محل المراجعة، لتحديد مدى الاعتماد عليه وهذا لتخطيط المراجعة، وتحديد طبيعة، توقيت، ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها.[2]

وتمر عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل مراجع الحسابات بثلاث مراحل هي:[3]

- **الخطوة الأولى:** الإلمام بالنظام الموضوع للرقابة والذي يتحقق عن طريق المتابعة والاطلاع أو عن طريق قائمة الاستقصاء النموذجية، لتحديد الكيفية التي يعمل بها النظام.
- **الخطوة الثانية:** تحديد مدى دقة وملائمة الإجراءات الموضوعة والمستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات، مع أخذ الظروف الواقعية بعين الاعتبار.
- **الخطوة الثالثة:** تحديد الكيفية التي يعمل بها النظام، حيث أنه من الممكن أن يكون النظام سليم نظريا ولكنه غير مطبق بسبب عدم الإلمام به من قبل العاملين.

2/2-2- طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية:

هناك العديد من الوسائل التي تساهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن ذكرها كالتالي:

- **الاستقصاء (الاستبيان):** يمكن لمراجع الحسابات أن يستخدم قائمة الاستقصاء المكتوبة كنوع من الوسائل التي يقوم من خلالها بتوثيق إجابات العميل حول الاستفسارات الموّجهة له، وتتكون قائمة الاستقصاء من عدد من الأسئلة تتعلق بالإجراءات الرقابية التي يجب أن تكون موجودة عادة لمنع حدوث الأخطاء والغش بالنسبة لكل نوع من العمليات، وتقسم هذه الأسئلة إلى مجموعات تتعلق كل مجموعة بأحد الموضوعات أو بنوع معين من العمليات مثل: المقبوضات النقدية، المدفوعات النقدية، أوراق القبض وهكذا، وتحتوي القائمة عادة على فراغ يسمح بوضع تعليقات توضيحية لبعض الأسئلة التي لا يستطاع الإجابة عليها دون مناقشة تفصيلية، وتصاغ الأسئلة بحيث تكون الإجابة عليها بكلمة

---

[1] نفس المرجع، ص195.

[2] مدين إبراهيم الضابط، **مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموما كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، جامعة دمشق، سوريا، 2006/2005، ص22.

[3] غسان المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2009، ص43.

"نعم" أو "لا". والإجابات بـ "لا" تدلّ على نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية، أما الإجابات بـ "نعم" فتدلّ على وجود الإجراء الرقابي المطلوب. وتفرق معظم قوائم الاستقصاء عادة بين نقاط الضعف التي تعتبر رئيسية والأخرى التي تعتبر بسيطة أو أقل خطرا، كما قد تشتمل توضيحا لمصدر المعلومات المستخدمة في الإجابة على الأسئلة، وتعليقات توضيحية بشأن أوجه النقص في الإجراءات الرقابية، وتعتبر قائمة الاستقصاء وسيلة منظمة لجمع معلومات عن نظام الرقابة الداخلية تحول دون السهو عن جمع معلومات لبعض النواحي المهمة في النظام، ومن مزاياها الأخرى السهولة التي تتم بها عملية استكمال الإجابة عن الأسئلة الموجودة بها.[1]

- **التقرير (الوصف الكتابي):** يتم استخدام هذه الطريقة لتقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق وصف إجراءات نظام الرقابة المتبعة وتفاصيل إجراءات الرقابة على العمليات، وتسمح هذه الطريقة بتوفير درجة من المرونة أكبر من طريقة الاستقصاء، ومن خلال نظام التقرير الوصفي يصل المراجع إلى نتيجة أن نظام الرقابة الداخلية قوي أو ضعيف وما هي نقاط الضعف. يشمل التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية جميع الإجراءات المستخدمة في المؤسسة لكل عملية وكذا مراجعة المستندات، ويختلف التقرير الوصفي من مراجع إلى آخر وفقا لاحتياجات هذا الأخير، حيث أن الوصف غير الجيد لنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى سوء فهم النظام.
- **خرائط التدفق:** يتم استخدام هذه الخرائط لفهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة وما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية، وتأخذ خرائط التدفق شكلا بيانيا لجزء من نظام الرقابة الداخلية، كذلك تمكّن خرائط التدفق مراجع الحسابات من الحصول على معلومات ذات دلالة حول نظام الرقابة الداخلية وبيان مواطن قوته وضعفه استنادا إلى الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها.[2]

2-3/ الحصول على الأدلة الكافية والملائمة:

2/3-1/ تعريف أدلّة المراجعة: يقصد بأدلّة المراجعة جميع ما يحصل عليه المراجع مثل المستندات والتقارير ونتائج الاستفسارات والتقديرات، وإرسال المصادقات والاستنتاجات وعمليات الاحتساب والتي يبني عليها المراجع حكمه المهني ليقرر فيما إذا كانت البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة.

[1] خضير مصطفى عيسى، **المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات**، ط3، إدارة النشر العلمي والمطابع، الرياض، 2009، ص ص209- 210 .

[2] غسان المطارنة، **مرجع سابق**، ص ص218- 220.

وقد بيّنت معايير المراجعة الدولية (International Standards on Auditing ISA) أن أدلّة المراجعة: "تعني المعلومات التي يعتمد عليها المراجع للوصول إلى الاستنتاجات التي يستند إليها رأيه، وتتضمن هذه الأدلة المعلومات الواردة في المستندات المحاسبية التي تقوم عليها البيانات المالية، وكذلك المعلومات الأخرى".[1]

وتعني كل من الكفاية وملائمة الأدلة حسب ذات المعايير ما يلي:

- **خاصية الكفاية:** هي البعد الكمي للأدلة التي تم الحصول عليها، ويعتمد مقدار أدلة المراجعة المطلوبة على تقييم المراجع لمخاطر الأخطاء المادية، فضلا عن جودة أدلة المراجعة التي تم جمعها.
- **خاصية الملائمة:** تعني البعد النوعي للأدلّة، أي مدى دعم أهميتها وموثوقيتها للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراجع.[2]

فمن أجل تكوين رأي يقوم مراجع الحسابات بجمع الأدلّة اللازمة لاستخلاص النّتائج التي يستند إليها هذا الرأي وتعّزز من مصداقية البيانات المالية، مما يوفر ضمانا عاليا وليس مطلقا، لأنه لا يمكن أن يوجد ضمان وتأكيد مطلق للمراجع بسبب العديد من العوامل مثل: استخدام أسلوب المسح، القيود الملازمة لأي نظام محاسبة ورقابة داخلية.[3]

I2-3I2 أنواع الأدلة: يمكن تقسيم الأدلة بوجه عام إلى نوعين هما:[4]

- **أدلة داخلية:** تشتمل كل الدفاتر والسجلات المحاسبية والشيكات والمستندات وأوامر الشحن وطلبات الشراء، وكل ما يتم إعداده داخل المؤسسة.
- **أدلة خارجية:** تشتمل على المصادقات من العملاء والموردين والملاحظات والاستفسارات التي تجري خارج المؤسسة في البنوك ووكالات التأمين، وإدارة الضرائب وإلى غير ذلك من الأطراف الخارجية.

ومنه حسب المعيار الثالث من معايير العمل الميداني يمكن القول أن الأدلّة التي يقوم بجمعها المراجع ملائمة، من حيث ارتباطها بموضوع المراجعة، وكافية من حيث جمع كل البيانات المتعلقة بموضوع الفحص، لأجل توفير أسس معقولة للوصول إلى نتيجة إعطاء الرأي.

I3 معايير التقرير:

[1] Prise de position définitive, **Norme internationale d'audit (ISA): Norme ISA 200, Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit**, Elaborée par IAASB, Traduite par chatered accountants of Canada, 2009, p7. Disponible sur : https://www.frascanada.ca/fr/normes-iaasb 22/11/2019.
[2] Ibid, p7.
[3] Robert Obert , Marie-Pierre Mairesse, **op cit**, p403.
[4] صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، **مرجع سابق**، ص45.

يعتبر تقرير مراجع الحسابات المنتج النهائي المادي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية المراجعة إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث يلعب هذا التقرير دورا أساسيا عند اتخاذ مستخدمي القوائم المالية القرارات. لذلك تم تقسيم معايير إعداد تقرير مراجع الحسابات إلى أربعة معايير من المفترض أن يلتزم بها المراجع عند إعداده للتقرير وتشمل:

3- 1/المعيار الأول للتقرير:

هو تحديد ما إذا كانت البيانات المالية المقدمة قد أُعدت طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛ ويمكن تصنيف هذه المبادئ من وجهة نظر المعيار الأول لإعداد تقرير مراجع الحسابات إلى ثلاث مجموعات يمكن توضيحها في الجدول الموالي:

جدول رقم (1-2): يوضح أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لإعداد تقرير المراجعة الخارجية

المبادئ العامة:	مبادئ خاصة بقوائم الربح:	مبادئ إعداد قائمة المركز المالي:
- مبدأ الاستمرارية. - مبدأ الفترة المحاسبية. - مبدأ الوحدة المحاسبية. - مبدأ وحدة القياس.	- مبدأ الفصل بين أرباح النشاط العادي عن الأرباح غير العادية. - مبدأ تحقيق الإيراد. - مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات.	- تبويب الأصول وفقا لخصائصها. - إظهار الأصول الثابتة القابلة للاستهلاك بالقيمة التاريخية. - الربط بين مخصصات تقويم الأصول المتداولة بقيم هذه الأصول. - أن تظهر الميزانية طبيعة وقيم كل من الأصول والالتزامات ورأس المال.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: غسان المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2009، ص ص 47-48.

يتضح من الجدول أن هناك مبادئ محاسبية متعارف عليها يجب على المؤسسة أن تلتزم بها لإعداد القوائم المالية الخاصة بها، إذ يعتبر تطبيق هذه المبادئ والالتزام بها مؤشرا للحكم على صحة وسلامة هذه القوائم وتمثيلها للصورة الحقيقية للمؤسسة. وعلى مراجع الحسابات أن يكون ملّما وعلى دراية بهذه المبادئ سابقا حتى يتسنى له الحكم على القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة.

3- 2/معيار التقرير الثاني:

ويشمل هذا المعيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية بين الفترات المحاسبية، أي عدم تغيير طرق تقديم القوائم المالية من دورة لأخرى، ويجب أن يحدّد التقرير تلك الظروف التي أدت إلى الخروج عن معيار التجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة في الفترة الحالية وذلك بالنسبة للمعايير التي كانت مطبقة في الفترة السابقة.[1]

والهدف من معيار الثبات، هو:

- التأكيد بأن قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الفترات المختلفة لم تتأثر تأثرا جوهريا بالتغير في مبادئ المحاسبة أو بطرق تطبيق تلك المبادئ؛
- في حالة وجود تأثير جوهري على قابلية القوائم المالية للمقارنة نتيجة لحدوث تغيير في المبادئ المحاسبية فيجب على المراجع في هذه الحالات الإشارة إلى ذلك بطريقة مناسبة في تقريره.[2]

3- 3/معيار التقرير الثالث:

يقتضي من تقرير المراجعة تحديد ما إذا كان الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية كافي أم لا، حيث أن هذه المعلومات تساعد مستخدمي هذه القوائم في اتخاذ قرارات اقتصادية. ولكي تسهم هذه المعلومات في اتخاذ القرار يجب أن تكون كاملة ما أمكن وأن تكون مناسبة للقرار وأن تقدم بشكل مفهوم. ولذلك فإن القوائم المالية تعطي معلومات ذات طبيعة عامة على أمل أن تكون هذه المعلومات ذات معنى لأكبر عدد من مستخدمي القوائم المالية، فإذا لم يقتنع المراجع بأن القوائم المالية تفصح عن المعلومات الضرورية فيجب عليه أن يذكر ذلك في تقريره وأن يقيد رأيه، وهو ما جاء به المعيار الثالث من معايير التقرير.[3]

3- 4/معيار التقرير الرابع:

على المراجع أن يعبّر في تقريره عن رأيه حول عدالة القوائم المالية، وإذا لم يستطع المراجع التعبير عن رأيه يجب أن يبين أسباب الامتناع بالتقرير، وبما أن المراجع وافق على ارتباط اسمه بالبيانات المالية المتعلقة بالقوائم فيجب أن يوضح التقرير خصائص عمل المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها.[4]

---

[1] محمد الصبان، عوض فتح الله، **الأصول العلمية والمهنية للمراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 1996، ص ص 46- 47.

[2] خضير مصطفى عيسى، **المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات**، ط3، إدارة النشر العلمي والمطابع، الرياض، 2009، ص56.

[3] نفس المرجع، ص58.

[4] Dauber N.A., Qureshi A.A, Levine M.H, Siegel J.G, **The Complete Guide To Auditing Standards, And Other Professional standards for Accountants**, Published By John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, Canada, 2008, p34.

حيث يعتبر التقرير القيمة المضافة للمراجع بعد إتمام مهمته، كما تنعكس جودة المراجعة على محتوى التقرير، أي من خلال أهمية التوصيات الواردة فيه.[1]

ويمكن توضيح أنواع تقارير المراجعة كما يلي:

- **الرأي غير التحفظي:** في رأي المراجع غير تحفظي التقرير يوضّح أن
  - البيانات المالية تُظهر بصورة عادلة جميع النواحي المادية، المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية للوحدة بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
  - لا وجود لتأثيرات على رأي المراجع قد تتطلب إضافة أو توضيح ما؛ على تقرير المراجعة.
- **الرأي التحفظي:** هنا المراجع يشير إلى تأثيرات مترتبة على مسائل تؤهل بالوصول إلى بيانات مالية تظهر بصورة عادلة جميع النواحي المادية، المركز المالي، ونتائج العمليات والتدفقات النقدية للمؤسسة محل المراجعة بما يتفق للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما.[2]

ويُشار كذلك إلى أن الرأيالمتحفظ وهو أن يكون نطاق مهّمة المراجعة مقيّدا، وهذا عندما لا يستطيع المراجع الحصول على الأدلّة الكافية لتأييد واحد أو أكثر من العناصر المفصح عنها بالقوائم المالية، وقد تنشأ هذه القيود نتيجة لظروف خاصة أو بناء على طلب العميل (المؤسسة محل المراجعة)، ويعتبر هذا السبب الأخير أكثر خطورة من مجرد سيادة ظروف خاصة أدت إلى محدودية النطاق، ويجب على المراجع أن يبحث ويقيم أسباب امتناع العميل عن تزويده بالأدلّة اللازمة، حتى يستطيع أن يقرر ما إذا كان من الملائم له أن يبدي رأيا متحفظا أو يمتنع كليا عن إبداء الرأي.[3]

- **الرأي السلبي:** عند الرأي السلبي، المراجع يشير إلى أن القوائم المالية لا تمثل إلى حد ما المركز المالي للوحدة ونتائج عملياتها والتدفقات النقدية بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.[4]

ويستخدم هذا النوع من التقرير إن كانت هناك مخالفات جسيمة لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو لمعيار الإفصاح، بحيث يجعل القوائم المالية في مجموعها مضلّلة. ويجب عدم الخلط بين الامتناع عن إبداء الرأي والرأي السالب، ففي الحالة الأولى المراجع ليس لديه معلومات أما في الحالة الثانية فالمراجع لديه معلومات. ومن النادر أن يقبل أحد

[1] Eustache Ebonodo, **La Governance De L'entreprise Une Approche Par L'audit Et Le Contrôle Interne**, L'hamattan, France, 2005, p224.

[2] Dauber N.A., Qureshi A.A, Levine M.H., Siegel J.G, op-cit, p282.

[3] عامر حاج دحو، **التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية- دراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر-**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير (غير منشورة)، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2018/2017، ص49.

[4] Dauber N.A., Qureshi A.A, Levine M.H., Siegel J.G, **op-cit**, p282.

المشروعات تحمل نتائج إعداد ونشر قوائم مالية غير صحيحة أو مضللة، ولذلك فالتقارير السالبة نادرة الحدوث في الحياة العملية.[1]

- **الامتناع عن إبداء الرأي:** هنا المراجع يذكر أنه لا يعبر عن رأيه بشأن القوائم المالية الخاصة بوحدة ما، ويكون الامتناع عن إبداء الرأي في حالة وجود مخالفات وتحفظات جوهرية في المراجعة نذكر منها:[2]

- عدم التزام المراجع بقواعد المهنة وسلوكياتها مثل: قد يفقد المراجع استقلاله أو عدم توفر الدليل المهني وبرنامج المراجعة؛
- عدم القيام أصلا بفحص ومراجعة القوائم المالية؛

ومعنى ذلك أن الامتناع عن إبداء الرأي حول التقارير والقوائم المالية يرتبط أساسا بالمخالفات، أو التحفظات المحاسبية، أو المخالفات النظامية، أو مجموعة من القيود التي فرضت على المراجع في مرحلة عملية المراجعة.

ويضيف الكاتب **"خضير مصطفى عيسى"** أن مرحلة التقرير في عملية المراجعة ينتج عنها نوعان من التقارير، النوع الأول هو تقرير المراجع الذي سبق مناقشته، أما النوع الثاني فهو ما يطلق عليه lettre Management وهو عبارة عن تقرير إلى إدارة المؤسسة بنقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية ووسائل تلافيها تحسينا للنظام، ويلاحظ أن تقرير المراجع على القوائم المالية هو الهدف الرئيس من عملية المراجعة، إلا أن الخطاب الموجه من المراجع إلى الإدارة تحسينا لنظام الرقابة الداخلية يؤدي خدمة نافعة للإدارة بتكاليف معقولة، والمراجع هو أحسن الناس تأهيلا للقيام به.[3]

المطلب الثاني: مراحل القيام بعملية المراجعة الخارجية وإجراءاتها

تعد المراجعة عملية منظّمة لأنها تتم من خلال عدة مراحل متتابعة، وتحتوي كل مرحلة على مجموعة من الخطوات المتوالية حيث يقوم المراجع بعملية المراجعة بشكل منتظم وبخطوات واضحة ومدروسة مسترشدا بما وضعته المهنة من معايير وإرشادات تشكل الإطار الذي يعمل ضمنه خلال ممارسة عملية المراجعة، وبالتالي فإن المراجع يقوم في بداية العملية ببعض الإجراءات التي تكاد تكون متشابهة في معظم المهام الخاصة بعملية المراجعة، حيث أنه يقوم بخطوة تمهيدية لجمع

[1] خضير مصطفى عيسى، مرجع سابق، ص25.
[2] عامر حاج دحو، **مرجع سابق**، ص49،50.
[3] خضير مصطفى عيسى، **مرجع سابق**، ص28.

المعلومات التي تمكنه من اتخاذ قرار بقبول العميل الجديد والاستمرار مع العملاء القدامى.[1] وبعدها يقوم بالخطوات التي سيتم ذكرها فيما يلي:

أولا: مرحلة التخطيط للمراجعة الخارجية

1/ مفهوم التخطيط للمراجعة الخارجية:

- تشير **معايير المراجعة الدولية (ISA300)** للتخطيط على أنه:"تنطوي مرحلة التخطيط على وضع إستراتيجية عامة لمراجعة الحسابات، ووضع خطة هامة لذلك، التخطيط السليم للمراجعة مفيد لها للعديد من الأسباب".[2] يشير هذا التعريف إلى أن مرحلة التخطيط في عملية المراجعة ترتكز على مجموعة من الخطوات أولها تحديد إستراتيجية عامة، ثم وضع خطة للمراجعة توصلها للقيام بالعملية بشكل فعال وبلوغا للأهداف المرجوة منها.

- كذلك يعرف الكاتب **أحمد جمعة** التخطيط على أنه: "التخطيط للمراجعة تعني وضع إستراتيجية شاملة للعملية وتطوير خطة مراجعة وذلك من أجل تقليل المخاطر إلى مستوى منخفض بشكل مقبول".[3] أضاف هذا التعريف عن سابقه بأن التخطيط يساعد المراجع في الوصول بعملية المراجعة لمستوى من الجودة وذلك بمحاولة التخفيض من المخاطر التي يمكن أو تّواجه المراجع لأدنى مستوى.

وفي هذا المجال أشار الباحث **خليل عطا الله** بأن الإستراتيجية تعني مواجهة عدم جودة خطة أو برنامج المراجعة بالنسبة للمجتمع المحاسبي المراد فحصه، فربما يقوم المراجع بفحص المجتمع المحاسبي بنسبة 100% ولكنه لا يكتشف أخطاء جوهرية يمكن أن تؤثر في إستراتيجية المراجعة التي تعني تقليل الخطر المتوقع، حيث أن هذا الخطر تتحكم فيه العوامل التالية:

- إدارة المؤسسة الاقتصادية؛
- ضعف نظام الرقابة الداخلية؛

[1] علي عبد القادر الذنيبات، **مرجع سابق**، ص157.

[2] Prise de position définitive, **Norme internationale d'audit (ISA) Norme ISA 300, Planification d'un audit d'états financiers**, Elaborée par IAASB, Traduite par chatered accountants of Canada, 2009, p4. Disponible sur : https://www.frascanada.ca/fr/normes-iaasb 22/11/2019.

[3] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الى التدقيق والتاكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، مرجع سابق، ص261.

- إخفاق المراجع في تحديد درجة السيولة في المؤسسة الاقتصادية.[1]

ولعل العامل الأخير يعد من المهام الملقاة على عاتق مراجع الحسابات في أن يستخدم النسب المحاسبية والمؤشرات المالية في الإفصاح عن قدرة المؤسسة على الاستمرار، أو التنبؤ بعدم إفلاس المؤسسة بصفته وكيلا عن المساهمين.

2/خطوات عملية التخطيط للمراجعة الخارجية:

تعتمد المراجعة الخارجية على عدة خطوات ليكون العمل منظم وممنهج ومن أهم هذه الخطوات مايلي:[2]

- **أداء الإجراءات التحليلية الأولية:** تعد الإجراءات التحليلية وسيلة توجيهية يعتمدها المراجع في عمله، لكونها تدعمه في تحديد مدى خلو القوائم المالية محل المراجعة من حالات التلاعب والأخطاء والتحريفات، حيث يعبر عنها على أنها:" عملية فحص المعلومات الموجودة في حسابات وسجلات العميل ومقارنتها مع المعلومات الأخرى والبيانات الداخلية والخارجية بهدف الخروج برأي حول مدى تجانس هذه المعلومات مع ما هو معروف عن طبيعة عمل العميل ونشاطه"، وبالتالي فهي تهدف إلى تحقيق ما يلي:
  - ✓ تفهم مجال الجهة المراد مراجعتها وما هو النشاط الذي تمارسه؛
  - ✓ تحديد قدرة الجهة محل المراجعة على الاستمرار في أداء نشاطها؛
  - ✓ اكتشاف الأخطاء الممكنة في القوائم المالية؛
  - ✓ تقليل الاختبارات التفصيلية للأرصدة التي لم يلاحظ فيها وجود فروق حقيقية تستدعي اتخاذ إجراء معين.

كما يُعتبر مجلس معايير المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية أن الإجراءات التحليلية مهمة بصورة جوهرية أثناء عملية المراجعة، حيث تعتبر مطلوبة خلال مرحلة التخطيط للمراجعة (تقييم المخاطر) وكذا خلال كل مراحل انجاز المراجعة لتوفير التقييمات والاستنتاجات التي تم التوصل إليها. ويمكن استخدام الإجراءات التحليلية كاختبارات موضوعية

---

[1] خليل عطا الله، **العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية المراجعة في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية "دراسة ميدانية"**، المجلد 16، العدد 2، مجلة جامعة دمشق، جامعة دمشق، سوريا، 2000، ص31.

[2] استنادا على المرجعين:

- عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية الحديثة لحسابات الشركات التجارية والصناعية**، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص15.

- طالب حسين سهام، **أثر تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة التدقيق –دراسة استقصائية لمجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين-**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة والتدقيق (غير منشورة)، جامعة سطيف-1-، الجزائر، 2017،2018، ص ص 20-22.

للحصول على أدلة حول بعض التأكيدات المتعلقة بأرصدة الحسابات أو أنواع المعاملات، وقد تكون الإجراءات التحليلية أكثر فاعلية من الاختبارات الموضوعية التفصيلية.

وكلما كانت البيانات كبيرة ومتنوعة تكون الإجراءات التحليلية أكثر فاعلية، وأين ما كانت مخاطر الأخطاء أقل ما يمكن تكون أكثر كفاءة وأقل تكلفة.[1]

- **تحديد الأهمية النسبية ومستوى خطر المراجعة المقبول:** يقوم المراجع بتحديد الأهمية النسبية التي تساعده على تحديد مقدار الإغفال أو التحريف الموجود على مستوى القوائم المالية والذي له تأثير على موثوقيتها، ويعتبر تقدير الأهمية النسبية في هذه المرحلة تحديدا أوليا قابلا للتغيير مع التقدم في انجاز عملية المراجعة وتعتبر الغاية الأساسية من تحديد المستوى الأولي في هذه المرحلة هي المساعدة في التخطيط لجمع الأدلة التي تتعلق بأهداف المراجعة المختلفة، وهذا ما يؤدي بالمراجع إلى ضبط مستوى المخاطر المسموح بها، فكل من الأهمية النسبية وخطر المراجعة المسموح به مفهومان مرتبطان ببعضهما.

بشكل عام ينص التوّجه المهني الحالي على أّن نظر المراجع في الأهمية المادية (النسبية) هو مسألة تقدير مهني؛ استجابة لعدم وجود إرشادات محددة لتطبيق الأهمية المادية في الممارسة العملية وقد حاول عدد كبير من البحوث تحديد عتبة المواد المناسبة إلا أن معظمها أظهرت أن العامل الرئيسي لتحديد ما إذا كانت المادة خاطئة هو تأثيرها على صافي الدخل.[2]

فعلى سبيل المثال: يستخدم المراجعون بالولايات المتحدة الأمريكية في الممارسة العلمية قاعدة عامة لتحديد مستويات الأهمية النسبية المبدئية في مرحلة تخطيط المراجعة وهي اعتبار الخطأ الذي تبلغ نسبته 10% من قيمة أي عنصر من عناصر القوائم المالية كصافي الدخل مثلا أو إجمالي الأصول يعد هاما، أما الخطأ الذي لا يتجاوز معدله 5% من قيمة العنصر فإنه لا يعد هاما، أما فيما يتعلق بالأخطاء التي تتراوح نسبتها بين أكثر من 5% وأقل من 10% فإن الحكم عليها يكون في ضوء الظروف المحيطة بالمؤسسة واحتياجات مستخدمي القوائم المالية، ولكن إذا لم يطمئن المراجع

[1] Deniz A. Appelbaum, Alex Kogan, Miklos A. Vasarhelyi, **Analytical Procedures in External Auditing: A Comprehensive Literature Survey and Framework for External Audit Analytics**, Volume 40, Journal of accounting Literature, University Florida, 2018, p p 3-4.

[2] Charles A. Brown, **Order Effects And The Audit Materiality Revision Choice,** Volume 25, Number 1, The Journal of Applied Business Research - January/February, Université Hodges, États-Unis, 2009, p22.

إلى نسبة الخطأ هذه فمن الأفضل في هذه الحالة اعتبار العنصر هاما ويقرر التوسع في إجراء اختبارات الفحص تجنبا للتعرض إلى خطر الفشل في اكتشاف الأخطاء أو الغش الجوهري في القوائم المالية.[1]

- **فهم الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية وتقييم مستوى خطر الرقابة:** حيث يقوم المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد خطر الرقابة الذي يساعده في تحديد مخاطر المراجعة الأخرى والتحكم فيها.

- **إعداد الخطة العامة لأعمال المراجعة وبرنامجها المبدئي:** يقوم المراجع الخارجي بوضع إستراتيجية شاملة للمراجعة يتم من خلالها تحديد وتخصيص الموارد التي سوف يتم استخدامها لعملية المراجعة، وكذلك متى يتم استخدامها وكيف يتم الإشراف عليها، ومن ثم يقوم المراجع بإعداد خطة مراجعة شاملة ومحكمة تعبر عن الإستراتيجية الشاملة للمراجعة بهدف انجازها على أكمل وجه، حيث تتضمن الخطة التفاصيل اللازمة لطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة المتعلقة بالعمليات وأرصدة الحسابات والإفصاحات الهامة، أين تترجم لاحقا إلى برنامج مراجعة، حيث يسعى برنامج المراجعة إلى توجيه جهود المراجع نحو ما يجب القيام به لعملية المراجعة، كما أنه يساعد على تنظيم العمل بين فريق العمل بشكل جيد وبالطريقة التي لا يكون فيها ازدواج في المجهود، حيث أن أهم ما يميز برامج المراجعة عنصر الزمن حيث أن كل إجراء مقرون بمدة زمنية معينة لذلك يتطلب الأمر إعداد ميزانية تعبر عن الزمن اللازم والخطوة الملازمة له.

لذلك يعّبر عن **برنامج المراجعة** بأنه مجموعة من إجراءات المراجعة لحجم العينة التي سوف تخضع لمراجعة العناصر المختارة للعملية، بالإضافة إلى الوقت الذي سوف يتم فيه القيام باختبارات المراجعة. وبوجه عام فإنه من المناسب أن يكون هناك برنامج لكل رصيد في القوائم المالية، فعلى سبيل المثال هناك برنامج مراجعة للمدينين، وللمبيعات وهكذا.[2]

ومنه نرى أن عنصر الزمن أساسي في إعداد برنامج المراجعة حيث أنه تؤدي الموازنة الزمنية إلى إتمام كل خطوة من خطوات المراجعة بالدقة المطلوبة وفي الوقت المحدد، ولذا تعد الموازنة الزمنية جزءا جوهريا لبرنامج المراجعة، ويستدعي الأمر ضرورة الاهتمام بها وإيجاد الوسائل والأساليب الممكنة التي تؤدي إلى التقدم بهذه الأداة الهامة في المراجعة مما يزيد من منفعة وكفاءة برنامج المراجعة.

3/ مخاطر المراجعة الخارجية:

3/1- مفهوم مخاطر المراجعة:

[1] أحمد الصباغ، كامل العشماوي، عادل أحمد، **أساسيات المراجعة ومعاييرها**، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، مصر، 2008، ص218.

[2] خليل عطا الله، **مرجع سابق**، ص32.

- يمكن تعريفها على أنها تلك المخاطر التي يمكن أن يقع فيها المراجع الخارجي عند مرحلة التخطيط للمراجعة، وقد عرفت هذه المخاطر من قبل معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) بأنها:" هي المخاطر الناتجة عن فشل المراجع؛ ربما وبغير معرفة وقصد في تعديل رأيه حول البيانات المالية بشكل مادي".[1]

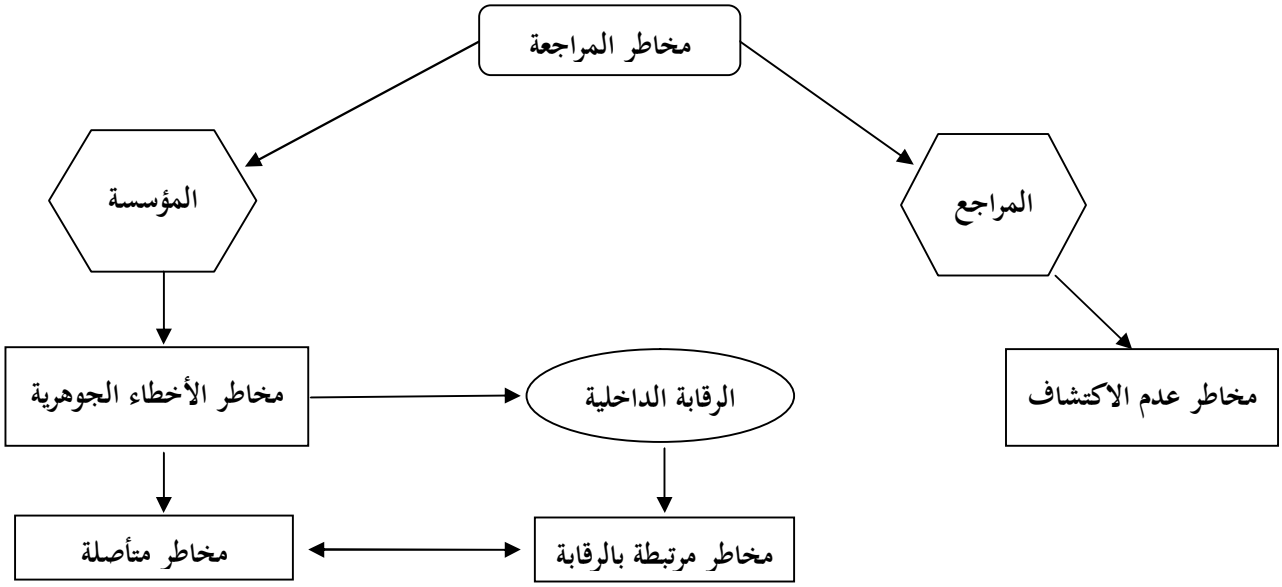
- وتمثل مخاطر المراجعة الخارجية حسب ما يشار إليها من قبل هيئة معايير المراجعة والتأكيد الدولية IAASB*، في قدرة مراجع الحسابات على تكوين رأي غير مناسب مع الظروف: على سبيل المثال؛ تكوين رأي غير متحفّظ (نظيف) في حين أن الحسابات بها أخطاء جوهرية.[2]

وهنا نرى بأن التعريفين السابقين يصبّان في نفس التوجه؛ وهو أن خطر المراجعة ينجم عن وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية ولم يتم اكتشافها سواء بقصد أو بغير قصد من قبل المراجع.

2/3- أنواع مخاطر المراجعة الخارجية:

يمكن توضيح مخاطر المراجعة والعلاقة بينها من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-2): العلاقة بين مخاطر المراجعة الخارجية



Le Source : Robert Obert , Marie-Pierre Mairesse, **Comptabilité et Audit Manuel et Applications**,2 éme édition, DUNOD, Paris, 2009, p443.

[1] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، ط3، دار وائل للنشر، 2006، ص53.

* IAASB : International Auditing and Assurance Standards Board.

[2] Robert Obert , Marie-Pierre Mairesse, **Op-cit**, p44.

من خلال الشكل نلاحظ أن: مخاطر المراجعة الخارجية تتكون من عنصرين وهي مخاطر الأخطاء الجوهرية في الحسابات ومخاطر عدم اكتشاف هذه الأخطاء من قبل المراجع الخارجي، وخطر وجود الأخطاء الجوهرية خاص بالمؤسسة وتنقسم إلى مخاطر متأصلة (موروثة) ومخاطر متعلقة بالرقابة.

وسيتم عرض تعريفات لهذه المخاطر كما يلي:

✓ **المخاطر الملازمة (الموروثة أو المتأصلة):** تعود إلى قابلية أرصدة حسابات أو مجموعة من العمليات للخطأ الذي قد يكون جوهريا، إما بمفرده أو عند جمعه مع أخطاء في الأرصدة أو الفئات الأخرى، على افتراض أنه لا توجد ضوابط رقابة داخلية ذات صلة.[1]

✓ **مخاطر الرقابة:** هو ذلك الخطر الناتج عن حدوث خطأ في أحد أرصدة الحسابات، والذي يكون جوهريا إذا أجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى، ولا يمكن منع حدوثه أو اكتشافه في وقت مناسب عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية. ومن مخاطر الرقابة عدم وجود أدلّة كافية وعدم وجود رقابة على النقدية أو البضاعة وعدم الفصل بين الوظائف، أي أن شخصا معيّ نا يقوم بعمل عملية من أوّلها إلى آخرها.[2] أي أن هذا النوع من الرقابة مرتبط بقوة وفعالية نظام الرّقابة الداخلية.

وتؤكد المعايير الحديثة أن خطر الرقابة يوضّح ما إذا كانت الضوابط الداخلية في المؤسّسة لن تمنع أو تكتشف أي أخطا ء مادية، وعلى المراجع أن يأخذ في الاعتبار المخاطر المتأصّلة قبل النظر في تأثير الرقابة الداخلية، وكذلك على مراجعي الحسابات التقييم أولا للعمليات التي من المحتمل أن تؤدي إلى أخطاء مادية ومن ثم تقييم أنظمة الرقابة التي من المحتمل أن تمنع مثل هذه الأخطاء.[3]

✓ **مخاطر عدم الاكتشاف:** هي مخاطر الانحرافات المادية في الأرصدة والتي لم يكتشفها المراجع، هذه المخاطر بالإمكان تخفيضها من خلال عمل مراجعة تفصيلية أكثر، ويجب التنويه إلى أن العلاقة بين المخاطر الموروثة ومخاطر الرقابة من جهة، وبين مخاطر الاكتشاف هي علاقة عكسية. لذا فإن مخاطر المراجعة تساوي:

المخاطر الموروثة × مخاطر الرقابة × مخاطر عدم الاكتشاف

[1]Miller. T, Cipriano. M, Ramsay. R, **Do auditors assess inherent risk as if there are no controls?**, Managerial Auditing Journal Vol. 27 No. 5,Emerald Group Publishing Limited, 2012, p449. available at : https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/02686901211227931/full/html

[2] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، مرجع سابق، ص ص55- 56.

[3]Miller. T, Cipriano. M, Ramsay. R, **Op-cit**, p449.

4/أهمية التخطيط لعملية المراجعة الخارجية:

يمكن توضيح أهمية التخطيط للمراجعة في الجدول التالي:

جدول رقم (1-3): أهمية التخطيط لعملية المراجعة الخارجية

بالنسبة لعملية المراجعة	بالنسبة لاعضاء فريق عملية المراجعة	بالنسبة للعملاء المستفيدين من عملية المراجعة
• يساعد على إعطاء اهتمام وثيق للجوانب الهامة للمراجعة. • تشخيص وتحديد المشاكل المحتملة، وحلها في الوقت المناسب. • يساعد في تنظيم وإدارة عملية المراجعة بشكل صحيح حيث يتم تنفيذها بكفاءة وفعالية.	• يساعد في اختيار فريق المهمة من أفراد ذوي مهارات وقدرات مناسبة للتصدي للمخاطر المتوقعّة، وتخصيص العمل بشكل مناسب بين أعضاء الفريق. • يسهل توجيه أعضاء فريق العملية والاشراف عليهم ومراجعة عملهم. • يساعد على تنسيق العمل الذي يقوم به المراجع والخبرات للمؤسسات التابعة أو الفروع.	• إعطاء العملاء معلومات تفصيلية عن الأتعاب التي تتقاضاها منهم. • محاولة الحصول على عقود مراجعة أخرى، بالاضافة الى العقود الحالية. • استخدام أساليب جديدة في العمل، أو تطوير أساليب العمل الحالية لزيادة كفاءة وفعالية المراجعة، وتخفيض التكاليف في ذات الوقت.

المصدر: استنادا إلى المرجعين:

1- Prise de position définitive, **Norme internationale d'audit (ISA) Norme ISA 300, Planification d'un audit d'états financiers**, Elaborée par IAASB, Traduite par chatered accountants of Canada, 2009, p4. Disponible sur : https://www.frascanada.ca/fr/normes-iaasb 22/11/2019.

2- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق** ، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص ص 262-263 . (بتصرف)

من خلال الشكل يتضح بأن مرحلة التخطيط هي جزء مهم من عملية المراجعة الخارجية، حيث أنها تمثل بناءا تصوريا لما يجب على المراجع القيام به لإتمام عمله على أكمل وجه، فهي تبرز أهم معالم الإجراءات الرقابية ومدتها وطرق تنفيذها، وكذا كيفية إدارة هذه العملية بطريقة منظمة وفعالة، وهذا لضمان إعطاء العناية المهنية اللازمة لكل المجالات الهامة لعملية المراجعة وضمان نجاعتها.

ومنه فإن عملية **التخطيط**للمراجعة تُبنى على وضع الأهداف وذلك من خلال إعداد برنامج المراجعة، إذ تحدد فيه إجراءات المراجعة اللازمة لجمع أدلة الإثبات، ويساعد هذا البرنامج على إرشاد المراجعين المساعدين لأنه يبين كيفية تنفيذ الأهداف وإجراءاته.

ثانيا: تنفيذ أعمال المراجعة من خلال إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعتمد إجراءات المراجعة الخارجية التي يمكن تنفيذها في هذه المرحلة على تقييم المراجع لهيكل الرقابة الداخلية لدى العميل وتحديد خطر الرقابة، فإذا كان خطر الرقابة منخفضا فإنه يمكن تنفيذ بعض إجراءات المراجعة خلال هذه المرحلة مثل: إرسال مصادقات للعملاء، والملاحظة المادية للمخزون، وإرسال مصادقات للموردين. فإذا تم تنفيذ هذه الإجراءات خلال المرحلة الثانية فإنه يجب على المراجع فحص العمليات التي تشتمل عليها هذه الحسابات من هذا التاريخ الوسيط حتى نهاية السنة لكي يقتنع بصحة أرصدة الحسابات في نهاية السنة.[1]

ومنه فإن **المرحلة الثانية** من المراجعة ترتكز على دراسة الرقابة الداخلية وتقويمها، حيث تعتمد عملية المراجعة على الخطة الموضوعة وتتضمن جمع البيانات والمعلومات والتأكد من دقة أساليب الرقابة وأنها تؤدي وظائفها على نحو فعال، وتستطيع مساعدة المراجع في تحديد أو تعيين حدوث الأخطاء ونواحي الضعف الجوهرية.[2]

ثالثا: نهاية عملية المراجعة الخارجية وإصدار التقرير

يمكن أن تبدأ هذه المرحلة بمجرد أن يقوم العميل بإجراء وترحيل القيود المحاسبية النهائية وتجميع الحسابات وترصيدها وإقفال السجلات المحاسبية، وتشتمل على تنفيذ جميع إجراءات المراجعة التي لم تنفذ في المراحل السابقة ثم إعداد وإصدار تقرير المراجعة، وقد يتعرض المراجع أحيانا لضغوط من جانب العميل بإصدار تقرير المراجعة قبل أن يتم إكمال جميع الإجراءات، إلا أن المراجع يجب أن يصر على إتمام جميع نواحي الفحص مهما كانت ضئيلة وذلك قبل إصدار تقرير المراجعة.[3]

إن المرحلة الأخيرة من المراجعة الخارجية تساعد المراجع الخارجي في الوصول إلى دقة ومعقولية بيانات القوائم المالية، وترتكز هذه الاختبارات التي يقوم بها المراجع على النتائج التي توصل إليها في المرحلة السابقة.[4]

---

[1] محمد الصبان، عوض فتح الله، **الأصول العلمية والمهنية للمراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 1996، ص 147.

[2] عباس نوار الموسوي، **مرجع سابق**، ص118.

[3] محمد الصبان، عوض فتح الله، **مرجع سابق**، ص148.

[4] عباس نوار الموسوي، **مرجع سابق**، ص118.

المطلب الثالث: مفاهيم حول المراجع الخارجي

يعتبر المراجع الخارجي ركن رئيسي لعملية المراجعة الخارجية، فهو الشخص المحايد المخول له قانونا بمراجعة القوائم المالية للمؤسسات والتأكد من أن هذه القوائم قد أعدت وفقا لما تقتضيه المعايير المعمول بها. لذا سنحاول في هذا المطلب إبراز مفهوم حول مراجع الحسابات من خلال تعريف المراجع والحقوق التي يتمتع بها مراجع الحسابات.

أولا: تعريف المراجع الخارجي

1/ يعرف **المراجع الخارجي** على أنه: شخص محترف يمارس مهام المراجعة وذلك إما في مكتب فردي أو مؤسسة مراجعة "تجمع أكثر من مراجع" وهذا في إطار المراجعة الخارجية أو (ضمن فريق عمل) وفي حال المراجعة الحكومية يكون فيها المراجع موظف تابع لأجهزة الدولة المعنية بمراقبة المال العام. سواء كان المراجع يعمل بمفرده أو من خلال مؤسسة أو مكتب محاسبة فهو يحتفظ بصفته كمهني مؤهل ومدرب، مستقل ومحايد.

حيث يمثل المراجع الخارجي في مؤسسة ما، دور الحكم الخارجي (المستقل) عن الموظفين المسؤولين عن أداء معين، ليضمن مدى مصداقيته وأيضا مدى صحة المعلومات المتدفقة من كل وظيفة داخل المؤسسة. وذلك نظرا لأهمية هذه الأخيرة في عملية اتخاذ القرار.[1]

2/ ويعرف **المراجع الخارجي** بأنه: شخص خارجي مستقل يقوم بفحص القوائم المالية التي من إعداد إدارة المؤسسة بغرض إبداء الرأي في مدى عدالة تمثيل هذه القوائم للمركز المالي للمؤسسة ولنتيجة أعمالها، ولكي تكون عملية المراجعة فعالة ويمكن الاعتماد عليها فإنها يجب أن تتم بمعرفة شخص على درجة كافية من الاستقلال عن الأشخاص الذين يخضع عملهم للفحص، فيجب ألاّ يكون المراجع خاضعا لنفوذ الإدارة أو سلطانها، أو متأثرا بآرائها أو متحيّزا لوجهة نظرها حتى لا يكون لهذه العوامل أي تأثير على نتائج الفحص الذي يقوم به.[2]

ومنه فإن **المراجع الخارجي** هو ذلك الشخص الذي يتمتع بمجموعة من الصفات والمؤهلات التي تؤثر على مهمة المراجعة نتيجة لما يضفيه من خلال عمله من ثقة ومصداقية على المعلومات المحاسبية، وذلك بإبداء الرأي الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها المؤسسات من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده.

---

[1] لشلاش عائشة، **جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات –دراسة ميدانية-**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، 2017،2018، ص24.

[2] خضير مصطفى عيسى، **مرجع سابق**، ص61.

ثانيا: مهام المراجع الخارجي

تتمثل مهام المراجع الخارجي في: [1]

1- **مراقبة مدى التزام معدي القوائم المالية للمواصفات الأساسية للمعلومات:** على المراجع الخارجي التأكد من مدى التزام المؤسسة بالمواصفات الأساسية للمعلومات وخاصة:

- **الموثوقية:** وذلك بالتأكد من غياب المخالفات المهمة، حيث يعتبر المراجع الخارجي حاجز منيع ضد الإدارة الانتهازية؛
- **الملائمة:** والتي تعني المساعدة على اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي التقارير المالية، إذ يعتبر المراجع مثل الوكيل الذي يسمح بتحسين الإشارة التي ينقلها المكون التقديري في النتيجة المحاسبية.

2- **إثبات قانونية وصدق الحسابات:** وذلك من خلال:

- **إثبات قانونية الحسابات:** من خلال إثبات أن القوائم المالية قد تم إعدادها حسب القوانين والقواعد المعمول بها، وفي حالة غياب القوانين فإنه يشترط احترام قواعد ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛
- **إثبات صدق الحسابات:** خلال قيام المراجع بالفحص الانتقادي للقوائم المالية، فإنه يستحيل عليه فحص جميع الوثائق المالية والمحاسبية واكتشاف جميع الأخطاء والتلاعبات، ولذا فإنه يلجأ إلى استخدام أسلوب العينة، وعليه فإن واجبه هو إثبات صدق الحسابات الواردة في التقارير المالية وليس صحتها بصفة مطلقة، ومثال ذلك عند تطبيق المؤسسة لمبدأ الحيطة والحذر فإنها تكّون مؤونات لمواجهة أخطار مستقبلية، وهنا لا يمكن لمراجع الحسابات الحكم على المؤونات المكونة هل هي صحيحة أم لا، وإنما يقوم بفحصها والتأكد من أنها صادقة ومعبرة، أي أن المخاطر قد حددت بصفة موضوعية.

3- **اكتشاف أعمال الغش والتزوير:** إن عمليات الاحتيال في التقارير المالية، قد تعتبر دليلا على ضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، أو ضعف الدور الرقابي للمراجع الداخلي نتيجة عدم كفاءته أو عدم استقلاليته، وهو ما يزيد من أهمية دور المراجع الخارجي في اكتشاف التلاعب، والذي يتحقق من خلال بذله العناية المهنية اللازمة والحرص على ضرورة توفر الإمكانات.

[1] تمار خديجة، **مرجع سابق**، ص184.

ثالثا: المراجع في مواجهة المخاطر

يعتبر المراجع الخارجي مسؤول عن تخطيط وإجراء المراجعة للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من أي أخطاء جوهرية، ووفقا لمعايير المراجعة الدولية فإنه للحصول على هذا التأكيد المعقول يجب على مراجع الحسابات أن يحافظ على موقف من الشك المهني، والنظر في وجود احتيال في البيانات المالية، ويتمثل دور المراجع في هذه المسألة بشكل خاص في النظرجُود عوامل خطر الاحتيال فيما يتعلق بالعميل محل المراجعة.[1]

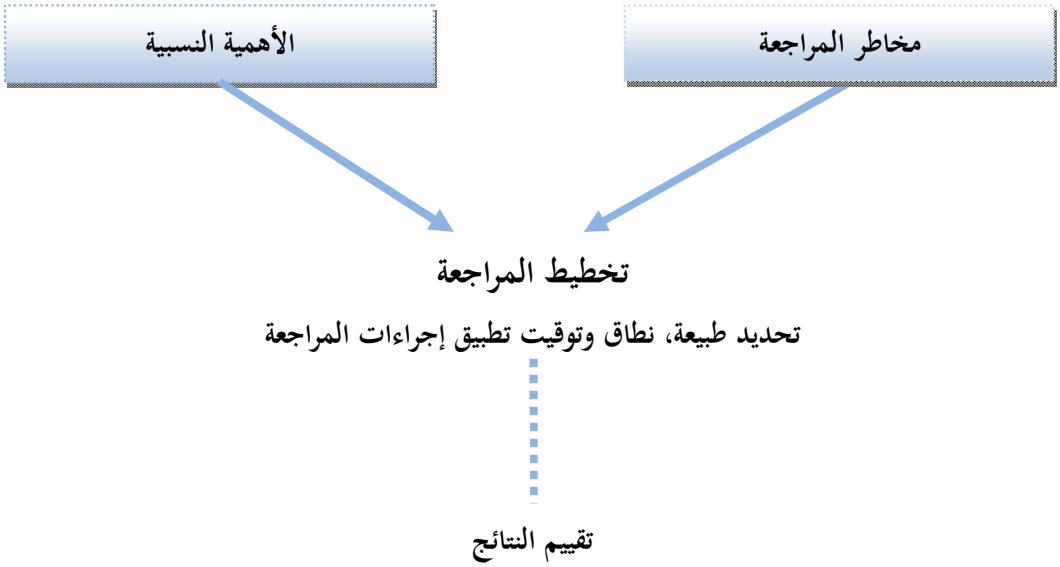
ويعد تقييم مخاطر المراجعة ضروريا لتحديد مدى جميع الأعمال التي يقوم بها المراجع أو فريق المراجعة، ويتم إجراء دراسة لهذه المخاطر بتقييم عتبة الأهمية باعتبار العتبة هي مجموعة من الأخطاء المهّمة بما يكفي لتتطلّب تعديل الحسابات السنوية، والقرار النهائي فيما يتعلق بالأهمية المادية أو عتبة الأهمية يعود للحكم المهني للمراجع.

وخلال مهمة المراجعة يأخذ المراجع في الاعتبار هذا الحد من الأهمية، وبشكل خاص خلال مرحلتي التخطيط، وتقييم الحسابات، ففي المرحلة الأولى يتح ّدد مجال تدخّل مراجع الحسابات وهذا بعد تحديد العناصر المهّمة لتغطية واستبعاد بعض البيانات التي تعتبر هامشية، أما بالنّسبة لنتائج العملية فإن هذا الحد (العتبة) يسمح بتقييم ملاحظات المراجع وصيـ ّاغة رأيه؛ بمعنى آخر يجعل من الممكن تقييم الحالات الخاصة المكتشفة من البيانات المالية، وبالتالي فإن الحكم المهني للمراجع يلعب دورا حاسما في التحكيم بين تكلفة الجودة والأهمية النسبية.[2] والشّكل الموالي يوضح العلاقة بين حُكم المراجع والأخطار التي يمكن أن يواجهها:

[1] Modar Abdullatif, **Fraud Risk Factors and Audit Programme Modifications: Evidence from Jordan**, Volume 7, Issue 1, Article 5, Australasian Accounting, Business and Finance Journal, university of wollongong, australia,2013, p60.

[2] Inés Gaddour, **Contribution a l'étude de la qualité de l'audit : une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs**, Thése de Doctorat, Ecole Doctorale de Dauphine, Spécialité Science de gestion, L'Université Paris-Dauphine et L'IHEC de Carthage, 2016, p37.

الشكل رقم (1-3): مواجهة المراجع لمخاطر المراجعة



المصدر: Inés Gaddour, **Contribution a l'étude de la qualité de l'audit : une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs**, Thése de Doctorat, Ecole Doctorale de Dauphine, Spécialité Science de gestion, L'Université Paris-Dauphine et L'IHEC de Carthage, 2016, p38.

يوضح الشكل أعلاه أنّ مواجهة المراجع الخارجي لمخاطر الأخطاء الجوهرية وتقديرها حسب الأهمية النسبية أو المادية يتطلّب تصميم وتنفيذ طبيعة إجراءات المراجعة وتحديد توقيت ومدى تطبيقها، وصولا لتقييم وتقدير هذه المخاطر.

المبحث الرابع: واقع المراجعة الخارجية في الجزائر

أولت الجزائر اهتماما كبيرا بمهنة المراجعة الخارجية نظرا لما لها من دور كبير في حماية حقوق الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة، وعرفت المهنة عدة تطورات وتغيرات موازاة مع التحولات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر، من إصدار قوانين وقرارات منظّمة للمراجعة وكذا شروط ممارستها، كما أنه هناك أساليب لتعيين المراجع وتحديد مهامه ومسؤولياته، إلّا أن مهنة المراجعة في الجزائر تختلف عن الممارسات الدولية كونها تخضع لقوانين وتشريعات تتميز بإجبارية التطبيق.

مما سبق سيتم التطرق في هذا المبحث للعناصر التالية:

- **المطلب الأول:** تطور مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.
- **المطلب الثاني:** الهيئات والمنظمات المعنية بتنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.
- **المطلب الثالث:** مهام المراجع الخارجي في الجزائر.

المطلب الأول: تطور مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

أولا: خلال الفترة ما بين 1969-1980

يرجع تاريخ المراجعة الخارجية في الجزائر إلى سنة 1969 وتحديدا بواسطة الأمر رقم 69-107 سنة المؤرخ سنة 1969 والمتعلق بقانون المالية لسنة 1970، حيث تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية، أو الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها. ثم صدر فيما بعد المرسوم 70-173 المؤرخ سنة 1970 الذي جاء بكيفية تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، وقد كرس النص محافظة الحسابات بصفتها مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات، مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية، ومما سبق يتبين أن محافظ الحسابات اعتبر كموظف عام في الدولة، وهذا ما ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي السائد والمتمثل في نمط التسيير الموجه.[1]

[1] سيد أحمد، بوعرار شمس الدين، **مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 10-01 دراسة ميدانية**، ملتقى دولي: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة البليدة، الجزائر، 2011، ص3.

أي أنه خلال هذه المرحلة تمثّلت مهام المراجعين فيما يلي:[1]

- مراقبة وإعداد الحسابات والموازنات والكشوفات طبقا للمواصفات المطلوبة؛
- مراقبة سلامة وصدق قوائم الجرد وجداول حسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة؛
- تقييم التسيير المالي للمؤسسة؛
- اكتشاف أخطاء التسيير وتقديمها للوزارة الوصية.

ثانيا: المراجعة الخارجية في الجزائر ما بين 1980- 1988

بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول بدا للعيان عدم نجاعة الإستراتيجية التنموية التي اتبعتها الجزائر وانكشفت عيوب وأساليب تسيير الاقتصاد الوطني، وبدأ التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا ومضمونا، وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية مؤسسة تخضع للقانون التجاري وتأخذ في الغالب شكل شركة بالأسهم أو شركة ذات المسؤولية المحدودة، ومن ثمة يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعّرت لعسر مالي، وقد ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم تعدد الرقابة والعودة ثانية لصالح الفعالية والتوعية، مما يعني إعادة الاعتبار لمهنة المراجعة وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 05/80 والمؤرخ سنة 1980.

إن هذه المرحلة تميزت بإعادة هيكلة الاقتصاد، ومع صدور دستور 1976 والذي انبثق عنه إعادة تنظيم مهنة المراجعة وهذا القانون أدى إلى إلغاء المادة 39 من قانون المالية 1970 وإصدار قوانين خاصة بمراجع الحسابات في المؤسسات العمومية أهمها: شروط التعيين، المهام والواجبات، المسؤوليات وبصفة عامة القانون الأساسي لمراجعي الحسابات.

وتبين في الأخير أن هذا القانون يعيش فراغا قانونيا شبه تام إلى غاية 1984 بصدور قانون المالية الذي جاء ليعيد تكييف مهنة المراجعة.

ومع كل هذه الإصلاحات إلا أن تلك المرحلة عرفت عدة مشاكل بخصوص إعادة الهيكلة التنظيمية والمالية لمراجعة الحسابات في الجزائر، وكذلك نقص المراجعين في تلك المرحلة حيث قدر عد الخبراء المحاسبين بأقل من عشرين خبير آنذاك، يقابله عدد إجمالي المؤسسات يقارب 1600 مؤسسة.[2]

[1] تمار خديجة، **مرجع سابق**، ص176.

[2] نفس المرجع السابق، ص177.

ثالثا: المراجعة الخارجية في الجزائر ما بين 1991-2010

إن تطور مراجعة الحسابات في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل احتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 وهو تاريخ صدور القانون رقم 01/88، إن هذا القانون حرر المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها، كما أن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة هذا التغيير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح مزاولة الرقابة على هذه المؤسسات، وهو ما صدر في القانون رقم91-08 المؤرخ في 1991.[1]

إن هذه المرحلة تميزت بعدد لا بأس به من المراسيم التنفيذية والقرارات التي تنظم المهنة، منها صدور القانون رقم (01/88) المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الذي منح للمؤسسات الاقتصادية بعض الاستقلالية في ممارسة الرقابة على نشاطها، وبعده قانون (08/91) والذي أعطى إطارا واضحا عن مهنة المراجعة كما ساهم إلى حد كبير في تنظيمها، وبالتالي تحررت هذه المهنة من الإدارة، ثم تلاهما إصدار عدد من المراسيم التنفيذية كالمرسوم التنفيذي رقم 20/92، والمرسوم التنفيذي رقم (136/96)، والمرسوم التنفيذي رقم (431/96)، والمرسوم التنفيذي رقم (458/97) المتمم للمرسوم التنفيذي رقم (20/92)، ثم القرار المؤرخ في 1998/03/28 الذي يحدد كيفية نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول حق ممارسة مهنة خبير محاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

ثم القرار المؤرخ في 1999/03/24 والذي تضمن الموافقة على شهادات وشروط الخبرة المهنية لممارسة المهن المحاسبية، فالمرسوم التنفيذي رقم(421/01) المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم (20/92) الذي يحدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.[2]

[1] سيد أحمد، بوعرار شمس الدين، **مرجع سابق**، ص4.

[2] لصنوبي حفيظة، رفيق باشوندة، **المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة IAS**، مجلد 4، عدد1، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة مصراتة، ليبيا، 2016، ص56.

رابعا: المراجعة الخارجية في الجزائر بعد سنة 2010

قامت الجزائر بإصدار القانون (01/10) المؤرخ في 2010/06/29 والمتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة هذه المهن الثلاث وتضّمن عدة محاور، هي:[1]

1/ الأحكام العامة والمشتركة:

يبين القانون (10/01) أنه يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي ممارسة مهنة من بين المهن المحاسبية إذا توفّرت فيه الشروط والمقاييس المطلوبة، وتنظم من قبل المجلس الوطني للمحاسبة الذي يضمن مهام الاعتماد، التقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة هذه المهن من خلال لجانه الخمس (لجنة تقييم الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكيم ولجنة مراقبة النوعية)، حيث يتم تقديم الاعتماد من طرف وزارة المالية ويتم في بداية كل سنة نشر قائمة المهنيين المعتمدين المسجلين في الجدول.

2/ شروط ممارسة المهنة:

تحدد المادة رقم (08) من القانون (10/01) المذكور سابقا أنه لممارسة المهنة يجب أن يكون الشخص المهتم ذو جنسية جزائرية يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية، ولا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة على أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة السادسة من نفس القانون، إضافة إلى حيازة شهادة ممارسة المهنة ممنوحة من معهد متخصص أو تابع للوزارة.

3/ كيفية ممارسة المهنة:

نصت المواد 18، 22، 42 من القانون (01/10) على بيان المهن المحاسبية من الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين على التوالي، ونصت المادة 20 منه على أن مهنة الخبير المحاسبي هي مهمة ظرفية ومؤقتة، يتقاضى أتعابها في إطار عقد تقديم الخدمة وليس على أساس النتائج المحققة شأنه في ذلك شأن كل من المحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات، بينما نصت المادة الثانية أنه يمكن للأشخاص المعنويين ممارسة هذه المهنة كما أكدته المادتين 12

[1] لصنوني حفيظة، رفيق باشوندة، **مرجع سابق**، ص ص56-57.

و46 من نفس القانون، حيث يمكن تأسيس شركات مساهمة أو ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة على حسب صنف المهمة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات وهذا ما يعرف بشركات المراجعة.

4/ مسؤوليات المهنة:

يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية العامة في العناية بمهنته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج كما يعد مسؤولا عن جميع أخطائه أثناء تأديته لمهامه، ويعد الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة المهام مسؤولين مدنيا اتجاه العميل في حدود التعاقد، كما يمكن أن يتعرّضا لعقوبات تأديبية من طرف لجنة الانضباط والتحكيم عند ارتكاب أي مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي عند ممارسة مهامها.

5/ حالات التنافي:

نصت المادة (64) من القانون (01/10) تنافي المهن المحاسبية مع ممارسة كل نشاط تجاري في شكل وسيط أو مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية، كل عمل مأجور يقتضي صلة خضوع قانونية لكل عهدة إدارية أو عضوية في مجلس مراقبة مؤسسة تجارية، أو كل عهدة برلمانية أو انتخابية في المجالس المحلية المنتخبة، كما أنه لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو امتيازات أخرى خلال الثلاث سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لنفس العميل، ويمكن تعيين أكثر من محافظ حسابات في نفس المؤسسة بحيث لا يجب أن يكونوا تابعين لنفس السلطة أو شركة المراقبة أو تربطهم مصالح مشتركة، كما أنه لا تتنافى مهنة المراجعة مع مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة والمراجعة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

6/ الاعتماد والتكوين:

يتم إجراء مسابقة للمترشّحين الحائزين على شهادة جامعية، وتمنح للفائزين في المسابقة مدة تكوين نظري في معهد التعليم المتخصص التابع لوزارة المالية أو معهد تعليم مهني تابع لوزارة التكوين والتعليم المهنيين أو مؤسسة تكوينية معتمدة من أجل الحصول على شهادة الخبرة المحاسبية أو شهادة محافظ الحسابات أو شهادة المحاسب المعتمد، ليتبع التكوين النظري بتدريب مهني لدى المكاتب المعتمدة لهذه المهن مقابل أجرة محددة بالتنظيم ليتحصل المتكون على الشهادة التي تسمح له بممارسة إحدى المهن المحاسبية الثلاث بعد طلب الاعتماد برسالة موصى عليها تودع مقابل وصل استلام لدى لجنة الاعتماد بالمجلس الوطني للمحاسبة الذي يرد عليها في أجل أقصاه 4 أشهر، وفي حالة عدم الرد يمكن

لطالب الاعتماد أن يقوم بتقديم طعن قضائي طبقا للتشريع الساري المفعول، ليختم في الأخير بطلب التسجيل في جدول الممارسين للمهنة الذي يحدده المجلس الوطني للمحاسبة ويعلن عنه في بداية كل سنة.

المطلب الثاني: الهيئات والمنظمات المعنية بتنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

تعتبر مهنة المراجعة الخارجية من المهن المحاسبية التي يجب أن تكون ضمن إطار عام يحدد طريقة عمل وشروط ممارسة المهنة، فهي لا تلقى المكانة اللائقة بها في المجتمع دون وجود معايير للممارسة المهنية لها، وعلى أعضاء المهنة العمل بها واحترامها، وعلى الهيئة المشرفة على تنظيم المهنة السهر على احترامها، والمراجعة الخارجية في الجزائر وكباقي دول العالم لها إطار عام يقتضي توفر بعض الشروط لممارستها، حيث يعود تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر للعديد من المنظمات التي تتابع وتعمل على تطوير هذه المهنة، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم (1-4): الهيئات والمنظمات التي تعمل على تنظيم مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر

الهيئة	الفترة	مهام الهيئة
المجلس الأعلى للمحاسبة	من (1971- 1991)، يتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسبي،	- إصدار المعايير المحاسبية وإعداد المخططات المحاسبية القطاعية. - الاهتمام بحل المشاكل والصعوبات التي يواجهها المحاسبون والخبراء المحاسبون (مثل: الرد على الاستفسارات المتعلقة بمشاريع النصوص القانونية المنظمة لمهنة المحاسبة)
المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين	من (1991-2011)، حيث تعتبر منظمة وطنية تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب، ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها القانون.	- السهر على تنظيم المهنة. - الدفاع على كرامة أعضائه واستقلاليتهم. - إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من جدولها. - يعمل على إعداد ومراجعة وكذلك نشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حيث تنشر المنظمة الوطنية مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق لممارسة المهنة وتحدد كيفية تطبيقها عن طريق التنظيم.
المجلس	تأسس سنة 1996، وهو عبارة عن هيئة استشارية لدى وزارة المالية وفي سنة 2010 تم إعادة هيكلة المجلس بموجب القانون 10-01 تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية.	- يهتم بشؤون البحث والتطوير والتقييس في المجال المحاسبي. - الاطلاع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه وذلك بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية.

الوطني للمحاسبة	وفي سنة 2011 وبموجب المرسوم التنفيذي 11-24 تم تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، بناءا على سلطة الوزير المكلف بالمالية، وتحديد الأعضاء المشكلين له، والمهام المنوط له القيام بها.	- تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

في سنة 2010 تم فصل **المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين** بموجب القانون 10-01 وظهرت ثلاث هيأت أخرى وهي:

المصف الوطني للخبراء المحاسبين:

وهي منظمة تتمتع بالشخصية المعنوية، تضم أشخاص طبيعيين أو معنويين مؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسبي، تُدار من قبل **المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين** الذي تتحدد صلاحياته وقواعد تسييره بموجب القانون 11-25 المؤرخ في 2011.

من مهامها:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني لخبراء المحاسبة وتسييرها.

الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

وهي منظمة تتمتع بالشخصية المعنوية، تضم أشخاص طبيعيين أو معنويين مؤهلين لممارسة مهنة محافظ حسابات. تُدار من قبل **المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات** الذي تتحدد صلاحياته وقواعد تسييره بموجب القانون 11-26 المؤرخ في 2011.

من مهامها:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها.
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

(مع العلم أن المحاسب المعتمد لا يقوم بعملية المراجعة الخارجية)

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على

- تريش حسينة، **دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية – دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر-** رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016،2017، ص91.
- شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة –دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-**، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية (غير منشورة) ، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2012/2011، ص149.
- القانون رقم 10-01، **يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 42، 2010.

أهم ما يمكن استخلاصه من الشكل السابق أن:

- مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر تنظّمها مجموعة من القواعد والآليات التي تعمل على تسيير وتحديد طريقة سير المهنة، تتلخص في المنظمات المهنية المسيرة لمهنة المراجعة الخارجية وهي:
  - ✓ المجلس الأعلى للمحاسبة؛
  - ✓ المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
  - ✓ المجلس الوطني للمحاسبة.
- هناك جملة من الإصلاحات ارتبطت بمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر خاصة بعد تبّنيها للنظام المحاسبي المالي سنة 2010، أهمها إعادة هيكلة المنظمات المهنية التي تشرف على تنظيم هاته المهنة؛
- هناك هيئات ظهرت بعد حل المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وذلك بصدور القانون 10-01 والنصوص التطبيقية له التي صدرت سنة 2011 هذه الهيئات هي: المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

المطلب الثالث: كيفية تعيين المراجع الخارجي في الجزائر وتحديد مهامه

بعد أن يتم التأكد من توفر المؤهلات العلمية والخبرة المهنية في الأشخاص المترشحين لمزاولة مهنة المراجعة الخارجية، يتم تحديد قائمة المهنيين المؤهلين لممارسة هذه المهنة وتحديد الإجراءات المتبعة في تعيين هؤلاء المهنيين، بالإضافة إلى تحديد الأسباب المؤدية لعزلهم وإنهاء مهامهم.

أولا: تعيين المراجع الخارجي

يتم تعيين المراجع الخارجي في الجزائر وفق ما نص وجاء به القانون 10-01:[1]

نص المشرع الجزائري من خلال القانون 10-01 أنه على الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات تعيين المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، تحدد عهدته لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس المراجع الخارجي بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي

[1] عميرش ايمان، **مدى استخدام الاجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي –دراسة مقارنة بين كل من الجزائر وفرنسا-**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة والتدقيق، جامعة فرحات عباس ، سطيف، الجزائر، 2017/2016، ص ص179- 180.

ثلاث سنوات، في حالة قررت المؤسسة أو الهيئة تعيين أكثر من مراجع خارجي فإن كل واحد منهم يمارس مهامه طبقا لأحكام هذا القانون.

في حالة لم تعيّن الجمعية العامة المراجع الخارجي أو في حالة مانع أو رفض أحد مراجعي الحسابات، يتم اللجوء إلى تعيينهم واستبدالهم بموجب أمر رئيس المحكمة التابعة لمقر المؤسسة بناء على طلب كل من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة.

بالنسبة للمؤسسات والهيئات الملزمة بتعيين المراجع الخارجي في الجزائر فهي كالتالي:

- مؤسسات المساهمة (SPA)؛
- الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات؛
- االمؤسسات ذات المسؤولية المحدودة (SARL)، والمؤسسات ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد (EURL) والتي يتجاوز رقم أعمالها 10.000.000 دج؛
- البنوك والمؤسسات المالية؛
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛
- مراكز البحث والتنمية؛
- هيئات الضمان الاجتماعي؛
- الدواوين العمومية ذات الطابع التجاري؛
- المؤسسات العمومية غير المستقلة.

حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-32 كيفية تعيين مراجع خارجي، حيث يجب على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة، إعداد دفتر الشروط من أجل تعيين مراجع خارجي من طرف الجمعية العامة.

في حالة تم تعيين أكثر من مراجع خارجي، فإنه يقوم كل واحد منهم بمهمته ويتحمل شخصيا مسؤولية ذلك كاملة، وعندما يكون المراجع الخارجي في فترة توكيل فلا يجوز لزميل له أن يقبل بأن يكون مراجعا شريكا إلا بعد انتهاء هذا التوكيل.

من خلال ما سبق نجد أن المشرع الجزائري قد أجبر عدد محدد من المؤسسات بضرورة تعيين المراجع الخارجي من أجل مراجعة قوائمها المالية، والتأكد من استمرارية نشاطها في المستقبل والتمكن من أداء التزاماتها اتجاه الغير وحماية مصالح مساهميها، كما حدد القانون إمكانية تعيين أكثر من مراجع خارجي داخل المؤسسة ولم يضبط عددهم بل ترك الحرية للمؤسسة وذلك في حالة كبر حجمها وتعقد مصالحها.

من خلال ما سبق نجد أن القانون 10-01 قد نص فيما يخص تعيين المراجع الخارجي على إجراء جديد يتمثل في إعداد دفتر الشروط الذي يشمل على الطرف الأول المتمثل في المؤسسة محل المراجعة من حيث التعريف بها، فروعها، نتائج المراجعة المتعلقة بالسنة السابقة، تحديد التقارير الواجب على المراجع الخارجي إعدادها، أما الطرف الثاني فيتمثل في محافظ الحسابات الذي يقدم الملف الواجب من أجل تعيينه والتأكيد على استقلاليته وعدم وجود قيود أثناء ممارسة مهامه، بالإضافة إلى بيان كفاءته العلمية والمهنية.

ثانيا: تقرير المراجع الخارجي

بعد تبني المعايير الدولية للمراجعة أصبح تقرير المراجع الخارجي حول عدالة القوائم المالية موحدا، وفق ما ينص عليه (ISA700)؛ الذي يحدد شكل ومحتوى التقرير المعد من طرف مراجع خارجي مستقل، وهو نفس المعيار الجزائري للمراجعة الذي تم اعتماده سنة 2016 (نفس تسمية ورقم المعيار الدولي للمراجعة) الصادر عن وزارة المالية، وهو ما يسمح بتوحيد التقرير بين جميع المراجعين الخارجيين، ويتضمن عناصر مطلوبة دوليا من طرف مستخدمي القوائم المالية.[1]

ثالثا: إنهاء مهام المراجع الخارجي

نص القانون التجاري أن مهام المراجع الخارجي تنتهي بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تتولى عملية الفصل في حسابات السنة المالية الثالثة، كما نص القانون السابق أنه يجوز للمساهم أو المساهمين الذين يمثلون على الأقل عشر رأس المال للمؤسسات التي تلجأ علنيا للادخار، أن يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر رفض المراجع الخارجي الذي عيّنته الجمعية العامة، كما يمكن لمجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو المساهم أو المساهمين الذين يمثلون على الأقل عشر رأس مال المؤسسة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام المراجع الخارجي قبل الانتهاء العادي من وظائفه عن طريق الجهة القضائية المختصة، وذلك في حالة حدوث خطأ أو مانع.

يمكن أن تنتهي مهام المراجع الخارجي باستقالته حيث نصت المادة 38 من القانون 10-01 أنه يمكن للمراجع الخارجي أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، وعليه أن يعلم المؤسسة بذلك مسبقا لمدة تقدر بثلاث أشهر مع شرح الأسباب الحقيقة التي دفعته للاستقالة.

[1] بكيحل عبد القادر، **أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA) في البيئة الاقتصادية الجزائري**، مجلد 14، عدد18، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف – الجزائر، 2018، ص129.

من خلال ما سبق نجد أن للجمعية العامة الحق في تعيين المراجع الخارجي لكنها لا تملك هذا الحق في إنهاء مهامه قبل انتهاء مدته، بل يتم نقل هذه المهمة للقضاء حيث يخول لوكيل الجمهورية الحق في عزل المراجع الخارجي، بناء على طلب من الجمعية العامة للمساهمين أو مساهم أو أكثر تمثل مساهمتهم عشر رأسمال المؤسسة على الأقل.

رابعا: مهام الخبير المحاسبي في الجزائر (مراجعة خارجية تعاقدية)

- القيام بالمراجعة المالية والمحاسبية للمؤسسات؛
- تقديم الاستشارات في الميدان المالي والاقتصادي والاجتماعي للهيئات المحتاجة لها؛
- تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات؛
- القيام بمسك وضبط، مراقبة وتجميع ومحاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطها بها أي عقد عمل؛
- يمكن للخبير المحاسبي مزاولة مهام محافظي الحسابات.

خامسا: مهام المراجع الخارجي في الجزائر (المراجعة الخارجية القانونية)

هناك مهام دائمة للمراجع الخارجي وأخرى خاصة هي:

1/ المهام الدائمة:

- المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها وأحكام التشريع المعمول به؛
- يشهد أن الحسابات السنوية للمؤسسة منتظمة وصحيحة وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات؛
- يقوم بفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء، أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة؛
- يعلم المسيّرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه واطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار المؤسسة أو الهيئة.

2/المهام الخاصة:

- في حالة تحويل شركات المساهمة يقوم المراجع الخارجي بإعداد تقرير يشهد فيه أن الأصول تساوي على الأقل رأس مال المؤسسة وهذا التقرير هو الذي يتخذ على أساسه قرار التحويل؛
- في حالة الإدماج أو الانفصال يقدم مجلس الإدارة أو القائمين بالإدارة هذا المشروع وملحقاته إلى المراجع الخارجي لكل واحدة من شركات المساهمة في العملية قبل 45 يوما على الأقل من انعقاد جمعية الشركاء المساهمين أو المدعوين للنظر في هذا المشروع، حيث يقدم المراجع الخارجي تقريرا عن طرق الإدماج وخاصة عن مكافأة الحصص المقدمة للمؤسسة.[1]

[1] تمار خديجة،**مرجع سابق**، ص ص181- 182.

خلاصة الفصل الأول:

حاولنا في هذا الفصل طرح عدة جوانب تتعلق بالمدخل العام للمراجعة الخارجية من خلال التطرق إلى أصل كلمة مراجعة وأسباب نشوءها وظهورها، كما تمت مناقشة تعريف المراجعة وأنواعها وكذا أهميتها وأهدافها، وكذلك المعايير التي تحكم الإطار العام لعمل المراجع الخارجي، وواقع تطبيق المراجعة الخارجية في الجزائر، حيث توصّلنا من خلال هذا الفصل إلى عدة نقاط، أهمها:

- المراجعة هي عملية منتظمة ومحايدة يتم ممارستها من طرف شخص خارج المؤسسة محايد ومستقل وذو خبرة وكفاءة، تهدف إلى التأكد من أن القوائم المالية التي تم عرضها صادقة وتعبر عن المركز المالي للمؤسسة، بالإضافة إلى تقييمها للأنظمة الرقابية للمؤسسة، والتأكد من أنها تخدم أهداف المؤسسة ككل؛

- يعتبر مبدأ الحياد والاستقلال للمراجع الخارجي من أهم المبادئ العامة للمراجعة لأنه حجر الأساس للمبادئ الأخرى، الذي يعزز ثقة الأطراف المستفيدة من البيانات المالية من خلال الرأي الفني المحايد؛

- أن المراجع الخارجي لا يمكنه ممارسة مهمة المراجعة دون الاعتماد على الأدلة الكافية والمناسبة خلال جميع مراحل العملية أي إلى غاية الخروج بتقريره النهائي؛

- أن الهدف النهائي من عملية المراجعة الخارجية يتمثل في إبداء الرأي حول عدالة عرض القوائم المالية وتمثيلها لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي، أي أن مسؤولية المراجع الخارجي في هذا الشأن تتحدد بما جاء برأيه المُعبّر عنه في صورة تقرير المراجعة الخارجية؛

- مهّمة إبداء الرأي في المراجعة الخارجية تكون في شكل تقرير يعبّر فيه المراجع الخارجي عن ما إذا كانت القوائم المالية التي تم فحصها قد تم إعدادها وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبّقة في إعداد القوائم المالية هذا العام هي المبادئ نفسها التي طبّقت في العام الماضي؛

- المراجعة الخارجية لها دور بارز في تحديد سلامة المركز المالي للجهة محل المراجعة مما يضفي الثقة على القوائم المالية.

الفصل الثاني:

أساسيات حول إدارة الأرباح

تمهيد:

تعتبر القوائم المالية أداة هامة للاتصال المالي، ومصدرا للمعلومات التي يعتمد عليها المستخدمون لتقييم أداء المؤسسة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية، غير إن اعتماد مديري المؤسسات على عدة ممارسات لإدارة البيانات المحاسبية أهمها إدارة الأرباح؛ بهدف تغيير شكل ومحتوى القوائم المالية، وبالتالي التأثير على قرارات المستخدمين، غالبا ما يجعل المعلومات المحاسبية تتضمن قدرا من التلاعب يفقدها جزءا مهما من جودتها، خصوصا في ظل عدم تمكن مراجعي الحسابات من وضع حد لتلك الممارسات.

ونظرا لما يترتب على ظاهرة إدارة الأرباح وما ينتج عنها من تضليل وطمس للحقائق، والتي كانت سببا في العديد من الفضائح والانهيارات لكبرى المؤسسات العالمية مثل مؤسستي (ENRON وWorldCom)*، ظهرت الحاجة للبحث عن أساليب وطرق للحد من ظاهرة إدارة الأرباح بهدف الحصول على معلومات أكثر موثوقية ودقة.

لذا سيتم التركيز في هذا الفصل على مدخل إدارة الأرباح، وأساسيات ومفاهيم حولها من خلال المباحث الآتية:

المبحث الأول: مفاهيم حول إدارة الأرباح.

المبحث الثاني: أسباب قيام إدارة الأرباح وحوافز ممارساتها.

المبحث الثالث: كيفية قياس إدارة الأرباح وطرق الكشف عنها.

المبحث الرابع: إستراتيجية وأساليب ممارسة إدارة الأرباح ونتائجها.

* تعتبر من كبريات المؤسسات الأمريكية وقد أعلنا إفلاسهما سنة 2002 إلى جانب العديد من المؤسسات الأخرى، مما أدى إلى حدوث انهيار ألحق أضرارا بالغة بأصحاب المصلحة كما أفقد المستثمرين ثروات طائلة، أفقد العاملين وظائفهم، وأفقد الجمهور العام الثقة في التقارير المالية المنشورة لهذه المؤسسات.

المبحث الأول: مفاهيم حول إدارة الأرباح

أثارت الفضائح المالية في البلدان المتقدمة مثل المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية خلال السنوات العشر الماضية وعيا كبيرا في الحاجة للمزيد من الشفافية والمصداقية من أجل حماية المساهمين وأصحاب المصلحة على حد سواء، وتعد إدارة الأرباح كظاهرة أحد أهم الأسباب في تلك الفضائح باعتبارها واحدة من أهم قضايا الإبلاغ المالي الأخلاقي، والتي أصبح يواجهها المحاسبون في الممارسات اليومية في جميع أنحاء العالم.

إنّ مفهوم إدارة الأرباح مرتبط بنظرية الوكالة وتعود مفاهيم هذه النظرية إلى الاقتصادي المعروف Adam Smith والذي أشار عند مناقشته لمشكلة الفصل بين الملكية والإدارة في كتابه ثروة الأمم (1776)؛ إلاّ أنه لا يمكن أن نتوقع من مدراء المؤسسات الذين يؤتمنون على أموال الآخرين أن يديروها بنفس اليقظة والحذر كما لو كانوا مالكين لهذه الأموال، إذفإدارة الأرباح تتم من خلال الممارسات التي تقوم بها الإدارة للوصول لأهداف معيّنة، لذلك سيتم من خلال هذا المبحث التركيز على ظاهرة إدارة الأرباح من خلال:

- **المطلب الأول:** الأسس النظرية لإدارة الأرباح.
- **المطلب الثاني:** ماهية إدارة الأرباح.
- **المطلب الثالث:** تصنيفات إدارة الأرباح.

المطلب الأول: الأسس النظرية لإدارة الأرباح

يوضح هذا المطلب المناهج النظرية الرئيسية لإدارة الأرباح، وكيف تساهم كل هذه النظريات في شرح سلوك إدارة الأرباح مع التركيز على تضارب المصالح بين المساهمين والإدارة واستبعاد أصحاب المصلحة الآخرين، مثل المقرضين والموظفين، وذلك لأن المدراء يحاولون عموما تلبية توقعات أصحاب المصلحة الآخرين، وحسب ما جاء به العديد من الباحثين منهم Pratibha, Wasan, Kalyani, wallace... فإنّ هناك خمس نظريات رئيسية مقترحة في الأدبيات المحاسبية توضّح سبب إتباع المديرين لإستراتيجية إدارة الأرباح، وهي:

أولا: نظرية الإشارة (Signaling Theory)

وفقا لهذه النظرية فإنه في سوق غير كاملةتميّز بعدم تناسق المعلومات، وقدرة المديرين في المؤسسة للوصول إلى معظم المعلومات الخاصة حول المؤسسة، بالتالي هي في وضع يسمح لها بإرسال إشارات إلى الأسواق التي تعتمد على المعلومات في المجال العام لاتخاذ قرارات اقتصادية، حيث يمكن للمديرين دمج الأداء المتوقع للمؤسسة مستقبلا الغير

معروف للأسواق مع ما يواءم الأرباح الحالية بين توقعات السوق وأداء المؤسسة مستقبلاأي أنّه قد يتّخذ المديرون إجراءات تقديرية لإدارة الأرباح في محاولة لنقل معلومات مواتية أو غير مواتية حول آفاق المؤسسة المستقبلية إلى أسواق رأس المال، وبالتالي فإن نظرية الإشارة تدعم المنظور المعلوماتي لإدارة الأرباح.

ثانيا: نظرية العتبة (Threshold Theory)

تفترض هذه النظرية أن مديرو المؤسسات يتلاعبون بالأرباح المبلغ عنها صعودا لتلبية عتبات معينة، مثل تجنّب الإبلاغ عن الخسائر وتلبية توقعات المحلّلين أو معايير الأداء في الصناعة، ومنه فإن نظرية العتبة تدعم المنظور الانتهازي من إدارة الأرباح.[1]

ثالثا: نظرية الوكالة (Agency Theory)

قد يكون لمدراء مؤسسة ما أهداف شخصية تتنافس مع أهداف المساهمين، منذ أن تم توكيل المديرين من قبل المساهمين لاتخاذ القرارات، ولكن تضارب المصالح له تكاليف تدعى تكاليف الوكالة (agency costs)، وقد تكون إدارة الأرباح نوعا من تكلفة الوكالة إذا أصدر المديرون تقارير مالية لا تقدم صورة اقتصادية دقيقة للمؤسسة، وقام المساهمون باتخاذ قرارات استثمارية غير مثالية نتيجة لذلك، وبالتالي ترتبط إدارة الأرباح بنظرية الوكالة لأنّ الأولى يمكنها إنشاء تكاليف وكالة أو تفاقمها.[2]

وبالتالي يمكن أن يُنظر لإدارة الأرباح في هذا النهج على أنها سلوك انتهازي في اختيار المعالجة المحاسبية لتحقيق أرقام مستهدفة محددة في عقود المؤسسات، مما يؤدي إلى تدهور قيمة المؤسسة ومع ذلك إذا أدى هذا السلوك إلى تعظيم قيمة المؤسسة فإنه يعتبر فعالا اقتصاديا بدلا من الانتهازي.

رابعا: نظرية الترسيخ (The Entrenchment Theory)

تفترض هذه النظرية أن مركزية السلطة (Concentrated Ownerships) أو الإدارة توفر للمرّوجين قوة تحكم للتأثير على المديرين للقيام بإدارة الأرباح في مصلحتهم، حتى لو كانت مكلّفة بالنسبة للدائنين والمساهمين، أو ينتج عنها أداء دون المستوى الأمثل.[3]

[1] Pratibha Wasan, Kalyani Mulchandani, **Corporate governance factors as predictors of earnings management**, Vol. 45(2), Journal of General Management, University of Reading Malaysia, Malaysia, 2020, p74.
[2] wallace n. Davidson iii, pornsit jiraporn, young sang kim, carol nemec, **earnings management following duality-creating successions: ethnostatistics, impression management, and agency theory,** Academy of Management Journal, Vol. 47, No. 2, United States , 2004, p268.
[3] Pratibha Wasan, Kalyani Mulchandani, **op-cit**, p74.

خامسا: النظرية الايجابية في المحاسبة (Positive Accounting Theory)

إن سلوك إدارة الأرباح يدخل ضمن المقاربات البحثية للنظرية الايجابية في المحاسبة، حيث تسعى هذه الأخيرة إلى تحليل الخيارات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال انجاز دراسات تجريبية تفسر تأثير خصائص المؤسسة (بنود التعاقد، تكلفة السياسة، الإشارة) في سلوك إدارة الأرباح بخصوص القرارات المحاسبية.[1]

حيث تفترض هذه النظرية على أن المؤسسة مجموعة من العقود ويفترض أن القرارات المحاسبية هي وسيلة للمساعدة في تشكيل هذه العقود وأدائها، حيث يمكن للمديرين الإبلاغ عن الإيرادات التي يمكن التحقق منها بشكل واسع بينما يتجاهلون الخسائر ذات الخصائص المماثلة بحيث تبدو البيانات المالية الحالية جذابة بما فيه الكفاية لوكالات التعاقد المختلفة التي تستخدم لتقرير شروط العقد والتكاليف للمؤسسة، على سبيل المثال: قد تبلغ المؤسسات الكبيرة عن أرباح أقل تجنبا لانتهاك المتطلبات التنظيمية مثل قوانين الاحتكار، لذلك فهذه النظرية داعمة للمنظور الانتهازي لإدارة الأرباح.[2]

المطلب الثاني: ماهية إدارة الأرباح

تعددت مفاهيم إدارة الأرباح في الأدبيات المحاسبية المختلفة، وهذه المفاهيم وإن اختلفت في التعبير إلا أنها اتفقت في المضمون، فقد أُطلقت عدة مسميات مشابهة لإدارة الأرباح منها: تمهيد الدخل، المحاسبة الإبداعية، المحاسبة الخلاقة، المحاسبة التجميلية..، ولكنّنا اعتمدنا في بحثنا هذا على مصطلح إدارة الأرباح لأنه الأكثر استخداما وشيوعا، وفي هذا المطلب سيتم تناول مجموعة من التعريفات لإدارة الأرباح من قبل الأكاديميين والمهنيين، وتتباين هذه التعريفات نظرا لاختلاف توّجهاتهم، علاوة على ذلك من الصعب تحديد تعريف واضح لمصطلح إدارة الأرباح أيضا، لكن سنحاول إدراج بعض التعريفات من وجهة نظر باحثين وكتاب في هذا المجال لإدارة الأرباح.

أولا: مفاهيم حول إدارة الأرباح

تعتبر الأرباح من أهم المعلومات التي تُظهر الاستقرار والقوة المالية لأي مؤسسة، نظرا لأنّ الأرباح هي مفتاح تحقيق أو التنبؤ بالأرباح المستقبلية، وقد تستخدم الإدارة تقنيات واستراتيجيات مختلفة قانونية وأحيانا غير قانونية لتحقيق أهداف محددة للكسب، تسمى هذه الظاهرة إدارة الأرباح.

[1] فؤاد صديقي، **سلوك إدارة الأرباح في الكيانات الاقتصادية الجزائرية في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي**، عدد 15، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، الجزائر، 2015، ص161.

[2] Pratibha Wasan, Kalyani Mulchandani**, op-cit**, p74.

1/ تعريف إدارة الأرباح:

- يُعتبر الباحث Schipper (1989) من الأوائل الذين عرفوا إدارة الأرباح على أنها: "إدارة الأرباح هي تدخل هادف في عملية إعداد التقارير المالية بقصد الحصول على بعض المكاسب الخاصة".[1] أي أن إدارة الأرباح من وجهة نظره تشمل تدخل الإدارة أو نية الإدارة في عملية القياس والإفصاح المحاسبي بغية الوصول لأهداف تعود لها بالنفع.

- كما يشير الباحث كيموش إلى أنه : "تعتبر إدارة الأرباح من الممارسات التي تقوم بها إدارة المؤسسة بهدف التأثير على مستوى النتائج المحاسبية بالاعتماد على المرونة التي تتيحها المعايير المحاسبية عند وجود عدة بدائل محاسبية لمعالجة نفس البند أو الحدث الاقتصادي، أو بالاعتماد على الهوامش المتاحة لإصدار الأحكام والتقديرات عند تطبيق بعض السياسات المحاسبية، أو عند اتخاذ قرارات تتعلق بنشاط المؤسسة، مما يوفر فرصا للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية عن المركز المالي للمؤسسة وأدائها، ويتم ذلك بطريقة متعمدة لتضليل أصحاب المصالح حول أداء المؤسسة، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية".[2] من هذا التعريف نرى بأن إدارة الأرباح تهدف للتأثير على الأرقام المحاسبية (خاصة الأرباح المحاسبية) من خلال استغلال بعض المرونة المتواجدة في بعض السياسات المحاسبية، أي الأمر الّذي يصل بدوره لأرقام محاسبية تختلف بشكل أساس عما يمكن أن تكون عليه.

- وتعّرف إدارة الأرباح كذلك بأنها: "إجراء متعّمد اتخذته الإدارة من أجل تضليل المستثمرين بشأن أداء المؤسسة، كما أنّ سيطرة المساهمين في المؤسسة تمكّنهم من تزييف الأداء الفعلي لها في بعض السنوات لتضليل توقعات الأقلية وإخفاء المزايا الخاصة، كما يمكنهم تضخيم النتيجة لتبيين الأداء جيدا، أو التقليل من النتيجة المبلغ عنها إلى المستوى المتوقع من قبل المحلّلين، وزيادة مكاسبهم الشخصية".[3] أي أنّ المساهمين الذين يتحكمون في المؤسسة يمكنهم القيام بإدارة الأرباح لتحريف الإفصاح المالي بالقوائم المالية وهذا نظرا لبعض المرونة التي توفّرها المعايير المحاسبية.

- ووفقا لكل من (Charles W. Mulford and Eugene E. Comiskey): "إدارة الأرباح هي التلاعب النشط بنتائج المحاسبة بغرض تغيير الانطباع عن أداء عمل المؤسسة، حيث يمكن للمديرين اختيار أحد السياسات المحاسبية (كمثال مبادئ المحاسبة المقبولة عموما)، ومن الطبيعي توقع اختيار السياسات لزيادة الفائدة أو المنفعة الخاصة بهم أو رفع القيمة السوقية للمؤسسة، كما تتضمن إدارة الأرباح السيئة استخدام أشكال مختلفة من الحيل لتشويه الأداء

---

[1] Bruno Franceschetta, **Financial Crises and Eanings Management Behavior « Arguments and Evidence Against Causality »,** Contributions to Management Science, Springer International Publishing, 2018, Italy,p16.

[2] بلال كيموش، حمزة بوسنة، **إدارة الأرباح المحاسبية من خلال المستحقات الاختيارية (دراسة استكشافية للشركات المدرجة في بورصة الجزائر)**، مجلة دراسات في العلوم الإدارية، العدد 2، مجلد 43، الجامعة الأردنية، الأردن، 2016، ص496.

[3] Imen Ben Saanoun, Youssef Riahi and Mounira Ben Arab, **PRIVATE BENEFITS OF CONTROL AND EARNINGS MANAGEMENT:THE CASE OF FRENCH LISTED COMPANIES**, European Journal of Business and Social Sciences, Vol. 2, No. 3, JUNE 2013, p124, URL: http://www.ejbss.com/recent.aspx

المالي الحقيقي للمؤسسة لتحقيق النتائج المرجّوة".[1] في سياق هذا التعريف تعتمد إدارة الأرباح على اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لها من مبدأ المرونة التي توفرها مبادئ المحاسبة المقبولة عموما، إلا أن الحرية المسموحة لاستخدام هذا الأساس قد تُستغل بطريقة سيئة فينتج عن ذلك تشويه للأرباح ما يؤثر على حقيقة أداء المؤسسة الاقتصادية، وعموما فإن إدارة الأرباح سواء كانت داخل أو خارج مرونة المبادئ المحاسبية المقبولة عموما لها هدف محدد استجابة لظروف وحوافز معيّنة.

- وتعرف على أنها: "إدارة الأرباح هي الاستخدام المحتمل لإدارة الاستحقاقات Accrual Management من قبل الإدارة بقصد الحصول على بعض المكاسب الخاصة". إن هذا التعريف يشير إلى أن الأداة المستخدمة في إدارة الأرباح هو تعّمد الإدارة في استخدام أساس الاستحقاق بالشكل الذي يكفل لها تحقيق مصالح ذاتية، وبذلك فقد شمل التعريف جميع الوسائل الممكنة، مثل: الاختيار من بين البدائل المحاسبية، إجراء تقديرات محاسبية وفقا لرغبات الإدارة، تسجيل المبيعات قبل أن تتحقق أو يمكن تحقيقها، تسجيل المبيعات الوهمية، وفواتير المبيعات المتأخرة، والمخزون المبالغ فيه عن طريق تسجيل مخزون وهمي.[2]

- وكذلك يمكن تعريف إدارة الأرباح على أنها: "أساليب تشمل قرارات إعداد التقارير المالية، مثل اختيار الأساليب المحاسبية وتوقيت النفقات والإبلاغ عن الإيرادات".[3] من هذا التعريف نستنتج أن إدارة الأرباح تستخدم أساليب مختلفة للإبلاغ عن الأرباح من قبل المديرين الذين يتمتعون بالسلطة والخبرة الكافية في المؤسسة لتغيير أرقام التقارير المالية، مما سيؤدي إلى تضليل مستخدمي البيانات المالية.

- عرف (Parfet) إدارة الأرباح بأنها: "التدخل لإخفاء حقيقة الأداء التشغيلي من خلال خلق عمليات محاسبية مصطنعة أو التمادي في التقدير Estimation إلى نقطة تتعدى المعقول". إن هذا التعريف يصنّف إدارة الأرباح من

---

[1] Charles W. Mulford and Eugene E. Comiskey, **The Financial Numbers Game Detecting Creative Accounting Practices**, John Wiley & Sons Inc, United States of American, 2002, p59.

[2] بناءا على المرجعين:

- المليجي صالح أحمد، إبراهيم السيد أحمد، **إدارة الأرباح**، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، دار الجديد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2019، ص17.

- Bruno Franceschetta,Op-cit, p17.

[3] Salim Ali Alghamdi, **Investigation into Earnings Management Practices and the Role of Corporate Governance and External Audit in Emerging Markets: Empirical Evidence from Saudi Listed Companies**, A thesis submitted to Durham University in fulfilment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy, Durham University Business School, Angleterre, 2012, p30.

ضمن الظواهر المنتهكة لمبادئ المحاسبة المقبولةعموما، وكذلك بالتّمادي في التقديرات واستخدام الخيارات المحاسبية (ضمن مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما).[1]

من التعريفات السابقة يمكن تلخيص أهم النقاط المشتركة والمتفق عليها في إعطاء مفهوم لإدارة الأرباح، وهي:

- ✓ ممارسات إدارة الأرباح تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية؛
- ✓ تدخّل المسيّرين في عملية إعداد القوائم المالية غير أن الآليات تختلف في هذا التدخل؛
- ✓ أن ممارسي إدارة الأرباح غالبا ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه؛
- ✓ أنّ إدارة الأرباح لا تخالف المبادئ المحاسبية؛
- ✓ إدارة الأرباح مبنية على التلاعب بالأرباح بطريقتين رئيسيتين، هما: الخيارات المحاسبية (من خلال المرونة المنطوية في بعض السياسات المحاسبية)، والاستحقاقات التقديرية (تتضمن تقديرات تتطلب أحكاما شخصية).

وبما أنه معظم التعريفات تتفق على أن إدارة الأرباح تؤدي إلى تحريف الأداء الحقيقي للمؤسسة، فإنه يمكن إعطاءها تعريف شامل يستخلص ما سبق وهو أنّ: إدارة الأرباح هي تحكّم إدارة المؤسسة وتأثيرها في الأرقام المحاسبية (خاصة الأرباح المحاسبية) ، أي إحداث تحريفات متعّمدة في قيم الأرباح بإتباع أساليب متنوعة من خلال التغيير في التقديرات والسياسات المحاسبية واستغلال الثغرات في المبادئ والمعايير المحاسبية بغرض تحقيق نتائج نافعة للمؤسسة أو بعض العاملين فيها أو التأثير على قرارات المستثمرين والأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة.

ثانيا: محدّدات إدارة الأرباح

توجد مجموعة من النقاط يمكنها أن تتحكم وتحدد سلوك الإدارة عند ممارسة عملية إدارة الأرباح، من أهمّها:[2]

1/ حجم المؤسسة: حيث تحاول المؤسسات الصغيرة تجنّب التقرير عن الخسائر، لذا تكون عرضة لممارسة إدارة الأرباح بعكس المؤسسات كبيرة الحجم، والتي تكون تحت نظر الحكومة والمحلّلين الماليين، وكذا ضرورة المحافظة على سمعتها.

---

[1] معن الصرصور، **إدارة الأرباح في شركات القطاع المالي**، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص26.

[2] استنادا إلى:

- خالد جابر، أسامة وديع، **إطار مقترح لقياس أثر إدارة الأرباح على العوائد غير العادية والمخاطر غير المنتظمة للأسهم العادية "دراسة تطبيقية على البورصة المصرية"**، مجلد 2، عدد1، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة الإسكندرية، مصر، 2018، ص ص145 -146.
- يوسف عبد الله، **دور لجان المراجعة في الحد من السلوك الانتهازي للإدارة في إدارة الأرباح (دراسة ميدانية على قطاع البنوك بمملكة البحرين)**، مجلة الفكر المحاسبي، مجلد 22، عدد2، جامعة عين شمس، مصر، 2018، ص11.

ويضيف الباحث "يوسف صلاح عبد الله" على ما سبق بأنه هناك وجهتي نظر متعارضتين حول دور حجم المؤسسة في إدارة الأرباح، حيث تشير وجهة النظر الأولى إلى أن المؤسسة كبيرة الحجم تتمتع بنظام رقابة داخلية محكم وتُراجع من قبل مكاتب المراجعة الكبيرة وتحاول المحافظة على سمعتها وأسعار أسهمها مما يساهم في تخفيض ممارستها لإدارة الأرباح، أما وجهة النظر الثانية فترى أن المؤسسات كبيرة الحجم تواجه ضغوطا كبيرة لمقابلة أو تجاوز توقعات المحللين، كما أن لديها القدرة على التفاوض بشكل قوي مع المراجعين للتغاضي عن الكشف لممارستها إدارة الأرباح، كما أن المؤسسات كبيرة الحجم تكون أكثر عرضة للتكاليف السياسية والضغط الحكومي لذا فإنها تلجأ إلى محاولة تفادي هذه التكاليف باستخدام مجموعة من الطرق والأساليب التي تعمل على تخفيض الأرباح وذلك من خلال ممارستها لإدارة الأرباح، لذا يمكن اعتبار حجم المؤسسة متغير مؤثر على اتّجاه المؤسسات نحو ممارسات إدارة الأرباح، وهنا لا يمكن تعميم هذا المحدد، بالنظر لما حدث لمؤسستي ENRON للطاقة و WorldCom في الولايات المتحدة.

2/ نسبة المديونية: كلما ارتفعت نسبة المديونية، تحاول إدارة المؤسسة تخفيض هذه النسبة باللجوء لممارسات إدارة الأرباح.

3/ ربحية المؤسسة: تلجأ بعض المؤسسات ذات الربحية المرتفعة لممارسة إدارة الأرباح لأغراض المحافظة على قيمتها السوقية، والتهّرب من التكاليف السياسية والضرائب.

4/ انضمامها للبورصة: المؤسسات المقيدة بالبورصة أقّل عرضة لممارسة إدارة الأرباح.

5/ نوع الصناعة: المؤسسات التجارية أكثر ميلا لممارسة إدارة الأرباح لوجود أرصدة كبيرة لحسابات العملاء والمخزون من خلال تقييم المخزون وتكوين المخصصات.

6/ سيولة المؤسسة: قد تكون السيولة سببا في إدارة الأرباح لأغراض زيادة الأموال السائلة وجذب العديد من المستثمرين.

ثالثا: أهداف ممارسات إدارة الأرباح

من هنا وجب التعرف على أهداف ظاهرة إدارة الأرباح كما يلي:[1]

1- تعزيز أداء المؤسسة للفترة الحالية بزيادة رقم الأرباح المقرر عنها؛

[1] محمد الطيب علي الشريف، **دراسة تحليلية للممارسات إدارة الأرباح وآليات الحد منها وأثرها على أسعار الأسهم المتداولة في سوق الأوراق المالية الليبي**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، جامعة عين الشمس، القاهرة، 2016، ص ص49-50.

2- تفادي عملية الإعلان والتقرير عن الخسائر لما لذلك من انعكاسات سلبية على وضع ومنافع الإدارة أو على قيمة المؤسسة؛

3- تحقيق ما يسمى بتمهيد أو موازنة الدخل بهدف تحقيق الاستقرار، وتقليل التقلبات في الربح؛

4- كما ذكر أحدهم أن الإدارة لديها حرية كبيرة لاختيار الإجراءات، أو السياسات المحاسبية التي تستخدمها لإعداد وعرض القوائم المالية، هذه الحرية المتاحة للإدارة تمكنها من ممارسة إدارة الأرباح لتحقيق هدفين أساسين، هما:

- ✓ **الهدف الأول:** تطبيق الإجراءات أو السياسات المحاسبية التي تؤدي لزيادة الإيرادات الخاصة بالفترة الحالية، وتخفيض المصروفات الخاصة بنفس الفترة، بهدف زيادة الأرباح، وذلك لكون مكافآت الإدارة عادة ترتبط بالأرباح؛
- ✓ **الهدف الثاني:** هو تعظيم القيمة السوقية للمؤسسة، حيث أنّها تتأثر كثيرا بتوقعات المحللين للأرباح الربع السنوية، والإدارة تعلم أن فشلها في تحقيق أرباح تتفق مع توقعات المحللين سوف يترتب عليه انخفاض القيمة السوقية للمؤسسة، لذلك سوف تعمل على اختيار الإجراءات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الأرباح للاتفاق مع تنبؤات المحللين الماليين.

5- الوصول برقم الربح إلى رقم معين يحقق مصالح مباشرة لإدارة المؤسسة، ومصالح غير مباشرة للمؤسسة في الأجل القصير.

إضافة إلى الأهداف السابقة فإنّ كل من الباحثان"خالد جابر" و"أسامة وديع"يّ نا في دراستهما أن إدارة الأرباح هي اتّجاه يسعى من خلاله المديرون إلى التغيير أو التحريف في البيانات المالية استنادا إلى أهداف معينة، نذكرها فيما يلي:[1]

1- غالبية ممارسات إدارة الأرباح قانونية، إلاّ أنّها تقلّل من ثقة مستخدمي القوائم المالية في المعلومات الواردة؛

2- تتم عملية إدارة الأرباح بمعرفة إدارة المؤسسة وتحت إشرافها، وأنّها عملية مخططة وليست عشوائية لأغراض تحقيق مصالح مباشرة لإدارة المؤسسة ومصالح غير مباشرة في الأجل القصير؛

3- تعتمد إدارة الأرباح على المفاضلة بين بدائل القياس المحاسبي، وأنّها أداة اتّصال بين الأطراف ذوي العلاقة داخل المؤسسة؛

[1] خالد جابر، أسامة وديع، **مرجع سابق**، ص141.

4- أنّ ظاهرة إدارة الأرباح تسود أسواق العالم النامية والمتقدمة على حد سواء، وأنّ تعديل القوائم المالية يتم بغرض التّأثير على رقم الربح المحاسبي؛

5- أنّ استخدام إدارة الأرباح ليس بالضرورة أن يؤدي إلى تحسين شكل الأداء المالي، ولكن يمكن أن يحدث العكس مثل استخدام الإدارة للمستحقات أو تخفيض قيمة الأصول؛

ومنه نستنتج بأن على الرغم من تعدد طرق وأساليب، أهداف ممارسة إدارة الأرباح إلا أنه يوجد اتّفاق على أنها في النهاية تؤدي إلى تحريف الأداء الحقيقي للمؤسسة، وأن هذه الممارسات تأخذ بعدين أساسيين، هما:

- ✓ **الأول:** إما زيادة الأرباح في الفترة الحالية على حساب الفترات السابقة أو المستقبلية.
- ✓ **الثاني:** تخفيض الأرباح في الفترات الحالية لصالح الفترات السابقة أو المستقبلية.

المطلب الثالث: تصنيفات إدارة الأرباح

تعددت تصنيفات إدارة الأرباح بحسب وجهات النظر وآراء الباحثين والكتاب، ويمكن توضيح أهم التصنيفات كالتالي:

أولا: إدارة الأرباح بين الممارسات الجيّدة والممارسات السيّئة

إنّ جميع أشكال تدخل الإدارة في عمليات القياس والإفصاح المحاسبي للتحكم في نوعية المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية سواء اتخذت شكلا شرعيا أي بحدود المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (GAAP) أم لم تتخذ ذلك الشكل كالتزوير والغش بالتقارير، تدخل ضمن مفهوم إدارة الأرباح، ولكن السؤال الذي يمكن أن نطرحه: هل أن ممارسات إدارة الأرباح أمر جيد أم أمر سيئ؟

1/ إدارة الأرباح الجيدة: هي إدارة الأرباح التشغيلية التي تحدث عندما تتخذ الإدارة قرارات اختيارية من شأنها المحافظة على أداء مالي مستقر، ومن أمثلة تلك القرارات، إعطاء العمال راحة لعدة ساعات قبل انتهاء مواعيد العمل الرسمية نظرا لأن معدل الانجاز الحالي يفوق الخطة.

2/ إدارة الأرباح السيئة: تهدف لإخفاء الربح التشغيلي الحقيقي بواسطة وضع بعض القيود الاصطناعية أو استخدام تقديرات غير منطقية، ومن أمثلة إدارة الأرباح السيئة تخفيض تقديرات مخصص الديون المشكوك فيها، وغالبا ما تنطوي ممارسات إدارة الأرباح السيئة على بعض الممارسات المحاسبية والإدارية غير المقبولة وغير القانونية.[1]

[1] عماد أبو عجيلة، علام حمدان، **أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح (دليل من الأردن)**، ملتقى دولي بعنوان: الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، الجزائر، 2009، ص5.

تتعدد الآراء بخصوص ما سبق حيث اختلفت بين أن إدارة الأرباح تعد من الممارسات السيئة أو أنها من الممارسات الجيّدة على حسب شروط هذه الممارسة، فإذا كانت الممارسات الخاصة بإدارة الأرباح الغرض الأساسي منها هو التوافق مع المعايير الدولية أو المحلية أو مع التشريعات المستحدثة فإن هذا الأمر يعد أمر جيد مع الأخذ في الاعتبار بأن يتّم الإفصاح عن عمليات إدارة الأرباح في القوائم المالية حتى يمكن للمستخدم النهائي للقوائم المالية أن يقيم تأثيرات إدارة الأرباح،[1] وكذلك يؤيّد بعض الباحثين وأنصار إدارة الأرباح فكرة ايجابيّة إدارة الأرباح بأنها ممارسات مرغوبة فيها من قبل الإدارة وحملة الأسهم، على حد السواء وذلك لأهميتها في تحسين صورة المؤسسة في السوق المالي خاصّة أنها لا تخالف المبادئ المحاسبية أو القواعد القانونية التي تحكم نشاط المؤسسة، فيرى كل من Scott and Patman بوجود جانبا جيدا في إدارة الأرباح، من حيث أنها من الممكن أن تكون أداة لنقل المعلومات الداخلية للمؤسسة إلى السوق وتمكين سعر السهم في السوق المالي ليعكس بشكل جيد مستقبل المؤسسة، وأن إدارة الأرباح هي نتاج منطقي وضروري للمرونة الموجودة في خيارات التقارير المالية وبالتالي هي ليست بالضرورة ظاهرة سيئة بوصفها وسيلة فاعلة تستطيع الإدارة عن طريقها خلق أداء ماليا ثابتا ومستقرا من خلال خيارات محاسبية مقبولة وتطوعية، أما معارضي هذه الممارسات فيرون أنها سلوك غير أخلاقي وغير قانوني وتؤدي إلى نتائج خطيرة على المدى البعيد، إذ تعمل إدارة الأرباح على تشويه الحقائق التي تفقد التقارير المالية مصداقيتها وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية،[2] أي أنّه في حالة أن هذه الممارسات الغرض منها التّضليل والغش فإنّ ممارسة إدارة الأرباح هنا تعد من الممارسات الغير أخلاقية والتي قد تجرّمها التشريعات ويعاقب عليها القانون.[3]

ثانيا: تقسيمات إدارة الأرباح

تختلف أراء مستخدمي البيانات والباحثين حول موضوع إدارة الأرباح وحول درجة شرعيتها، حيث تم تحديدها وتقسيمها إلى تصنيفات مختلفة كالآتي:

1/ اللون الأبيض لإدارة الأرباح:

ويعبّر عن مدى الاستفادة من المرونة في اختيار المعالجة المحاسبية بهدف إعطاء مؤشر عن المعلومات الخاصة بالمديرين حول التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة، بحيث يعزّز هذا النوع من شفافية التقارير المالية.

---

[1] أحمد شوقي إسماعيل، **المحاسبة الإبداعية في إدارة الأرباح**، مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2018، ص6.

[2] مؤيد علي الفضل، مجيد حمد، **حوكمة الشركات ودورها في الحد من إدارة الأرباح دراسة اختبارية لحالة العراق**، مجلد 17، عدد3، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق، 2015، ص200.

[3] أحمد شوقي إسماعيل، **مرجع سابق**، ص6.

2/ اللون الرمادي لإدارة الأرباح:

ويعبر عن اختيار المعالجة المحاسبية التي تكون إما انتهازية (لتعظيم منفعة المديرين فقط)، أو لمحاولة تعظيم الكفاءة المالية (الاقتصادية) للمؤسسة.[1]

3/ اللون الأسود لإدارة الأرباح:

تمثّل إدارة الأرباح هنا في ممارسة استخدام الحيل بهدف تقليل أو تضليل شفافية التقارير المالية وتختلف نسبة الممارسة لإدارة الأرباح من إدارة مؤسسة لأخرى.[2]

ووفقا لـ Subramanyam (1996)فإن إدارة الأرباح تصنّف إلى:[3]

1/ إدارة الأرباح الفّعالة:

وتعني تحسين مستوى المعلومات وزيادة جودتها لمساعدة مستخدمي التقارير المالية من أجل فهم أفضل لربحية المؤسسة ووضعها المالي.

2/ إدارة الأرباح الانتهازية:

يتم تطبيق هذا النوع من قبل المديرين بتغيير التقارير المالية من أجل تضليل المستخدمين وتعظيم منافعها الخاصة.

وهنا يرى (P. Jiraporn et al) بأن ما نتج من فضائح على مستوى مؤسّستي ENRON و WorldCom ومؤسسات أخرى يعطي تصوّرا بأنّ إدارة الأرباح تستخدم بشكل انتهازي من قبل مديري المؤسسات لمنفعتهم ومزاياهم الخاصة بدلا من فائدة أصحاب الأسهم، إن هذا التصور العام ذو النظرة السلبية لإدارة الأرباح جعل العديد من الدول تتخذ قرارات بغرض مكافحة إدارة الأرباح منها: قانون Sarbane-Oxley، والذي من شروطه توفر بعض أعضاء مجلس الإدارة على متطلبات التطّورات المالية، وحتى NASDAQ* أصدر مبادئ توجيهية جديدة تتطلّب من مؤسساتها المدرجة في البورصة أن يكون لديها لجان مراجعة مالية، وبالتالي يبدو أن هناك نظرة سائدة بأن إدارة الأرباح انتهازية بطبيعتها، ومع ذلك جادل عدد من الدراسات الأكاديمية بأن إدارة الأرباح قد تكون مفيدة لأنها من المحتمل أن تعزّز قيمة معلومات الأرباح، فالمديرون يمكنهم ممارسة السلطة التقديرية على الأرباح لتوصيل المعلومات إلى المساهمين

---

[1] عماد الشيخ، **تأثير عملية إدارة الأرباح في سعر السهم للشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن**، عدد37، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الأردن، 2014، ص213.

[2] Joshua Ronen, Varda Yaari, **Earnings Management Emerging Insights In Theory, Practice, And Research**, Springer Series In accounting scholarship, series editor:joel s. Demski fisher school of accounting university of florida, 2008, p25.

[3] Ali Tawfeeq Al-Naffakh, Mohammad Reza Abbaszadeh, **Earnings Quality, Earnings Management And Financial Bankruptcy**, Issue 30, Al Kut Journal Of Economics Administrative Sciences, Wasit University, Iraq, 2018, p167.

* NASDAQ هي بورصة للأوراق المالية افتتحت في عام 1971، وهيحاليً ا ثاني أكبر سوق للأسهم في الولايات المتحدة الأمريكية من حيث حجم التداول.

والجمهور، إذا كان هذا هو الحال يمكن القول أن إدارة الأرباح قد لا تكون هنا ضار على حملة الأسهم والجمهور بل تعمل على تحسين قدرة الأرباح على عكس قيمتها الحقيقية.[1]

[1] P. Jiraporn et al, **Is earnings management opportunistic or beneficial? An agency theory perspective,** International Review of Financial Analysis IRFA, 17, (2008), p623, Available online at www.sciencedirect.com, 16/4/2020.

المبحث الثاني: أسباب قيام إدارة الأرباح وحوافز ممارساتها

تعتبر المعلومات المحاسبية الظّاهرة في التقارير المالية المرآة التي تعكس الصورة الحقيقية لنشاطات وأعمال المؤسسات لمدة زمنية محددة، حتى يتسنّى من خلالها الحكم على وضعية المؤسسة وسلامة أدائها المالي ليتمكن جميع الأطراف ذات العلاقة من مستثمرين ومقرضين حاليين ومستقبليين وجهات حكومية وغيرهم من اتّخاذ القرارات الرّشيدة فيما يتعلّق بالاستثمار والبيع والإقراض، ولكّن تزايد التلاعب بالبيانات المحاسبية لكبرى المؤسسات العالمية أدت إلى اهتمام الدراسات المحاسبية، والبحث في أسباب الانهيارات المتلاحقة وكذا الدوافع والعوامل المؤدية لمثل هذه الممارسات، والتي كشفت أنّ إدارة المؤسسات هي المسؤولة عن الأداء المالي لها كوكيل عن الملاك، ويمكن أن تمارس هذه المسؤولية بشكل انتهازي لتحقيق مصالحها الخاصة من خلال إدارة الأرباح مما يؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية، وإلحاق الضرر بأصحاب المصالح، ومن ثم ستتناول الدراسة في هذا المبحث أسباب قيام إدارة المؤسسة بممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤدية للقيام بها، وحوافزها، من خلال المطالب التالية:

- **المطلب الأول:** أسباب قيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح.
- **المطلب الثاني:** عوامل ممارسات إدارة الأرباح.
- **المطلب الثالث:** حوافز القيام بإدارة الأرباح.

المطلب الأول: أسباب قيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح

تتعدد الأسباب التي قد تؤدي إلى قيام المؤسسة بممارسات إدارة الأرباح بغرض التلاعب في رقم الربح المفصح عنه للمساهمين داخل سوق الأوراق المالية، وذلك بهدف التأثير على تصوراتهم فيما يخص الوضع الاقتصادي للمؤسسة وتوجيهها إلى ما يحقق رغبات الإدارة.

ويرى الباحث (أمير عياد) الأسباب التي قد تدفع الإدارة للقيام بمثل هذه الممارسات على النحو التالي:

أولا: عدم تماثل المعلومات

تلعب المعلومات دورا أساسيا في أداء سوق رأس المال لأنها تساهم في تقليل مستويات عدم اليقين من خلال المساعدة على اكتشاف أو توقع المواقف المحتملة في السوق، حيث تسمح المعلومات لصانع القرار باتخاذ إستراتيجية عمل

في شكل مجموعة من الخيارات المختلفة أمام وظيفته، وفي الوقت نفسه تساهم تلك المعلومات في قدرة الفرد على الاستفادة منها في مراجعة تصّرف أو عمل صانع القرار وفقا للمعلومات المتاحة.[1]

ويعبّر عدم تماثل المعلومات عن قدرة أحد الأطراف في الحصول على قدر من المعلومات المحاسبية دون الأطراف الأخرى، وهو ما ينجم عنه عدم اتخاذ نفس القرارات الاقتصادية بين كافة الأطراف المتعاملة في السوق.[2]

وقد ظهر عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين كمشكلة رئيسية بسبب نظرية الوكالة، كما أدى عدم تماثل المعلومات إلى ظهور العديد من المشاكل، أهمها:

- **مشكلة التخلخل الأخلاقي:** والتي تعني صعوبة قيام الموكل (المساهمين) بالرقابة على كل تصرفات الوكيل (الإدارة)، وهو ما يدفع الوكيل إلى اختيار المهام التي تزيد من ثروته بأقل جهد ممكن حتى إن كان ذلك على حساب مصلحة الموكل.
- **مشكلة الاختيار العكسي:** والتي تحدث بسبب اختلاف كمية ونوعية المعلومات المتاحة لدى كل من الموكل والوكيل، حيث يمتلك الوكيل معلومات لا يملكها الموكل ما يسمح له باتخاذ قرارات لصالحهم وتجاهل جانب المساهمين.

وتؤكد كل من دراسة (Rani et al 2013 ،chang et al 2007) بأنه توجد علاقة طردية بين مستوى عدم تماثل المعلومات وممارسات إدارة الأرباح داخل المؤسسة، حيث أنه كلّما زاد عدم تماثل المعلومات داخل المؤسسة يكون من الصعب على أصحاب المصالح المتعارضة ملاحظة قيام الإدارة بالتلاعب في الربح بسبب عدم توافر المعلومات الملائمة التي تمكن من الرقابة الفعالة على الإدارة.

ثانيا: نقص الإفصاح المقدم من المؤسسة

نشأت الحاجة إلى الإفصاح عن المعلومات كتلبية لاحتياجات المستثمرين داخل سوق الأوراق المالية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة الخاصة باستثماراتهم المالية، إن زيادة الإفصاح عن المعلومات داخل سوق الأوراق المالية يساهم في خفض قيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح، وذلك من خلال خفض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وباقي مشاركي السوق بما لا يدع مجالا للإدارة لاستخدام المعلومات الخاصة التي تمتلكها في ممارسات إدارة الأرباح حيث أنها تحولت إلى معلومات عامة، بالإضافة إلى أن زيادة الإفصاح يجذب المحللين الماليين لمتابعة المؤسسة والاهتمام بتغطيتها، بما يؤدي إلى

[1] Malek El Diri, **Introduction To Earnings Management**, Springer International Publishing, Accounting And Finance Division, Leeds University Business School, Uk,2018,P54.

[2] نهى محمد علي، **دراسة واختبار العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وخلو القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية من الغش**، مجلد1، عدد1، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة الإسكندرية، مصر، 2017، ص268.

تزايد الاهتمام بها داخل سوق الأوراق المالية والبحث عن المعلومات الخاصة المتعلقة بها بما يخفض من قيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح، ويحسن من صورة المؤسسة داخل السوق ويجذب إليها المستثمرين والذين يفضلوا الاستثمار في المؤسسات المعروفة والمتوافر عنها معلومات داخل السوق لاستقرارها وزيادة الثقة في خلو أرقامها المحاسبية من التلاعب.

ثالثا: تواجد المستثمر غير الرشيد

يوجد نوعين من المستثمرين داخل سوق الأوراق المالية، أحدهما مستثمر رشيد sophisticated Investor والآخر مستثمر غير رشيد Unsophisticated Investor ويتفاوت مدى تقييم خلو الربح من ممارسات التلاعب فيه حسب نوع المستثمر الذي يتخذ قراراته على أساس هذا الربح، وهناك دراسات قام بها العديد من الباحثين ترى بأن المستثمر الرشيد أكثر قدرة على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح بسرعة وسهولة أكبر من المستثمر غير الرشيد، وأن ذلك يرجع إلى قدرتهم على الحصول على المعلومات من مصادر أكثر مثل دعوات المؤتمرات الخاصة بالمؤسسة والمحادثات الخاصة مع الإدارة والتي تقدم فيها معلومات خاصة لبعض المستثمرين المنتقين، بما يمكنهم من اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح قبل الإفصاح عن معلومات الربح في النماذج المحددة من قبل لجنة الأوراق المالية والتبادل الأمريكية SEC.

رابعا: ضعف الإطار القانوني والمؤسسي

يعد توافر إطار قانوني ومؤسسي قوي داخل أي دولة من المحددات الرئيسية لتطوير الأسواق المالية، وكلما زادت قوة هذا الإطار كلما جذبت الدولة المزيد من الاستثمارات سواء من المستثمرين داخلها أو خارجها، ولقد اتفقت العديد من الدراسات على وجود علاقة عكسية بين وجود قانون لحماية المستثمر وبين قيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح، حيث تنخفض تلك الممارسات في البلاد التي لديها قوانين حماية المستثمر قوية وفعالة، ويرجع ذلك إلى أن النظم القانونية توفر آليات لحماية المستثمرين من الإدارة بصفتها مطلعة على المعلومات الخاصة بالمؤسسة وتضع عقوبات على مخالفة ذلك بما يشجع ويزيد من رغبتهم في الاستثمار داخل السوق، كذلك إن إشراف الهيئات التنظيمية له دور هام في الرقابة على إعداد التقارير المالية للمؤسسات المسجلة في سوق الأوراق المالية، حيث أن لها دور فعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح والسلوك الانتهازي للإدارة بهدف استقرار وتنمية السوق، كما أن قدرة هذه الهيئات على اكتشاف أنشطة إدارة الأرباح تتحسن بمرور الوقت واكتساب الخبرة.[1]

[1] أمير عياد، **نموذج محاسبي كمي لقياس أثر استخدام خطط مكافآت الإدارة على الحد من ممارسات إدارة الأرباح "دراسة تطبيقية"**، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة (غير منشورة)، جامعة عين شمس، 2015، مصر، ص ص67-75.

أما الباحث Dye (1986) فيلاحظ بأنّ هناك سببان رئيسيان يدفعان بالإدارة لممارسة إدارة الأرباح أو التلاعب بها: الأول هو الطلب الخارجي لتلبية توقعات المستثمرين للأرباح وزيادة سعر السهم، حيث أن المستثمرين يتوقعون إلى حد ما مستوى أعلى من التدفقات النقدية الدائمة من مستوى أعلى من الأرباح المبلغ عنها، نظرا لأن زيادة التدفقات النقدية تترجم إلى ارتفاع أسعار الأسهم وينظر إلى الأرباح على أنها بديل للتدفقات النقدية، وبالتالي فإن زيادة الأرباح تزيد من قيمة المؤسسة أما السبب الآخر فيمثّل طلبا داخليا يتعلّق بالتعاقد الأمثل، حيث تسمح الأرباح للمديرين بالتواصل مع مجلس الإدارة فيما يتعلق بمستوى أدائهم.[1]

المطلب الثاني: عوامل إدارة الأرباح

هناك العديد من العوامل التي تؤدي إلى قيام إدارة المؤسسة بإدارة الأرباح، سنتناول فيما يلي هذه العوامل:[2]

أولا: الغموض في القواعد المحاسبية

إن مهمة مجلس معايير المحاسبة المالية (Financial Accounting Standards Board FASB) الذي صدر سنة 1973 هو صياغة إطار نظري تمهيدا للنظرية المحاسبية، فالهدف الأساسي من وضع هذا الإطار هو حل المشكلات الجديدة بسرعة أكبر، وتعد المعايير والقواعد والإجراءات المحاسبية القاعدة الأساس في هذا الإطار، إن التشريعات والقواعد المحاسبية التي توضع لتوجيه التطبيق المحاسبي غالبا ما تصاغ بشكل غامض ومرن، وأنها تهدف فقط إلى تضييق الخيارات المتوفرة، كما أنها تتطلب الاستخدام المتسق للإجراءات المحاسبية، لكنها في الواقع تنطوي على معالجات محاسبية مختلفة لمسألة محاسبية واحدة، وبذلك فإنها تفسح المجال لممارسة إدارة الأرباح، فالتطبيق العملي المحاسبي لا يمكن أن يخلو من التحيز الشخصي بين المحاسبين والممارسين، ومن أمثلة ذلك الإبلاغ عن المخزون بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل، واستخدام قيد التحفظ في تأجيل الاعتراف بالدخل، لكن الاعتراف بالخسائر بصورة مباشرة.

ثانيا: التقدم في التكنولوجيا أو في أساليب الأعمال

إن التكنولوجيا وأساليب الأعمال تتقدم بشكل أسرع من التشريع والقواعد المحاسبية، وأن المحاسبة كحقل معرفي اجتماعي تتأخر عن طرق الأعمال التي تتقدم بشكل سريع، وفي غياب التشريعات والقواعد المحاسبية المواكبة لتلك

[1] Charles E. Jordan, Stanley J. Clark, **Big Bath Earnings Management: The Case Of Goodwill Impairment Under SFAS No. 142**, Volume 20, Number 2, Journal Of Applied Busines Research, Hodges University,United States, 2004, p64.

[2] عباس التميمي، حكيم الساعدي، **إدارة الأرباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها**، دار غيداء، العراق، 2015، ص ص34-37.

التطورات لم يكن هناك أمام الممارسين المحاسبين خيارا سوى استخدام طرق إدارة الأرباح عن القضايا التي تنشأ جراء التطورات التكنولوجية وأساليب الأعمال، ومن أمثلة ذلك أن الأدوات المالية عندما ظهرت لم تكن هناك معايير تحكم عملية تطبيق إجراءاتها، لذا خضعت للحكم الشخصي للمحاسبين في ذلك الوقت.

ثالثا: الراية الحمراء

يشير مفهوم الراية الحمراء (Red Flag) إلى الضعف في إستراتيجية حوكمة المؤسسات وإجراءات الرقابة الداخلية، والمشكلات في أسلوب أو نمط الإدارة Management Style، فضلا عن تطبيق ممارسات لا تتوافق مع المعايير المحاسبية، ومشكلات مالية تواجهها المؤسسة، فعلى الرغم من أن حوكمة المؤسسات ُوجدت لحل مشكلات الوكالة وللحد من عمليات الفساد المالي والإداري، إلا أن الآليات الضعيفة للحوكمة تؤدي إلى ضعف تطبيقها، وبذلك يسمح للإدارة بممارسة إدارة الأرباح والعكس صحيح بالنسبة لحوكمة المؤسسات الجيدة.

رابعا: التصميم الخاطئ للمبادئ المحاسبية

يرى Graham 2007 أنه يجوز للتصميم الخاطئ Faulty Design للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما أن تكون مساعدا على قيام إدارة المؤسسات بممارسة إدارة الأرباح، مثال على ذلك فإن المبادئ المحاسبية والمقبولة عموما تسمح للوحدات الاقتصادية أن تنشر الأرباح التي لم تكتسب بعد.

ومن وجهة نظر هيئة الأوراق المالية الأمريكية أن التحريف في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما هو سبب صغير أمام سببين أساسيين لإدارة الأرباح، والسبب الأكبر هو التصميم الخاطئ للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموما، فالتصميم الخاطئ قد يسمح للأرباح بأن تُدار ويتم التلاعب بها.

المطلب الثالث: دوافع وحوافز إدارة الأرباح

إن الحافز أو الدّافع لممارسة إدارة الأرباح يختلف من دولة لأخرى للعديد من العوامل، حيث قد تتأثر هذه الدوافع بثقافة البلد أو حجم ونشاط المؤسسة إلى غير ذلك، وقد تحدث ممارسة إدارة الأرباح عندما يكون لدى المديرين حوافز معينة لتحقيق أهداف مسبقة باستخدام طرائق وسياسات معينة استجابة للعديد من الضغوط مما يؤدي في النهاية إلى تضليل مستخدمي المعلومات المالية، وتقوم إدارة الأرباح على دافعين أساسيين، هما:

1/ دوافع الكفاءة: الهدف منها التأثير على مستخدمي القوائم المالية والمعلومات المحاسبية من خلال إظهار وضع المؤسسة في إطار ما يحقق التوازن بين العائد ودرجة المخاطر، وذلك بهدف ضمان بقاء المؤسسة وإستمراريتها في سوق التنافس والعمل.

2/ دوافع انتهازية: الهدف منها تحقيق منافع خاصة ذاتية للإدارة يكون لها تأثيرا جوهريا على المركز الحقيقي للمؤسسة.[1]

كما وأنه بناءا على هذين الدّافعين الأساسيين يندرج تحتهما حوافز للقيام بإدارة الأرباح قد تكون لدافع انتهازي، أو لدافع الكفاءة، أو للدافعين معا:

أولا - الحوافز التعاقدية:

برزت نظرية الوكالة على خلفية ظاهرة الملكية الغائبة أو ما يعرف بالإدارة بالنيابة بوصفها واحدة من نظريات تفسير المؤسسات، ويقصد بنظرية الوكالة بأنها علاقة عقد بين طرفين الوكيل والأصيل (الموكل) مقابل حصول الوكيل على مكافآت من الأصيل، حيث يتم صياغة العقد (الوكالة) بالشكل الذي يجعل الوكيل يعمل بأقصى جهد لتحقيق فائدة المؤسسة.[2]

وتعّرف نظرية الوكالة حسب Jensen and Meckling (1976) بأنّها عقد بين طرف أو أكثر (الرئيس Principal) يُلزم الطّرف الآخر (الوكيل The Agent) للقيام بإدارة المؤسسة بناءً على مصالح المدير، بما في ذلك تفويض سلطة اتّخاذ القرار إلى وكيل، وتركّز نظرية الوكالة على قضية أساسية وهي صراع الوكالة، يأتي تعارض الوكالة من تضارب المصالح بين المالكين (كمدير) والإدارة (كوكيل)، للمالكين مصلحة في تعظيم ثروتهم وكذلك للإدارة.[3]

وبموجب نظرية الوكالة يتم تفسير طبيعة المؤسسة بأنها مجموعة من العقود التي تحكم العلاقة بين أطراف المؤسسة ذات المصلحة فيها بحيث تضمن حقوق محددة لكل الأطراف ذات العلاقة في المؤسسة، لذلك فإن تضامن المؤسسة يقوم

[1] الهادي آدم، مصطفى هارون، **المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسة إدارة الأرباح (سوق المال في الخرطوم)**، عدد55، مجلة المستنصرية للدراسات العربية والدولية، جامعة النيلين، السودان، ص236.

[2] نضال أحمد، صادق كاظم، **تأثير إدارة الأرباح في تحديد وعاء ضريبة الدخل "بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة لقطاع المصارف"**، عدد4، مجلد 18، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق، 2016، ص189.

[3] Alex Johanes Simamora, **Effect Of Earnings Management On Earnings Predictability In Information Signaling Perspective,** Jurnal Akuntansi/Volume XXII, No. 02 Mei, The Institute of Research and Community Outreach, Petra Christian University, Surabaya, Indonesia, 2018, p176.

على مجموعة من العقود سواء كانت رسمية أو غير رسمية يعتمد تحديدها على قدرتها على تقليل التعارض في المصالح بين الأطراف ذات العلاقة في المؤسسة.[1] وهناك مجموعة من العقود تفسّر سلوك دوافع الإدارة لممارسة إدارة الأرباح:

1/ خطط الحوافز والمكافآت الإدارية:

تنشأ خطط الحوافز والمكافآت الإدارية أساسا لتقليل حدة التعارض في المصالح بين الإدارة وحملة الأسهم الناتج عن سعي كل منهما إلى تعظيم دالة منفعته الشخصية، وبذلك فإن خطط الحوافز والمكافآت تجمع بين مصلحة الإدارة ومصلحة المالكين لتحقيق هدف مشترك هو تحسين قيمة المؤسسة في السوق المالي عن طريق تحسين أسعار أسهمها، ونظرا لكون هذه الخطط تبنى عادة على رقم صافي الربح للمؤسسة فإنّ الإدارة تسعى دائما إلى تحسين هذا الربح ليعكس الصورة الجيدة لأداء المؤسسة ويتم ذلك من خلال اختيار الطرق والسياسات المحاسبية المؤدية إلى زيادة إدارة الأرباح.[2]

2/ حوافز تغيير الإدارة:

إن المؤسسات التي تحقّق صافي ربح في نهاية الدورة المحاسبية يعد مقياس لتقويم أداء الإدارة، لذلك يلجأ المديرون إلى اختيار مجموعة من الطرائق والأساليب المحاسبية التي تؤدي إلى إدارة الأرباح بقصد إعطاء انطباع جيد للأطراف الأخرى عن أداء الإدارة بالشكل الذي يحقق رضا للمساهمين والأطراف الأخرى، ومن ثم تحسين العلاقة بين الإدارة والمساهمين والمالكين، إذ أن الإدارة ترغب في زيادة رقم الربح المعلن عنه أو تحقيق سلسلة مستقلّة نسبيا من الأرباح على مدار عدة سنوات وذلك لدعم مركزها الوظيفي واستخدامها كقناع لمشاكل الأداء الضعيف، ومنه ضمان عدم تغييرها.[3]

ثانيا: الحوافز التنظيمية

لقد قامت بعض الدراسات باستطلاع تأثيرات شكلين من أشكال الدوافع التنظيمية على إدارة الأرباح، وهما التنظيم الخاص بالصناعة، والتنظيم الخاص بمكافحة الاحتكار:

1/ التنظيم الصناعي: لقد أبدى واضعو المعايير اهتمامهم بإدارة الأرباح للتحايل على التنظيم الصناعي، وقد كانت أغلب الدراسات على المؤسسات الأمريكية بمختلف أغراضها، حيث أشارت إلى خضوع جميع الصناعات عمليا لدرجة من التنظيم، وخضوع البعض الآخر إلى مراقبة تنظيمية والّتي ترتبط بالبيانات المالية أو المحاسبية بصورة صريحة (الصناعات

[1] نضال أحمد، صادق كاظم، **مرجع سابق**، ص189.

[2] مؤيد علي الفضل، مجيد حمد، **مرجع سابق**، ص201.

[3] نضال أحمد، صادق كاظم، **مرجع سابق**، ص189.

المصرفية، وشركات التأمين، وقطاع الخدمات)، حيث تتطلب الأنظمة المصرفية من المصارف توفير متطلّبات الملائمة المالية (أي أن تفي المصارف ببعض متطلّبات كفاية رأس المال من حيث الأرقام المحاسبية)، كما تقضى نظم التأمين بأن يستوفى المؤّمنون شروطا تحقق الحد الأدنى من السلامة والصحة المالية، وفى المقابل فإن المرافق الخدمية تخضع للتصنيف النظامي والذي يسمح لها بالحصول على عائد عادى فقط على أصولها المستثمرة، وبالتّالي هناك تأكيد على أن مثل هذه الأنظمة تولد حوافز لإدارة قائمة الدخل ومتغيرات جدول الموازنة التي تهم المنظمين.[1]

2/ أنظمة مكافحة الاحتكار: يمكن لأشكال التنظيم الأخرى أن توفر للمؤّسسات حوافز لإدارة الأرباح، حيث أثبتت بعض الدراسات أن المؤسسات المعرضة لاتهامها بقضايا الاحتكار (من منطلق مكافحة الاحتكار)، أو أي قضايا سياسية أخرى لديها دوافع لإدارة أرباحها لكي تظهر أقل ربحية، كما قد يكون للمؤسسات أو مديري المؤسسة دوافع وحوافز لإدارة الأرباح ساعية بذلك للدعم أو الحماية الحكومية.[2]

ثالثا: حوافز السوق

تظهر دوافع السوق لإدارة الأرباح عندما يدرك المديرون وجود علاقة بين الأرباح المعلنة والقيمة السوقية للمؤسسة، حيث يقوم المديرون بإدارة الأرباح بنية التأثير على السوق، كما هو الحال عند إدارة الأرباح في الفترة ما قبل قيام المؤسسة بإصدار أسهم جديدة، وذلك بهدف زيادة أسعارها، كما يوجد لدى المديرون الحافز لتحقيق الأرباح المخططة لتفادي العقوبات التي من الممكن أن تتعّرض لها المؤسسة إذا فشلت في تحقيق توقّعات المحلّلين الماليّين، وأيضا قد تقوم المؤسسات التي تواجه سنة سيئة بتحميل مبلغا كبيرا من المصروفات غير العادية على إيرادات السنة الحالية، وذلك بهدف تحقيق أرباح في السنوات المقبلة وهذا ما عرف بتنظيف القوائم المالية (Big Bath) والذي عادة ما يتم إجراؤه عند تغيير الإدارة العليا، لتطهير الميزانية استعدادا لبداية جديدة.[3]

---

[1] عماد أبو عجيلة، علام حمدان، **أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح (دليل من الأردن)**، المؤتمر الثاني للعلوم المالية والمحاسبية حول: مدى مساهمة العلوم المالية والمحاسبية في التعامل مع الأزمات المالية العالمية، جامعة اربد، الأردن، 2010، ص ص 11-12.

[2] Paul M. Healy and James M. Wahlen, **A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting**, Accounting Horizons Vol. 13 No. 4 December 1999, American Accounting Association, p378.

[3] سمير عيسى، **أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح**، عدد رقم 2، مجلد رقم 45، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، 2008، ص14.

ولقد أثبتت العديد من الدراسات السابقة المتعلقة بإدارة الأرباح هذه الدوافع، فقد أشار (Dechow et, al, 1996) إلى أن الأرباح تستخدم لتتوافق مع توقعات المستثمرين، وبينت دراسة (Chen and Tasi, 2010) أن حافز الإدارة لتحديد سعر السهم السوقي عند طرح أسهم المؤسسة للاكتتاب يدفعها إلى ممارسة إدارة الأرباح.[1]

ورأى الباحث (جبر الداعور) بأنه يمكن تقسيم حوافز السوق لإدارة الأرباح كالآتي:[2]

1/ تنبّؤات الأرباح: تشكل تنبؤات الأرباح التي يصدرها المحللون في السوق، أو التي تصدرها الإدارة نفسها أحد الأرقام المستهدفة بالنسبة لإدارة الأرباح، فتهتم الإدارة بمحاولة التقرير عن أرقام الربح المحاسبي التي تتسق مع تلك التنبؤات أو يزيد عليها، وقد تعتمد الفكرة الرئيسية في ذلك على أنه إذا لم تقرر الإدارة أرباح تتسم مع التنبؤات، فإنها قد تواجه آثارا سلبية قد تكون تكاليفها أكبر إذا كانت الأرباح المقرر عنها أقل مما هو متنبأ به، ولذلك تسعى الإدارة إلى تجنب حدوث انخفاض كبير في الأسعار السوقية للأسهم وذلك كرد فعل سلبي من قبل السوق.

2/ خيارات الأسهم: يشكّل تحديد تعويضات ومكافآت الإدارة في شكل خيارات الأسهم دافعاً للإدارة لاختيار التسويات المحاسبية الاستثنائية بطريقه تؤثر على زيادة أسعار الأسهم السوقية في تاريخ منح هذه الخيارات، حيث تتوقف قيمة الخيارات الممنوحة على أسعار الأسهم في تاريخ منحها، ويعتبر منح خيارات الأسهم طريقة أو وسيلة محايدة لوضع مصالح المديرين التنفيذيين في إطار واحد مع قيمة المؤسسة.

3/ عروض حقوق الملكية الأولية: تشكّل عروض حقوق الملكية الأولية دافعاً لأنشطة إدارة الأرباح حيث تهدف الإدارة إلى التأثير على السعر السوقي للسهم عند حدوث عروض الأسهم من أجل رفع الأسعار السوقية لهذه الأسهم، ويبدو أن عروض حقوق الملكية الأّولية تشكل فرصة جديدة لإدارة الأرباح، حيث لا يكون هنا سعر سوقي سابق للأسهم، كما يوجد نقص في المعلومات فيعتمد المستثمرون بشكل كبير على معلومات القوائم المالية، وبالتالي فإن هناك فرصة لإدارة الأرباح لتعظيم عائدات بيع الأسهم.

كما أنه هناك دوافع أخرى لممارسات إدارة الأرباح متعلّقة بالمساهمين ودوافع سياسية وأخرى ضريبية زيادة على ما سبق، يمكن شرحها كما يلي:

---

[1] سعود الركيبي، **أثر ممارسات إدارة الأرباح على أسعار الأدوات المالية في سوق الكويت للأوراق مالية –دراسة تطبيقية-**، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة والمراجعة، جامعة عين الشمس، مصر، 2015، ص 62.

[2] جبر الداعور، **أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الحد من إدارة الأرباح "دراسة ميدانية"**، مجلد 21، عدد 2، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، فلسطين، 2013، ص ص 118، 119.

رابعا: حوافز المساهمين

قد يرغب المساهمون في قيام المديرين بممارسات لإدارة الأرباح لسببين أحدهما داخلي والآخر خارجي، ينبع السبب الداخلي لإدارة الأرباح من تشجيع المساهمين للإدارة على اختيار السياسات والإجراءات واتخاذ القرارات المرغوبة من قبل المساهمين (توافق الأهداف) حيث يعتبر المساهمون إدارة الأرباح تكلفة لازمة لتحقيق هذا التوافق في الأهداف، بينما ينبع السبب الخارجي لإدارة الأرباح من رغبة المساهمين في تعديل نظرة المستثمر المحتمل لقيمة المؤسسة، وفي الحصول على شروط تعاقدية أفضل مع المؤسسات الأخرى.

خامسا: الحوافز السياسية

تشمل الدوافع السياسية لإدارة الأرباح غلّبة في تقليص تكلفة الإذعان للوائح والقوانين المنظمة، أو زيادة العائد نتيجة التطبيق لتلك اللوائح والقوانين، كما تبين وجود وانتشار لممارسات إدارة الأرباح في عينّة من المؤسسات الأمريكية التي قامت بإعادة قوائمها المالية لتصحيح المخالفات المحاسبية التي تم اكتشافها في هذه المؤسسات من قبل هيئة الإشراف والرقابة على تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC)* ، وقد تم التوصّل إلى أن بعض المؤسسات يكون لديها دافع إما إلى تخفيض الأرباح بهدف تحقيق منافع ضريبية، أو المبالغة في قيمة هذه الأرباح في حالة تحقيق منافع أكبر من التكلفة الخاصة بالأثر الضريبي، غير أن العامل المرجح أو الأكثر أهمية في هذه الحالات هو درجة المخاطر المتوقعة في حالة اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح في هذه المؤسسات، وما قد يترتب عليها من آثار سلبية على مستقبل هذه المؤسسات، كما أنه بالنسبة للمؤسسات التي تحقق صافي خسارة من العمليات فإنه يقل لديها الدافع إلى تخفيض الأرباح لتحقيق وفورات ضريبية لأنّها حققت صافي خسارة، أما المؤسسات التي يكون لديها تدفّقات نقدية موجبة غير مستخدمة فإنها قد لا تعطي أهمية كبيرة للوفورات الضريبية المحققة من تخفيض الأرباح، ولذلك فإن مثل هذه المؤسسات والتي تحقق صافي خسارة من التشغيل والتي لديها تدفقات نقدية موجبة وقد تفضّل استخدام أدوات إدارة الأرباح التي تستهدف تعظيم الأرباح، أيضاً فإن المؤسسات التي يتم مراجعتها بواسطة مراجع خارجي ذي كفاءة عالية، أو الّتي تكون محلاً لاهتمام المحلّلين الماليين ينخفض لديها مستوى إدارة الأرباح نتيجة لارتفاع التكلفة المتوقعة لاكتشاف إدارة الأرباح.[1]

* SEC: Securities and Exchange Commission

[1] خالد عثمان، عبد الرحمان عبد الله، **أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية (دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين في السودان)**، عدد 2، مجلة العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، السودان، 2018، ص ص189-190.

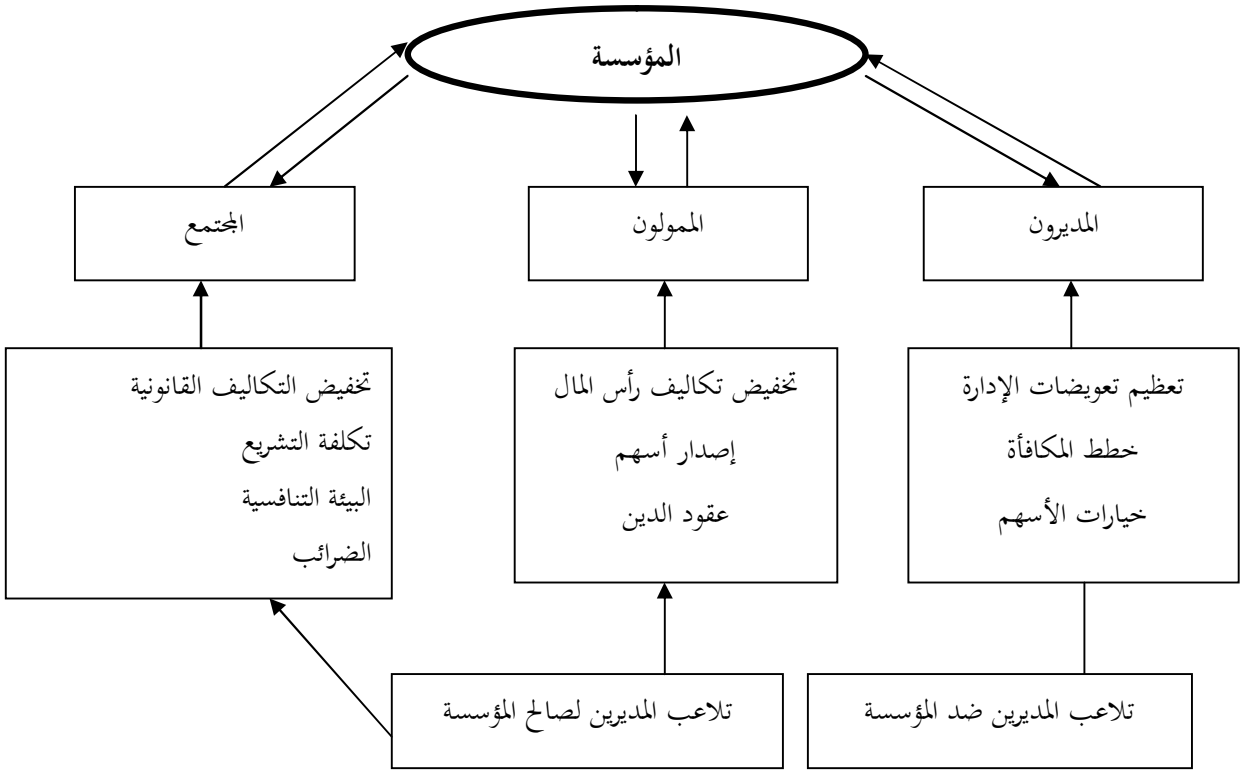
سادسا: حوافز ضريبية

تعتمد الضرائب التي تفرض على أرباح المؤسسات، على الأرقام المحاسبية بشكل مباشر مما يدفع الإدارة إلى اختيار الطرائق والسياسات البديلة التي تخفض من الربح الخاضع، كما إن المؤسسة التي تلجأ إلى تخفيض رقم الربح يكون دافعها سداد ضرائب أقل، فضلا عن تخزين الأرباح في السنوات المزدهرة، لكي تقوم بزيادة هذه الأرباح في السنوات السيئة.

سابعا: كما قد تقوم الإدارة بممارسات إدارة الأرباح لاستخدامها كقناع لمشاكل الأداء الضعيف، أو لتقديم القوائم المالية بصورة أقوى من الحقيقة وذلك من أجل الحصول على قروض من البنوك، إذ تضع العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير بهدف تقييم أداء المؤسسات كخطوة تسبق اتخاذ قرار منح القروض لهذه المؤسسات، إذ تلجأ هذه المؤسسات إلى ممارسات إدارة الأرباح التي ستؤثر ايجابيا في عملية اتخاذ القرار بمنحها تلك القروض.[1]

يمكن تلخيص ما سبق من دوافع ممارسات إدارة الأرباح في الشكل الموالي:

شكل رقم (2-1): العلاقة بين دوافع ممارسات إدارة الأرباح والأطراف ذوي المصلحة



المصدر: فيحاء البكوع، سعاد غزال، كبرى طاهر، **انعكاسات الالتزامات الأخلاقية لمراقب الحسابات على أساليب إدارة الأرباح**، عدد 114، مجلد 35، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العراق، 2013، ص112.

[1] جبار شعلان، **دوافع ووسائل تبني الإدارة لممارسات إدارة الأرباح المحاسبية وسبل الحد منها –دراسة تطبيقية لعينة من الشركات العراقية-**، مجلد6، العدد الأول، مجلة المتنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق، 2016، ص12.

يوضح الشكل السابق أن الدافع وراء ممارسات إدارة الأرباح إما يكون لصالح المؤسسة وهنا لتحقيق عدة أهداف تعود بالنفع على المؤسسة، أو ضد مصلحة المؤسسة وهنا يكون الدافع انتهازي أو غير أخلاقي مما يؤثّر على المركز المالي للمؤسسة ويضلّل مستخدمي القوائم المالية.

المبحث الثالث: كيفية قياس إدارة الأرباح وطرق الكشف عنها

تُعتبر إدارة الأرباح من الممارسات التي تخفض من مصداقية القوائم المالية، ويتجلى ذلك بوضوح في السلوك المتبع من طرف الإدارة في الاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية، وهذا من خلال الحرية الممنوحة للإدارة في الاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية، وممارسة التقديرات لبعض عناصر القوائم المالية يتم استغلالها بطريقة انتهازية من طرف الإدارة وبشكل يؤدي إلى التأثير إيجابا أو سلبا على صافي ربح الفترة بما يحقق أهدافها ويقابل توقعات الأطراف ذات المصلحة بشأن الأداء المالي للمؤسسة، وهو ما يعتبر تلاعب بالمعلومات المحاسبية وتضليل لمستخدمي القوائم المالية، ومن هذا المنطلق يمكن قياس إدارة الأرباح من خلال عدة نماذج محاسبية، وبالتالي معرفة طرق ممارساتها عبر عدة مداخل، وهذا ما سيتم عرضه في هذا المبحث ممثّلا في المطالب الثلاث الآتية:

- **المطلب الأول:** نماذج قياس إدارة الأرباح.
- **المطلب الثاني:** طرق ممارسة المؤسسة لإدارة الأرباح.
- **المطلب الثالث:** مجالات استخدام إدارة الأرباح وطرق الكشف عنها.

المطلب الأول: نماذج قياس إدارة الأرباح

هناك العديد من النماذج التي يمكن استخدامها للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، منها:

أولا: نموذج الاستحقاقات الإجمالية

التقنية المستخدمة بداية لقياس الاستحقاقات التقديرية (الاختيارية) هي الاستحقاقات الإجمالية وهي الطريقة الأكثر شيوعا التي تستخدمها الأدبيات المحاسبية لقياس إدارة الأرباح، حيث تتكون إجمالي المستحقات من مستحقات تقديرية (اختيارية) والتي تمثل إدارة الأرباح، والمستحقات الغير تقديرية (الغير اختيارية) والتي لا يمكن للمديرين ضبطها نظرا لأنها محدّدة اقتصاديا، أي أنه يجد المديرون طريقة لاستخدام المستحقّات التقديرية من أجل ممارسة سلطتهم التقديرية على الخيارات المحاسبية والتقديرات التي تمكنهم من ممارسة إدارة الأرباح، قد تكون الاستحقاقات التقديرية الممثلة للتلاعب بالأرباح إما إيجابا (زيادة الدخل) أو سلبا (انخفاض الدخل) بناء على الدافع الأساسي لكل مؤسسة، تعكس

إدارة الأرباح الايجابية أنواعا متعددة من الدوافع مثل رفع أسعار الأسهم محاولة لتلبية توقعات المحللين، أما إدارة الأرباح السلبية تنطوي على دوافع أخرى مثل تجنب التكاليف التنظيمية.[1]

وتتكون المستحقات الكلية (Total Accruals) من نوعين من المستحقات، المستحقات الاختيارية والمستحقات الغير اختيارية، بحيث:

المستحقات الكلية = المستحقات الاختيارية + المستحقات الغير اختيارية

ويمكن التعبير عن هذه المعادلة كما يلي:

$$TA_{i,t}=NDA_{i,t}+DAC_{i,t}$$

بحيث:

$TAC_{i,t}$: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) في السنة (t).

$NDA_{i,t}$: المستحقات الغير اختيارية للمؤسسة (i) في السنة (t).

$DAC_{i,t}$: المستحقات الاختيارية للمؤسسة (i) في السنة (t).

ويتم تحديد المستحقات الكلية بطريقتين:

1/ الطريقة الأولى: منهج قائمة التدفقات النقدية:

لا يزال تعريف هيلي (1985) للمستحقات الكلية فعالّا حيث منذ تقديم قائمة التدفق النقدي يتم تعريف الاستحقاقات في الغالب على أنها: "الفرق بين الأرباح والتدفقات النقدية حيث يتم الحصول على هذه التدفقات من قائمة التدفق النقدي".[2]

وبناءا على ذلك فإن معظم الدراسات اللاحقة قامت بقياس إجمالي الاستحقاقات باستخدام ما يسمى منهج التدفق النقدي، وتمثل المستحقات الكلية وفقا لهذا المنهج الفرق بين النتيجة الصافية والتدفقات النقدية التشغيلية للمؤسسة، وذلك وفق المعادلة التالية:[3]

[1] Salim Ali Alghamdi, **Op-cit**,p p42-43.

[2] Bruno Franceschetta,**Op-cit**, p22.

[3] فداوي أمينة، **قياس ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المسجلة ببورصة الجزائر**، عدد4، مجلة التنظيم والعمل، جامعة معسكر، الجزائر، 2013، ص ص52-54.

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

$TA_{i,t}$: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) في السنة (t).

$NI_{i,t}$: النتيجة الصافية للمؤسسة (i) في السنة (t).

$CFO_{i,t}$: التدفقات النقدية التشغيلية للمؤسسة (i) في السنة (t).

2/ الطريقة الثانية: منهج الميزانية العامة:

ويتم حساب المستحقات الكلية حسب هذا المنهج وفق المعادلة التالية:

$$TA_{i,t}= \Delta CA_{i,t} - \Delta Cash_{i,t} - \Delta CL_{i,t} + \Delta DCL_{i,t} - DEP_{i,t}$$

بحيث:

$TA_{i,t}$: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) في السنة (t).

$\Delta CA_{i,t}$: التغير في الأصول المتداولة للمؤسسة (i) في السنة (t).

$\Delta Cash_{i,t}$: التغير في القيم الجاهزة للمؤسسة (i) في السنة (t).

$\Delta CL_{i,t}$: التغير في الالتزامات المتداولة للمؤسسة (i) في السنة (t).

$\Delta DCL_{i,t}$: التغير في الديون طويلة الأجل المدرجة ضمن الالتزامات المتداولة للمؤسسة (i) في السنة (t).

$DEP_{i,t}$: إجمالي مخصصات الإهتلاكات والمؤونات للمؤسسة (i) في السنة (t) .

- وتعرف المستحقات الاختيارية Discretionary Accruals على أنها المستحقات التي تنشأ من المعاملات أو المعالجات المحاسبية التي يتم اختيارها لغرض المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح، وتنشأ نتيجة اختيار الإدارة بين المعالجات والخيارات المحاسبية البديلة والمتاحة أمامها بهدف تضخيم أو تخفيض الأرباح على غير حقيقتها، مثل زيادة أو تخفيض المستحقات المحاسبية المتعلقة بحسابات تحت التحصيل، كحساب العملاء، الديون المشكوك في تحصيلها، حسابات المخزون، مؤونة انخفاض المخزون، حساب الذمم الدائنة، الإيرادات المؤجلة، الالتزامات مستحقة الدفع، المصاريف المدفوعة مسبقا، وغير ذلك.
- كما تعرف المستحقات الغير اختيارية Non- Discretionary Accruals على أنها المستحقات التي تنشأ من المعاملات التي تقوم بها المؤسسة في الفترة الحالية، والتي تعتبر طبيعية بالنسبة للمؤسسة، بحيث تعكس مستوى أداء المؤسسة، إستراتيجيتها، اتفاقيات العمل، الأحداث على المستوى الكلي، والعوامل الاقتصادية الأخرى، ويعد التلاعب من خلال المستحقات وسيلة مثيرة للاهتمام بالنسبة للإدارة، فمن خلالها يمكن أن تحصل على عدة مزايا،

ويعد من السهل التلاعب في المستحقات بدلا من تغيير الطرق والمعالجات المحاسبية، إضافة إلى أن تأثير قرارات الإدارة من خلال المستحقات أقل وضوحا، لأن التغيير في المستحقات لا يمكن كشفه بسهولة من طرف مستخدمي البيانات المالية ومراجعي الحسابات مقارنة بتغيير الأساليب المحاسبية التي يمكن اكتشافها، إذن فالمستحقات تمثل مزايا دمج كل الآثار المترتبة عن التغييرات المحاسبية في طريقة واحدة، ونظرا لأن إدارة الاستحقاق يمكن أن تمارس باستمرار فبإمكان الإدارة أن تحصل على المستوى المطلوب كل سنة، ولذلك فقد اكتشف الباحثون أن المستحقات الاختيارية هي الوسيلة التي من خلالها يمكن كشف ممارسات إدارة الأرباح.

ثانيا: نموذج Healy (1989)

ويتمثل الاستحقاق الاختياري المقدر خلال فترة معينة طبقا لهذا النموذج بأنه إجمالي الاستحقاق مقسوما على إجمالي الأصول أول الفترة، وهذا يعني أن الاستحقاق غير الاختياري يتوقع أن يكون صفرا، بمعنى أن هذا النموذج يقسم الاستحقاق إلى اختياري وغير اختياري، وحجم الاستحقاق الاختياري يحدد درجة إدارة الأرباح، ويعد كذلك نموذج (Healy) من أبسط النماذج، إلا أنه لا يأخذ في الاعتبار طبيعة العمليات التي قد تتطلب مستوى معين من الاستحقاق.[1]

ثالثا: نموذج جونز (The Jones Model 1991)

اعتمد نموذج (Jones) على المستحقات الكلية، حيث يستخدم هذا النّموذج الانحدار لقياس المستحقات الاختيارية بفرض أن المستحقات غير الاختيارية ثابتة من فترة إلى أخرى، وفي هذا النموذج يتم إدراج التغير في الإيرادات والآلات والمعدات والملكية الكلية للسيطرة على التغيرات في المستحقات غير الاختيارية الناتجة عن تغيير القرارات الاقتصادية، كما يتم تضمين إجمالي حقوق الملكية والمعدات لحساب جزء من إجمالي المستحقات المتعلّقة بحساب الاستهلاك غير الاختياري، فالتغيرات في الإيرادات تستخدم للسيطرة على التغيرات في حسابات رأس المال العامل كالمخزون وحسابات القبض وحسابات الدفع، وبصفة عامة يمكن القول أن نموذج جونز قام بإدخال عاملين لتقدير المستحقات غير الاختيارية هما: رقم الأعمال وإجمالي الأصول الثابتة بفرض أنهما أقل عرضة للتلاعب من طرف الإدارة.[2]

[1] جبر الداعور، **مرجع سابق**، ص147.

[2] قسوم حنان، **دور النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودة القوائم المالية –دراسة تطبيقية في بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف-**، عدد11، مجلّة الاقتصاد الصناعي، جامعة باتنة، الجزائر، 2016، ص663.

ويمكن التعبير عن نموذج (Jones) لقياس المستحقات غير الاختيارية بالمعادلة التالية:[1]

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

إذ أن:

NDA_{ijt}: المستحقات غير الاختيارية للمؤسسة i التي تنتمي للقطاع j في السنة t.

ΔREV_{ijt}: التغير في إيرادات المؤسسة i التي تنتمي للقطاع j بين الفترتين t و t-1.

A_{it-1}: إجمالي الموجودات للمؤسسة i التي تنتمي للقطاع j في نهاية الفترة t-1.

PPE_{ijt}: إجمالي الموجودات الثابتة للمؤسسة التي تنتمي للقطاع j في السنة t.

α_1 α_2 α_3: معالم النموذج الخاصة بالمؤسسة ويتم تقديرها لمجموعة مؤسسات العينّة التي تنتمي لنفس قطاع النشاط وذلك لكل سنة من سنوات الدراسة، ويتم تقدير المعالم الخاصة بالمؤسسة من خلال معادلة الانحدار التالية لكل سنة من السنوات ولكل قطاع نشاط كما يلي:

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

e_{ijt} = قيمة المستحقات الاختيارية للمؤسسة i التي تنتمي للقطاع j في السنة t

رابعا: نموذج جونز المعدل (The Modified Jones Model 1995)

ناقش "Dechow & al" سنة 1995 ضعف نموذج جونز في قدرته للكشف على أثر التلاعبات على أساس المبيعات، ويرجع ذلك إلى أنّه من المفترض أن التغيّرات في المبيعات ينتج عنه مستحقات غير اختيارية، ويفترض نموذج جونز المعدل أن جميع التغيرات في المبيعات الآجلة (الذمم المدينة) من المقرر أنها ناتجة عن إدارة الأرباح، ويستند هذا على أساس أنه من السهل إدارة الأرباح من خلال حرية التصرف في عائدات المبيعات الآجلة بدلا من ممارسة حرية التصرف في عائدات المبيعات النقدية.[2]

وفي ظل النموذج المعدل سوف تقدّر المستحقات غير الاختيارية خلال مدة الحدث وفقا للمعادلات الآتية:[3]

يتم تقدير الميل باستخدام معادلة الانحدار الآتية:

$$TA_{i,t}/A_{i,t-1}=\alpha+\beta_1(1/A_{i,t-1})+\beta_2\{(\Delta REV_{i,t}-\Delta REC_{i,t})/A_{i,t-1}\}+\beta_3(PPE_{i,t}/A_{i,t-1})+\varepsilon_{i,t}$$

TA = إجمالي المستحقات.

[1] مثنى جاسم، بشرى عبد الله، **تأثير حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح**، عدد47، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، العراق، 2019، ص86.

[2] قسوم حنان، **مرجع سابق**، ص663.

[3] مثنى جاسم، بشرى عبد الله، **مرجع سابق**، ص87.

تقدر المستحقات غير الاختيارية باستخدام المعادلة الآتية:

$$NDA_t=\beta_1(1/A_{t-1})+\beta_2(\Delta REV_t-\Delta REC_t)+\beta_3(PPE_t)$$

إذ أن:

NDA_t : المستحقات غير الاختيارية خلال المدة **t**.

ΔREC_t : صافي المدينون في السنة **t** مطروحا من صافي المدينون في السنة **t-1** موزونة على أساس إجمالي الموجودات في المدة **t-1**.

خامسا: نموذج Kothari (2005)

يعتبر نموذج "Kothari" أكثر دقة في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح حسب آراء معظم الباحثين، وهو نموذج المستحقات الاختيارية المعدلة بالأداء، ويشير هذا النموذج إلى أنه يمكن تحسين فعالية النماذج السابقة المستخدمة لقياس المستحقات الاختيارية من خلال التحكم في العائد على الأصول، والذي يمكن أن يكون له تأثير على قياس المستحقات الاختيارية خلال فترة الدراسة.

ويمكن تمثيله وفق المعادلة الآتية:

$$TA_{it}=\alpha_0+\alpha_1(1/A_{ijt-1})+\alpha_2\ \Delta REV_{ijt}+\alpha_3 PPE_{it}+\alpha_4 ROA_{it}(or_{it-1})+\alpha_{it}$$

إذ أنROA: معدل العائد على الأصول.

ويضيف الباحث "محمد الطيب علي الشريف" بأنه ظهرت حديثا نماذج للتنبؤ بممارسات إدارة الأرباح ركزت على الاستحقاق قصير الأجل، ومن النماذج نموذج (Chou, et al, 2006)، نموذج (Visvanathan, 2006)، ونموذج نسبة ميلر (Miller Ratio, 2007).[1]

1/ نموذج Chou, et al (2006):

بنُي هذا النموذج على أساس أن الإدارة من السهل عليها التلاعب في الأرباح باستخدام الاستحقاق قصير الأجل، حيث تختار السياسات المحاسبية التي يكون لها التأثير المرغوب في الأجل القصير للسياسات المحاسبية التي يترتب عليها تسويات للأصول قصيرة الأجل، مثل: التغير في أرصدة حسابات المدينين.

[1] محمد الطيب على الشريف، **مرجع سابق**، ص 60.

2/ نموذج Visvanathan (2006):

ركّز هذا النموذج على إجمالي الاستحقاق، وأنه يتكون من استحقاق طويل الأجل مثل (الإهتلاك)، واستحقاق قصير الأجل مثل (التغير في المدينون، التغير في المخزون، التغير في الدائنون، الالتزامات المستحقة، التغير في الضرائب المستحقة، بالإضافة إلى التغير في عناصر الأصول والخصوم المتداولة الأخرى).

وبالتالي يؤثر الاستحقاق على أرصدة معينة في الميزانية وينعكس على الأصول المتداولة و/أو الالتزامات المتداولة، ولذلك يمكن معرفة مدى استخدام الإدارة للاستحقاق للتلاعب في الأرباح في الأجل القصير من خلال التغير في عناصر الأصول والخصوم المتداولة، ومن ناحية أخرى فإن التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية، والذي يعد مقياس بديل للأداء لا يتأثر بالاستحقاق فإنه يعد أقل قابلية للتلاعب من صافي الدخل المعد وفقا لأساس الاستحقاق.

3/ نموذج Miller Ratio (2007):

حيث أن عناصر الأصول والخصوم المتداولة تتمثل في العناصر المكونة لرأس المال العامل (الأصول المتداولة – الخصوم)، فقد استحدث (Miller) نسبة العلاقة بين التغير في الرأس المال العامل كعنصر معرض للتلاعب والتدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية كعنصر غير معرض للتلاعب، وقد أطلق على هذه النسبة نسبة ميلر (Miller Ratio)، ويمكن استخدام هذه النسبة لاكتشاف التلاعب في الأرباح، فإذا كانت الشركة غير متورطة في ممارسات إدارة الأرباح اتصفت العلاقة بالثبات، أما إذا كانت الشركة متورطة في ممارسات إدارة الأرباح اتصفت العلاقة بالتغير، وكلما زاد التغير في تلك العلاقة، كلما زاد تورط الشركة في ممارسات إدارة الأرباح، وقد اتخذت العلاقة صيغة النموذج التالي:

الفرض عدم وجود إدارة الأرباح: $(\Delta WC/CFO)_{t-0} - (\Delta WC/CFO)_{t-1} = 0$

الفرض وجود إدارة الأرباح: $(\Delta WC/CFO)_{t-0} - (\Delta WC/CFO)_{t-1} \neq 0$

وتشير صيغة نموذج مليز السابق إلى ما يلي:

1- إذا كانت قيمت التغير في النموذج = صفر، فذلك يعني عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح.

2- إذا كانت قيمت التغير في النموذج ≠ صفر، فذلك يعني وجود ممارسات إدارة الأرباح، سواء إلى أعلى إذا كانت الإشارة موجبة أو إلى أسفل إذا كانت الإشارة سالبة.

3- كلما ابتعدت قيمة التغير في نموذج ميلر عن الصفر، يكون مستوى ممارسة إدارة الأرباح، فتخفض الممارسات كلما اقتربت من الصفر، وترفع كلما ابتعدت عن الصفر.

كما توجد نماذج أخرى مطورة كنموذج "Raman & Shahrur" سنة 2008 الذي أدخل متغير القيمة الدفترية والقيمة السوقية لقياس المستحقات الاختيارية، والنماذج التي ركزت على تقسيم المستحقات الكلية إلى مستحقات قصيرة الأجل ومستحقات طويلة الأجل، حيث تعتبر المستحقات طويلة الأجل أكثر عرضة لإدارة الأرباح مقارنة بالمستحقات قصيرة الأجل.[1]

المطلب الثاني: طرق أو آليات ممارسات المؤسسة لإدارة الأرباح

هناك طريقتين يمكن للمؤسسة أن تتخذهما لممارسة إدارة الأرباح بشكل أساسي أحدهما مرتبطة بالمحاسبة (إدارة الأرباح المحاسبية) والتي تنطوي على التلاعب بالسجلات المحاسبية من خلال التطبيقات الاحتيالية لمبادئ المحاسبة، والأخرى مرتبطة بالتشغيل (إدارة الأرباح الحقيقية)، والتي تشمل الخيارات التي تتّخذها الإدارة فيما يتعلق بتوقيت الاستثمار أو الأنشطة التشغيلية،[2] يمكن توضيح هاتين الطريقتين فيما يلي:

أولا: إدارة الأرباح الحقيقية

بدأت إدارة الأرباح الحقيقية في جذب المزيد من الاهتمام منذ عام 2005، بعد دراسات غراهام وآخرون، والتي سلطت الضوء على أهمية فهم النشاط في تقييم سلوك الإدارة.

ويعرف Roychowdhury (2006) إدارة الأرباح الحقيقية على أنها: "إجراءات الإدارة التي تنحرف عن ممارسات الأعمال العادية، والتي يتم تنفيذها بهدف أساسي لتلبية عتبات أرباح معينة".[3]

ويقوم هذا النوع من الأساليب على استخدام قرارات إدارية تتعلق بأنشطة الإنتاج والاستثمار والمبيعات ويطلق عليها المتغيرات أو الأساليب الحقيقية، ووفقا لذلك يمكن للإدارة القيام بإدارة الأرباح من خلال استخدام ثلاثة مداخل كما يلي:

1/ إدارة الأرباح من خلال إدارة الأنشطة التشغيلية: وتصنّف كما يلي:

أ/ إدارة المبيعات: يمكن لإدارة المؤسسة القيام بممارسات إدارة الأرباح عن طريق بعض القرارات المرتبطة بالمبيعات والمشتريات ويتحقق ذلك من خلال:

---

[1] قسوم حنان، **مرجع سابق**، ص664.

[2] Eric n. Johnson, gary m. Fleischman, sean valentine, kenton b. Walker, **Managers'Ethical Evaluations of Earnings Management and Its Consequences,** IMA ethics workshop and the MBA, Annual Meeting of the American Accounting Association, 2011, Electronic copy available at: http://ssrn.com/abstract=1898266, date : 8/4/2020.

[3] Malek El Diri, **Introduction To Earnings Management**, Springer International Publishing, Accounting And Finance Division, Leeds University Business School, Uk,2018,P13-14.

- منح تخفيضات مغالى فيها في الربع الأخير من السنة المالية بهدف تسريع وزيادة المبيعات أو التراخي في شروط البيع بالأجل وجعلها أقل مرونة كزيادة مدة الائتمان الممنوحة للعملاء؛
- تأجيل شراء بعض الموجودات إلى مدة زمنية لاحقة لتأثير ذلك القرار على حجم التدفقات النقدية؛
- اتخاذ قرارات تتعلق بتوقيت بيع الموجودات.[1]

ب/ إدارة المصروفات (النفقات) الاختيارية: تعمل المؤسسة على تخفيض أو رفع بعض المصاريف القابلة للتحكم –مثل مصاريف الإعلان، والبحث والتطوير- بشكل غير اعتيادي نحو نهاية السنة الحالية، ليتم تحميلها على السنة التالية حيث تظهر السنة الحالية بمصاريف أقل والسنة التالية بمصاريف أعلى بشكل غير اعتيادي.

ج/ إدارة الإنتاج: تعمل المؤسسة بالتحكم بكلفة إنتاج الوحدة زيادة أو نقصانا إما عن طريق تخفيض أو رفع كمية الإنتاج بشكل غير اعتيادي نحو نهاية السنة الحالية، ليتم الاعتراف ببعض المصاريف وتحميلها على السنة التالية، وإما عن طريق التغيير في طرق حساب كلفة المخزون، أو غيرها من الطرق التي تؤثر في الربح التشغيلي، ولابد من الإشارة هنا إلى أنه قد يحدث خلط في بعض الأدبيات المحاسبية في فهم مدى ممارسة المؤسسة لإدارة الأرباح وذلك فيما يتعلق بالربح التشغيلي كون التلاعب في الأرباح عن طريق القرارات التشغيلية يعتبر مقبولاً أخلاقيا.[2]

2/ إدارة الأرباح من خلال إدارة الأنشطة الاستثمارية: ومن أمثلتها التلاعب في القرارات الخاصة باقتناء والتخلّص من الأصول الثابتة والاستثمارات، كما يلي:

أ/ قرارات الشراء: وذلك بتخفيض مقدار الاستثمارات، أو تأجيلها للفترات القادمة؛

ب/ قرارات البيع: ويتم ذلك بتحديد توقيت بيع الاستثمارات بناءا على ما إذا كانت عملية البيع تتضّمن مكاسب.

3/ إدارة الأرباح من خلال إدارة الأنشطة التمويلية: ومن أمثلتها التلاعب في القرارات المتعلّقة بإعادة شراء الأسهم Stock Repurchases، وخيارات الأسهم Stock Options، وإعادة هيكلة الديون، كما يلي:

أ/ إعادة شراء الأسهم: إذ يؤدي إعادة شراء الأسهم إلى تخفيض عدد الأسهم المتداولة، ما يؤّدي إلى زيادة ربحية السهم.

---

[1] محمد جاسم محمد، **أثر مكونات إدارة الأرباح وفقا لنموذج Kothari el at 2005 على قيمة الشركة "تحليل حالة لمجموعة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للمدة من (2009 ولغاية 2013)"**، عدد1، مجلد 14، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، العراق، 2017، ص ص395-396.

[2] هواري معراج، حديدي آدم، **نحو تفعيل دور الحوكمة المؤسسية في ضبط أإدارة الأرباح في البنوك التجارية الجزائرية**، ملتقى وطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012، ص11.

ب/ خيارات الأسهم ضمن مكافأة المديرين: حيث يؤدي استخدام خيارات الأسهم بدلا من المكافآت النقدية إلى تخفيض المصروفات، وزيادة الأرباح.

ج/ إعادة هيكلة الدّيون: ويتم ذلك باستخدام الديون القابلة للتحويل لتخفيض المصروفات، وزيادة الأرباح.[1]

4/ إستراتيجية إدارة الأرباح الحقيقية: يعتبر (Gunny 2010) أن إدارة الأرباح الحقيقية لها تأثير ايجابي على الأداء المستقبلي عندما تستخدمها المؤسسة لتلبية بعض المعايير التي تحّسن سمعتها بالسوق في نهاية المطاف، فهناك إستراتيجية تأخذها المؤسسة للقيام بإدارة الأرباح، فإذا كانت هذه الإستراتيجية الهدف منها زيادة الأرباح فوق المستوى الحقيقي يُشار إليها إستراتيجية الزيادة، من ناحية أخرى إذا حاولت تقليل الأرباح إلى ما دون الأرباح الحقيقية فإنها تُدعى إستراتيجية التقليل (نظرا لأن موارد المؤسسة محدودة)، وفي الغالب قد تميل المؤسسات إلى تعظيم أرباحها بدلا من تقليلها لتحسين صورتها لأصحاب المصلحة، وينشأ تعظيم الأرباح الحالية من استهلاك احتياطات الأرباح القديمة أو تقليل تلك المتوقعة في المستقبل، بشكل عام يحاول المديرون زيادة أرباحهم إلى أقصى حد لتحسين التقييم السوقي لأسهم مؤسساتهم، وتحقيق مكافآت أفضل، والحصول على شكل أفضل مقارنة بعدد من المنافسين، وعلى العكس من ذلك فإن تقليل الأرباح ينطوي على تقارير متحفظة وبالتالي لم يحظ بالكثير من الاهتمام في أدبيّات إدارة الأرباح، حيث يؤدي التقليل إلى تحويل الأرباح الحالية إلى الفترات المستقبلية، إحدى هذه الاستراتيجيات (Cookie Jar Reserves) حيث تخفض المؤسسة أرباحها الحالية للإبلاغ عن أرقام أعلى في المستقبل عندما يتدهور أدائها، وإستراتيجية (Taking a Bath) وهي شكل من أشكال تقليل الأرباح تهدف للإبلاغ عن أرباح منخفضة للغاية عندما لا تتوقع إدارة المؤسسة أي مكافآت في الفترة الحالية أو تحاول تحقيق أهداف الأرباح المرتفعة مستقبلا.[2]

5/ دوافع استخدامات إدارة المؤسسة لممارسة إدارة الأرباح الحقيقية:

- ✓ يمكن لإدارة الأرباح الحقيقية أن تساعد إدارة المؤسسة في مواجهة الأزمات المالية التي تتعرَّض لها، نتيجة حدّة المنافسة والتقلّبات غير المتوقعة في السوق، والمعّوقات القانونية المرتبطة بالضرائب أو الأجور أو قائمة أسعار المبيعات، إذ أنّ قرار زيادة حجم الإنتاج وزيادة حجم المبيعات بأعلى من المستوى المخطط مع قدرة المؤسسة على التسويق في

[1] سحر محمود، **محددات ونتائج المدخل الحقيقي لإدارة الأرباح-دراسة تطبيقية على الشركات المقيّدة بالبورصة المصرية-**، مجلّد3، عدد3، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، مصر، 2019، ص188.

[2] Malek El Diri, **Op-cit**, p14.

ظّل انخفاض مصاريف الدعاية والإعلان، والالتزام بالمعايير المحاسبية ينعكس بشكل ايجابي على تقييم المستثمرين للأداء التشغيلي والقدرة الربحية والقيمة السوقية للمؤسسة؛[1]

- ✓ محاولة إدارة المؤسسة الحصول على تدفق نقدي أعلى لمواصلة عملياتها والحفاظ على صناعتها، كما تستخدم إدارة الأرباح الحقيقية لأجل أجور المديرين وسوق رأس المال، والمقترحات السياسية والدّيون؛
- ✓ يحاول مديرو المؤسسة من خلال إدارة الأرباح الحقيقية زيادة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة وأنفسهم في إطار التحفيز الشخصي، كما يريدون الحصول على الفائدة من الأسهم وخيارات الأسهم وبالتالي زيادة القيمة السوقية للمؤسسة بشكل مباشر؛
- ✓ تمارس إدارة الأرباح الحقيقية للأغراض الضريبية، حيث تحاول المؤسسات تقليص أرباحها لأنّها ستخفّض بشكل مباشر من الضريبة التي يتعين عليها دفعها للحكومة؛[2]
- ✓ تعزيز مستوى الثقة في المعلومات المالية المنشورة، وما ترسله من رسائل ايجابية للمستثمرين حول كفاءة أداء المؤسسة بهدف التأثير الايجابي على القيمة السوقية للأسهم، عندما تكون المؤسسة في مرحلة التجهيز للاكتتاب العام على أسهمها؛
- ✓ ممارسة إدارة الأرباح الحقيقية تمكّن المؤسسة من إعادة شراء الأسهم المملوكة للموظّفين بأسعار منخفضة، عبر التخفيض المؤقت لربحية المؤسسة وقيمتها السوقية بهدف التأثير السلبي على القيمة السوقية للأسهم، وتحفيز الملاّك لاتخاذ قرار البيع؛
- ✓ قدرة إدارة المؤسسة على استخدام أساليب إدارة الأرباح الحقيقية عند فشلها في تحقيق الأداء المستهدف، وعدم قدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزامات المرتبطة بالشروط الائتمانية، وتجنّب شروط ائتمانية إضافية أكثر صرامة ومنع تدخّل أطراف خارجية في أنشطة المؤسسة.[3]

ثانيا: إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية

إن ممارسة إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية تقوم على أساس استخدام الإدارة لمتغيرات محاسبية أو وهمية، يمكن تقسيمها كما يلي:

---

[1] محمود الشريف، **قياس أثر ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية على تقييم المستثمرين للأرصدة النقدية بغرض الاحتفاظ: دراسة عملية بالتطبيق على البيئة المصرية**، مجلد23، عدد3، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، مصر، 2019، ص ص8-9.

[2] Mohd Taufik Mohd Suffian, Zuraidah Mohd-Sanusi, **Real Earnings Management and Firm Value: Empirical Evidence from Malaysia,** Malaysian Accounting Review, volume 14 no 1, Universiti Teknologi MARA, **Malaysia,** 2015, p28.

[3] محمود الشريف، **مرجع سابق**، ص9.

1/ إدارة الاستحقاق:

يرى (Healy 1985): "بأن إدارة أرباح الاستحقاق تشير إلى التلاعب بالأرباح من خلال استغلال مجموعة فرص من الإجراءات المقبولة بشكل عام والمحددة بواسطة المعايير المحاسبية".[1]

ويحدد كل من Ewert و Wagenhofer (2005) إدارة الأرباح على أساس الاستحقاق على أنها: تفسير المعايير المحاسبية وتطبيقها على المعاملات والأحداث التي حدثت بالفعل، ومن أمثلة إدارة الأرباح المحاسبية اختيار طرق المحاسبة في الاستهلاك أو تسعير المخزون.[2]

وبالتالي يمكن للمؤسسة بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام أن تستخدم محاسبة الاستحقاق، حيث يتم الاعتراف بالدخل عند تحققه والنفقات عند تحّملها، بغض النظر متى يتم استلام النقد أو صرفه، فمحاسبة الاستحقاق تعط ي المديرون حرية التصّرف في تحديد الأرباح المسّجلة حيث تتمتع الإدارة بقدر كبير من السيطرة على توقيت النفقات الفعلية ولديها أيضا بعض القدرة على تغيير توقيت الاعتراف بالإيرادات والنفقات.[3]

وكأمثلة على ذلك تغيير احتمالات وتقديرات تحّقق الإيرادات والمصروفات المستحقة مثل تغيير العمر الافتراضي للأصول أو احتمال سداد المدينين، بغرض التحكم في مقدار الإيرادات والمصروفات التي تظهر في فترة مالية معينة.[4]

ومنه فإن نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها من المدراء القيام بوضع العديد من التقديرات المحاسبية التي لها تأثير جوهري على الأرباح المعلنة، ومن بين هذه التقديرات المحاسبية التي يمكن أن تؤثر على الأرباح في اتجاه أو آخر وفقا للمحاسبة على أساس الاستحقاق نذكر منها:[5]

- ✓ تتطلب عقود الإنشاءات طويلة الأجل تقديرات تتعلّق بالتقدم في انجاز الأعمال وتكلفة هذا الانجاز، وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للتقدم في انجاز الأعمال، وذلك بهدف تضخيم الأرباح؛

---

[1] Bruno Franceschetta,**Op-cit**, p49.

[2] Kais Baatour, Hakim Ben Othman, Khaled Hussainey, **The effect of multiple directorships on real and accrualbased earnings management Evidence from Saudi listed firms**, Accounting Research Journal Vol. 30 No. 4, 2017, p398. link to this document: https://doi.org/10.1108/ARJ-06-2015-0081

[3] wallace n. Davidson iii, pornsit jiraporn, young sang kim, carol nemec, **earnings management following duality-creating successions: ethnostatistics, impression management, and agency theory,** Academy of Management Journal, Vol. 47, No. 2, United States , 2004, p 270.

[4] عياشي فاطمة الزهراء، سماش كمال، **الرقابة الجبائية كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح**، مجلد6، عدد1، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2018، ص276.

[5] استنادا إلى المرجعين:

- فداوي أمينة، **مرجع سابق**، ص50.
- محمد جاسم محمد، **مرجع سابق**، ص394.

- ✓ يتطلب احتساب الإهتلاك تقدير العمر الإنتاجي وقيمة الخردة للأصول القابلة للإهتلاك، وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للعمر الإنتاجي وقيمة الخردة، وذلك لتدنية مصروف الإهلاك بنية تضخيم الأرباح؛
- ✓ يجب أن يظهر حساب العملاء بالقيمة الصافية القابلة للتحّقق، وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للقيم القابلة للتحصيل بغرض تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها، ومن ثم تضخيم الأرباح؛
- ✓ يجب تصنيف التكاليف إلى تكاليف إنتاج وتكاليف فترية، ويمكن للمديرين أثناء فترات نمو المخزون تصنيف بعض التكاليف الهامشية كتكاليف إنتاج بدلا من تكاليف فترية، مما يؤدى إلى تدنية المصروفات، ومن ثم تضخيم الأرباح؛
- ✓ يجب الاعتراف بأرباح بيع الأصول بالكامل في فترة البيع، ويمكن للمديرين التلاعب بتوقيت بيع الأصول كالأوراق المالية والأصول الثابتة، مما يؤدى إلى تدعيم الأرباح؛
- ✓ يجب إهلاك التكاليف المدفوعة مقدماً مقابل ضمان الأصول على فترة الاستفادة من هذا الضمان، ويمكن للمديرين من خلال التقديرات المتفائلة لتكاليف الضمان تخفيض المصروفات الحالية بهدف تضخيم الأرباح؛
- ✓ يجب اعتبار مصاريف الصيانة العادية مصاريف دورية تحمل على المدة أما مصاريف الصيانة غير العادية فتعتبر مصروف رأسمالي تحمل على الأصل موضوع الصيانة، ويمكن للمديرين تدعيم الأرباح الحالية من خلال معالجة مصاريف الصيانة العادية كمصاريف غير عادية؛
- ✓ يمكن للمديرين تحفيز العملاء على التعجيل بالشراء عن طريق تخفيض السعر، وذلك بغرض زيادة المبيعات، ومن ثم تدعيم الأرباح؛
- ✓ يجب أن يظهر المخزون بالدفاتر على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل، ويمكن للمديرين من خلال استخدام قيم سوقية متفائلة تخفيض قيمة المخزون، ومن ثم ممارسة إدارة الأرباح.

2/ التغييرات المحاسبية:

أ/ التغيير في السياسات المحاسبية الاختيارية (أسلوب الاختيار الانتقائي):

وهي أحد الطرق والسياسات المحاسبية المسموح بها وأكثرها شيوعا، إذ يؤثر ذلك على توقيت وقيم الإيرادات والمصروفات التي يتم الاعتراف بها خلال الفترة المحاسبية وبالتالي على أرباح تلك الفترة، ومن الأمثلة على ذلك اختيار طريقة بعينها من طرق تقييم المخزون أو طريقة بعينها من طرق الاستهلاك وذلك في إطار ما يعرف بإجراءات إدارة

الأرباح، حيث يمكن للإدارة من خلال حريتها في اختيار تغيير السياسات المحاسبية إحداث تأثيرات متعمدة على الربح للوصول إلى الربح المرغوب فيه، كالتغيير في سياسة تقييم المخزون.[1]

كما أنه في بعض الحالات قد يقوم أعضاء مجلس إدارة مؤسسة ما بتغيير في السياسات المحاسبية بغرض تجميل صورة الدخل، وذلك رغبة منها في إلهاء المستثمرين أو المراقبين عن الأخبار السيئة، ويشار هنا إلى حادثة شهيرة حصلت في الولايات المتحدة الأمريكية تمثلت في قيام مؤسسة K-Mart بتغيير في بعض سياساتها المحاسبية من أجل إظهار أرباح الثلاثي من السنة بما يفوق 30% من قيمته في ظل السياسات المحاسبية السابقة وذلك ليتزامن مع خبر سيئ يتمثل في تراجعها كأكبر مؤسسة لبيع التجزئة في الولايات المتحدة الأمريكية من المركز الأول للثاني وذلك بهدف إلهاء المستثمرين والمراقبين عن هذا الخبر.[2]

ب/ التغيير في التقديرات المحاسبية:

تزاول المؤسسات نشاطها في بيئة محاطة بمجموعة من المخاطر ويكتنف عملها حالة عدم التأكد التي ينتج عنها عدم إمكانية قياس بعض البنود المالية بشكل دقيق، مما يوجب القيام بعملية تقديرها، وأشارت بعض الدراسات إلى أهمية التغيير في التقديرات المحاسبية وفق أحدث المعلومات المتاحة، بحيث يمكن التوصل إلى تقديرات محاسبية مناسبة للتدفقات النقدية المستقبلية والقيمة العادلة لأصول الوحدة الاقتصادية، ومن البنود التي تخضع للتقديرات المحاسبية:

- ✓ تقديرات تتعلق بالموجودات طويلة الأجل: إذ يتم تقدير العمر الإنتاجي للأصل وقيمة الخردة في نهاية العمر الإنتاجي؛
- ✓ تقديرات ترتبط بالمدينين: حيث يتم تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها تحسبا لعدم وفاء بعض المدينين بالتزاماتهم تجاه المؤسسة؛
- ✓ تقديرات الموارد الطبيعية: إذ يتم تقدير الاحتياطي من الموارد الطبيعية لغرض تحديد معدل النفاذ، كما هو الحال في المؤسسات العامة بقطاع النفط؛
- ✓ تقديرات لمواجهة بعض الالتزامات المحتملة: ومن الأمثلة عليها تكاليف ضمان المنتج أو خسائر دعوى قضائية مرفوعة ضد المؤسسة.[3]

---

[1] أحمد المليجي ، إبراهيم أحمد، **إدارة الأرباح**، دار الجديد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2019، ص31.

[2] بن عبد العزيز سفيان، منصوري هواري، **دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية**، عدد8، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2017، ص16.

[3] عباس علي، **إدارة الأرباح في المصارف الخاصة وأثرها على القيمة السوقية–بحث تطبيقي على المصارف الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية-**، جامعة المثنى، مجلد9، عدد2، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق، 2019، ص44.

3/ إيرادات غير مصرح بها أو مصاريف وهمية: تقوم بعض المؤسسات بعدم التصريح ببعض الإيرادات أو إدراج مصاريف وهمية، وذلك لغرض تخفيض الأرباح بالإضافة لأغراض أخرى والتي عادة ما تكون ضريبية.

4/ إدارة الإفصاح المحاسبي: يمكن للإدارة من خلال إعادة تبويب المعلومات الواردة في القوائم المالية وعرضها بطريقة معينة التأثير على الأداء الحقيقي للمؤسسة، ورغم أن التغيير في تبويب بعض البنود لا يؤثر على النتيجة النهائية إلا أنه يؤثر على قدرة المستخدم بشأن فهم الأداء المالي للمؤسسة.[1]

ثالثا: مقارنة بين إدارة الأرباح الحقيقية وإدارة الاستحقاق (إدارة الأرباح المحاسبية)

يمكن إدراج بعض الفروقات التي تمثل نقاط اختلاف بين إدارة أرباح الأنشطة الحقيقية، وإدارة الأرباح على أساس الاستحقاق (إدارة الأرباح المحاسبية) من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (2-1): يمثل أوجه الاختلاف بين إدارة الأرباح الحقيقية وإدارة الأرباح على أساس الاستحقاق

أوجه الاختلاف	إدارة الأرباح على أساس الاستحقاق	إدارة أرباح الأنشطة الحقيقية
من حيث الاستخدام	التأثير على الأرباح من خلال تغيير الطرق أو التقديرات المحاسبية الخاصة بمعاملات معيّنة.	التأثير على الأرباح من خلال تغيير توقيت أو هيكلة العمليات أو المعاملات الاقتصادية: مثل المبيعات، الإنتاج، المصاريف الاختيارية كمصاريف البحث والتطوير.
من حيث التكلفة	أقّل تكلفة من إدارة الأرباح الحقيقية	تكلفتها أكبر من إدارة الأرباح المحاسبية.
من حيث المفاضلة بينهما	يفضّل استخدامها من قبل المؤسسات في الحالات التي تكون فيها: أقّل قدرة على المنافسة في الصناعة، ولها وضعية مالية ضعيفة، وتعاني من مستوى رقابي عالي من قبل المستثمرين، وكذلك تواجهها نفقات ضريبية أكبر في الفترة الحالية.	يتم ممارستها إذا ما قامت المؤسسة باستخدام إدارة الأرباح المحاسبية بشكل مفرط في السنوات السابقة، أو تكون إدارة لأرباح المحاسبية مقيّدة بسبب فعالية المراجعة عليها (خاصة بعد قانون SOX Sarbanes* -Oxley)، ومرونة محاسبية محدودة، أو كان لها دورة تشغيلية قصيرة.
من حيث التأثير	ليس لها تأثير مباشر على التدفق النقدي، وتستخدم من طرف المدراء لتغيير أرباح	لها تأثير مباشر على التدفقات النقدية، وكذلك تؤثر على المداخيل لتغيير أرباح

[1] عياشي فاطمة الزهراء، سماش كمال، **مرجع سابق**، ص276.

* قانون أمريكي يوجب على المؤسسات أن تضمن وتعتمد المعلومات المالية من خلال أنظمة الرقابة الداخلية، فحسب هذا القانون سيتم تحميل الرئيس التنفيذي ومدير القطاع المالي مسؤولية شخصية عن إعلان بيانات مالية خاطئة، وقد جاء هذا القانون إثر تداعيات المخالفات المالية الجسيمة التي أدت إلى انهيار مؤسستي ENRON و WorldCom.

	المؤسسة والإبلاغ عن أرقام غير واقعية في التقارير المالية.	المؤسسة، ونشر أرقام لا تعبر عن واقع المؤسسة الاقتصادي.
إمكانية الاكتشاف من قبل آليات الرقابة	من السهل اكتشافه خاصة بعد التطور الحاصل في معايير المحاسبة، وتفعيل آليات الرقابة من داخل المؤسسة كالحوكمة أو خارجها وهو المراجعة الخارجية.	صعوبة اكتشافها لأنها تؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية.

المصدر: استنادا للمراجع التالية (بتصّرف)

- سحر محمود، **محددات ونتائج المدخل الحقيقي لادارة الأرباح-دراسة تطبيقية على الشركات المقيّدة بالبورصة المصرية-**، مجلّد3، عدد3، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، مصر، 2019، ص183-184.

- Amy Y. Zang, **Evidence on the Trade-Off between Real Activities Manipulation and Accrual-Based Earnings Management**, The Accounting Review, Vol. 87, No. 2, American Accounting Association, 2012, p-p 700-701.

- Nuraddeen usman miko, ladan sahnun**, analyses of earnings management practice in nigeria: evidence from listed nonfinancial industries**, kasu journal of accounting research and practice vol. 7 no, college of management and social sciences, kwararafa university, 2018, Nigeria, p2.

المطلب الثالث: مجالات استخدام إدارة الأرباح وطرق الكشف عنها

مما سبق تناوله في المطلبين الأول والثاني نستنتج بأنه تتعدد المجالات التي يمكن أن تستخدم فيها إدارة الأرباح وهذا ما سيتم تلخيصه وطرحه فيما يلي، وكذا طرق الكشف عنها من خلال:

أولا: مجالات استخدام إدارة الأرباح

يمكن تصنيف ثلاث مجالات رئيسية لإدارة الأرباح على مستوى القوائم المالية، وهي:

1/ قائمة الدخل: حيث يمكن لإدارة المؤسسة أن تمارس سياسات إدارة الأرباح في مجال التلاعب بأرقام الدخل والتي تخص على سبيل المثال:

- **الاعتراف المبكر بالإيراد:** بمعنى تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك، حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبياً ودفترياً بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة؛
- **تسجيل إيراد وهمي:** تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أومزيّفة.
- **زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة:** تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة مؤسسة ما بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة لمرة واحدة، إذ تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة المؤسسة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها

في الوقت الذي يكون فيه أداؤهاسيئ ًا، وعادةً ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائدات بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية.

- **نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة:** إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل، مثل الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل المباني والآلات التي تعد أصولاً يحسم اهتلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعلياً، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل.
- **الإخفاق في تسجيلٍ أو تخفيضٍ غير ملائم للالتزامات:** تقوم إدارة بعض المؤسسات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها (مثل ارتباط الالتزامات بشؤون قضائية، أو الالتزامات بالشراء) بالإفصاح المتحفّظ عن التغييرات التي تحدث في حسابات الالتزامات.
- **نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة:** تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية (الحالية) ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر، وعادةً ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع المؤسسة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة المؤسسة أنه يمكن أن تكون صعبة، ومن المعروف محاسبياً أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها، إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها.
- **نقل المصروفات المترتبة على المؤسسة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة:** تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها المؤسسة أوقات صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل، وبهدف التخفيف من الأعباء في الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع.[1]

2/ قائمة المركز المالي: ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى المؤسسة والتزاماتها اتجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، إن المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها أن أغلب الأصول والالتزامات

[1] ناظم شعلان جبار، **أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية (دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية)**، مجلد9، عدد32، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، العراق، 2015، ص ص244-245.

تقيم بالكلف التاريخية كما أنها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين، وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب إدارة الأرباح في قائمة المركز المالي:

- **الأصول غير الملموسة:** حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق التقييم المتبعة في تخفيض هذه الأصول.
- **الأصول الثابتة:** حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية، كذلك يتم التلاعب في نسب الاهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق.
- **الاستثمارات المتداولة:** حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.
- **النقدية:** ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المثبتة في السجلاّت، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.
- **الاستثمارات طويلة الأجل:** تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل.
- **الموجودات المحتملة (الطارئة):** حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه.
- **الالتزامات المتداولة:** مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.
- **الالتزامات طويلة الأجل:** مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة.
- **المخزون:** في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب إدارة الأرباح في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة متقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون.[1]
- **حقوق المساهمين:** مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بنداً من بنود سنوات سابقة.

[1] مجبل إسماعيل، **أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية –بحث تطبيقي في أحد المصارف الحكومية-**، مجلد16، عدد3، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق، 2016، ص ص246-247.

الذمم المدينة: ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعّمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة.[1]

3/ أساليب إدارة الأرباح في قائمة التدفقات النقدية: تعرض هذه القائمة جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة، وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب إدارة الأرباح في قائمة التدفقات النقدية:

يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.

تستطيع المؤسسة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالية وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة.

وتتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث إنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، إذ أن أي نقد يتم تَسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها،يتِم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.[2]

4/ أساليب إدارة الأرباح في قائمة التغيرات في حقوق الملكية: تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الربط بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها، ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق، إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات إدارة الأرباح من خلال إجراءات تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه.[3]

---

[1] ناظم شعلان جبار، **مرجع سابق**، ص246.

[2] **نفس المرجع**، ص246.

[3] مجبل إسماعيل، **مرجع سابق**، ص247.

ثانيا: طرق الكشف عن إدارة الأرباح

1/ توقيت واختيار الطريقة المحاسبية: تتضّمن إدارة الأرباح استخدام الممارسات المحاسبية المناسبة من قبل الإدارة لتحقيق أهدافها الخاصة، من خلال أسلوبين:

الاختيارات المحاسبية: عندما تختار إدارة المؤسسة من بين المبادئ المحاسبية، فإنّها تختار ما يتناسب مع أهدافها الخاصة لتحقيق مستويات الأرباح المستهدفة، كما أن توقيت استخدام الأسلوب المحاسبي أو الاختيار المحاسبي يلعب دورا كبيرا لأنّه قد يكون أسلوب لإدارة الأرباح، فمثلا تلجأ المؤسسات الصغيرة ذات المديونية العالية والأرباح المنخفضة لرسملة تكاليف البحث والتطوير لأنّ هذا يظهرها أقوى ماليا، بينما تقوم المؤسسات الكبيرة ذات المديونية المنخفضة والربحية المرتفعة باعتبارها مصروف.

القرارات التشغيلية: تسمى أحيانا بإدارة الأرباح الاقتصادية، وتتضّمن قيام الإدارة باتّخاذ القرارات التشغيلية وفقا لتأثيرها على الأرباح وبما يحقق مستوى الربحية المستهدف، مثل قيام المؤسسة بالحد من مصاريف الصيانة للعام الحالي بهدف زيادة أرباحها المعلنة.

2/ المستحقات المحاسبية: يمكن استخدام المستحقات المحاسبية كطريقة لمعرفة خيارات المؤسسة المحاسبية، وبالتالي الكشف من خلالها عن إدارة الأرباح، وتتضّمن المستحقات المحاسبية كلا من المستحقات الاختيارية والمستحقات غير الاختيارية، حيث يمكن استخدام المستحقات الاختيارية لقياس إدارة الأرباح والكشف عنها، ونظرا لعدم إمكانية ملاحظة المستحقات الاختيارية بشكل مباشر من خلال القوائم المالية فلابد من احتسابها باستخدام بعض النماذج الرياضية (مثل نموذج جونز والذي تطّرقنا له سابقا) لقياس إدارة الأرباح والكشف عنها، حيث افترض هذا النموذج أن معامل المستحقات الاختيارية أقّل قيمة من معامل المستحقات غير الاختيارية أي أن المستحقات الاختيارية أكثر عرضة لتلاعب المديرين، لذا فهي مقياس صالح لإدارة الأرباح.[1]

[1] نجاة يونس، **تأثير الإفصاح عن الدخل الشامل الآخر على إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على قطاع البنوك في بورصة الأوراق المالية المصرية**، مجلّد49، عدد1، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2019، ص ص198-190.

المبحث الرابع: إستراتيجية وأساليب ممارسة إدارة الأرباح ونتائجها

تعتبر إدارة الأرباح ظاهرة سلوكية تجمع بين حالات زيادة أو تخفيض للأرباح من أجل التلاعب في عملية العرض والقياس والإفصاح عن الأرباح المحاسبية في القوائم المالية، لتحقيق نتائج والوصول لأغراض خاصة بأعمال المؤسسة أو بإدارتها، وهناك الكثير من الأساليب والاستراتيجيات المستخدمة في هذا المجال، وهذا ما سنتطرق له في هذا المبحث من الفصل، من خلال ثلاث مطالب حيث سيتناول كل مطلب ما يلي:

- **المطلب الأول:** استراتيجيات إدارة الأرباح.
- **المطلب الثاني:** أساليب إدارة الأرباح.
- **المطلب الثالث:** نتائج إدارة الأرباح وسبل الحد منها.

المطلب الأول: استراتيجيات إدارة الأرباح

سيتم في هذا المطلب تناول الاستراتيجيات التي يمكن أن تنتهجها إدارة المؤسسة لممارسة إدارة الأرباح، وهناك ثلاث استراتيجيات تلجأ إليها الإدارة عند ممارستها إدارة أرباح مؤسساتها، هي:

أولا: إستراتيجية زيادة الأرباح

تلجأ المؤسسات إلى إستراتيجيات زيادة الربح لكي تصل إلى المستوى المستهدف منه، كما تلجأ إلى هذه الإستراتيجية لتجنب ظهور الخسائر في كشوفاتها المالية، فهي تطمح في ذلك إلى مقابلة توقعات وتنبؤات المحلّلين الماليين والحصول على زيادة قيمة أسهما في الأسواق المالية، أو تحقيق منافع خاصة بها، وقد تحاول الإدارة تجاوز خط الأرباح المستهدفة من خلال إستراتيجية تسمى صدمة للأعلى.[1]

كمثال على هذا، قد تكون هناك ضائقة مالية أثّرت بشكل كبير على الاقتصاد، حيث يمكن أن يعاني المستثمرون والدائنون خسارة مالية كبيرة إذا كانت المؤسسة في ضيق مالي، وبالتالي يتوقع المديرون أن يتم تخفيض مكافآتهم وإمكانية استبدالهم وتعّضهم للضرر في حياتهم المهنية وكذا سمعتهم، من ثم على الإدارة (المديرون) انتهاز الفرصة لإخفاء مثل هذا الأداء المتدهور من خلال طرق أو أساليب محاسبية مختلفة يمكنها زيادة الدخل وإخفاء الخسارة وهنا ما يعتبر من ممارسات التلاعب بالأرباح التي تزيد الدخل.[2]

---

[1] بشرى المشهداني، ليلى الفتلاوي، **المداخل المعتمدة في قياس ادارة أرباح الشركات وأثر آليات الحوكمة في تخفيضها**، عدد93، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2012، ص31.

[2] Aziatul Waznah Ghazali, Nur Aima Shafie, Zuraidah Mohd Sanusi, **Earnings Management: An Analysis of Opportunistic Behaviour, Monitoring Mechanism and Financial Distress**,7th International Conference On Financial Criminology 2015 13-14 April 2015,Wadham College, Oxford, United Kingdom , p191.

ثانيا: إستراتيجية تخفيض الربح

توجد عدة أسباب تدفع المؤسسات لتخفيض أرباحها، منها تحقيق مكاسب ضريبية، أو تجنب التكاليف السياسية التي تفرض عليها من قبل الحكومات وطلبات نقابات العمال بزيادة أجور العاملين، أو قد تكون دوافع تخفيض الأرباح بسبب أن مستوى أرباح المؤسسة المتحقّقة قد تفوق توقعات المحللين الماليين، وتلجأ المؤسسات إلى إتباع سياسات معينة لتخفيض الأرباح والاحتفاظ بجزء من الأرباح الحالية من أجل تحسين مستوى الأرباح المستقبلية وهذه السياسات هي: الادخار Cookie – Jar، التخلّص من كل الخسائر في سنة رديئة Big Bath.[1]

ثالثا: إستراتيجية تخفيف التقلبات والتذبذبات بالدخل (تمهيد الدخل)

يمكن تعريف تمهيد الدخل بأنّه: "عبارة عن محاولة تقوم بها الإدارة لنقل جزء من الربح المحقق في سنة أرباحها مرتفعة إلى سنة أخرى أرباحها منخفضة وذلك سعيا منها إلى تخفيض حدة التقلبات الكبيرة في رقم الربح الدوري".[2]

أي أنه تلجأ المؤسسات إلى هذه الإستراتيجية عندما يكون هناك تذبذب أو تقلب في أرباحها خلال الفترات المالية، حيث تحاول الإدارة التخفيف من هذه التقلّبات والتذبذبات والحفاظ على مستوى الربح ودرجة نموه من خلال اللجوء إلى أدوات تمهيد الدخل، بغرض تخفيض المخاطرة وإظهار الأداء المالي للمؤسسة بشكل طبيعي ومستقر، وهناك طريقتان لتمهيد الدخل تسمى الأولى بالتمهيد الحقيقي والذي يتعلق بالقرارات التشغيلية للإدارة، في حين تسمى الطريقة الثانية بالتمهيد الوهمي المتعلّق بالقرارات المحاسبية.

المطلب الثاني: أساليب إدارة الأرباح

تتعدد أساليب إدارة الأرباح للتأثير على أرقام الأرباح المحققة وذلك وصولا للأهداف المحددة مسبقا، حيث أن الإدارة بحكم مسؤوليتها عن تسيير نشاط الوحدة وإعداد التقارير المالية تتبنى العديد من الطرق والاستراتيجيات والأساليب التي تستطيع من خلالها التأثير على نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي بالصورة التي تراها مناسبة:

أولا: محاسبة الاستحواذ

هي عملية تخصيص جزء كبير من مصاريف الاقتناء والامتلاك ضمن آليات السعر المدفوع لغرض عملية اقتناء وحدات اقتصادية لسنوات مقبلة، وتتضمن مصاريف سنة الامتلاك مصاريف عملية البحث والتطوير.[3]

---

[1] بشرى المشهداني، **مرجع سابق**، ص31.

[2] أحمد اسماعيل، **إدارة الأرباح**، مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع ، مصر، 2018، ص32.

[3] علاء الشرع، **دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وأثرها على جودة التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة العراقية– دراسة تطبيقية على عينة من شركات التأمين المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية-**، عدد1، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة المثنى، العراق، 2017، ص30.

وقد تم تعديل المعايير المحاسبية الأمريكية المقبولة قبولا عاما (GAAP)* سنة 2001، بحيث ألزمت المؤسسات باستخدام طريقة الشراء(Purchase Method) كطريقة وحيدة في محاسبة الاستحواذ، وتم إلغاء طريقة المصالح المشتركة (Pooling of Interests).

ثانيا: سوء استخدام الأهمية النسبية

لقد عُ فتّ الأهمية النسبية من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) * على أنها: هي مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية، في ضوء الظروف المحيطة، الذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير حكم الفرد المناسب الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه من خلال الإغفال أو التحريف.[1] أي أنه تعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف المحددة لحذفها أو بيانها بشكل خاطئ، ومن غير المناسب التسبب في الحياد عن أو ترك الحياد بدون تصحيح، وإلا نكون بصدد عملية إدارة للأرباح.[2]

فقد تعتبر الإدارة بأ بعض المعلومات غير مهّمة نسبيا ولا تقوم بالإفصاح عنها وتبر ّر ذلك بإتباعها لشرط الأهمية النسبية الحاكم للإطار المفاهيمي المحاسبي، مما يوّجه متّخذ القرار لاتخاذ قرارات محسوبة مسبقا.[3]

ثالثا: ممارسات الاعتراف بالإيراد

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 المشترى بحق إعادة البضاعة، الأمر الذي دفع بالعديد من المراقبين لمجتمع الأعمال إلى الاعتقاد بأن النمو الاقتصادي الثابت في العقد الماضي (عقد التسعينات)، دفع بالمؤسسات وبشكل تدريجي إلى تبنى سياسات غير متحفظة بشأن الاعتراف بالإيراد.

رابعا: التلاعب بالدفاتر

تقوم المؤسسات بالتلاعب بأرقام حساباتها إلى حد ما، مستخدمة العديد من الأساليب، وذلك لتحقيق موازنة مستهدفة، أو ضمان معدل معين من المكافآت، وفيما يلي بعض الأساليب التي يمكن للمؤسسات استخدامها من أجل التلاعب بحساباتها، وتوليد أرباح (قد تكون وهمية أحيانا):

* GAAP: Generally Accepted Accounting Principles.
* FASB : Financial accounting standards board.

[1] عماد أبو عجيلة، علام حمدان، **مرجع سابق**، ص ص12-14.

[2] سعود الركيبي، **مرجع سابق**، ص66.

[3] عبد المطلب السرطاوي وآخرون، **أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح "دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية ما قبل الأزمة المالية العالمية"**، مجلد27، عدد4، مجلة جامعة النجاح للأبحاث في العلوم الإنسانية، جامعة النجاح، فلسطين، 2013، ص826.

- **تعجيل الإيرادات:** هناك طريقتان لتعجيل الإيراد، هما:

✓ حجز مبلغ معين بوصفه مبيعات جارية، عندما يكون تقديم الخدمات يمتد لأكثر من سنة، أي تسجيل الدفعة الكاملة من المبيعات في نفس الفترة التي تم استلامها فيها، مع أنها تخص أكثر من سنة مالية.

✓ أما الطريقة الأخرى فتعرف باسم (Channel Stuffing) أي زيادة حجم توريد البضائع، حيث يرسل الصانع هنا شحنة كبيرة للموزّع في نهاية الربع الأخير من السنة، ويقيدّها في خانة المبيعات بالرغم من أنها ليست مبيعات فعلية، حيث أنه من الصعوبة على البائع التقرير عن وقت اكتساب الإيراد خاصة إذا كان على البائع أداء التزامات مؤّجلة، أو عندما يحتفظ المشتري بحق إعادة البضاعة.

- **تأجيل المصروفات:** حيث تقوم بعض المؤسسات برسملة مصاريف تخص السنة الحالية وتحميلها لعدد من السنوات القادمة، بدلا من استنزالها من دخل السنة التي حدثت فيها.
- **المصاريف غير المتكررة:** حيث يتم إدراج هذه المصاريف من ضمن بنود المصاريف العادية أو المتكررة، والذي يؤدي بدوره إلى تشويه حسابات الدخل من العمليات الجارية.
- **إيرادات أو مصروفات وهمية:** تقوم بعض المؤسسات بإدراج بعض الإيرادات أو المصروفات الوهمية وذلك لغرض تضخيم الأرباح، أو لتقليل الخسائر، وربما لأسباب ضريبية معينة.[1]
- **خطط التقاعد:** يمكن للمؤسسات التي تعمل داخل الأسواق التي ترتفع فيها الأسعار (Bull Market)، أن تحسن من إيراداتها عن طريق خفض مصاريف التقاعد، وخاصة إذا كانت الاستثمارات في الخطة تنمو بسرعة أكبر من توقعات المؤسسة.
- **بنود خارج جدول الميزانية:** تقوم بعض المؤسسات الأم بإدراج التزامات أو مصاريفمعيّ نة في حسابات بعض فروعها، وذلك من أجل إخفائها عن بعض الأطراف ذوي العلاقة، باعتبار أن 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.[2]

[1] عماد أبو عجيلة، علام حمدان، **مرجع سابق**، ص ص8-9.

[2] نفس المرجع، ص9.

خامسا: استخدام التقديرات المحاسبية (Cookie Jar)

تتميز المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق بالاعتماد على الكثير من التقديرات المحاسبية والتي يجب أن تحسب وتسجل بناءا على أحداث أو صفقات في السنة المالية الجارية وتترتب عليها التزامات سوف يتم دفعها مستقبلا وتتطلب تقديرا من الإدارة، إلا أنه لا يمكن معرفة الأحداث المستقبلية على وجه الدقة واليقين في وقت التقدير فهناك شك في الغالب يحيط بعملية التقدير، وبعبارة أخرى ليس هناك تقدير صحيح وإنما هناك مجال لعدة تقديرات ممكنة، ومن هنا على الإدارة أن تختار تقديًرا واحدًا، وأن عملية الاختيار هذه تهيئ الفرصة لإدارة الأرباح بحيث أنه عندما تختار الإدارة تقديًرا في حده الأعلى لتقدير المصروفات المقبولة والممكنة، تكون النتيجة تسجيل مصروف أكبر في الفترة الحالية مما لو اختارت الحد الأدنى للتقدير، وبالتالي يكون من الممكن تسجيل مصروفات أقل في الفترة التالية وبهذا تخلق الإدارة ما يعرف بتنويع الاحتياطات (Cookie Jar reserves) يمكن استخدامها لاحقًا لتعزيز الإيرادات، ومن الأساليب المستخدمة في هذا المجال تكوين الاحتياطيات والمخصصات مثل تقدير مخصص الديون المشكوك فيها وتقدير تكاليف الكفالة ومخصصات المعاش التقاعدي وتقدير نسبة الانجاز في العقود طويلة الأجل.

كما يلجأ المديرون لهذه الطريقة في حالة وجود نسب مديونية عالية، وذلك لتجنب التأخر في سداد الديون حيث ترتبط ممارسة عملية إدارة الأرباح في الحالة بحوافز ومكافآت ومزايا المديرين، كذلك المبالغة في تكوين الاحتياطات في الفترات ذات الربحية المرتفعة للاستفادة منها في الفترات ذات الربحية المنخفضة.

سادسا: تنظيف القوائم المالية

تظهر هذه الممارسة عندما تتوقع المؤسسة ظهور مصاريف كبيرة خلال فترة الانخراط في تغييرات هيكلية، والتي قد تمتد إلى عدة سنوات بدلا عن الاعتراف بهذه المصاريف بمجرد ظهورها، حيث ينتج عن ذلك تخفيض للدخل بإجمالي المصروفات المتوقعة في سنة واحدة وهو ما يسمى بتنظيف القوائم المالية (Big Bath)، والنتيجة من ذلك تعزيز دخل السنوات التالية، أما بخصوص الدافع من وراء ممارسة سياسة تنظيف القوائم المالية فهو الاعتقاد بأن المستثمرين سوف يتسامحون مع المؤسسة التي أعلنت أرباحا سيئة في سنة ممارسة (Big Bath) في حال ما إذا تبعها تحسن فعلي في السنوات اللاحقة.

وقد أكدت دراسة (Chen and Tasi,2010) بأن الإدارة قد تضطر لتخفيض الربح عندما يكون الربح منخفض بدرجة كبيرة عن الحد الأدنى، أو تحويله إلى خسائر بزيادة مصروفات الفترة الحالية على حساب الفترات التالية لضمان الحصول على مكافآت مستقبلية، كما تلجأ الإدارة إلي تخفيض الأرباح المعلنة قبل تاريخ ممارسة خيار شراء

الأسهم لتحقيق أغراض خاصة، حيث أن تخفيض الأرباح يؤدى إلى انخفاض سعر ممارسة خيار شراء الأسهم نتيجة انخفاض سعر السهم.[1]

المطلب الثالث: نتائج إدارة الأرباح وسبل الحد منها

تعد إدارة الأرباح من الممارسات التي تحقق منافع في المدى القصير، إلا أنها قد تؤدي إلى حدوث مشاكل وعواقب خطيرة في المدى الطويل، لذلك كان لابد من وجود سبل ووسائل للتصدي لها والحد منها، سيتم في هذا المطلب ذكر أهم النتائج التي يمكن أن تنجم عن ممارسات إدارة الأرباح وسبل الحد منها.

أولا: نتائج إدارة الأرباح

قد تنجم عن إدارة الأرباح العديد من المشكلات في الأجل الطويل، من أهمها:

1/ تخفيض قيمة المؤسسة: هناك العديد من الباحثين من يرون بأنّ إدارة الأرباح يمكن أن ينجم عنها بيانات مالية احتيالية من أجل خداع مستخدمي تلك البيانات، وذلك بالتّأثير على فهمهم لأداء وربحية المؤسسة، ومن الممكن أن تبدأ إدارة الأرباح هذه بإجراءات صغيرة أو تعديلات غير مناسبة للافتراضات، وتغييرات في الأحكام من الإدارة، والتي يمكن أن تؤدي الضغوط والدوافع إلى زيادة هذه الإجراءات إلى الحد الّذي ينجم عنه تقارير مالية احتيالية، كما يمكن أن يحدث هذا الوضع بسبب الضغط لتلبية توقعات السوق أو الّرغبة في مضاعفة المكافآت بناءً ا على الأداء عندما تتّخذ الإدارة بشكل متعّمد موقفا يؤدي إلى قوائم مالية احتيالية بتحريف جوهري فيها، في حين قد يكون الّدافع لبعض إدارة المؤسسات الأخرى لتخفيض الأرباح هو لتخفيض مبلغ الضريبة.[2]

أي أنّه توجد العديد من القرارات التشغيلية التي تتخذها المؤسسات بغرض التأثير على الأرباح في الأجل القصير إلا أنها تؤدي إلى أضرار في الكفاءة الاقتصادية في الأجل الطويل.[3]

2/ نقص الشفافية والإفصاح في التقارير والقوائم المالية: أي عدم وضوح حقيقة الوضع المالي للمؤسسة مما يؤثر سلبيا على حركة سوق الأوراق المالية حاليا ومستقبلا، وبالتالي يؤثر على الأداء الاقتصادي للمجتمع ككل.[4]

---

[1] سعود الركيبي، **مرجع سابق**، ص ص 67-69.

[2] عباس التميمي، حكيم الساعدي، **مرجع سابق**، ص26.

[3] محمد جاسم محمد، **مرجع سابق**، ص396.

[4] نجاة يونس، **مرجع سابق**، ص192.

3/ تلاشي المعايير الأخلاقية: إن إدارة الأرباح وإن كانت لا تنتهك المعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما بشكل واضح فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية، فالمؤسسات التي تدير أرباحها ترسل رسالة إلى العاملين في المؤسسة بأن إخفاء وتضليل الحقيقة هي ممارسة مقبولة، فمثلا عندما يأمر المدير مسؤول المبيعات بتأجيل المبيعات فإنه بذلك يفقد صلاحيته الأخلاقية، حيث بعد ذلك لن يستطيع المدير انتقاد عملية البيع المشكوك فيها من قبل مسؤول المبيعات لأن المدير أصبح شريك بالقرارات غير القانونية.

4/ إخفاء مشكلات الإدارة التشغيلية: لا تتم ممارسة إدارة الأرباح فقط على مستوى الإدارة العليا، وإنما تمارس أيضا على مستوى الإدارة التشغيلية فالمدراء في هذه الأخيرة يعالجون البيانات المالية بهدف الحصول على المكافآت والترقيات وتجنب الانتقادات عن الأداء السيئ، ومن أهم مخاطر إدارة الأرباح على مستوى الإدارة الدنيا إخفاء مشكلات تشغيله عن الإدارة العليا فتبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشكلات بدون معالجات لمدة زمنية طويلة.[1]

5/ عقوبات اقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية: في السنوات الأخيرة فرضت بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية عقوبات صارمة ضد المؤسسات التي قامت بإدارة أرباحها وإعادة إعداد القوائم المالية.

فعلى سبيل المثال في أوائل التسعينات وقعت البورصة غرامة قيمتها مليون دولار على مؤسسة (W.R. Graceadcar) وطلب منها إعادة احتساب أرباحها والإعلان عنها والسبب أن المؤسسة ما بين 1990-1992 قامت بتخفي أرباحها المعلنة وذلك بتسجيل احتياطات غير صحيحة قيمتها 55 مليون دولار، وبين سنتي 1993-1995 قامت بإعادة الاحتياطات إلى الأرباح.[2]

6/ أزمة الثقة والمصداقية: يرى الباحثان (عباس التميمي، حكيم الساعدي) بأنّ إدارة الأرباح تمثل أحد أهم القضايا الأخلاقية والمهنية التي يواجهها المحاسبون، فالإدارة والمحاسبون مسؤولون عن إعداد ونشر المعلومات المالية العادلة، لكن هناك العديد من الحوافز والدوافع للوحدات تجعل المدراء يحولون الأرباح المنشورة باتجاه يحقق الأهداف الشخصية لهم، مما يؤدي إلى ضعف مصداقية تلك المعلومات، وبالتالي فقدان الثقة بها.[3]

---

[1] نفس المرجع، نفس الصفحة.

[2] فيحاء البكوع، سعاد غزال، كبرى طاهر، **انعكاسات الالتزامات الأخلاقية لمراقب الحسابات على أساليب إدارة الأرباح**، عدد 114، مجلد 35، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العراق، 2013، ص112.

[3] عباس التميمي، حكيم الساعدي، **مرجع سابق**، ص28.

كما يضيف الباحث "يوسف صلاح عبد الله" على ما سبق مشاكل أخرى يمكن أن تتعرض لها المؤسسة جراء ممارسات إدارة الأرباح منها:[1]

7/ التأثير على المركز المالي للمؤسسة: تعتمد ممارسات إدارة الأرباح على التلاعب بالمستحقات المحاسبية والتي تعتبر ممارسة سلبية تهدم بها المؤسسة نفسها مما قد يؤدي إلى انهيار مركزها المالي وتعّرضها للتّعثر، وذلك نتيجة الإعلان عن أرباح وهمية مع القيام بتوزيعات نقدية على المساهمين الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض رأس مال المؤسسة.

8/ انتقال الثروة: تؤدي ممارسات إدارة الأرباح إلى تحويلات في الثروة وتتم هذه التحويلات في ظروف غير عادلة، فقد يحصل المديرون على مكافآت خيالية لا تتوافق مع النتائج الحقيقية المحققة، كما أن ممارسات إدارة الأرباح ينتج عنها انتقال الثروة من المساهمين الجدد إلى المساهمين القدامى أو إلى الإدارة نفسها.

9/ خلق تكاليف وكالة إضافية: نتيجة لإدارة الأرباح فإن المعلومات التي تحتويها التقارير المالية لا تعكس الأداء الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة، وهو ما يؤدي إلى اتخاذ المستثمرين لقرارات غير ملائمة، كما أن السلوك المتبع من قبل الإدارة لإخفاء الأداء الحقيقي للمؤسسة يخلق تكاليف وكالة إضافية، مثل: تكاليف الرقابة على سلوك الإدارة للحد من ممارسات إدارة الأرباح، تكاليف لحل مشكلة سوء استخدام وتوزيع الموارد، تكاليف تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والأطراف ذوي العلاقة، تكاليف الحصول على معلومات إضافية...

ثانيا: أساليب الحد من إدارة الأرباح

إنه من الصعب الكشف عن إدارة الأرباح خاصة إذا استُخدمت بطريقة ناجحة لا تكون مكشوفة من قبل الغير، إلا أنه هناك من الوسائل التي وجدت للتخفيف أو محاولة الحد منها نذكر منها:

1/ أقّرت لجنة المراجعة بأمريكا ووصت بوجود لجنة بالمؤسسات مكّونة من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتهم تعيين مراجع حسابات خارجي مستقل وكفؤ، وتحديد أتعابه بهدف زيادة استقلاليته وأن لا يتم تعّرضه إلى تهديد أو ضغط عليه؛

2/ تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات وهي أحد آليات تحقيق الشفافية اللازمة، وذلك للحد من ظواهر إدارة الأرباح والأضرار التي قد تنشأ من وجودها خاصة إذا استخدمت بطريقة سلبية، حيث ظهرت معالم حوكمة المؤسسات

[1] يوسف عبد الله، **مرجع سابق**، ص14.

(corporate governance) بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين، وفي ظل انفتاح أسواق المال العالمية وعولمة الأسواق والاعتماد على مؤسسات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من الدول، والتوسع الهائل في حجم تلك المؤسسات أصبحت هنالك حاجة ماسة إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة "corporate governance" وذلك للحد من الجوانب السلبية لإدارة الأرباح؛[1]

3/ خفض مجال اختيار البدائل عن طريق التقليل من البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة، وفقا لذلك وضحت لجنة المعايير في تعديلاتها أنه تم إلغاء بعض المعالجات البديلة ووضعت معالجات قياسية التي قد تتناسب مع ظروف المؤسسة خلال السنة والتي قد تكون في السنوات السابقة أقل إرضاء للمؤسسة، ومع ذلك فإنه لا تزال هناك مرونة في العمل قد تؤدي إلى تضليل أو إعطاء صورة غير عادلة؛[2]

4/ الحد من سوء استخدام السياسات المحاسبية، ويتم ذلك عن طريق ما يلي:

أ- وضع قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاءها؛

ب- تفعيل فرضية "الثبات"، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني أنه متى ما اختارت أي مؤسسة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد السنوات فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في السنوات اللاحقة، والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت، وهنا تجدر الإشارة إلى أنه لا يعني أنه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى.

5/ تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية، والتي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع على حد سواء.[3]

6/ تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم، ويتم هذا الأمر عن طريق إما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم

[1] بن عبد العزيز سفيان، منصوري هواري، **مرجع سابق**، ص17.

[2] عماد الشيخ، **مرجع سابق**، ص 215.

[3] ناظم شعلان جبار، **مرجع سابق**، ص ص251-252.

المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي القوائم المالية تشرح ممارسات إدارة الأرباح وأهم التطّورات في مجال المراجعة والمحاسبة.[1]

بالإضافة إلى ذلك هناك بعض الخطوط الحمراء التي إذا تعدتها المؤسسة فإن هذا يعني وجود خلل، وهي:

- ✓ تغييرات وتعديلات محاسبية غير مبررة وخاصة إذا كان أداء المؤسسة سيّئا؛
- ✓ عمليات غير عادية وغير تشغيلية لتعظيم الربح كبيع الأصول؛
- ✓ زيادة قيمة الذمم المدينة سواء المرتبطة بالمبيعات أو الذّمم غير المرتبطة بالمبيعات؛
- ✓ زيادة حجم الفرق بين صافي الدخل والتدفقات النقدية فهذا يبين إمكانية التلاعب بالمستحقات؛
- ✓ وجود تعديلات كثيرة وخاصة التي تحدث في أو قريب من نهاية السنة المالية؛
- ✓ تغيير المراجع بمعدل غير عادي.[2]

[1] حسن القطيش، فارس الصوفي، **أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، عدد27، جامعة بغداد، العراق، 2011، ص ص370-371.

[2] عماد الشيخ، **مرجع سابق**، ص 216.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال ما قدمناه في هذا الفصل يتضح أنّ إدارة الأرباح سلوك تقوم به إدارة المؤسسة للتأثير في الربح المعلن عنه بالقوائم المالية، وبشكل متعّمد (ضمن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما أو خارجها) في عملية القياس والإفصاح المحاسبي، والذي يعطي انطباع مختلف عن الأداء الحقيقي للمؤسسة، كما تم الوقوف على عدة نقاط نلخّصها فيما يلي:

- عدم وجود مفهوم موحد وواضح لإدارة الأرباح بسبب غياب التوافق بين الباحثين ومن الجهات المهنية حول مفهوم إدارة الأرباح وأبعادها المختلفة، حيث ينظر لمفهوم إدارة الأرباح من زاويتين مختلفتين، الأولى تتمثل بأهمية الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والثانية أن إدارة الأرباح هي عبارة عن ممارسات ذكية من قبل المحاسبين وإدارات المؤسسات تهدف إلى تجميل الدخل والمركز المالي ولا تعد خرقا للمبادئ والمعايير المحاسبية؛
- تتطلب مسألة التلاعب بالدخل أساليب محاسبية وغير محاسبية، وتعتمد الأساليب المحاسبية على مرونة المبادئ المحاسبية أو انتهاكها وتسمى إدارة الأرباح المحاسبية، في حين تعتمد الأساليب غير المحاسبية على التلاعب بالأنشطة الحقيقية للتأثير في الأرباح وتسمى بإدارة الأرباح الحقيقية؛
- كذلك إن سبب لجوء الإدارة لممارسة إدارة الأرباح هو وجود العديد من الدوافع والمحفزات، منها ما هو متعلق بمصلحة الإدارة بهدف تحسين مقاييس الأداء بالشكل الذي يعكس صورة جيدة عن أداء المؤسسة وزيادة حوافزها الإدارية، ودوافع أخرى خارجية مثل التأثير على أسعار الأسهم، تقليل المدفوعات الضريبية، تقليل التكاليف السياسية، وكل اتجاه يملي على الإدارة إتباع نمط مختلف عند التلاعب بالدخل إما زيادته أو تخفيضه أو تمهيده؛
- إن هدف أساليب إدارة الأرباح السلبية هو إظهار نتيجة الأعمال والمركز المالي على غير حقيقته، لتحقيق أغراض وأهداف الإدارة على حساب المستفيدين الآخرين؛
- إنّ أساليب وإجراءات إدارة الأرباح غالبا ما تتم على أيدي محاسبين متخصصين وعلى درجة عالية من المهارة والمعرفة بالمبادئ والقواعد المحاسبية، لذلك لا يكون من السهل اكتشاف تلك الأساليب؛
- هناك العديد من الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح، من أبرزها: المراجعة الخارجية، حوكمة المؤسسات ولجان المراجعة، عدم تغّير السياسات المحاسبية وغيرها من الطرق.

الفصل الثالث:

المراجعة الخارجية ودورها في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح

تمهيد:

إن كبر حجم المؤسسات وتشعّب هيكلها التنظيمي وتفّرع مساهميها جعل من الصعب أن يتم تقبّل كل المعلومات الصادرة عنها خاصة وان معظم طالبي القوائم المالية تنقصهم الخبرة اللازمة لتحليل عناصرها، وبالتالي كل هذه الأمور زادت من الحاجة إلى وجود مراجع خارجي مستقل يقوم بعملية المراجعة.

حيث قد تقوم إدارة المؤسسة بإعداد قوائم مالية استنادا إلى بيانات مالية محّرفة نتيجة عمليات احتيالية تمت من قبل موظفي المؤسسة مما يؤدي للوصول إلى قوائم مالية مضلّلة ما يعبّر عنه بممارسات إدارة الأرباح، حيث تعتبر بعض ممارسات إدارة الأرباح معالجة غير قانونية للبيانات المالية تستخدم للعديد من الأغراض منها تضليل أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي للمؤسسة أو التأثير على الأرقام المحاسبية، بعبارة أخرى إعطاء الصورة التي قد تكون مختلفة عن الواقع الفعلي.

ولضمان الحصول على معلومات مالية صحيحة وموثوقة حول القوائم المالية يتم من خلال التأكيدات التي تقدمها المراجعة الخارجية، فهي تلعب دورا هاما في اكتشاف الانحرافات في القوائم المالية لحماية مستخدميها.

ومنه سيتم في هذا الفصل التطرق للدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح من خلال أربع مباحث، حيث سنتناول في كل مبحث ما يلي:

المبحث الأول: الحاجة لاستخدام المراجعة الخارجية.

المبحث الثاني: قدرة المراجع الخارجي على التحقق من ممارسات إدارة الأرباح.

المبحث الثالث: مساهمة استخدام المراجعة التحليلية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح.

المبحث الرابع: جودة المراجعة الخارجية ودورها في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح.

المبحث الأول: الحاجة لاستخدام المراجعة الخارجية

تعتبر مهنة المراجعة من المهن العريقة التي لها تقاليدها ومسؤولياتها المهنية التي تحددها جمعيات ونقابات المحاسبين والمراجعين، ولقد ساهمت مهنة المراجعة بشكل كبير في تنمية المجتمعات، لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب، وإدارة الاقتصاد القومي.

فالمراجعة هي بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية فدارس المراجعة يجب أن يكون ملما الماما تاما بالمبادئ والقواعد والسياسات والإجراءات المحاسبية بطريقة سليمة ومتجانسة من فترة مالية لأخرى، وكذلك حيادي ومؤهل علميا وعمليا لفحص الحسابات والقوائم المالية والغرض من ذلك هو إعداد تقرير رأيه المهني في القوائم المالية ويوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم، فتقرير المراجع الخارجي بمثابة شهادة حسن تصرف للإدارة.

لذا سيتم في هذا المبحث تناول الأهمية والحاجة للمراجعة الخارجية من قبل مستخدمي القوائم المالية، حيث سيقسم المبحث إلى ثلاث مطالب هي:

المطلب الأول: أهمية المراجعة الخارجية في التأكد من مصداقية معلومات القوائم المالية.

المطلب الثاني: انعكاس دور المراجعة الخارجية على جودة المعلومات بالقوائم المالية.

المطلب الثالث: ضرورة اللجوء للمراجعة الخارجية للتقليل من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح.

المطلب الأول: أهمية المراجعة الخارجية في التأكد من مصداقية معلومات القوائم المالية.

من المهم إدراك أنّ التقارير المالية التي تنتجها إدارة أي مؤسسة وحدها لا يمكنها أن تحل مشاكل الوكالة الناتجة عن عدم تماثل المعلومات أو تضارب المصالح، لأن الإدارة مسئولة عن الإبلاغ المالي عن الوضع المالي للمؤسسة وكذلك هي في وضع يمكّنها من تعديل الأرقام المحاسبية إذا لم يكن المالك قادرا على مراقبة الإجراءات بشكل مباشر. وبالتالي هناك دائما ما يسّمى بخطر المعلومات عندما تتاح هذه المعلومات المالية لأصحابها، وهنا يبرز للمراجعة الخارجية دورها الهام في الرقابة على علاقات الوكالة وتقليل مخاطر المعلومات. بدون مراجعة خارجية تفتقر المعلومات المحاسبية المستخدمة في صنع القرار من قبل العديد من الأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة إلى

المصداقية، لذلك فإنّ من أهم أغراض المراجعة الخارجية هو زيادة مصداقية البيانات المالية الناتجة عن المعلومات المحاسبية من خلال:

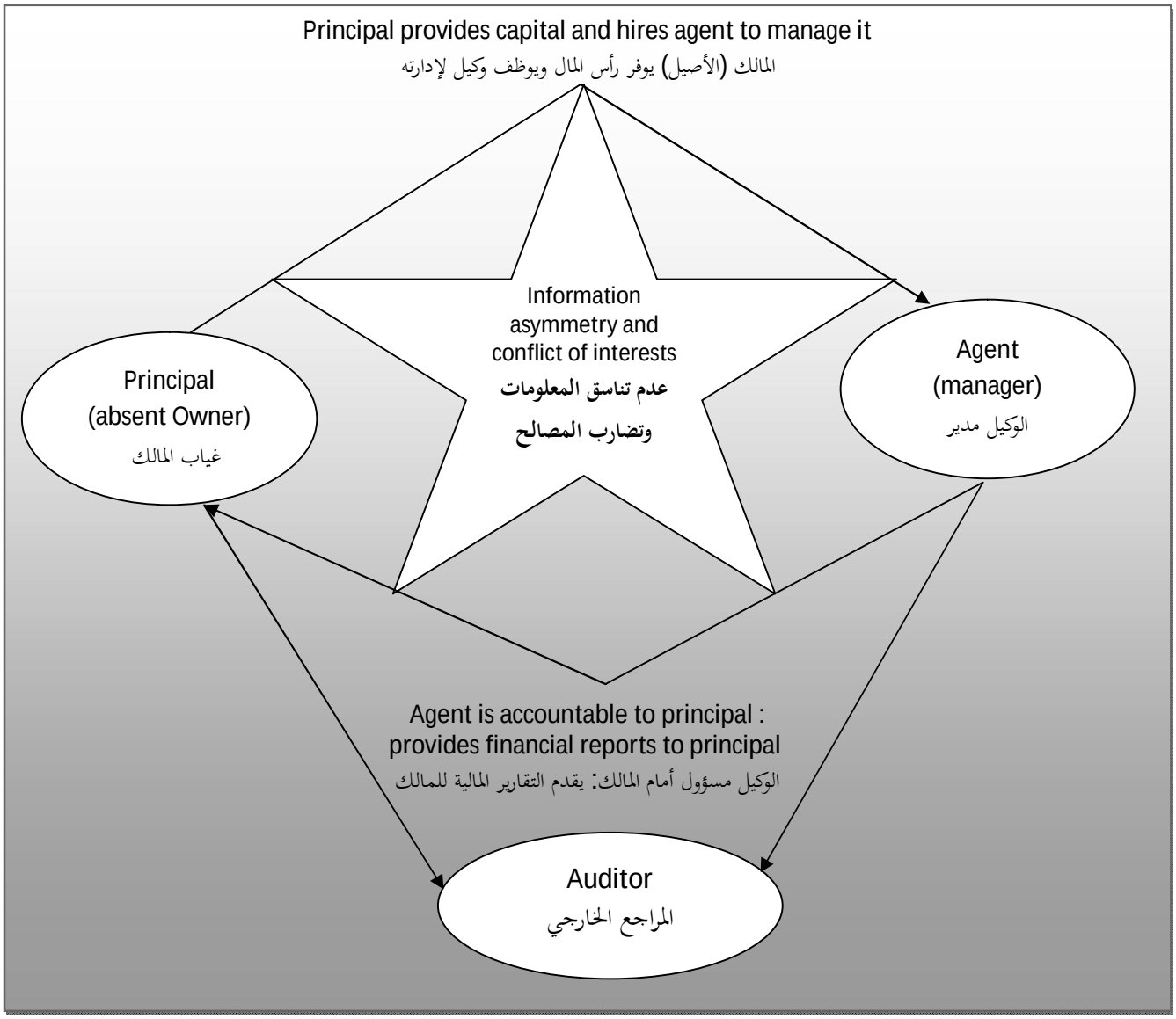
- تعد المراجعة الخارجية من الآليات التي تقلّل من عدم تماثل المعلومات بين مدير المؤسسة وأصحاب المصالح، ويتم ذلك من خلال السماح للمستخدمين الخارجيين بالتأكّد من عدالة القوائم المالية، لذا فإنّ احتمالات تعارض أهداف أطراف الوكالة تجعل المالك (الأصيل) في حاجة لاستخدام الوسائل التي تمكّنهم من مراقبة ومتابعة مدى وفاء الإدارة بالتكليف المحدد في عقد الوكالة، وإنّ أكثر الوسائل شيوعا في الاستخدام لمراقبة الوكيل هي المطالبة بوضع تقنيات الرقابة والحوكمة لمنع هذا السلوك من الوكلاء والحد منه أثناء العمل.[1]
- حيث أشار Littleton (1933) من وجهة نظره في السنوات الماضية إلى أنّ الغرض من المراجعة الخارجية هو التحقق من نزاهة الأشخاص المكلّفين بالمسؤوليات المالية بدلا من المسؤوليات الإدارية (حيث ارتبطت المراجعة في ذلك الوقت بمراقبة المسئولين الحكوميين)، ثم جاء بعده Flint (1988) ليصف المراجعة الخارجية بأنها آلية رقابة اجتماعية لضمان المساءلة.
- كما وقد قدّم Eilifsen et al, سنة 2006 لمحة عامة عن الكيفية التي جعلت من علاقة الوكالة تخلق الطلب على المراجعة الخارجية، حيث أن عدم التماثل في المعلومات أوجد الحاجة إلى وسيط مستقّل، وهو المراجع الخارجي للتحقق من التقارير المالية التي تعدها الإدارة، فمن دون التحقق من صحة هذه التقارير يكون لدى المديرون حافز لتضليل وتحريف أداء المؤسسة للوصول لمنافع ومزايا خاصة من خلال هذه الإجراءات.[2]

وفيما يلي سيتم إعطاء شكل توضيحي للعلاقة بين الوكيل-المالك والتي أدت للطلب على المراجعة الخارجية حسب نظر (Eilifsen et al. 2006):

[1] عباس التميمي، حكيم الساعدي، مرجع سابق، ص96.

[2] Kim Ittonem, op cit, pp 28 - 30.

شكل (3-1): الحاجة للمراجعة الخارجية كنتاج لعلاقة وكيل-مالك



Source : Kim Ittonem, **A Theoretical Examination of the role of auditing and the relevance of audit reports**, Teaching Aid Series, Accounting and Finance, University of Vaasa, Finland, 2010,p30.

يوضّح الشكل (3-1) بأن الطلب على المراجعة الخارجية ينشأ من خلال الدور الرقابي الذي يؤديه المراجع الخارجي خاصة في العلاقة القائمة بين المالك (Principal) والوكيل (Agent) لإضفاء الثقة على القوائم والتقارير المنشورة للمؤسسة، فهذه العلاقة من منظور **نظرية الوكالة** تمثل عقد يقوم من خلاله المالك بتعيين وكيل لأداء خدمة ما لمصلحة المالك، مع تفويض بعض سلطة اتخاذ القرارات للوكيل، وعندما تتعارض المصالح بين

المالك والوكيل يلجأ المالك لطرف خارجي مستقل (وسيلة رقابية)تجنّبا وتدنية لحدة تعارض المصالح بين المالك والوكيل، هذه الوسيلة هي **المراجعة الخارجية** للقوائم المالية؛ باعتبارها الوسيلة التي تخلق الطمأنينة لدى أصحاب القوائم المالية؛ حيث تعمل على التخفيض أو الحد من عدم تناسق وتماثل المعلومات و منه حماية مصالح المالك، وأطراف أخرى مستفيدة من القوائم المالية (كمثال المستثمر الحالي والمرتقب)، من خلال تقديم تأكيدات معقولة بأنّ القوائم المالية التي أعدتها الإدارة خالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية.

المطلب الثاني: انعكاس دور المراجعة الخارجية على جودة المعلومات بالقوائم المالية

تشكل عمليات المراجعة الخارجية قيدا على إدارة الأرباح وعنصرا يحّسن جودة المحاسبة، و تقوم المراجعة الخارجية؛ كنشاط يتكون من مراجعة المعلومات المالية؛ بدور هام في ضمان مصداقية وموثوقية المعلومات المالية، ويتم توفير هذا الضمان من خلال ثلاثة أدوار فرعية لوظيفة المراجعة:[1]

أولا- دور المعلومات (the information role): حيث تحّسن المراجعة من مصداقية المعلومات المحاسبية وجودتها، أي أنّ المعلومات التي تمت مراجعتها ذات جودة أعلى من تلك التي لم يتم مراجعتها.

ثانيا- دور المراقبة (the monitoring role): والذي يساعد على تحسين جودة المعلومات المحاسبية، عن طريق الحد من السلوك الانتهازي للمديرين؛فالتحقق من المحاسبة والتأكد من أنّ البيانات المالية قد تمّ إعدادها بشكل صحيح سيجعل من المراجعة عائقا أمام إدارة الأرباح.

ثالثا- دور التأمين (the insurance role): حيث يضمن للمستخدمين الاعتماد على المعلومات المالية التي تمت مراجعتها بسبب المسؤولية التي يتحملها المراجعون في حالة فشل عملية المراجعة؛

المطلب الثالث: ضرورة اللجوء للمراجعة الخارجية للتقليل من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح

هناك العديد من الأسباب التي تجعل من المراجعة ضرورية في المؤسسة للمصادقة على القوائم المالية وإيصال النتائج للمستفيدين، نذكر هذه الأسباب فيما يلي:[2]

[1] D. Huguet, J.L. Gandía, **Audit and earnings management in Spanish SMEs**, Article in Business Research Quarterly, N 9, Department of Accounting, Faculty of Economics, Avda. dels Tarongers, Spain, 2016, p173.

[2] بلخيثر سميرة، بكطاش فتيحة، **دور المدقق في مصداقية نتائج أعمال المؤسسات**، مجلد 6، عدد 3، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2015، ص ص 276-279.

أولا: أسباب محاسبية

إن القوائم المالية المعدة بصفة دورية هي نتاج عملية المحاسبة، وهذا باحترام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والقوانين المعتمدة. ولتّأكد من تطبيق هذه المبادئ والقوانين أصبحت هناك ضرورة حتمية لوجود مراقبة حسابات دورية، وهو ما يندرج ضمن الأهداف الأساسية للمراجع الخارجي عند قيامه بعملية المراجعة. غير أن هناك تطّورات عرفتها المحاسبة من إبداع وهندسة مالية حقيقية فأصبح من الضروري التحدث عن إدارة للنتائج والأرباح وليس عملية نشرها، حيث كما يقول Mc Kenzie: "إذا كنت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنك تستطيع على الأقل أن تبتدعها". وهو ما أدى إلى فقدان المصداقية في نتائج المؤسسات في السنوات الأخيرة والركود الكبير الذي عرفته الأسواق، نتيجة إجبار العديد من المؤسسات التي أبلغت عن أرباح غير واقعية على التصفية. وكأمثلة على هذه المؤسسات: (WorldCo, Tyco, Enron) في الولايات المتحدة الأمريكية، (,Ahold) Parmalat في أوروبا، شركة الاتصالات السعودية (موبايلي)، وحتى في الجزائر (مجمع الخليفة وعدة بنوك)؛ من هنا فإن مدى مصداقية القوائم المالية للمؤسسات مبني على المعلومة المالية والتي تمثل أداة مجازفة في يد مدراء ومسئولي المؤسسات. حيث أنهم يمكنهم التأثير في عرض نتائج الأعمال وإدارة الأرباح بطريقة محاسبية بحتة ودون مخالفة القوانين وذلك باستغلال الثغرات الموجودة فيه.

إن مكاتب المراجعة تعمل جاهدة للكشف عن إدارة الأرباح والإبداعات في المحاسبة، التي تشّوالصورة الحقيقية للأعمال. فالعلاقة بين المراجعة وإدارة الأرباح عكسية حسب العديد من الدراسات؛ فكلما زادت جودة المراجعة كلما انخفضت معها ممارسات إدارة الأرباح داخل المؤسسات، كما نشير إلى مساهمة تطوير المعايير الدولية للمحاسبة كثيرا في الحد من هذه الممارسات لكنها غير كافية ولازالت سبل التلاعب ومرونة الحسابات كبيرة جدا، تجعل عملية المراجعة هي الأخرى تحتاج إلى تحسين لجودتها بما يتلاءم واحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

ثانيا: أسباب قانونية

بعد الفضائح المالية التي مست عدة مؤسسات عالمية ظهرت العديد من القوانين أهمها قانون (SOX) (Sarbanes – Oxley) الذي أصدر سنة 2002 في أمريكا، يهدف هذا القانون إلى طمأنة المستثمرين وتطوير مهنة المراجعة عبر بنود قانونية معتبرة موّجهة لتعزيز أنظمة الرقابة الداخلية وحوكمة المؤسسات والإشراف على المراجعين الخارجيين. حيث تبنى هذا القانون قسما خاصا عن تشكيل لجنة المراجعة ومهماتها وواجباتها؛ لضمان سلامة وموثوقية تقرير مراجع الحسابات الخارجي من خلال حمايته من احتمالية تعّرضه لضغط الإدارة.

ولقد أسفر عن هذا القانون تقريبا إجراءات مماثلة في عدة دول لحصر أعمال المؤسسات الكبرى وتدخل أكثر في طريقة حوكمتها، ذلك لأنها تؤثر في تطور الأسواق واقتصاديات دول بأكملها.

كما نشير إلى أنّ العديد من القوانين تؤكد على استقلالية المراجع الخارجي وتحمله المسؤولية القانونية، ذلك لأن بعض إدارات المؤسسات تقوم وبالاتّفاق مع المراجع لتوفير تأكيد مناسب للمستخدمين عن إمكانية الاعتماد على تلك القوائم وهي غير صحيحة وتتضمن بعض ممارسات إدارة الأرباح، وهنا فإن المراجع الخارجي سوف يواجه احتمال مقاضاته من قبل كل من المستخدم وبعض أعضاء مجلس الإدارة أو ما تعرف بالمسئولية القانونية للمراجع الخارجي تجاه العملاء أو الغير أو أي طرف ثالث، حيث يقُاضي المراجع الخارجي على أساس مسئوليته المهنية عن تأكيد إمكانية الاعتماد على القوائم المالية، كما يمكن للمستخدم أيضا مقاضاة الإدارة، وبالتالي يتحمل المراجع الخارجي مسؤولية كبيرة من الجهة القانونية. ويكفي الإشارة إلى الدعاوي القضائية المتنامية في السنوات الأخيرة مع صرامة الأحكام الصادرة ضد المراجعين الخارجيين نتيجة الفضائح المالية التي أدت إلى إفلاس العديد من المؤسسات العالمية. وعليه فإنه لكي يلعب المراجعون الخارجيون دورا فعالا لابد من خدمة جميع الأطراف المستفيدة من المعلومات المالية المنشورة للمؤسسة، وعدم التركيز على المصلحة الشخصية أو المتعلقة بالمساهمين فقط وإنما يجب مراعاة كافة المصالح مع ضرورة احترام سلوك وأخلاقيات المهنة لتجنب كل ملاحقة قضائية مستقبلا.

ثالثا: أسباب متعلقة بالحوكمة

تمثل حوكمة المؤسسات علاقة إدارة المؤسسة مع مستخدمي المعلومة المالية، خاصة المساهمين والمستثمرين، فقد أصبح الحديث عن الحوكمة يمثّل نسبة معتبرة من التقارير السنوية لكبرى المؤسسات، مما يعكس أهميتها في الرفع من جودة قوائمها. ذلك لأن حوكمة المؤسسات تهدف إلى تقوية ودعم الهيكل الاقتصادي والمالي للأعمال مبني على أساس الإفصاح والشفافية للمحافظة على حقوق المساهمين والأطراف الأخرى، ويضبط أداءها ويقلّل المخاطر عن طريق تعزيز الرقابة الداخلية لكي يزيد المستثمرين ثقة بالمؤسسة ويؤكد سلامتها المالية ويضمن استمراريتها مستقبلا في السوق.وغالبا ما ترتبط الحوكمة في المؤسسات بلجان المراجعة التي تكون أكثر فعالية في عملية الإشراف على إعداد القوائم المالية مما يخفض من احتمالية استلام المؤسسة من المراجع الخارجي تقرير يحتوي على تحفظات ناتجة عن أخطاء محاسبية أو عدم الالتزام بالقوانين المعتمدة.

وعليه فإن دور المراجع الخارجي في الحوكمة له أهمية كبيرة إذ يعد الجهة الأكثر استقلالية والقدرة على الحكم عن أعمال المؤسسات بموضوعية، بالتالي تعتبر المراجعة الخارجية عنصر مكّمل لحوكمة المؤسسات لأن هدفها هو الرفع من مصداقية المعلومات المنشورة للأطراف المعنية.

ومنه فالعلاقة طردية ووثيقة بين قوة آليات الحوكمة وجودة التقارير المالية وكذا فعالية عملية المراجعة الخارجية ومستويات الأداء في المؤسسات، فالحوكمة الجيّدة الفعّالة تؤدي إلى الاكتشاف المبكر لانخفاض مستويات الأداء التشغيلي والمالي والإداري، ومستويات الإفصاح والشفافية بالمؤسسات، وعلاجه فور اكتشافه، الأمر الذي يساعد على وقايتها من الانزلاق إلى الغش والفساد والتلاعب بالنتائج للتستر عن التدهور. وهنا نشير أن جودة المراجعة الخارجية تلعب دورا كبيرا في الحد من هذه الممارسات والرفع من جودة الإفصاح؛

المبحث الثاني: قدرة المراجع الخارجي على التحقق من ممارسات إدارة الأرباح

إن مهنة المراجعة الخارجية لها دور ايجابي في الحد من الآثار السلبية لإدارة الأرباح، حيث أنها تهدف أساسا إلى إبداء الرأي العام في مدى عدالة وصدق القوائم المالية، وعند انجاز المراجع لهذا الدور الجوهري فإنها تقع على مسؤوليته زيادة الجهد المبذول والاختبارات التفصيلية أثناء تنفيذ مهام مراجعة القوائم المالية للعملاء الذين يمارسون سلوك إدارة الأرباح، وذلك لاكتشاف الأخطاء والغش الذي يقع في الدفاتر والتقارير المالية وإجراء الاختبارات اللّازمة.ومنه سيتم من خلال هذا المبحث تحديد الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح وذلك بتقسيمه للمطالب التالية:

المطلب الأول: مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه إعداد القوائم المالية.

المطلب الثاني: فاعلية دور المراجع الخارجي في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح.

المطلب الثالث: إمكانية المراجع الخارجي من التحقق من ممارسات إدارة الأرباح.

المطلب الأول: مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه إعداد القوائم المالية

أولا: تحديد جوانب مسؤولية المراجع الخارجي

تمارس مهنة المراجعة الخارجية من طرف أفراد على قدر كبير من الخبرة والمعرفة ووفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، ثم إصدار تقرير يوضح فيما إذ كانت القوائم المالية الصادرة تعكس البيانات المدونة في الدفاتر والسجلات وان العمليات المحاسبية قد حدثت فعلا خلال تلك الفترة، لذا يجب على المراجع الخارجي القائم بعملية المراجعة والذي يتم تعيينه وفقا لإجراءات قانونية وعدة شروط، أن يتمتع بمستوى عال من التحصيل العلمي والخبرة العلمية التي تؤهلهم للقيام بهذه المهمة.

إن مسؤولية المراجع الخارجي تتلّخص بأن يقوم بمراجعة حسابات المؤسسة وفحص البيانات المالية وإبداء رأيه الفني المحايد كخبير في مدى دلالة هذه القوائم على عدالة المركز المالي للمؤسسة وعلى نتيجة أعمالها. وعليه يجب على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة والواجبة في عملية المراجعة وفي التقرير النهائي، وهذه العناية تتطلب مراجعة

إنتقادية لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم، والأحكام التي يقررها المساعدون، كما تتطلب عناية لازمة بأوراق عمل المراجع وحصوله على أدلة وقرائن الإثبات.[1]

ثانيا: مسؤولية المراجع الخارجي باكتشاف الغش والأخطاء والأفعال غير القانونية والتقرير عنها

نحصر مسؤولية المراجع في إبداء رأي فني محايد عن مدى عدالة وصدق القوائم المالية وعدم احتوائها على أخطاء مادية أو مخالفات وفقا لمبدأ التأكيد المعقول وبمعنى آخر فان إبداء المراجع لرأيه الفني المحايد في عدم احتواء القوائم المالية على أخطاء مادية أو مخالفات يتضمن درجة معينة من خطر المراجعة.[2] وعليه فإن مراجع الحسابات غير مسؤول عن منع الخطأ والغش، ولكن يجب عليه بذل العناية المهنية اللازمة لاكتشافه ما يتطلب منه تخطيط وانجاز إجراءات المراجعة وعند تقييم وإعداد التقرير بالنتائج المستخلصة عليه مراعاة خطر التحريفات المادية في البيانات المالية الناتجة عن الغش أو الخطأ.[3]

وهذا ما تم الإشارة إليه في معياري المراجعة رقم (240) المتعلق بمسؤولية المراجع عن الغش والخطأ عند مراجعة البيانات المالية، ورقم (250) المتعلق بمراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية الصادرين عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية، حيث حدّد المعيارين مسؤولية المراجع كما يلي: [4]

1- إن الهدف من مراجعة البيانات المالية كما تم توضيحه في معيار المراجعة رقم (ISA200): "الهدف والمبادئ العامة التي تتحكم في مراجعة البيانات المالية " هو قدرة المراجع على إعطاء رأي، وأنّ إعداد البيانات المالية قد جاء وفقاً للإطار المحدد لعرض البيانات المالية ومن جميع النواحي المادية.

---

[1] محمد فريح حسان، **دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية**، العدد 3، المجلد 11، مجلة جامعة ذي قار، 2016، ص ص147- 149.

[2] تمارة التكريتي، **دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات الإدارة الاحتيالية بالتطبيق على ديوان المراجع القومي في السودان**، مجلد 3، عدد2، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المركز الجامعي بميلة، الجزائر، 2019، ص288.

[3] محمد حولي، مسؤولية **مراجعي الحسابات في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية (دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات في الجزائر)**، مجلد 7، عدد 2، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الوادي، الجزائر، 2017، ص344.

[4] استنادا إلى:

- محمد فاضل الياسري، **أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفاعلية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات**، مجلد 14، عدد3، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، العراق، 2017، ص ص351-352.

- Prise de position définitive, **Norme internationale d'audit (ISA): Norme ISA 240, Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers**, Elaborée par IAASB, Traduite par chatered accountants of Canada, 2009, pp5-6. Disponible sur : https://www.frascanada.ca/fr/normes-iaasb 22/11/2019.

لذلك فإن عملية المراجعة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة تصمم بحيث توفر تأكيداً معقولًا بأن البيانات المالية إذا أخذت ككل خالية من أي تحريف مادي، سواء حدث نتيجة لاحتيال أو خطأ. وحقيقة أن عملية المراجعة التي تم أداؤها قد تكون بمثابة مانع، إلا أن المراجع لا يتحمل مسؤولية منع الاحتيال أو الخطأ ولا يمكن أن يكون كذلك.

2- لا يمكن للمراجع أن يحصل على تأكيد مطلق بأنه سيتم اكتشاف التحريفات المادية في البيانات المالية، بسبب المخاطر الملازمة لعملية المراجعة فإن هناك مخاطرة لا يمكن تجنبها وهي أن بعض التحريفات المادية في البيانات المالية لن يتم اكتشافها حتى إذا تم إجراء عملية المراجعة والتخطيط لها وفق معايير المراجعة الدولية.

3- إن مخاطرة عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن احتيال هي أكبر من مخاطرة عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن خطأ، وذلك لأن الاحتيال قد يتضمن خططاً متقنة ومنظمة بعناية بغرض إخفاء هذا الاحتيال، مثل التزوير في تسجيل العمليات ، أو الفشل المتعّمد في تسجيل المعاملات، حيث يصعب اكتشاف مثل هذه الأفعال لأنها مصحوبة بالتواطؤ.

4- إن المخاطرة التي يواجهها المراجع نتيجة لعدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن احتيال الإدارة أكبر من المخاطرة التي يواجهها عند عدم اكتشاف تحريف ناتج عن احتيال العاملين، حيث أنّ المديرين غالبا ما يكونون قادرين على التلاعب بالمستندات المحاسبية بشكل مباشر أو غير مباشر، وتقديم معلومات مالية خاطئة أو التحايل على إجراءات الرقابة المصّممة لمنع ارتكاب الموظفين لعمليات احتيال مماثلة.

5- يعتمد رأي المراجع حول البيانات المالية على مفهوم الحصول على تأكيد معقول، ولذلك لا يضمن المراجع في عملية المراجعة أن يكتشف أي تحريفات مادية سواء كانت نتيجة لاحتيال أو خطأ، وتبعا لذلك فإن عدم اكتشاف وجود تحريفات مادية في البيانات المالية ناتجة عن احتيال أو خطأ لا يتضمن في حد ذاته فشلاً في الامتثال لمعايير المراجعة الدولية.

وقد نجح هذا المعيار في تطوير أداء المراجع بالفعالية المطلوبة، حيث يشير إلى أن الأخطاء والمخالفات الناتجة عن الغش المتعّمد صعبة الاكتشاف، وأن المراجع مسئولا عن اكتشاف الأخطاء المادية الناجمة عن وجود غش.

ثالثا: مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه التحريفات الناجمة عن ممارسات إدارة الأرباح

يضيف الكاتب "الطيب علي الشريف" أنّ مسؤولية المراجع الخارجي عن تحريفات القوائم المالية الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح تتحدد من خلال النقاط التالية: [1]

1- ممارسة إدارة الأرباح من خلال استغلال مرونة المعايير المحاسبية، وهنا تأتي مسؤولية المراجع الخارجي في مرحلة تخطيط عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية؛

2- ممارسة إدارة الأرباح بإتّباع مدخل هيكلة العمليات، وهو تدخل مبكّر للإدارة في مرحلة صياغة العقود والاتفاقيات، وتتم بمعالجة محاسبية تخالف ما تقضي به المعايير المحاسبية بشأن إبرام العقود من الغير، وتظهر مسؤولية المراجع الخارجي في إصداره تقريرا متحفّظا إذا وجد أن المخالفة يترتب عليها تحريف جوهري في القوائم المالية؛

3- ممارسة إدارة الأرباح من خلال بناء الإدارة لتقديرات متحيزّة، أو تغيير التقديرات المحاسبية القائمة، وتكمن مسؤولية المراجع الخارجي بأن يذكر في تقريره – ضمن فقرة نطاق المراجعة – وصفا لعملية المراجعة، ويتضمن هذا الوصف تقديم ضمان معقول بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية الناتجة عن التقديرات المتحيزة من جانب الإدارة؛

4- تأثير ممارسات إدارة الأرباح على المعلومات الواردة بالقوائم المالية، حيث أنّ عناصر القوائم المالية تمثل المحاور الرئيسية التي تلجأ إليها الإدارة لتنفيذ تلك الممارسات، وهنا يمكن القول بأن موقف المراجع الخارجي يتمثل في مراجعة القوائم المالية للتأكد من خلوها من ممارسات إدارة الأرباح.

رابعا: أهمية رأي المراجع الخارجي في كشف صدق وعدالة القوائم المالية

يرى الباحث " محمد الياسري" بأن رأي المراجع الخارجي يتّسم بالأهمية والجدية وله تأثيرات في جهات عديدة ومن نواحي مختلفة، فعلى ضوئه تتخذ مواقف وتدور مناقشات وتُتخذ قرارات، ولهذا يجب أن يكون هذا الرأي بمستوى عالي من الجودة ليفي بمتطلّبات مستخدمي القوائم المالية وبالشكل الذي يؤدي إلى تفادي تعرض المراجع للمسائلة والمشاكل القانونية المحتملة، وما يترتب عليها من خسائر مباشرة وغير مباشرة ناتجة عن إبداء رأي لا يعكس الواقع الحقيقي للقوائم المالية المراجعة، لاسيما إن القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة في بلدان عدة تلقي

[1] محمد الطيب علي الشريف، **مرجع سابق**، ص 92.

على عاتق المراجع مسؤوليات متزايدة اتجاه الجهات التي يتم مراجعة حساباتها عن الضرر الذي قد يلحق بها وبمالكيها لجرالمخالفات الجسيمة التي يرتكبها ومساعدوه، وكذلك اتجاه الأطراف الأخرى التي تعتمد على القوائم المالية في اتخاذ قراراتها.[1]

إنّ الغرض الأساسي من الكشوفات والقوائم المالية هو تحديد ما إذا كانت البيانات المالية لمؤسسة ما تمثل بشكل عادل مركزها المالي في وقت معين، حيث يعتمد المستثمرون والدائنون والحكومات وأصحاب المصلحة الآخرون على البيانات المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بالمؤسسة، ونظرا لأنّ الإدارة هي المسئولة عن إعداد البيانات المالية فإن المؤسسة تحتاج لطرف خارجي مستقل عن إدارة المؤسسة للتأكيد على أنّ البيانات المالية صادقة ودقيقة، وهي مسؤولية المراجع الخارجي حيث يعمل هذا الأخير على تقديم ضمانات بأن البيانات المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموما ويتم تقديمها بصورة عادلة من جميع النواحي الجوهرية للمركز المالي للمؤسسة، وهذا إذا تم التخطيط لعملية المراجعة وإجراءها بشكل صحيح، فيجب أن تكشف المراجعة عن عمليات احتيال مادية في البيانات المالية أي فرأي مراجع الحسابات مهم جدا حيث أن إصدار رأي مفاده أن البيانات معروضة بشكل صحيح وعادل، وإذا كان العكس فإن المراجعين يتحملون المسؤولية المدنية عن أي خسائر يتكبدها معتمدو البيانات المالية الخ.

- ومثال على ذلك كانت هذه المسؤولية هي سقوط مؤسسة "آرثر أندرسون Arthur Andersen" المراجع الخارجي لحسابات مؤسسات انرون Enron و وورلود كوم WorldCom و Qwest و Waste Management - وكلها متورطة في عمليات احتيال في البيانات المالية أسفرت عن خسائر بمليارات الدولارات من أصحاب المصلحة.[2]

[1] محمد فاضل الياسري، **مرجع سابق**، ص342.

[2] Thomas Buckhoff, Leslee Higgins, Debra Sinclai, **A Fraud Audit: Do You Need One?,** Volume 26, Number 5, The Journal of Applied Business Research September/October, Université Hodges, États-Unis, 2010, pp 31-32.

المطلب الثاني: فاعلية دور المراجع الخارجي في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح

أولا: مفهوم فاعلية المراجعة الخارجية

تتمثّل الفاعلية في تحقيق أهداف المراجعة الخارجية من حيث التأكّد من أنّ جميع العمليات المالية قد تّم تسجيلها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، وأنّ البيانات المالية المنشورة مطابقة للبيانات الواردة بالدفاتر، وأنّ تقرير المراجع الخارجي يشهد بعدالة على تمثيل هذه البيانات لنتائج الأعمال عن فترةمعيّ نة والمركز المالي في تاريخ معيّن، استنادا إلى معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني وأدلّة المراجعة الكافية الملائمة، وأنّ التقرير يعبّر عن مدى خلّو هذه البيانات من الأخطاء والتحريفات المادية، وعدم إعطاء رأي خطأ في البيانات المالية التي تعدها إدارة المؤسسة.[1]

ثانيا: معايير زيادة فاعلية دور المراجع الخارجي

واجهت مهنة المراجعة الخارجية في السنوات الأخيرة أزمة فقدان الثقة والمصداقية، نتيجة تزايد الأزمات المالية الاقتصادية، مما أدى إلى تساؤل العديد من المستثمرين، المساهمين والرأي العام - من الذين أصابهم الضرر نتيجة إفلاس وانهيار الكثير من المؤسسات والبنوك؟ – وعن سبب عدم إعطاء المراجعين إشارات إنذار بخصوص تلك المؤسسات مثل: الاتهامات التي وجهت ضد مكتب (آرثر أندرسون) الذي واجه دعوى قضائية بسبب دوره كمراجع خارجي لمؤسسة (إنرون) الأمريكية للطاقة التي انهارت عام 2001 وما تلى ذلك من اكتشاف مواطن خلل محاسبية، وفضائح مالية في مؤسسات أخرى.[2]

وبناءا على ما سبق، ولزيادة فاعلية دور المراجع الخارجي في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح كان لابد من الأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية:[3]

1- الالتزام بكل من: معايير المراجعة الدولية، وقواعد السلوك الأخلاقي؛

2- وجود نظام للرقابة على جودة أداء المراجعة الخارجية سواء خلال أن تتم عملية الرقابة من داخل مكتب المراجعة بواسطة أعضاء من مستوى تنظيمي أعلى، أو بواسطة مكاتب أخرى في إطار (Peer Review)؛

---

[1] حيدر حسن وآخرون، **دور المدقق الخارجي في كفاءة وجودة الأداء المحاسبي**، العدد الرابع، الجامعة العراقية، العراق، 2013، ص17.

[2] محمد الطيب على الشريف، **مرجع سابق**، ص 91.

[3] **نفس المرجع السابق**، ص 92.

3- الارتقاء بمفهوم الإفصاح في تقرير المراجعة، وذلك بزيادة تأكيد الصدق المحاسبي به وتوسيع نطاقه ليتضمن معلومات تفي بالاحتياجات المتعددة لمستخدميه؛

4- اعتماد المراجع الخارجي على كل من: نظم دعم القرار، ونظم الخبرة، لما لها من دور كبير في ترشيد أداء المراجع الخارجي، وذلك من خلال التغلب على مشكلة التخصص، وتقسيم العمل، والسرعة في انجاز مهام المراجعة، وترشيد الحكم المهني والتقدير الشخصي؛

5- تقدير المراجع لمسؤوليته القانونية مما يدفعه لتحقيق مستوى جودة عالية لعملية المراجعة بالتالي تنخفض احتمالات التلاعب في رقم الأرباح ونسب توزيعها؛

6- إنّ اعتقاد المراجع بأن الإدارة لديها دوافع لإدارة الأرباح يؤدي إلى تقدير احتمال مرتفع أن تتضمن التقارير المالية أخطاء جوهرية سواء كانت إدارة الأرباح بالتخفيض أو بالزيادة.

ثالثا: مداخل اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح

يمكن للمراجع الخارجي اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من خلال تطبيقه لعدة مداخل كما يلي:[1]

1- المدخل الوصفي لاكتشاف ممارسات إدارة الأرباح:

يعتمد هذا المدخل على قيام المراجع الخارجي بإجراء تحليل محاسبي تتمثل خطوته في: تحديد السياسات المحاسبية الأساسية بالنسبة للمؤسسة محل المراجعة، ثم تحديد مقدار المرونة المحاسبية التي تتمتع بها هذه المؤسسة في اختيار سياستها المحاسبية، وتقييم إستراتيجية المحاسبة للمؤسسة محل المراجعة، ثم تقييم جودة الإفصاح المحاسبي فيها، وأخيرا تحديد ما يطلق عليه منهج الإشارات الحمراء، أو الإشارات التحذيرية، والتي يشير تواجدها إلى ضرورة قيام المراجع بإجراء فحص إضافي لكل ما سبق حتى يكون في مأمن من تحقق مخاطر ممارسات إدارة الأرباح.

2- المدخل الكمي لاكتشاف ممارسات إدارة الأرباح:

طبقا لهذا المدخل يتم التحقق من وجود أو عدم وجود إدارة الأرباح من خلال وجود المستحقات الاختيارية التي يتم التوصيل إلى قيمتها من خلال إعداد نماذج للانحدار، ويمكن الفصل بين المستحقات الاختيارية وغير الاختيارية من خلال استخدام مجموعة من النماذج.

[1] محمد الطيب على الشريف، **مرجع سابق**، ص 93.

3- المدخل الإجرائي للحد من ممارسات إدارة الأرباح:

أصدر مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي (Accounting Principles Board APB) نشرة في عام (2001) بعنوان "إدارة الأرباح المتعسفة"، وأوضحت النشرة مجموعة من الاعتبارات التي يجب على المراجع الإحاطة بها لتخفيض مخاطر الإدارة المتعسفة للأرباح، وتتمثل هذه الاعتبارات في: الفهم الجيد للضغوط التي تقع على المديرين والإدارة العليا، العمل على إتباع أسلوب الشك المهني، التركيز على العوامل المؤثرة على مفهوم الأهمية النسبية، المتابعة الجادة للمديرين والإدارة العليا، لتسوية أو تصحيح الأخطاء التي اكتشفتها عملية المراجعة.

المطلب الثالث: إمكانية المراجع الخارجي من التحقق من ممارسات إدارة الأرباح

أولا: دور المراجع الخارجي في كشف الممارسات المضلّلة لإدارة الأرباح

إن مزاولة مهنة مراجعة الحسابات تقتضي على المراجع الخارجي الدقة في العمل وعدم اعتماد أي رأي إلا بعد إجراء عملية الفحص وحصوله على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، وعلى الرغم من أن أي مؤسسة تكون هي المسئولة عن وضع أنظمة الرقابة الداخلية وما تتضمنه من إجراءات ضبط تتلاءم مع حجم العمل وطبيعته إلا انه تقع على عاتق المراجع مسؤولية تقويم تلك الإجراءات والاقتناع بمقدار ملائمتها وكفايتها.[1]

ونظرا للفضائح التي واجهتها العديد من المؤسسات الأمريكية وأعلنت على إثرها إفلاسها في أوائل عام 2002، ترتب على ذلك العديد من التساؤلات حول دور المراجع الخارجي في الكشف عن الممارسات المضللة لإدارة الأرباح؟ باعتبار المراجع الخارجي مسئولا وبصفة نهائية عن حقيقة التقرير المالي كخدمة مهنية، ومسئولا أيضا في الحكم على مدى قوّة نظام الرقابة الداخلية لحماية مصالح المستثمرين ومراقبة السلوك الانتهازي لإدارة المؤسسة، وقد عكست ضخامة حجم الفضائح المالية لتلك المؤسسات مدى الحاجة إلى مجموعة من الآليات الدولية القادرة على رفع كفاءة أنشطة المراجعة ودعم جودة التقارير المالية، وفي ذلك فقد كثفت لجنة عمليات البورصة الأمريكية جهودها الرامية الى الاهتمام بظاهرة إدارة الأرباح وكانت نتيجة هذه الجهود صدور قانون Sarbanes – Oxley عام 2002 وكانت من ابرز أهدافه:

[1] محمد فريح حسان، **مرجع سابق**، ص151.

1- مطالبة المسئولين التنفيذيين والماليين للمؤسسات بتوقيع شهادة قسم كل ثلاثة أشهر مع المراكز المالية ربع السنوية يشهدون فيها بعدم علمهم بوجود أخطاء أو غش في القوائم المالية، بالإضافة إلى مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في اكتشافها.

2- العمل على رفع مستوى الإفصاح والشفافية لكل الأحداث المالية المؤثرة على عناصر القوائم المالية سواء أكان داخل القوائم المالية أم خارجها بالإضافة إلى الإفصاح عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

ولاشك في أن الغرض الرئيسي من اتخاذ مثل هذه الآليات الدولية هو دعم وتعزيز دور المراجع الخارجي في كشف الممارسات المضلّلة لإدارة الأرباح ومن ثم تحسين جودة التقارير المالية، ولما كان المراجع الخارجي مطالبا أساسا بفحص القوائم المالية الختامية المعدة بواسطة إدارة المؤسسة مع تضمين رأيه الإنتقادي المحايد في هذه القوائم فإن الضرورة تستوجب:

- ✓ التأكد من كفاية البيانات الموجودة في السجلات المحاسبية أو أية مصادر أخرى للمعلومات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها؛
- ✓ التأكد من سلامة نقل وعرض المعلومات المحاسبية في القوائم المالية؛
- ✓ دراسة الأسس المحاسبية المستخدمة بواسطة الإدارة في إعداد القوائم المالية وتقييم سلامة اختيار تلك الأسس ومدى الثبات في تطبيقها بين السنوات.[1]

وقد ربط عدد من الباحثين الفشل الذي لحق بالعديد من مؤسسات المساهمة بممارسات إدارة الأرباح، وكمثال أرجع الباحث القشي (2005) فضيحة انرون (Enron) إلى التلاعب الّذي له جذور قديمة وخطط عمل تعود إلى سنة 1993، وأنّه من الممكن الحد من النزعة لإدارة الأرباح من خلال تفعيل دور اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والتقرير عنها من قبل المراجع الخارجي أثناء قيامه بأعمال المراجعة، وأن يكون مكتب المراجعة مبادرا ويتولّى إدارة عملية المراجعة، لا أن يدير العميل عملية المراجعة.[2]

[1] غريب جبر غنام، **مسؤولية المراجع الخارجي عن كشف الممارسات المضللة لادارة الربح لاغراض معالجة الأزمات المالية العالمية**، المؤتمر الثاني للعلوم المالية والمحاسبية حول: مدى مساهمة العلوم المالية والمحاسبية في التعامل مع الأزمات المالية العالمية، جامعة اربد، الأردن، 2010، ص ص 414- 415.

[2] رنده الشبيب، خالد العديم، **مدى أخلاقية إدارة الأرباح: دراسة استطلاعية**، عدد 1، مجلد 6، المجلة العالية للاقتصاد والأعمال، مركز رفاد للدراسات والأبحاث، جامعة اربد، الأردن، 2019، ص63.

إنّ لتأهيل المراجع الخارجي علاقة في تنفيذ المراجعة الخارجية بمستوى يحدّ من ممارسات إدارة الأرباح لكونه وكيلا يرعى مصلحة الطرف الغائب في مؤسسات المساهمة وهو فئة المستثمرين.

وحتى يتفادى المراجع الخارجي المسؤولية فان عليه الإلمام بنظام الرقابة الداخلية الموضوع من المؤسسة والتحقق منه عن طريق الملاحظة والمتابعة واستعمال قوائم الاستقصاء وكذلك تحديد مقدار دقة الإجراءات الموضوعة وتحديد الكيفية التي يعمل بها النظام فعلا. هذا وعندما يقوم مراجع الحسابات بإبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية فانه يعد مسئولا عن تحديد مقدار فاعلية نظام الرقابة الداخلية في منع الأخطاء الجوهرية، وانه يعد مسئولا كذلك عن تحقيق اختبارات الالتزام. وعلى هذا الأساس يمكن تحديد نوعين من المخاطر التي يواجهها المراجع هما:[1]

- ✓ وجود أخطاء جوهرية في العمليات المالية؛
- ✓ عدم اكتشاف المراجع الخارجي هذه الأخطاء.

ثانيا: مؤهلات المراجع الخارجي اللّازمة للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح

تشير العديد من الدراسات في الفكر المهني المعاصر أن المراجعين الخارجيين لازالوا يخفقون في تقييم واكتشاف حالات غش الإدارة، فقد أشارت الدراسات التي يجريها مكتب المراجعة (KPMG)* إلى إن 4% فقط من حالات غش الإدارة التي تمت دراستها بين عامي 1998 و2002 تم اكتشافها من قبل المراجعين الخارجيين، وارتفعت النسبة لتصل 12% في سنة 2003 ثم انخفضت إلى مستوى متدني جدا يقدر ب 1% فقط سنة 2006. من هنا ينشأ خطر لا يمكن تفاديه وهو وقوع حالات إخفاق في التنبؤ أو اكتشاف لاحق لحالات التضليل بالأرقام المحاسبية. ومن أهم العوامل التي تقف عائق أمام اكتشاف المراجع لحالات التضليل أو الاكتشاف المبكر للتضليل بالقوائم المالية نجد:

[1] Thomas Buckhoff, Leslee Higgins, Debra Sinclai, op-cit, p32.

*KPMG(Klynveld Peat Marwick Goerdeler): هي مؤسسة أنجلو-هولندية متعددة الجنسيات، تعتبر واحدة من أربع أكبر مؤسسات محاسبة في العالم، يمثل اسمها الأعضاء المؤسسين الأساسيين الأربعة للمؤسسة والمؤسسات الأعضاء الخاصة بهم، تقدم ثلاث خدمات أساسية هي: المراجعة والاستشارة، إدارة الضرائب.

1- تحديات استقلال المراجع الخارجي في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح:

1-1/ استقلالية المراجع كأحد قواعد السلوك المهني

يمثل استقلال المراجع حجر الزاوية بالنسبة لهذه المهنة، باعتباره واحدا من أهم موضوعات المراجعة التي حظيت باهتمام كبير منذ البدايات الأولى لتكوين المهنة، كما تعد الاستقلالية موطن الثقة التي يوليها مستخدمو القوائم المالية، ويعتمدون عليها في استخدامهم للمعلومات التي تشتمل عليها هذه القوائم في قراراتهم الاقتصادية، ومتى ما تعرض استقلال المراجع للشك اهتزت الثقة في القوائم المالية وصعب الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة، وتعرضت الحالة الاقتصادية للاضطراب.

وقد أولت الجهات المهنية والرسمية أهمية لاستقلالية المراجع، وحاولت إزالة كل التصرفات التي يمكن أن تثير الشك حول استقلاليته سواء من حيث تأديته لعمله، أو من حيث نظرة مستخدمي القوائم المالية، فلقد أشار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) عند الحديث عن الاستقلالية إلى انه يجب على المراجع أن يكون مستقلا عند قيامه بأداء واجباته المهنية وذلك تطبيقا لمعايير المراجعة التي وضعها المجمع.[1]

فالاستقلال هو قدرة العمل بنزاهة وموضوعية دون تحيز إلى طرف من الأطراف، ويمكن تعريفه على أنه: "الاستقلال أن يكون المراجع أمينا، نزيها، صادقا ويكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين، لا يجامل ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ ولا يغير قراره أو رأيه نتيجة خصومه، وإنما يجب إبداء رأيه العلمي، الفني، والموضوعي عن اقتناع بعد أن تطمئن نفسه لما توصل إليه، وعليه ألا يكتم أو يحرف أو يزيف ما يصل إليه من وقائع أو مخالفات"، حيث نادت جميع المنظمات والهيئات الدولية المهتمة بإصدار معايير المراجعة إلى صياغة تأكيدات تنصّ صراحة على وجوب توفر الاستقلال التام بالشخص المراجع وجسدت هذا الاستقلال في مجالين:[2]

- **الاستقلال المادي:** يعني عدم وجود مصلحة مادية للمراجع الخارجي أو أحد أفراد أسرته تربطه مع المؤسسة التي يقوم بمراجعة عملياتها.
- **الاستقلال الذهني:** من خلال عدم تعّرض المراجع الخارجي لأي ضغوط أو تدخل من جانب إدارة المؤسسة أو سلطة عليا.

---

[1] زياد الذيبة، حمزة أبو قبع، **بعض العناصر المؤثرة في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الاردنية –دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين-**، العدد رقم 1، مجلد رقم 8، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة، الجزائر، 2016، ص ص160-161.

[2] درحمون هلال، نساب عائشة، **عوامل إخفاق المدقق الخارجي في الكشف المبكر عن ممارسات المحاسبة الابداعية**، العدد 13، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2015، ص264.

1-2/ استقلالية المراجع تعزّز دوره في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح:

إنّ استقلالية المراجع في الفكر والمظهر عند أداء الخدمات المهنية، تعد أحد أهم القضايا والتي حضت باهتمام كبير في مهنة المراجعة، إذ أنّها تشكّل مبدأً أساسيا لوظيفة المراجعة التي يؤديها مراجع الحسابات، فهو مصدر الثقة التي يستمدّها مستخدمو القوائم المالية، ومتى تعّرض استقلال مراجع الحسابات للشك اهتّزت الثقة في القوائم المالية التي تحمل تصديقه عليها، وأصبح من الصعب الاعتماد عليها في اتّخاذ القرارات.[1]

مما سبق يظهر أن تمتع المراجع الخارجي بالاستقلال يعد حقا وواجبا في سبيل وصوله لرأيه الفني المحايد والمساس بمتطلبات الاستقلال يشكل تحديا يواجه المراجع الخارجي ويشكل سببا جوهريا وراء إخفاق المراجع الخارجي في الكشف المبكر عن ممارسات إدارة الأرباح، فغياب الاستقلال الذهني لدى المراجع الخارجي يعتبر تهديدا حقيقيا لنزاهة رأيه كفرض ضغوط على نطاق عمل المراجع الخارجي تحد من تدخله في بعض البنود المحاسبية والتي قد تحتوي على تحريفات جوهرية في إطار إدارة الأرباح.

كما أن غياب الاستقلال المادي لدى المراجع الخارجي يوقع مهمة المراجعة في حالات الفشل ومن أمثلة ذلك تلقي المراجعين الخارجيين لأتعاب إضافية مقابل أدائهم لخدمات معينة أخرى بجانب مهمة المراجعة (كالخدمات الاستشارية)؛ فالدراسة التفصيلية لمجموعة العمل لعضو الكونجرس الأمريكي" Lee Metcalf" ترى أن تقديم المراجعين لمثل هذه الخدمات إلى عملائهم تخلق نوعا من التعارض في المصالح بين تقديم هذه الخدمات بالتزامن وتقديم خدمات المراجعة، هذا يدفع به مباشرة إلى الكشف المبكر بل والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والإبلاغ عن احتمالات حدوث تجميل في الدخل للمجتمع الدولي.[2]

كذلك تشير بعض الدراسات مثل Becker et al 1998 **و** Chung and Kallapur 2003 إلى أن العلاقة بين استقلالية المراجع الخارجي وإدارة الأرباح هي علاقة عكسية، وتوصلت إلى انه إذا كان المراجع غير مستقّل فإنه سوف يخضع لضغوط العميل ويتغاضى عن التلاعب الذي تمارسه الإدارة في إعداد القوائم المالية، فعادة ما يبدأ الصراع بين المراجع الخارجي المستقّل وعملائه عندما يمارس هؤلاء العملاء سلوك إدارة الأرباح.[3]

---

[1] لآلئ محمد حافظ، **الأبعاد الأخلاقية والاجتماعية للتدقيق الخارجي وأثرها على مستخدمي التقارير المالية –دراسة تطبيقية لمستخدمي القوائم المالية-**، عدد 37 المجلّد الأول، مجلّة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، 2016، ص308.

[2] درحمون هلال، نساب عائشة، **مرجع سابق**، ص265.

[3] سمير محمد عيسى، **أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية**، العدد 2، مجلد رقم45، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، 2008، ص ص3-4.

2/ التخصص المهني للمراجع كأحد الخصائص الداعمة للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح:

يعد التخصص المهني للمراجع أحد الاتجاهات الحديثة في تطوير مهنة المراجعة، وأحد أبرز مداخل الاستمرارية في سوق المراجعة لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل انفتاح الأسواق، كما يعتبر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA) مسألة التخصص في مهنة المراجعة أحد أبرز خمس قضايا تواجه المهنة في القرن الواحد والعشرين، وأن الطلب على خدمات المراجعة في المكاتب المتخصصة سوف يكون هو الطابع الغالب في هذه المدة، وبالمقابل ينخفض الطلب على خدمات المراجعة في المكاتب الأخرى.

ويقصد بالتخصص في مهنة المراجعة أن يتخصص المراجع في تدقيق قطاع من النشاط الاقتصادي مثل: التخصص في مراجعة البنوك أو المؤسسات الصناعية أو التجارية وغيرها. و الذي يمكن أن يقاس من خلال نسبة عملاء المراجع في نشاط معين إلى إجمالي عملائه، وقد عرف التخصص المهني المراجع بأنه: "قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع أو نشاط صناعي واحد، بما يتضمن تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المؤسسات في القطاع نفسه، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات".[1]

ومنه فإن التخصص المهني للمراجع الخارجي يقدم لمكاتب ومؤسسات المراجعة عدة مزايا أهمها:[2]

✓ تكوين هيكل معرفة وخبرات متخصصة بتلك الصناعة، وبالتالي تقديم خدمات ذات مستوى أعلى من الجودة في الأداء المهني مما يسمح بزيادة كفاءة وفعالية المراجعة، حيث أن المراجعين الذين لهم فهم أعمق في صناعة معينة سيكون لديهم القدرة على التعامل بجدية مع المشاكل الجوهرية وتخفيض احتمالات وفرص عدم اكتشاف احتواء القوائم المالية على الأخطاء والتحريفات؛

✓ الحصول على معرفة دقيقة وأكبر لمعايير المحاسبة ومتطلبات القوائم في هذه الصناعة التي يكون المراجع الخارجي متخصصا في أداء الخدمات للعملاء العاملين بها، بالإضافة إلى تطوير المهارات اللازمة لتعاقدات المراجعة والارتباط في هذه الصناعة؛

✓ يسمح التخصص المهني بتركيز الجهود التسويقية للمراجعين الخارجيين ومكاتب المراجعة من خلال تدعيم مركزها التنافسي بين مكاتب المراجعة الأخرى وزيادة ربحيتها، والحصول على عملاء جدد في هذه الصناعة مع الاحتفاظ بالعملاء القدامى؛

---

[1] زياد الذيبة، حمزة أبو قبع، **بعض العناصر المؤثرة في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الأردنية- دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين-**، العدد 1، مجلد 8، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة 2، الجزائر، ص161.

[2] مسامح مختار، لقويرة سمير، **مرجع سابق**، ص451.

- ✓ المساهمة في زيادة سمعة وشهرة المراجع الخارجي وزيادة حصته من السوق المستهدف مما يعزز المركز التنافسي له بين المراجعين الآخرين؛
- ✓ التقليل من فترة إصدار تقرير المراجعة؛
- ✓ تخفيض حالات الاستعانة بالخبراء في حال عدم تعاون الإدارة، وعدم ثقة المراجع الخارجي في بياناتها حول معلومة ما، ويجب على المراجع الخارجي في هذه الحالة أن يكون ملما بأعمال عميله ليحدد مدى ضرورة الاستعانة بالخبراء من نشاط هذا العميل، وأن يستطيع تقييم التأهيل المهني لهذا الخبير وعلاقته بالمؤسسة محل المراجعة وذلك من أجل التعرف على الحالات التي يمكن أن تضعف من موضوعية الخبير، ومتى توفرت له المعرفة المتخصصة في ذلك النشاط فقد يؤدي إلى تقليل الاستعانة بالخبير إلى درجة كبيرة في حالات كثيرة.

وانطلاقا مما سبق نرى أن عدم التخصص المهني للمراجع الخارجي في الصناعة التي ينتمي إليها عملاؤه قد يضعف من أدائه ولا يمكنه من التحّوط للمخاطر التي ستواجه أعمال المؤسسة، والتحكم في إجراءات المراجعة بكل كفاءة وفعالية. كما أن العديد من الأعمال التي تتصف بالغموض من وجهة نظر المراجع الخارجي قد يدفع به إلى طلب النصح والمشورة من المحاسب بحد ذاته والذي يكون مبدعا في تضليل المراجع وإخفاء إدارة الربح المحاسبي عنه؛ مما يفشل مهمة المراجع الخارجي في أحد مراحلها، فأهمية التخصص المهني المراجع الخارجي في الكشف عن حالات إدارة الأرباح المحاسبية، فان احتمالات حدوث احتيال في القوائم المالية تقل في حالة تخصص المراجع بنشاط المؤسسة نفسها، إذ غالبا ما تلجأ المؤسسات التي تتبع أساليب إدارة الأرباح إلى اختيار مراجعين غير متخصصين في نفس مجال نشاطها.[1]

3/ التعليم المهني المستمر ودوره في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح:

يمثل التعليم المهني والتدريب المستمر إحدى أهم الركائز الأساسية لبناء المعرفة المهنية، ويمثل أيضا استثمارا في الأصول الفكرية، بالإضافة إلى مساهمته في ترسيخ المبادئ الأخلاقية والسلوكية، بما ينعكس إيجابا على جودة الأداء المهني لمكتب المراجعة مما يساهم في بقاءه واستمراره.

وقد أكدت العديد من الدراسات على أن التدريب والتعليم المهني بصفة عامة والمستمر بصفة خاصة يلعب دورا هاما في زيادة مراجعي الحسابات لدورهم ومسؤولياتهم خاصة عن اكتشاف الغش، وبالتالي يساهم في تخفيض فجوة التوقّعات، كما أن التعليم والتدريب المهني المستمر يساعد على تطوير أداء ومهارات وتأهيل المراجعين بما ينعكس على جودة أدائهم المهني.

[1] درحمون هلال، نساب عائشة، **مرجع سابق**، ص271.

ولا شك أنّ كفاءة المراجع الخارجي في اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية والتقرير عنها يعتمد بدرجة كبيرة على التأهيل المهني للمراجع، كما أن التأهل المهني للمراجع الخارجي يلعب دورا هاما وأساسيا وجوهريا وايجابيا في زيادة كفاءته المهنية، ومن ثم زيادة مستوى رضا أصحاب المصلحة على أداء المراجع الخارجي مما يؤدي إلى طول فترة استمرار مراجعي الحسابات أنفسهم.

ومنه يمكن القول بأن وجود و تفعيل برامج للتعليم والتدريب المهني المستمر كمتطلب لاستيفاء شروط الملاءة المهنية يؤثر إيجابا على كفاءة المراجع الخارجي في الكشف والتقرير عن التحريفات الجوهرية، ومن ثم جودة المراجعة التي تمثل نقطة أساسية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.[1]

4/ دور بعد العناية والكفاءة المهنية اللازم توفرها في المراجع الخارجي في كشف ممارسات إدارة الأرباح:

تتأثر نتائج عملية المراجعة جوهريا بكفاءة المراجعين عند أدائهم للعمل الميداني وترتبط كفاءة أداء العمل الميداني ارتباطا وثيقا بمدى بذل المراجع الخارجي للعناية المهنية الكافية والملائمة ومدى التزامه بمعايير العمل الميداني، وهو ما يعني وفاء مراجع الحسابات بمسؤوليته القانونية والمهنية والشخصية والتي يترتب عليها اكتشافه للأخطاء ذات التأثير الجوهري على القوائم المالية، وما يتضمنه ذلك من التحقق من كفاءة تشغيل نظم الرقابة بالمؤسسة محل المراجعة، وتقدير الخطر عند تخطيط الفحص وتجميع الأدلة الكافية والملائمة لإبداء رأيه المحايد والفني في القوائم المالية، وقد اهتمت الإصدارات المهنية للاتحاد الدولي للمحاسبيين (IFAC) والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بمعيار بذل العناية المهنية، حيث يتعلق الالتزام بهذا المعيار بمعايير العمل الميداني والتي تتمثل في تخطيط العمل والإشراف على المساعدين، تقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه وتجميع أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح، تعد الكفاءة المهنية مسؤولية للمراجعين الخارجيين لعدم الإساءة للمهنة واحترام الأهداف الأخلاقية وقواعد السلوك، مما يفرض على المراجعين المهنيين الالتزامات التالية:

[1] ربيعة شابون، **قياس وتفسير العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية واكتشاف مراقب الحسابات للغش في القوائم المالية في ضوء ممارسات إدارة الأرباح "دراسة تطبيقية في شركات المساهمة المصرية"**، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، جامعة عين الشمس، مصر، 2016، ص155.

- ✓ أن يحتفظ بمعرفة ومهارة مهنية كافية للتأكد من أن العملاء أو أصحاب المصلحة يحضون بخدمة مهنية ذات كفاءة.
- ✓ أن يعمل باجتهاد وطبقا للمعايير الفنية والمهنية واجبة التطبيق عند تقديم خدمات مهنية.[1]

فالمراجع الكفء يسعى للحصول على أدلّة إثبات كافية ومناسبة تبيّن عدم حدوث تحريفات أو أخطاء، ولابد من الإشارة أنّه ونتيجة للقيود الكامنةفي عملية المراجعة فإنّه توجد مخاطر لا يمكن تجنّبها في عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية نتيجة لممارسات إدارة الأرباح، فمن الممكن أن يتم اكتشاف تحريفات وتجاوزات بالبيانات المالية للفترة التي يغطيها تقرير المراجع إلا أن هذا الأمر لا يعني فشل المراجع بالتمسك بالمبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية للمراجعة، فأحيانا وبالرغم من التمسك بتلك المبادئ والإجراءات فإنه من الممكن اكتشاف بعض التجاوزات والتحريفات بالقوائم المالية.[2]

إن توفر طرف رقابي خارجي، يعتبر أمرا ضروريا من أجل تأكيد مدى مصداقية المعلومات التي تحتويها التقارير المالية للمؤسسة، ولذلك فان الخدمات التي يقدمها مراجع الحسابات الخارجي ينبغي أن تكون على درجة عالية من الجودة، وهو ما يتطلب توفر الكفاءة والاستقلالية ليتمكن من تقديم رأيه الفني المحايد.

[1] خالد عثمان، عبد الرحمان عبد الله، **أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات ادارة الأرباح في شركات المساهمة السودانية (دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين في السودان)**، العدد الثاني، مجلة العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، السودان، 2018، ص 193.

[2] بن عبد العزيز سفيان، منصوري هواري، **مرجع سابق**، ص18.

المبحث الثالث: مساهمة استخدام المراجعة التحليلية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح

تعتبر المراجعة التحليلية* أحد أهم الأدوات الحديثة التي يستخدمها المراجع الخارجي حتى تمكنه من التفطّن إلى مناطق التحريفات والأخطاء المحتملة عند القيام بعملية المراجعة للقوائم المالية، وقد نصّت المعايير الدولية للمراجعة على ضرورة استخدام الإجراءات التحليلية في جميع مراحل المراجعة. كما تنّوعت أساليبها من أساليب تقليدية إلى أساليب أكثر حداثة. وقد جاء هذا المبحث لإعطاء فكرة أكثر حول أسلوب إجراءات المراجعة التحليلية وعلاقتها بكشف ممارسات إدارة الأرباح حيث تم تقسيمه للمطالب التالية:

المطلب الأول: ماهية المراجعة التحليلية.

المطلب الثاني: أساليب تطبيق المراجعة التحليلية وأهدافها.

المطلب الثالث: المراجعة التحليلية كوسيلة للتحقق من ممارسات إدارة الأرباح.

المطلب الأول: ماهية المراجعة التحليلية

أولا: تعريف المراجعة التحليلية

1- صدر في المعيار الدولي للمراجعة رقم (520) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) تعريف المراجعة التحليلية بأنها:" هي تحليل النسب والمؤشرات المهمة ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة، أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها،كما تتضمن المراجعة التحليلية دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية وغير المالية ذات العلاقة".[1]

يركّز هذا التعريف على تحليل العلاقات بين بيانات القوائم المالية أي عمل مقارنات للأرصدة والبيانات المالية وغير المالية، وكذا التعرف على تلك العلاقات غير المتوقعة للتركيز على فحصها مما يساعد في تخطيط عملية المراجعة والكشف عن مواطن الضعف والقّوة في الأرصدة، وتصميم برنامج المراجعة الملائم.

* تستعمل عدة مصطلحات للإشارة إلى المراجعة التحليلية مثل: الفحص التحليلي، إجراءات المراجعة التحليلية، الأدلة التحليلية، سيتم في بحثنا هذا الاعتماد على المراجعة التحليلية كمصطلح شامل يغطي جميع المفاهيم من ناحية الإجراءات المتبعة وعملية المراجعة.

[1] عثمان أمين، كولاله محمد، **أثر الإجراءات التحليلية على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق – دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمدققين الخارجيين في إقليم كردستان/ العراق**، مجلد 4، عدد 2، المجلة العلمية لجامعة جيهان –السليمانية، العراق، 2020، ص199.

2- كما تم تعريفها بحسب الباحث "يرقي كريم" بأنها: "عبارة عن اختبارات أساسية تتضمن دراسة وتقييم العلاقات بين عناصر المعلومة المالية وغير المالية، ومقارنة هذه العلاقات والأرصدة الدفترية بتقديرات المراجع الخارجي للعلاقات والأرصدة المتوقعة، وفحص التغيرات الجوهرية نتيجة لهذه الدراسات والتقييمات، بحيث تهدف المراجعة التحليلية إلى لفت نظر المراجع الخارجي إلى تلك الأمور غير العادية والتي تتطلب مزيدا من أدلة الإثبات".[1]

3- كما أشار الباحث " محمد النوايسة" بأنّ: " المراجعة التحليلية تعبر عن تلك الإجراءات الإضافية التي يقوم بها مراجع الحسابات للحصول على درجة ثقة من خلال توفير أدلة إثبات مكّملة للأدلة التي حصل عليها المراجع من الإجراءات الأخرى"[2].

يعتبر هذا التعريف أنالمراجعة التحليلية تمثّل إجراءات إضافية يلجأ إليها المراجع للحصول على أدلّة إثبات مناسبة تساعده للوصول إلى أهداف محددة تخدم عملية المراجعة.

ومنه فإن المراجعة التحليلية تمثل أحد الوسائل الحديثة التي يمكن أن تساعد المراجع الخارجي وترشده للحُكم على معقولية العلاقات بين المعلومات المالية والغير مالية، وتعتبر بمثابة الدليل الذي يستعمل للتأكد من سلامة النتائج والقيم المسجلة، وتحديد التغييرات الجوهرية الغير عادية والتي تتطلب المزيد من الفحص والبحث عن أسباب ظهورها.

ثانيا: استخدام المراجعة التحليلية في مراحل عملية المراجعة

يتم العمل بالمراجعة التحليلية من قبل المراجع في مراحل المراجعة الثلاث كما يلي:

1/ مرحلة التخطيط: تعتبر المراجعة التحليلية عند بدأ عملية المراجعة إلزامية في هذه المرحلة، وذلك للوقوف على المعلومات حول المؤسسة وبيئتها، ونمط التسيير داخلها، ونظام الرقابة الداخلية فيها. إن الإجراءات التحليلية تساعد في تحديد طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة، وهو ما يجعل المراجع يقف على الأمور الهامة التي

[1] يرقي كريم، **إجراءات المراجعة التحليلية واستخداماتها في عملية المراجعة الخارجية في الجزائر –دراسة ميدانية-**، عدد8، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة البليدة، الجزائر، 2019، ص98.

[2] محمد النوايسة، **مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات –دراسة ميدانية من وجهة نظر المدقق الخارجي في الأردن-**، عدد1، مجلد 35، مجلة دراسات العلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية، الأردن، 2008، ص89.

تتطلب اهتماما خاصا في وقت لاحق عند تدخلاته، على سبيل المثال: حساب معدل دوران المخزون قبل أن يتم إجراء اختبارات سعر المخزون قد يشير إلى الحاجة إلى رعاية خاصة خلال تلك الاختبارات.[1]

2/ مرحلة الفحص: غالبا ما يقوم المراجع في مرحلة فحص الحسابات بالمراجعة التحليلية، على سبيل المثال يمكن:

- ✓ مقارنة السياسة التي تم احتساب قسط التأمين المدفوع مسبقا مع نفس السياسة للعام السابق وذلك عند فحص حساب التأمين المدفوع مسبقا؛[2]
- ✓ معاينة الأجور المباشرة والتي تحسب على أساس ساعات العمل، حيث أن اختبار عدد العاملين داخل كل قسم من أقسام المؤسسة وعدد ساعات العمل ومعدل الأجور يُظهر لمراجع الحسابات قيمة الأجر عن فترة معينة بذاتها، ويمكن اختبارها ومقارنتها مع القيمة المحتسبة للأجور المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية؛
- ✓ التحقق من مبالغ النفقات الثابتة المضافة، حيث يقوم مراجع الحسابات بمقارنة مستوى تلك النفقات عن السنوات السابقة والتقديرات للسنة الحالية والقيمة الفعلية المسجلة بالدفاتر المحاسبية عن الفترات أو السنة محل المراجعة؛
- ✓ العلاقة بين أنواع مختلف العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة، مثلا قيمة المبيعات متغير مستقل و الرسم على القيمة المضافة على المبيعات ومصاريف النقل متغير تابع، بحيث كلما حدث تغير في قيمة المبيعات سيقابله تغير مماثل في الضرائب ومصاريف النقل، وهنا المراجع الخارجي يستطيع أن يتنبأ بدقة عالية بقيم المتغير التابع إذا عرف قيمة المتغير المستقل.[3]

إن الضمانات التي توفرها المراجعة التحليلية في هذه المرحلة تتمثل في إيجاد العلاقة والقدرة على التنبؤ، فضلا عن الدقة في التوقع وموثوقية البيانات المستخدمة لتطوير هذا التوقع.

تتمثل أهم المؤشرات التي يمكن أن تؤثر في المراجعة التحليلية عند استخدامها في مرحلة الفحص في:

طبيعة أدلة الإثبات والتأكيد، إمكانية الاعتماد على البيانات المستخدمة في إعداد القوائم المالية، صدق العلاقة المتنبئ بها، ودقة تنبؤات المراجع.

---

[1] مشيد محمد، **دور الاجراءات التحليلية في اكتشاف التضليل في القوائم المالية**، مجلد 1، عدد2، مجلة دراسات اقتصادية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2007، ص 5.

[2] مشيد محمد، **مرجع سابق**، ص6.

[3] بعاشي خالد، مدى **مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي (دراسة ميدانية)**، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة(غير منشورة)، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2021/2020، ص ص95-96.

3/ مرحلة الانتهاء من المراجعة: يجب على المراجع تنفيذ المراجعة التحليلية قرب نهاية أو في نهاية عملية المراجعة من اجل الحصول على مدى صحة وعدالة القوائم المالية بناءا على معرفته بالمؤسسة، عادة عندما يكون المراجع متحصل على معرفة واسعة من الأعمال التجارية لزبونه (المؤسسة قيد المراجعة)، يقوم بالمراجعة التحليلية أثناء العرض النهائي للقوائم المالية لتحديد السهو الممكن الوقوع فيه في عملية المراجعة.

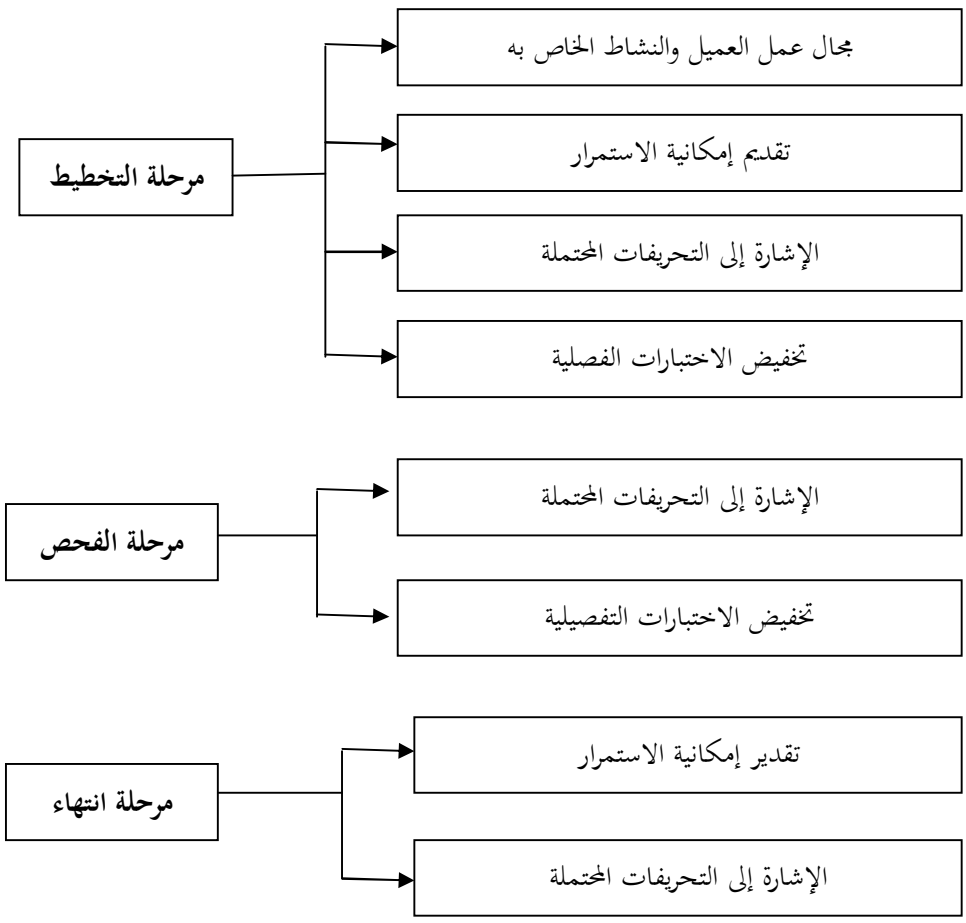
وقد ينتج عن الاستعانة بالإجراءات التحليلية في هذه المرحلة بعض النقاط المهمة مثل:

- ✓ قد تكشف الإجراءات التحليلية أن بعض البنود في القوائم المالية تختلف عن توقعات المراجع نظرا لإحاطته بأعمال المؤسسة وغيرها من المعلومات التي تم جمعها خلال أداء مهامه، هذه الإجراءات قد تكشف عن الحاجة إلى تغييرات في عرض القوائم المالية.
- ✓ إذا تم تحديد مخاطر أخرى، قد يحتاج المراجع إلى إعادة تقييم إجراءات المراجعة المخططة للرد بشكل مناسب.[1]

وفي الشكل التالي سيتم توضيح الهدف من استخدام المراجعة التحليلية في كل مرحلة من مراحل المراجعة:

[1] مشيد محمد، **مرجع سابق**، ص6.

شكل رقم (3-2): أهداف إجراء المراجعة التحليلية في كل مرحلة من مراحل المراجعة



المصدر: سهام كردودي، علي بن قدور، **المراجعة التحليلية باستخدام الشبكات العصبية الاصطناعية**، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2017، ص30.

ثالثا: إستراتيجية المراجعة التحليلية خلال عملية المراجعة

تعتمد إستراتيجية المراجعة التحليلية على الشمولية والتي تعني:[1]

1- دراسة المخاطرة والربحية:

أصبحت الوحدات الاقتصادية نظما مفتوحة تؤثر وتتأثر بالبيئة ومن ثمّ فإنّ أي نشاط سوف يخضع لعدد من المخاطر هي:

[1] بان توفيق نجم، **مدى اعتماد المدقق الخارجي على الاجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات في العراق**، عدد 21، مجلّة الاقتصادي الخليجي، مركز دراسات الخليج العربي، جامعة البصرة، العراق، 2012، ص ص 266- 267.

1/1- المخاطر الاقتصادية (business risk): ويتأثر هذا النوع من المخاطر بالعوامل التالية:

- ✓ عدم التأكّد الناتج عن عدم توافر المعلومات الكاملة لدى متّخذي القرارات الاقتصادية؛
- ✓ طبيعة النشاط الاقتصادي؛
- ✓ البيئة الاقتصادية والسياسية والقانونية، والتي تتأثر بالموقع الجغرافي للوحدة والنظام السياسي والاقتصادي للدولة والقوانين السارية.

2/1- المخاطر المالية (Financial risk): وهي تعتمد على الهيكل التمويلي للمؤسسة أي نسبة القروض إلى حقوق الملكية أو حقوق الغير (القصيرة الأجل، الطويلة الأجل) إلى مجموع حقوق الملكية.

3/1- مخاطر المراجعة (Audit Risk): وهي تشمل كلا من المخاطر الضمنية ومخاطر الاكتشاف ومخاطر الرقابة الداخلية، ودائما يسعى مراجع الحسابات إلى تقليل هذه المخاطر باعتماده على إجراءات مختلفة أثناء قيامه بعملية المراجعة من أجل الوصول إلى الرأي الإجمالي للمراجعة وواحدة من هذه الإجراءات التي يستخدمها هي الإجراءات التحليلية.

2- مقارنة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير لعدد من السنوات:

حيث يعتمد المراجع الخارجي عند المقارنة على استخدام أسلوب السلاسل الزمنية، ويفضّل استخدام هذا الأسلوب عندما تتوافر معلومات محاسبية لعدد من السنوات وذلك للقيام بالإجراءات التالية:

1/2- دراسة اتّجاه المعلومات المحاسبية لتحديد التغّيرات الموجبة والسالبة لأهم عناصر التقارير المالية الخاصة بالمؤسسة؛

2/2- مقارنة حجم المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية إذ يجب أن ينسب كل عنصر من عناصر مجموعات التقارير المالية إلى إجمالي هذه المعلومات وبقيام مراجع الحسابات بهذه المقارنة لأكثر من سنة يستطيع أن يحدد أي تغييرات موجبة أو سالبة في عناصر التقارير المالية ومن ثم تحديد الأهمية النسبية لكل منها عند المراجعة.

3- مقارنة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية مع وحدات أخرى مماثلة للحكم على مصداقية هذه التقارير:

يجب على المراجع أن يستعين بالإجراءات التحليلية وذلك باستخدام السلاسل الزمنية إذ أنّها تعبّر عن دراسة تاريخية للقوائم المالية ويمكن استخدام النسب المالية في المقارنة بين المؤسسة ومؤسسات أخرى مماثلة في النشاط،

كما يمكن استخدامها في مقارنة المخاطر الاقتصادية والمالية مع مراعاة طبيعة الهياكل التمويلية لكل وحدة اقتصادية.

رابعا: سبب استخدام المراجعة التحليلية في عملية المراجعة

إن من دواعي استخدام المراجعة التحليلية أثناء القيام بعملية المراجعة الخارجية هو المساعدة والتسهيل في العديد من الجوانب التالية:[1]

1/ فهم طبيعة أعمال العميل وبالتالي تحديد مناطق الخطورة المحتملة من أجل التخطيط السليم لعملية المراجعة الخارجية، بحيث يجب على المراجع تقدير المخاطر الكامنة، ومنه فان القدرة على فهم طبيعة عمل العميل يساعده في تحديد توقيت وإجراءات المراجعة اللازمة.

2/ تقيّم المراجع عن طريق إجراءات المراجعة التحليلية قدرة المؤسسة على الاستمرار كمشروع مستقبلا، وذلك عن طريق قياس النسب المالية المختلفة.

3/ التعرف على مجالات الأخطاء المحتملة في القوائم المالية، بحيث قد يجد المراجع الخارجي اختلالات جوهرية غير متوقعة بين البيانات المالية للسنة الجارية والبيانات الأخرى المستخدمة في عمليات المقارنة، حيث تعتبر هذه الاختلافات بالتقلبات غير العادية.

4/ تقليل الاختبارات الأساسية، فإذا لم يجد المراجع الخارجي تقلبات غير عادية معناه أن احتمال وجود أخطاء مادية أو تلاعب في العمليات الحسابية يكون منخفض، وبذلك يوفر الفحص التحليلي دليل قوي على سلامة وصدق الحسابات التي تم فحصها وهذا ما يسمح بتقليل الاختبارات التفصيلية للعمليات والأرصدة.

5/ تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة، إذ تعتبر الإجراءات التحليلية أقل تكلفة من أنواع الاختبارات الأخرى نظرا لإمكانية القيام به في مكتب المراجعة دون الحاجة للتنقل إلى مقر المؤسسة، وبذلك فإن التوسع في استخدامه يؤدي إلى تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة.

6/ تمكين المراجع الخارجي من تلبية متطلبات مستخدمي القوائم المالية من المساهمين والمستثمرين وغيرهم من المهتمين وذلك بسبب:[2]

[1] يرقي كريم، **مرجع سابق**، ص ص 99- 100.

[2] سهام كردودي، **دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات - دراسة حالة مركب تكرير الملح لوطاية بسكرة-** أطروحة دكتوراه في علوم التسيير(غير منشورة)، جامعة بسكرة، 2015/2014، ص ص20-21.

عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية: إنّ المجتمع المالي يُطالب بضرورة نشر بيانات أكثر تفصيلا عن أنشطة المؤسسة المختلفة سواء فيما يتعلّق بمبيعات المؤسسة أو إنتاجيتها أو غيره، وهذا ما يتحقق باستخدام إجراءا ت المراجعة التحليلية، من جهة أخرى فإنّ الإدارة تقدم بيانات لا تخص السّنة المالية المنتهية فقط، ونتيجة لهذا فقد اخذ المجتمع المالي يطالب المراجع بإعادة النظر في كل هذه الوثائق التي تنشرها الإدارة وإبداء الرأي فيها من حيث واقعيتها وجديتها وصحة ما ورد فيها، وذلك بهدف اتخاذ قرارات الاستثمار المناسبة، كل هذا برر استخدام المراجعة التحليلية.

عدم كفاية نظام التقارير المعدة من قبل إدارة المؤسسة: لقد اعتمدت الجهات الإدارية الإشرافية داخل وخارج المؤسسة على نظام التقارير المعدة من قبل الإدارة المختصة، وذلك عند الحكم على كفاءة المؤسسة، مع العلم أن نظام التقارير يعجز عن تقييم الكفاءة والفعالية لعدة أسباب منها:

- ✓ تعتبر التقارير أداة توصيل معلومات روتينية لا تتعدى حدود التنظيم الإداري للمؤسسة؛
- ✓ إن التقارير المحاسبية لا تتناول تقييم معايير الكفاءة الموضوعية من قبل الإدارة ذاتها كمعايير الحوافز، لأنّ إدارة المؤسسة نفسها تتقاضى حوافز محسوبة على أساس هذه المعايير وليس من مصلحتها وضع هذه القضية في المقام الذي يستحق إعادة النظر فيها.

فشل إدارة الرقابة الداخلية: تعتبر الرقابة الداخلية الوسيلة الفعالة التي يمكن من خلالها القيام بإجراءات المراجعة التحليلية، وتقييم الكفاءة والفعالية في المؤسسة، وتحديد نقاط الضعف وإجراء التصحيح اللازم، لكن إدارة المراجعة الداخلية عجزت عن القيام بهذه المهمة لعدة أسباب:

- ✓ تبعية إدارة المراجعة الداخلية لإدارة المؤسسة، وبالتالي فهي تستطيع القيام بالمراجعة لمصلحة الإدارة فقط دون المساس في تقييم كفاءة الإدارة ذاتها، خشية العقوبات أو الحرمان من الامتيازات؛
- ✓ أنّ الأشخاص الّذين يقومون بوظيفة المراجعة الداخلية يتم ترشيحهم من قبل الإدارة نفسها، حيث يقومون بتقييم كفاءة وفعالية المستويات الدنيا دون أن يشمل ذلك الإدارة؛
- ✓ نقص التأهيل العلمي والعملي للمراجعين الداخليين مقارنة بالمراجعين الخارجيين.

المطلب الثاني: أساليب تطبيق المراجعة التحليلية في عملية المراجعة وأهدافها

أولا: أساليب تطبيق المراجعة التحليلية

تعتبر الأساليب الكمية من أقوى أدوات البحث العلمي لذا تعتمد عليها المراجعة التحليلية في عملية المراجعة، لما تتميز به من دقة وموضوعية لذلك سيتم التطرق إلى أساليب المراجعة التحليلية والهدف منها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (3-1): الأساليب المستخدمة في المراجعة التحليلية

الأسلوب المعتمد	مفهومه	الهدف منه
اختبارات المعقولية	يشير هذا النوع إلى العمليات المحاسبية التي تستخدم في تقدير الأرصدة، أو بعض العمليات المالية، إذ يتم استخدام الأساليب الرياضية، أو الإحصائية للتنبؤ بقيمة هذه الأرصدة، أو العمليات ومقارنة ذلك بالأرقام الفعلية المسجلة، إذ يعد تحليل الانحدار من الأساليب الإحصائية الشائعة الاستخدام في الإجراءات التحليلية؛	- إن استخدام الأساليب الرياضية تمكن المراجع من القيام بفحص أفضل وتحليل أعمق؛ - المساعدة في فهم ودراسة طبيعة عمليات وأنشطة المؤسسة محل المراجعة؛ - وصف شكل العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع؛ - تفسير التغير في قيم المتغير التابع بدلالة التغير في قيم المتغيرات المستقلة من أجل إبداء رأي فني محايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية.
أسلوب تحليل الاتجاه	يقصد به تحليل التغيرات في أحد أرصدة الحساب، أو تحليل النسب المالية عبر الزمن، ويعتمد هذا النوع من التحليل على مقارنة رصيد الحساب في السنة السابقة مع رصيد الحساب الحالي غير الخاضع للمراجعة أو الأرصدة في كثير من المدد الزمنية؛	يساعد هذا النوع من أساليب التحليل في الكشف عن بعض الخصائص النوعية لمتغير معين، من أجل تحديد المتغيرات الهامة التي يتعذر ظهورها عند القيام بالمقارنة المحدودة بين الفترة الحالية والسابقة.
أسلوب تحليل النسب المالية	يقصد به دراسة العلاقة بين متغيرين أحدهما يمثل البسط والآخر يمثل المقام (نسبة رصيد حساب إلى رصيد حساب آخر)، ويمكن حساب النسب التي تربط بين بندين على مستوى قائمة واحدة، أو قوائم مالية عدة، وبعد حساب النسب المالية يتم مقارنتها بالنسب المالية المماثلة لها لمدة أو لمدد سابقة، ويسمى تحليلا أفقيا، أو داخليا، أو تحليل الحجم العام (تحليل السلاسل الزمنية)، أو مقارنتها بنسب الصناعة نفسها التي تعمل بها الوحدة الاقتصادية، ويسمى تحليلا رأسيا، أو خارجيا أو	- يعمل هذا الأسلوب في فهم معظم الأوضاع والأحداث المالية الجارية في المؤسسة؛ - التعرف على الجوانب التي يحتمل أن توجد بها بعض المشكلات والتي تحتاج إلى تحليل لإضافي، أو تتطلب استخدام إجراءات مراجعة إضافية.

	التحليل القطاعي الإجمالي.	
أسلوب تحليل السلاسل الزمنية	يرتكز هذا الأسلوب على مقارنة الأرصدة والمؤشرات المالية محل الفحص والتحقق بالأرصدة والمؤشرات المتوقعة بناءا على النتائج المستمدة من تحليل السلاسل الزمنية لتلك الأرصدة، وبالتالي يمكن لمراجع الحسابات التعرف على انحرافات الأرصدة الفعلية وتتبعها وتقرير مدى معقوليتها.	- تحديد الدورات التي تغيرت فيها قيم الحسابات محل المراجعة؛ - تشخيص الأسباب التي أدت إلى حدوث التغير في قيم الحسابات وتفسيرها؛ - تقدير ما سيحدث من تغيرات في قيم الحسابات مستقبلا على ضوء الأحداث الماضية.

من إعداد الباحثة بناءا على المرجعين: (بتصرف)

1- سالم هادي، زينة صبري، **دور الاجراءات التحليلية في تعزيز ثقة ومصداقية القوائم المالية المقدمة للادارة الضريبية**، مجلد 13، عدد 43، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، 2018، ص48.

2- بولحبال فريد، **دور أساليب المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية المراجعة**، العدد 23، مجلة معارف في العلوم الاقتصادية، جامعة البويرة، الجزائر، 2017، ص ص 454- 456.

ثانيا: أهداف تطبيق المراجعة التحليلية

إن استخدام المراجعة التحليلية في عملية المراجعة يهدف للوصول إلى عدة مزايا تعود بالنفع لجميع الأطراف المستفيدة من القوائم المالية أهمها: [1]

1- تحديد العناصر المهمة للمؤسسة: وذلك انطلاقا من طبيعتها أو بسبب مظهرها وتطورها، حيث أن استخدام المراجعة التحليلية من طرف المراجع الخارجي يمكّن من:

- ✓ اكتشاف التغيرات في هيكل الأحداث الحقيقية أو الاستثنائية.
- ✓ مقارنة أداء المؤسسة والمؤسسات الأخرى التابعة لنفس قطاع النشاط.

2- **فحص انتظام ومصداقية بعض العناصر المهمة المكونة للحسابات :**يسمح استخدام المراجعة التحليلية في عملية المراجعة الخارجية من فحص بعض الحسابات التي تكون ذات طابع مستقر نظريا، وتساعد هذه العملية على جمع أدلة إثبات ذات جودة عالية؛

[1] عميرش إيمان، **مدى استخدام الاجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي –دراسة مقارنة بين كل من الجزائر وفرنسا-**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة والتدقيق(غير منشورة)، جامعة سطيف، الجزائر، 2017/2016، ص16.

3- **فحص العلاقات بين مجموعة القوائم:** يتعلّق الأمر بصفة خاصة عند طلب تعديلات أو إعادة التصنيف للحسابات المراقبة (من أجل ضمان أنه بعد أن يتم تصحيحها فإن الأخطاء الأخرى لا تظهر)، تكون هذه العملية عند المرحلة النهائية لعملية المراجعة الخارجية.

أما المعيار الأمريكي رقم 56 الصّادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فقد بيّن أن الهدف من استخدام المراجعة التحليلية هو:

- ✓ تحديد طبيعة وتوقيت ومدى سلامة إجراءات المراجعة، حيث تبين المراجعة التحليلية للمراجع الخارجي نوع الإجراءات المستخدمة في أداء مهامه والوقت الملائم لتطبيق هذه الإجراءات؛
- ✓ تحديد المخاطر المختلفة والمجالات التي تتطلّب المزيد من التحقق؛
- ✓ المساعدة في الحصول على أدلة الإثبات والتعرف على البنود التي تتطلب إفصاحا إضافيا.

المطلب الثالث: المراجعة التحليلية كوسيلة للتحقق من ممارسات إدارة الأرباح

أولا: المراجعة التحليلية كأحد أدوات تحسين أداء عملية المراجعة

تحتوي المراجعة التحليلية على: تحديد المجال، التنبؤ بالمعلومات، مقارنة المعلومات، تحليل النتائج، تحديد الانحرافات الكبيرة خاصة غير المتوقعة والتي تحدث تغيرات في برنامج المراجع، وهي نظم دعم قرار المراجع المتخصصة؛ تهدف إلى جعل عملية المراجعة أكثر كفاءة عن طريق التعرف السريع على الأرقام التي هي في غير محلّها، فقد نسبت إلى المقدرة على الكشف عن الكثير من الحالات الشاذة، كذلك هي نموذج يمنح الأمان في حالة ما إذا كانت إجراءات الكشف الأخرى قد فشلت.

ومن وجهة نظر المراجع المالي أن المراجعة التحليلية ترتكز على مؤشرات مراجعة محفظة الأداء لمؤسسات الاستثمار المالي، ويمكن تطبيقها بشكل فّعال كإجراءات تقييم مخاطر في مرحلة الحصول المعرفة وفهم المؤسسة وبيئتها، وكذلك من اجل تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للبيانات المالية.

بصفة عامة؛ يمكن للمراجع أن ينفق سواء وقت كبير جدا في المهمة أو قصير جدا في عملية المراجعة، ففي حالة أن المراجع بذل وقت كبير في المراجعة سيكون غير فعال، وإذا المراجع بذل وقت قصير جدا في المراجعة يمكن أن يكون غير كفء، وفي دراسة قام بها Mc Daniel (1990) حيث درس تأثير ضغط الوقت على نتائج المراجعة من أجل تقييم فعالية المراجعة، حيث بيّن أن الكمية المناسبة للأدلة المجمعة مرتبطة بالوقت المبذول من

المراجع، كما خلصت الدراسة إلى أن ضغط الوقت يؤثر على فعالية المراجعة والغاية من الارتفاع المتزايد لاستخدام المراجعة التحليلية بالدرجة الأولى هو لنمو الضغط ومحاولة لتخفيض تكاليف المراجعة.[1]

ثانيا: دور المراجعة التحليلية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح

تعتبر المراجعة التحليلية مراجعة شاملة للقوائم المالية، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة فعالية المراجعة بشكل عام، كما تعتبر أحد المؤشرات الهامة في الحكم على مقدرة المؤسسة على الاستمرارية أو وجود شك جوهري حول الاستمرارية مما يتطلب إجراء المزيد من الفحص.[2]حيث يعمل التحليل المالي بتزويد مراجع الحسابات بالبيانات والمعلومات اللازمة عن نشاط المؤسسة محل المراجعة في ضوء ما ينتهي إليه نشاطها الفعلي، الأمر الذي يساعده على القيام بمقارنة هذه البيانات والنتائج مع التقديرات المخطط لها، فعندما يكتشف مراجع الحسابات وجود فروق كبيرة يجب عليه معرفة السبب والتأكّد من أن هذا الفرق يرجع لسبب اقتصادي أو تغيّر في السياسات المحاسبية وليس نتيجة لوجود خطأ أو مخالفة ما يعزّز عملية المراجعة في كشف أي تحريفات أو ممارسات خاطئة.[3]

كما تعد المراجعة التحليلية دليلا أساسيا يدعم صدق عرض أرصدة الحسابات في القوائم المالية التي تمّ تنفيذ المراجعة التحليلية في نطاقها، حيث يمكن من خلالها الوصول إلى أدلّة إثبات حول صحة أرصدة حسابات وعناصر قوائم مالية معيّنة أو أصناف محددة من الصفقات، وهذا ما يؤدي إلى تخفيض الاختبارات التفصيلية وخاصة عندما يقوم مراجع الحسابات بأداء المراجعة التحليلية ولا ينتج عن أدائها ظهور تقلّبات جوهرية فإنّ ذلك يدلّ على انخفاض احتمال وجود خطأ أو مخالفة كبيرة.

ومنه فإنّ المراجعة التحليلية تمثّل تلك الاختبارات التي يتم بموجبها دراسة النسب المالية الهامة، عناصر القوائم المالية، الاتجاهات المالية وغير المالية وغيرها من المؤشرات، وإتباع أي تغيرات غير عادية أو غير متوقعة ومنها يكّون مراجع الحسابات قناعته من الاتجاهات المتوقعة فإذا كانت النتائج الفعلية متماشية بشكل منطقي مع الاتجاهات التي توقعها يكون لديه أدلّة إثبات تؤكّد وتعزّز رأيه في طبيعة القوائم المالية.[4]

---

[1] كردودي سهام وآخرون، **فعالية أساليب المراجعة التحليلية ودورها في تحسين أداء عملية المراجعة –دراسة ميدانية-**، عدد 7، مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة، جامعة مستغانم، الجزائر،2018، ص174.

[2] محمد النوايسة، مرجع سابق، ص93.

[3] بعاشي خالد، **مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي (دراسة ميدانية)**، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة(غير منشورة)، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، 2021/2020، ص92. (بتصرف)

[4] أحمد المخادمة، حاكم الرشيد، **أهمية اجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة اداء عملية التدقيق –دراسة ميدانية-**، عدد4، مجلد3، المجلّة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، الأردن، 2007، ص487.

من خلال ما سبق نستنتج أن استخدام المراجعة التحليلية في عملية المراجعة الخارجية يمكّن المراجع الخارجي من فهم نشاط المؤسسة، كما يمكّن من اكتشاف الأخطاء غير العادية الموجودة بالقوائم المالية، إضافة إلى أنّ استخدامها يساعد مراجع الحسابات في تحديد العناصر التي تتطلب مزيدا من الفحص والعناية.

المبحث الرابع: جودة المراجعة الخارجية ودورها في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح

نظرا للتغيرات التي شهدتها الساحة العالمية في المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والعلمية والتكنولوجية والتي تركت آثارها على العالم أجمع؛ استوجب بالضرورة النهوض بمهنة مراجعة الحسابات، وتحسين أدائها، ما صاحب ذلك من ازدياد مسؤولية المراجع الخارجي أمام الغير إلى بروز الحاجة إلى إجراءات تضمن جودة المراجعة الخارجية، وذلك بهدف توفير قناعة معقولة للمراجع وللأطراف المعنية بان أعمال المراجعة قد نفذت بدرجة عالية من الجودة، مما يلزم المراجع عند إعداد التقرير النهائي والالتزام بالإجراءات التي تضمن هذه الجودة.

وقد جاء هذا المبحث للتفصيل في جودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بكشف ممارسات إدارة الأرباح وهذا ما سنتناوله من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: أساسيات حول جودة المراجعة الخارجية.

المطلب الثاني: معايير تحّقق الجودة على مستوى مهنة المراجعة الخارجية ومداخل قياسها.

المطلب الثالث: جودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بممارسات إدارة الأرباح.

المطلب الأول: أساسيات حول جودة المراجعة الخارجية

أولا: مفهوم جودة المراجعة الخارجية

قيل أن المراجعة هي خدمة يصعب تقييمها دون أن تكون من ذوي الخبرة أو ممارسا لها، نظرا لأن جودتها لا يمكن تمييزها بسهولة.[1]

ولقد تركزت معظم مفاهيم الجودة حول توفير مجموعة من الصفات والخصائص في المنتج أو الخدمة بما يحقق إرضاء العميل، والتحقق من أن نتائج العمل الفعلية تتطابق مع ما هو مستهدف والذي بدوره يلبي احتياجات العملاء ويحقق رضاهم، وتعتبر جودة أداء نشاط المراجعة مطلب أساسي لكل الأطراف والمستفيدين من خدمة المراجعة، أي الخصائص التي يتميز بها الرأي المهني للمراجع بما يؤدي إلى إشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية وذلك في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة المراجعة.[2]

---

[1] Nicholas P Courtney, Christine A Jubb, **Attachements between directors and auditors : do they affect engagement tenure (Ethics And Auditing)**, The Australian National University, published by ANU E press, Australia, 2005,P129.

[2] عبد الرزاق الشحاده، عمران عبشو، **مجالات تطوير جودة اداء مكاتب التدقيق الخارجي في بيئة الاعمال الاردنية**، العدد5،مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة ام البواقي، الجزائر، 2016، ص18.

ويرى الباحثان "مسامح مختار" و"لقويرة سمير" بأنّ مفهوم جودة المراجعة الخارجية يتحدد وفقا لمستويين هما المفهوم العام والمفهوم التشغيلي لجودة المراجعة:[1]

1/ المفهوم العام لجودة المراجعة الخارجية:

ويتحدد من خلال وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، ويعبر عن خصائص الرأي المهني للمراجع، والذي يحقق إشباعا لاحتياجاتهم في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة المراجعة، ومن بين التعاريف التي تناولت جودة المراجعة وفقا لهذا الاتجاه ما يلي:

- عرفت جودة المراجعة على أنها مدى قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية و الإعلان عنها، بالإضافة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم وبالتالي حماية مصالح حملة الأسهم في ظل انفصال الملكية عن الإدارة.
- أما في إطار إشباع حاجات العملاء دائما عرفت جودة المراجعة على أنها الدرجة التي تستوفي عملية المراجعة توقعات العميل، تجاه اكتشاف الأخطاء والإفصاح عنها في التقرير عن الأخطاء والمخالفات المرتبطة بالمؤسسة تحت المراجعة وقوائمها المالية.

2/ المفهوم التشغيلي لجودة المراجعة:

ويتحدد من خلال وجهة نظر المراجعين الخارجيين فيما يتعلق بأداء مهمة المراجعة من حيث درجة الالتزام بالمعايير المهنية، ومدى الالتزام بالخطط والبرامج والموازنات الموضوعة، واتجاه درجة اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي توجد في القوائم المالية والتقرير عنها.

ومن بين التعاريف التي حاولت وضع مفهوم لجودة المراجعة وفقا لهذا الاتجاه ما يلي:

- عرفت جودة المراجعة على أنها قيام المراجع الخارجي باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، وتقليل خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية إلى أدنى درجة ممكنة وفي ضوء الأتعاب المتفق عليها، ويتضح من كل هذا بأنه كلما زاد احتمال اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية إلى أدنى درجة ممكنة زادت معه جودة المراجعة والعكس صحيح. يلُاحظ من خلال هذا التعريف بأنه اختص جودة المراجعة الخارجية بشخص المراجع الخارجي من خلال درجة اكتشافه للأخطاء والثغرات الموجودة بمحاسبة الزبون وكذا تقليل الأخطاء بأكبر قدر ممكن على

[1] مسامح مختار، لقويرة سمير، **مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة المراجعة "دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة"**، العدد 12(3)، مجلة الاقتصاد الصناعي، جامعة باتنة، الجزائر، 2017، ص ص447- 448.

مستوى القوائم المالية، وانه أعطى العلاقة العكسية بين كل من جودة المراجعة الخارجية واحتمال اكتشاف الأخطاء بالقوائم المالية.

وفي إطار العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية لجهة المراجعة وجودة المراجعة، فقد تم تعريفها على أنها قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف نقاط الضعف في هذا النظام، وتقديم التوصيات من اجل معالجتها او الحد منها، وإمكانية تحقيق أقصى منفعة ممكنة للمؤسسة محل المراجعة.

ثانيا: تعريف جودة المراجعة الخارجية

1/ يعد العالم DE ANAGLO من أوائل من عرف جودة المراجعة الخارجية عام 1981 حيث ذكر بأنها: "الاحتمال المرتبط بمدى قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء المتعلقة بالقوائم المالية (الكفاءة) وإمكانية التقرير عنها (الاستقلالية)"، وقد اتفق العديد من الباحثين على هذا التعريفـولقي قبولا لدى الكتّاب.

2/ كما عبّر كلا من RMMERMAN et WATTS عن جودة المراجعة الخارجية بأنها :" إن المراجعة الجيدة هي تلك التي ترتفع من خلالها نسبة اكتشاف الأخطاء والمخالفات ذات الأهمية النسبية من طرف المراجع، وكلما ارتفع هذا الاحتمال ارتفعت جودة المراجعة والعكس صحيح".[1]

نرى بأن التعريفين السابقين تمحورا حول إعطاء تعريف لجودة المراجعة الخارجية من منطلق قدرة المراجع ذو الكفاءة والاستقلالية على اكتشاف الأخطاء والمخالفات والإدلاء بالنتائج للأطراف المعنية، وعن العلاقة العكسية بين كل من نسبة اكتشاف الأخطاء والمخالفات وجودة المراجعة الخارجية.

وقد جاءت فيما بعد العديد من الدراسات والأبحاث التي تصب في هذا المجال:

3/ يعبر عن جودة المراجعة بأنها العملية التي ينتج عنها تقارير مالية أكثر مصداقية.

4/ كما يرى آخرونبأن جودة المراجعة الخارجية تمثّل: " بأن خفض مخاطر الأخطاء ومخاطر الرقابة الداخلية ينتج عنه تقليل احتمال فشل الأعمال وعدم تماثل المعلومات وتحسين تخصيص الموارد ومن ثم تحسين كفاءة أسواق رأس المال، مما يؤدي إلى جودة عملية المراجعة، ومنه إن جودة المراجعة هي احتمال تمكن المراجع الخارجي من اكتشاف الاختلاس والغش في التقارير المالية والإبلاغ عنه".[2]

---

[1] بن سعيد محمد، لشلاش عائشة، **جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات- دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الخارجيين لولية عين تموشنت-**، العدد 43، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، 2015، ص275.

[2] مرتضى الحسيني، إبراهيم السعيري، **توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي –بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة-**، العدد 4، المجلد 25، مجلة العلوم الصرفة والتطبيقية، جامعة بابل، العراق، 2017، ص ص 15-35.

ثالثا: مقاييس وخصائص جودة المراجعة الخارجية

1/ مقاييس جودة المراجعة الخارجية:

هناك عدة نقاط يمكن أن تقاس بها جودة المراجعة الخارجية منها:[1]

1/1- حجم مكتب المراجعة: تقاس من خلال عدد زبائنها إذ أظهرت الأبحاث من وجود علاقة ايجابية بين حجم مكتب المراجعة وجودة عملية المراجعة؛

2/1- سمعة مكتب المراجعة: إذ أثبتت الأبحاث على وجود علاقة ايجابية بين سمعة مكتب المراجعة وجودة المراجعة؛

3/1- نظام الرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية: حيث كلما كان نظام الرقابة الداخلية جيد يكون حافز للمراجعين نحو الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها عند تنفيذ عملية المراجعة وهو ما ينعكس إيجابا على جودة المراجعة؛

4/1- مدة المراجعة: أشارت الباحثة "فداء عدنان" إلى وجود علاقة سلبية بين طول مدة الخدمة وجودة المراجعة وتفسّر ذلك إلى أن طول مدة المراجعة يضعف استقلالية المراجع نظرا لتوطد العلاقة بين الإدارة والمراجع بما يمكن ان يسمح لها بأن تمارس أساليب إدارة الأرباح؛

5/1- أهمية الزبون موضوع المراجعة :تأتي هذه الأهمية بعلاقة سلبية مع جودة المراجعة نظرا لماتمثّله أتعاب الزبون من نسبة كبيرة من إجمالي إيرادات مكتب المراجعة بما يمكن أن يمثل ضغط على مهمة المراجعة؛

6/1- أتعاب الزبون :تمثل مقياس مزدوج قد يكون ايجابي في حالة قيام المراجع ببذل جهد أكبر والتحقق من عينة أوسع بما ينتج جودة مراجعة عالية، وقد تكون الأتعاب العالية وسيلة ضغط على المراجع؛

7/1- المساءلة القانونية: المسائلة القانونية للمراجع قد تحقق تأثير ايجابي إذ تمثّل رادع للمراجع عن الفشل في الكشف عن المخالفات الجوهرية؛

8/1- تأهيل ومهارة المراجع: إذ تلعب دور كبير في اكتشاف الأخطاء والمخالفات.

[1] فداء عدنان، **علاقة جودة تدقيق القوائم المالية بإدارة الأرباح**، عدد 6، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، 2015، ص457.

2/ خصائص جودة المراجعة الخارجية:

هناك العديد من الخصائص التي يمكن ان تحدد جودة المراجعة الخارجية تتمثل فيما يلي:[1]

1/2- الأهمية: أي مدى أهمية القضية التي تخضع للاختبار في المراجعة، وبالتالي يمكن تقييمها بأبعاد متعددة، مثل الحجم المالي للعميل، وتأثير أداء العميل على المجتمع او القضايا المتعلقة بالسياسات الرئيسية؛

2/2- الموثوقية أو إمكانية الاعتماد: والمقصود بها هل تعكس نتائج عملية المراجعة والاستنتاجات التي تتوصل إليها بشكل دقيق الظروف الفعلية فيما يخص القضية الرئيسية التي يتم اختبارها؛

3/2- الموضوعية: ويقصد بها إذا ما تم إنجاز عملية المراجعة بطريقة نزيهة وعادلة بدون ضرر أو محاباة؛

4/2- المجال: مدى تحديد خطة مهمة المراجعة بشكل ملائم لجميع العناصر المطلوبة للقيام بمراجعة ناجحة؛

5/2- التوقيت الملائم: ويقصد به إذا ما تم تسليم نتائج المراجعة في الوقت الملائم، وقد يتضمن هذا تحقيق متطلبات النهايات أو القيود المحددة، أو تسليم نتائج المراجعة عندما تكون مطلوبة لاتخاذ القرار، أو عندما تكون من المتوقع أنها ذات فائدة أعظم في تصحيح نواحي أو مجالات ضعف الإدارة؛

6/2- الوضوح: ويقصد به ما إذا كان تقرير المراجعة واضحا موجزا في تقديم نتائج المراجعة، وهذا قد يتضمن بشكل نموذجي الموثوقية والمجال، النتائج و أي توصيات يمكن أن تفهم فورا من قبل القائمين على التنفيذ والقائمين على العملية التشريعية الذين قد لا يكونوا خبراء في القضايا التي حددت، ولكن قد يحتاجون للعمل وفقا للتقرير؛

7/2- الكفاءة: مدى تخصيص الموارد لعملية المراجعة بشكل معقول في ضوء درجة أهمية وتعقيد عملية المراجعة؛

8/2- الفعالية: بمعنى إذا ما لقيت نتائج وتوصيات واستنتاجات المراجعة الرد والاستجابة الملائمة من قبل المؤسسة محل المراجعة والحكومة والقائمين على العملية التشريعية.

[1] بلال قندوز، آيت محمد مراد، **أثر جودة المراجعة الخارجية في الحد من آثار الفساد المالي والاداري في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، عدد 13، مجلة جديد الاقتصاد، جامعة الجزائر 3 ، الجزائر، 2018، ص31.

المطلب الثاني: معايير تحقّق الجودة على مستوى مهنة المراجعة الخارجية ومداخل قياسها

من خلال هذا المطلب سنتناول المعايير التي تعتبر مقاييس لتحقيق جودة المراجعة الخارجية، والمداخل المعتمدة في قياس جودة المراجعة الخارجية:

أولا: معايير تحقّق الجودة على مستوى مهنة المراجعة الخارجية

إنّ مفهوم الجودة هو مفهوم متعدد الأبعاد نظرا لتعدد الأطراف التي تطلب الجودة فإذا تم في البداية تحديد احتياجات مستخدمي القوائم المالية على أن تقوم المؤسسات المهنية بمحاولة ترجمة هذه الاحتياجات إلى معايير قابلة للتنفيذ، ثم تأتي ضرورة الالتزام بالمعايير المهنية عند تنفيذ عملية المراجعة وذلك من خلال التخطيط الجيد ووضع البرامج والموازنات والإشراف على تنفيذها وإلزام فريق العمل بالتقيد بها وسوف ينتج عما سبق تقليل مخاطر عدم الكشف عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية التي توجد بالقوائم المالية.[1]

وقد أخذ الاتحاد الدولي للمحاسبين مهمة إصدار المعايير المهنية والأخلاقية التي تسمو بمهنة المحاسبة والمراجعة والتأكيد من خلال معايير ضبط الجودة والمتمثّلة بمعيار المراجعة الدولي رقم (220) والموسوم ب"رقابة الجودة لعمليات مراجعة المعلومات المالية "حيث يوفّر إرشادات رقابة الجودة لعملية المراجعة وتضّمنت رقابة الجودة ثلاثة مستويات كما يلي:[2]

1- المستوى الأول: تأثير تطبيق الجودة الشاملة على رقابة الجودة في مؤسسات خدمات المحاسبة:

بيّن المعيار بالإضافة إلى مفاهيم رقابة الجودة في المؤسسات والتوثيق، ستة عناصر رقابة الجودة: مسؤوليات القيادة، المتطلّبات الأخلاقية، قبول واستمرار علاقة العملاء والمهام المحددة، الموارد البشرية، أداء المهمة، المراقبة.

2- المستوى الثاني: تأثير تطبيق الجودة الشاملة على رقابة الجودة على مهام المراجعة للمعلومات المالية التاريخية:

- ✓ تنفيذ إجراءات رقابة الجودة التي تنطبق على مهام المراجعة؛
- ✓ تزويد المؤسسة بالمعلومات المناسبة تمكن ذلك الجزء من نظام رقابة الجودة للمؤسسة الخاص بالاستقلالية في العمل.

[1] عبد الرزاق الشحاده، عمران عبشو، **مرجع سابق**، ص19.

[2] لآلئ محمد حافظ، **مرجع سابق**، ص ص 309- 310.

3- المستوى الثالث: تأثير تطبيق الجودة الشاملة على عضو الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

على العضو (IFAC) توفير المساعدة لأعضائه ليمكنهم من فهم أهداف سياسات رقابة الجودة التي يجب أن يتبنّاها المراجع الخارجي:

- ✓ **المتطلّبات المهنية:** على كافة الأفراد العاملين مع المراجع الالتزام بمبادئ الاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني، والتي جاء بها المعيار الدولي (200): المبادئ العامة التي تحكم مراجعة البيانات؛
- ✓ **المهارات والكفاءات:** على كافة الأفراد العاملين مع المراجع أن يكونوا على علم ودراية بالمعايير الفنية وأن يتمتّعوا بالكفاءة المهنية المطلوبة لانجاز مهامهم بالعناية اللّازمة؛
- ✓ **توزيع المهام:** يجب أن يُعهد أعمال المراجعة لمن يمتلك الترتيب الفني والكفاءة المهنية المطلوبة؛
- ✓ **الإشراف:** ينبغي أن يكون توجيه وإشراف ومتابعة لأعمال العاملين في مكتب المراجعة على كافة المستويات، وذلك لتوفير القناعة المعقولة بأن العمل منجز وفق معايير الجودة؛
- ✓ **التوجيه:** يحتاج المساعدين الذين كُلّفت إليهم الأعمال لتوجيه ملائم بالأمور التي لها علاقة بعملهم والتي تؤثّر على طبيعة التوقيت ومدى إجراءات المراجعة.

ثانيا: مداخل قياس جودة المراجعة الخارجية

نظرا للتّعقيدات التي تحيط بمفهوم جودة المراجعة الخارجية فإنّه من الصعب قياسها بشكل مباشر، لذلك جاءت الدراسات والبحوث بثلاث مداخل لقياس جودة المراجعة الخارجية يمكن توضيحها في الجدول الموالي:

جدول رقم (3-2): مداخل قياس جودة المراجعة الخارجية

المدخل الأول: المدخل المباشر من خلال المقياس العكسي للجودة	المدخل الثاني: المدخل الغير مباشر من خلال مقاييس تقريبية لقياس جودة المراجعة	المدخل الثالث: استخدام مؤشرات متعددة المقاييس لقياس جودة المراجعة
- حالات فشل المراجعة المرتبطة بدعاوي قضائية؛ - حالات وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية.	حجم مكتب المراجعة (كانتماء المراجع لأحد المكاتب الكبرى للمراجعة)؛ - جودة الأرباح خاصة الاستحقاقات الاختيارية؛ - أتعاب المراجع؛ - طول فترة الارتباط مع العميل؛ - التخصّص في مجال العميل.	- خصائص فريق جودة المراجعة أو القائم بعملية المراجعة؛ - تعدّد متغيرات هذه المقاييس ورغم دقتها لقياس جودة المراجعة، إلّا أنه يصعب استخدامها في البحوث التي تعتمد على بيانات فعلية لصعوبة الحصول على معلومات متعلقة بمؤشرات هذه المقاييس.

المصدر: شريف ابراهيم، **أثر جودة ومداخل المراجعة الخارجية على مدى التزام الشركات المقيّدة بالبورصة المصرية بمعيار المحاسبة المصري رقم 24 بشان ضرائب الدخل**، مجلّد 1، عدد2، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، مصر، 2017، ص21.(بتصرف)

من خلال الجدول يتّضح بان مداخل قياس جودة المراجعة الخارجية تختلف باختلاف وجهات نظر أصحاب المصلحة بشكل خاص والمجتمع بشكل عام، حيث يركّز **المدخل الأول** على أداء المراجعة الخارجية بدرجة من الجودة من خلال نجاح عملية المراجعة وتجنّب التعّرض للمساءلة القضائية وهي مقياس للجودة من وجهة نظر المراجع نفسه، وكذلك خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية وهي مؤشر للمراجعة من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، أّما **المدخل الثاني** فيرى بأنّ من بين العوامل المحددة لقياس جودة المراجعة هي تلك المرتبطة بخصائص المراجعة منها حجم مكتب المحاسبة والمراجعة، إتباع إستراتيجية التخصص، مقدار الأتعاب، طول الفترة التعاقدية بين المراجع والعميل، وبالنسبة **للمدخل الثالث** فيرى الجودة من حيث مقاييس ترتبط بخصائص مكتب المراجعة المسؤول عن تدريب وتعيين واختيار فريق العمل، وكذا مؤشرات أخرى تتميز بصعوبة تطبيقها على البيانات المالية الفعلية ويمكن الاعتماد عليها إّما في الدراسات التي تعتمد على الاستقصاء أو الدراسات التجريبية.

ثالثا: العوامل التي تؤثر في جودة المراجعة الخارجية وأهّميتها

إن جودة المراجعة الخارجية تتأثر بالعديد من العوامل فبعضها يعود لعوامل يختص بها مكتب المراجعة الخارجية وبعضها بفريق عمل المراجعة، وبعضها الأخر بتعلق ببيئة الأعمال الخارجية (المنظمات المهنية ومستخدمي القوائم المالية) وبشكل عام فان مهنة المراجعة الخارجية تتأثر بما يلي:[1]

1/ استقلال المراجع الخارجي: فيما يخص علاقة استقلال المراجع الخارجي بجودة المراجعة الخارجية، فقد توصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة بينهما، إن استقلال المراجع الخارجي يعد أحد الركائز الأساسية لتحقيق جودة المراجعة الخارجية؛

2/ حجم مؤّسسة المراجعة الخارجية: هناك علاقة ايجابية بين جودة المراجعة الخارجية وحجم مؤسسة المراجعة الخارجية، فكلما كبر حجم مؤسسة المراجعة الخارجية كلما قلت الحوافز لدى المراجع الخارجي للتصرف بصورة انتهازية، لان حجم مؤسسة المراجعة الخارجية يقاس بعدد عملائها فالمؤسسة تتّعرض لخسائر كبيرة إذا فشلت في اكتشاف التلاعب في القوائم المالية لذلك تسعى هذه المؤسسات لتحسين مستوى الجودة في المراجعة الخارجية؛

3/ أتعاب عملية المراجعة الخارجية: تتعلق أتعاب المراجع الخارجي بعدة عوامل منها:

- تزداد أتعاب المراجعة الخارجية بازدياد خطر مقاضاة المراجع الخارجي وتحمله المسؤولية.
- تزداد أتعاب المراجعة الخارجية بازدياد درجة تعقيد عملية المراجعة من خلال الوقت والجهد اللازم للانجاز.
- تتحدد أيضا بمقدار الطلب والفرص المتاحة على المراجعة الخارجية.

4/ إجراءات المراجعة الخارجية: تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مؤسسة المراجعة الخارجية فهناك علاقة بين أهداف المراجعة التحليلية وإجراءات وكفاءة عملية المراجعة الخارجية؛

5/ تطبيق رقابة الجودة على أعمال المراجعة الخارجية: تعني رقابة الجودة الأساليب والأنشطة التشغيلية المستخدمة خلال عمليات المراجعة الخارجية والتخطيط والتنفيذ، إن تطبيق رقابة الجودة على أعمال المراجعة الخارجية يعد أمرا مهما بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية لرفع مستوى جودة المراجعة الخارجية؛

6/ قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش والأخطاء: إن مدى قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المحاسبية يؤثر بالإيجاب على جودة المراجعة الخارجية، حيث كلما زادت احتمالية اكتشاف الأخطاء الجوهرية والغش من المراجع الخارجي زادت معه جودة المراجعة الخارجية والعكس صحيح؛

[1] جدعان فيصل، **مرجع سابق**، ص 52.

7/ قيمة الخدمات المضافة: تهتم بتقديم خدمات إضافية بجانب خدماتها الأساسية (تقديم الخدمات الاستشارية والإدارية والمالية والتقنية) بالإضافة إلى خدمات أخرى ذات طبيعة محاسبية؛

8/ التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي: إن التغير الدوري للمراجع الخارجي يؤدي إلى تحسين جودة المراقبة الخارجية؛

9/ أثر تخفيض مخاطر المراجعة في مستوى جودة المراجعة الخارجية: إن عملية المراجعة الخارجية تكون ذات جودة عندما يكون مستوى خطر المراجعة المقبول منخفض إلى أقصى درجة ممكنة؛

10/ الدعاوى المقامة ضد مكتب المراجعة الخارجية: هناك علاقة عكسية بين عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المراجعين الخارجيين ومستوى جودة المراجعة الخارجية، حيث أنه إذا قل عدد الدعاوي المرفوعة ضد مكتب المراجعة الخارجية أعتبر مؤشر ايجابيا على جودة المراجعة الخارجية.

المطلب الثالث: جودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بممارسات إدارة الأرباح

سيتم في هذا المطلب تناول أهمية جودة المراجعة الخارجية من حيث علاقتها بممارسات إدارة الأرباح، وآثار جودة المراجعة الخارجية على ممارسات إدارة الأرباح، وكذا دور جودة المراجعة الخارجية في التصدي للممارسات السلبية لظاهرة إدارة الأرباح:

أولا: أهمية جودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بممارسات إدارة الأرباح

لقد أصبحت الأبحاث والدراسات في مجال جودة المراجعة الخارجية تمثل إحدى أهم القضايا المطروحة على الصعيدين الأكاديمي والتطبيقي، وأشار رئيس هيئة الرقابة على بورصة الأوراق المالية الأمريكية عام 1998 إلى تزايد الحالات التي يخفق فيها المراجع الخارجي عن أداء عمله بالجودة المطلوبة، ومدى الحاجة إلى توفير الدعم والاستقلال لعملية مراجعة القوائم المالية، بغرض ضمان جودة عملية المراجعة الخارجية، هذا وإن مهنة المراجعة الخارجية تواجه حاليا مزيدا من الضغوطات والانتقادات من العديد من الأطراف بغرض دراسة وتقييم جودة

المراجعة الخارجية، وما يزيد من حدة هذه الضغوط عدم وجود أساليب موضوعية لتقييم هذه الجودة.[1] لذلك كان لجودة المراجعة الخارجية أهمية كبيرة يمكن تبيانها من خلال:[2]

1/ تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية:

تعد المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعة الخارجية وتحتوي هذه المعايير وخاصة معايير الرقابة على الجودة على سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب المراجعة الخارجية.

2/ المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية:

عُرفت فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية بأنها الفجوة بين توقعات المجتمع من المراجعين الخارجيين وبين أداء المراجعين والمستخدمين وعرفت فجوة الجودة بأنها الاختلافات بين توقعات كل من المستخدمين والمراجعين الخارجيين اتجاه جودة خدمات المراجعة الخارجية المؤداة وعوامل تكوين وتشكيل تلك الجودة، وأن السبب الرئيس لوجودها هو انخفاض مستوى الأداء المهني للمراجع الخارجي عن معايير المراجعة الخارجية ومعايير الجودة المتعارف عليها.

3/ تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية:

نال هذا العنصر اهتماما من المنظمات المهنية والعديد من الباحثين خصوصا بعد فشل العديد من المؤسسات الكبرى، إذ أن المراجعين الخارجيين الذين يعملون وفقا لمعايير الجودة يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل.

4/ المساهمة في تدعيم مفهوم الحوكمة المؤسسية:

يتضمن مفهوم الحوكمة المؤسسية مجموعة من المبادئ والقواعد الأساسية التي تنظم مجموعة من الآليات لتطبيقها هذه المبادئ يمكن أن تعد مقياس للأداء الجيد للمؤسسة.

---

[1] سمير محمد عيسى، **أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية**، العدد 2، مجلد45، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، 2008، ص3.

[2] جدعان فيصل، **دور جودة التدقيق الخارجي في زيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي**، العد الأول، مجلد 6، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة المثنى، العراق ، 2016، ص ص51-52.

5/ أداة منافسة جيدة:

تعد المنافسة أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة فعند اختيار المراجع الخارجي يجب أن يتم وفق معايير موضوعية طبقا للمنفعة من جودة المراجعة وليس على التكلفة الأقل لذا إن ما يميز مكتب المراجعة عن غيره هو جودة المراجعة.

6/ زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية:

يعُد الاهتمام بجودة المراجعة مهم جدا لتدعيم الثقة بتقارير الدور المهم الذي تلعبه هذه التقارير في إضفاء المصداقية على القوائم المالية عند اتخاذ القرارات العديدة من الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة ولأهمية جودة المراجعة فقد تم إصدار المعيار الدولي رقم (220) تحت عنوان (رقابة الجودة لأعمال المراجعة) الذي يتضمن العديد من الضوابط التي تحكم جودة أعمال المراجعة.

ثانيا: آثار جودة المراجعة الخارجية على ممارسات إدارة الأرباح

إنّ آثار تحقق جودة أداء المراجعة الخارجية تتمثل بالتأكد من الالتزام بالمعايير المهنية وتخفيض صراع الوكالة، كما أن رفع مستوى جودة الأداء يزيد من إمكانية اكتشاف والحد من الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة في البيانات المالية، وكذا تساهم الجودة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة إذ يعد انخفاض جودة أداء المراجعة أحد أهم أسبابها، كما تعمل على رفع الثقة في تقارير المراجعة ومصداقية البيانات المالية، وتعتبر الجودة أداة تنافسية هامّة للحصول على حصّة سوقية أكبر.[1]

وقد أشارت العديد من الدراسات والبحوث المحاسبية (مثل دراسة Habbash 2010) إلى أن ارتفاع مستوى جودة المراجعة الخارجية يمكنها أن تحدّ من ممارسات إدارة الأرباح، ويمكن أن تلجأ إدارة المؤسسة إلى إدارة الأرباح الحقيقية عندما تكون فرصتها في إدارة المستحقات مقيّدة، وبناءاً على ذلك يلجأ الزبائن الذين لديهم مراجعون يملكون جودة عالية إلى التلاعب بالأنشطة الحقيقية للمؤسسة، وعليه يتوقّع أن المراجعة عالية الجودة ترتبط مع مستويات عالية من إدارة الأرباح الحقيقية، عندما تكون للمؤسسة حوافز قوية لإدارة الأرباح، أي أنّه هناك علاقة سلبية بين جودة المراجعة وسلوك إدارة الأرباح، ويفسّر ذلك أنّ أداء عملية المراجعة بالجودة المطلوبة يؤّي إلى

[1] لبنى إبراهيم، **مؤهلات المدقق ودورها في جودة الأداء المهني**، عدد 112، مجلّد 25، مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة بغداد، العراق، 2019، ص561.

اكتشاف ومعالجة الأخطاء والمخالفات الجوهرية والّتي من بينها سلوك إدارة الأرباح، ممّا ينعكس ايجابيا على جودة القوائم المالية المنشورة.[1]

ثالثا: دور جودة المراجعة الخارجية في التصدي للممارسات السلبية لظاهرة إدارة الأرباح

إن ظاهرة إدارة الأرباح تعني إحداث تحريفات متعمدة في قيم الأرباح بهدف إظهار حقيقة مغايرة لما هو عليه الواقع، أو لتغيير مدلولات القوائم المالية، أو لتوجيه متخذ القرار لاتخاذ قرارات محسوبة بشكل مسبق، وبالتالي عدم اكتشاف المراجع الخارجي لهذه التحريفات يشير إلى انخفاض جودة عملية المراجعة والعكس صحيح.[2]

وقد ركّزت دراسة كل من Ali Tawfeeq Al-Naffakh, Mohammad Reza Abbaszadeh على أهمية العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وجودة القوائم المالية بشكل خاص جودة الأرباح، حيث بيّنت ذلك من خلال ما حدث من فضائح مالية في تاريخ الولايات المتحدة وأوروبا متعلّقة بدور جودة المراجعة الخارجية بجودة الأرباح (على سبيل المثال Enron و WorldCom و Parmalat)

حيث اتّهمت SEC لجنة الأوراق المالية والبورصات المراجعين الخارجيين بالعمل والاتفاق مع المديرين لتضليل وخداع مستخدمي القوائم المالية، مما أّدى فيما بعد لنشر القانون (SOX) (Sarbanes-Oxley) سنة 2002 الّذي أّدى إلى تنفيذ مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية عالية الجودة واعتماد معايير التقارير الدولية (IFRS).[3]

كما يشير الباحثون (N. Sun، A. Salama، K. Hussainey، M. Habbash) إلى أنّه على مديري المؤسسات استخدام التقارير المالية لإرسال المعلومات ذات الصلة حول الأداء الاقتصادي الأساسي للمؤسسة لأطراف خارجها (من يعملون لصالح أداء المؤسسة)، ولكنه مع عدم كفاءة وجودة المراجعة الخارجية فقد يكون لدى المديرون حوافز لإدارة الأرباح بشكلها الانتهازي، حيث يقوم المديرون إما بتضليل بعض أصحاب المصلحة بشان الأداء الاقتصادي للمؤسسة أو التأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على أرقام المحاسبة المبلغ عنها، بمعنى آخر نظرا لعدم تناسق المعلومات قد يشارك أو يتدّخل المديرون في إدارة عمليات المؤسسة أو نقل معلومات حول أدائها المستقبلي إلى أصحاب المصلحة، وقد استنتج الباحثون بأنه قد تتعّزز موثوقية المعلومات

[1] عباس التميمي، حكيم الساعدي، مرجع سابق، ص113.

[2] صبري ماهر مشتهى، تحليل العلاقة بين معدل **دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي**، المجلد 22، العدد 02، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، جامعة غزة، فلسطين، ص236.

[3] Ali Tawfeeq Al-Naffakh, Mohammad Reza Abbaszadeh, **Earnings Quality, Earnings Management And Financial Bankruptcy**, Issue 30, Al Kut Journal Of Economics Administrative Sciences, Wasit University, 2018, Iraq, p165.

وجودة الأرباح المحاسبية عندما تتم مراقبة التلاعب الانتهازي للمدراء، وأنه هناك ثلاثة عوامل رئيسية تؤثر على أنشطة المؤسسة فيما يتعلق بإدارة الأرباح: الملكية الإدارية، تكوين مجلس الإدارة وجودة المراجعة الخارجية.[1]

وقد بيّن الباحث (DeAngelo) أن جودة المراجعة تعتبر حاجزا فعالا بتلاعب الإدارة بالأرباح، كما بينت العديد من الدراسات بأن المراجعين الذين يقدمون مراجعة ذات جودة عالية، يقومون بالإبلاغ عن أي خطأ وليس لديهم استعداد لقبول أي تلاعب في القوائم المالية.[2]

ومنه يمكن استنتاج بأنّه إذا تمكّنت مهنة المراجعة الخارجية من تحقيق الجودة في الأداء والممارسة كان لها الدور الايجابي والمنشود في الحد من الآثار السلبية لإدارة الأرباح، فكلما زادت جودة عملية المراجعة الخارجية كان هناك انخفاض في ممارسات إدارة الأرباح، وكلما كانت جودة عملية المراجعة الخارجية منخفضة كان هناك ارتفاع لممارسات إدارة الأرباح.

[1] Nan Sun and others, **Corporate environmental disclosure, corporate governance and earnings management,** Vol. 25 No. 7, Emerald Group , 2010, p681.

[2] بسام بقيله، سامر عكور، **أثر خصائص الشركة وإدارة الأرباح على القيمة السوقية: دليل في الشركات الصناعية والخدمية المدرجة في سوق عمان الدولي**، مجلد 26، عدد2، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، فلسطين، 2018، ص247.

خلاصة الفصل الثالث:

من خلال ما تم تقديمه في هذا الفصل يتّضح إن إدارة الأرباح سلوك تتخذه إدارة المؤسسة لوضع قرارات تمكّنها من التحكم في المعلومات المحاسبية التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالمؤسسة الاقتصادية، قد تؤدي هذه القرارات إلى التأثير إيجابا أو سلبا على صافي الدخل مما قد يعتبره البعض نوعا من التحايل أو التلاعب بالمعلومات المحاسبية طالما توافر في هذا السلوك صفة التعمد، بينما قد يعتبره البعض الأخر على الرغم من توافر صفة التعّمد وتضليل مستخدمي البيانات المالية سلوكا قانونيا مشروعا حتى ولو كان سلوكا غير أخلاقي طالما أنه يحقق مصلحة المؤسسة. من هنا ظهرت الحاجة للمراجعة الخارجية؛ حيث حاولنا في هذا الفصل ربط بعض من أبعاد المراجعة الخارجية والتي هي شخص المراجع الخارجي في حد ذاته والمؤهلات الواجب توفرها فيه، جودة المراجعة الخارجية، أسلوب إجراءات المراجعة التحليلية بممارسات إدارة الأرباح، وقد توصلنا إلى عدة نقاط أهمها:

- أن كفاءة المراجعين الخارجيين وقدرتهم على اكتشاف الممارسات السلبية لإدارة الأرباح هي أهم وأقوى وسيلة لمكافحة تلك الممارسات والحد منها؛

- الخبرة والاجتهاد الشخصي للمراجع الخارجي بالإضافة إلى التعليمات والتدريبات وكذا الإرشادات لها دور بالكشف عن إدارة الأرباح؛

- هنالك دور واضح لاستخدام أسلوب المراجعة التحليلية بجميع أنواعها وأساليبها في تضييق فجوة التوقعات بين المراجعين الخارجيين ومستخدمي القوائم المالية، مما يسهم في تقليل الأضرار بمستخدميها؛

-تساهم المراجعة التحليلية وبشكل فعّال في تحسين أداء المراجع الخارجي من خلال ما توفره من مؤشرات مالية من شانها أن تقلّل في وقت تنفيذ عملية المراجعة الخارجية؛

- هناك علاقة بين جودة المراجعة الخارجية وتأثيرها على إدارة الأرباح، حيث يتبين بان جودة المراجعة الخارجية لها أهمية كبيرة في تعزيز الثقة في القوائم المالية وبالتالي مستخدميها لاتخاذ القرارات المناسبة وذلك للحد من إدارة الأرباح وأثرها بالقوائم.

الفصل الرابع:

دراسة ميدانية لدور المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المراجعين الخارجيين

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لدور المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المراجعين الخارجيين

تمهيد:

بعدما تناولنا في الفصول السابقة الإطار النظري لمتغّيرات الدراسة المتمثلة في المراجعة الخارجية وإدارة الأرباح، وكذا تحديد العلاقة الرابطة بينهما، جاء هذا الفصل الميداني بهدف اختبار الفرضيات المقترحة لبيان العلاقة بين دور المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك من خلال إجراء عرض وتحليل إحصائي لتحديد مدى قبول أو رفض فرضيات الدراسات. حيث حاولنا في هذا الفصل التحقق من فرضيات الدراسة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين من خلال الإجابة على الأسئلة التالية:

- هل يوجد دور للمراجع الخارجي الذي يتوفر على مؤهلات علمية ومهنية من التحقق من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المراجعين الخارجيين؟
- هل يوجد دور لاستخدام أسلوب المراجعة التحليلية من قبل المراجع الخارجي في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المراجعين الخارجيين؟
- هل يوجد دور لجودة المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المراجعين الخارجيين؟

وقد تم تقسيم هذا الفصل لأربع مباحث جاءت بعنوان:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة.

المبحث الثاني: تفريغ وتحليل إجابات عينة الدراسة.

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة باستخدام أدوات الإحصاء الاستدلالي.

المبحث الثالث: عرض ما جاء في المقابلة وتفسير نتائج فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

قبل التطرق إلى ما قمنا به في الدراسة الميدانية للبحث وكذا عرض نتائجها، ارتأينا أن نتناول المنهجية المستخدمة والتي تتوافق مع أهداف الدراسة وفرضياتها، حيث قسمنا هذا المبحث إلى ثلاث مطالب تناولنا فيها:

- **المطلب الأول:** منهجية الدراسة المستخدمة.
- **المطلب الثاني:** أدوات الدراسة.
- **المطلب الثالث:** تصميم أداة الاستبيان.
- **المطلب الرابع:** أسلوب تحليل المقابلة.

المطلب الأول: منهجية الدراسة المستخدمة

أولا: تعريف المنهج

1/ يعتبر **المنهج العلمي** مجموعة من الخطوات المنظّمة والعمليات العقلية الواعية، والمبادئ العامة التي تقود أي دراسة علمية مهما كان موضوعها.ومن ثمّ فالمنهج يُجيب على سؤال مؤداه: كيف يمكن حل مشكلة البحث والكشف عن جوهر الحقيقة والوصول إلى قضايا يقينية؟.[1]

2/ كما يعّرف الباحث عطية وليد **المنهج العلمي** بأنه:" وسيلة البحث العلمي في الكشف عن المعارف والحقائق والقوانين التي يسعيان إلى إبرازها وتحقيقها، وكثيرا ما يتوقف حكمنا على أي بحث بصحة وسلامة النتائج على مدى صحة وسلامة المنهج الذي اتّبع في هذا البحث".[2]

[1] نادية عيشور، **طرائق البحث الاجتماعي والسوسيولوجي**، دليل الطالب في انجاز بحث سوسيولوجي بعنوان: منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية، مؤسسة حسين رأس الجبل للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص182.

[2] وليد عطية، **مناهج البحث العلمي بين جدل التصنيف وطرائق الاستخدام**، دليل الطالب في انجاز بحث سوسيولوجي بعنوان: منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية، مؤسسة حسين رأس الجبل للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص211.

ومنه يعتبر المنهج العلمي تلك الطريقة المتبعة من قبل الباحث لدراسة موضوع ما أو ظاهرة معينة، أو هو أسلوب منظّم مستخدم لحل مشكلة البحث، قصد القيام بتشخيص هذه المشكلة وتحليلها للوصول لنتائج عامة يمكن إسقاطها على ظواهر مماثلة.

وقد اعتمدت الباحثة في هذه الدراسة على المزج بين عدة مناهج نذكرها فيما يلي:

1/ المنهج الاستقرائي: يبدأ المنهج الاستقرائي بالجزئيات ليصل إلى كليات، أي يبدأ بالتحقق عن طريق الملاحظة الخاضعة للتجريب، والتحكم في المتغيّرات ليصل إلى نتائج تصاغ في شكل قوانين عامة تحكم الظّاهرة. وهنا تصبح الطريقة التجريبية في نطاق المنهج الاستقرائي دلالة على استقراء الحوادث وجمع البيانات حول كثير من الشواهد بما يؤيّد صحة افتراض معيّن بدا به الباحث. حيث يقوم الاستقراء على الواقع ما يعني قيادة العقل لعملية تؤدي إلى الوصول إلى قانون؛ أو مبدأ؛ أو قضية كلية تحكم الجزئيات.[1]

وهو ما نحاول الوصول له في دراستنا من خلال إيجاد تفسيرات منطقية قادرة على إزالة الغموض حول مدى مساهمة المراجعة الخارجية في التحقق من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح.

2/ المنهج الوصفي: يقوم المنهج الوصفي على جمع الحقائق والمعلومات ومقارنتها وتحليلها وتفسيرها للوصول إلى تعميمات مقبولة، أو هو دراسة وتحليل وتفسير الظاهرة من خلال تحديد خصائصها وأبعادها وتوصيف العلاقات بينها، بهدف الوصول إلى وصف علمي متكامل لها. حيث لا يقتصر المنهج الوصفي على التّعرّف على معالم الظّاهرة وتحديد أسباب وجودها، وإنّما يشمل تحليل البيانات وقياسها وتفسيرها والتوصّل إلى وصف دقيق للظاهرة ونتائجها وذلك باستخدام أدوات وتقنيات البحث العلمي.[2]

[1] نادية عيشور، **المداخل، المناهج والمفاهيم في البحث السوسيولوجي**، دليل الطالب في انجاز بحث سوسيولوجي بعنوان: منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية، مؤسسة حسين رأس الجبل للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص164.

[2] ماثيو جيدير، ترجمة ملكة أبيض، **منهجية البحث العلمي**، دليل الباحث المبتدئ في موضوعات البحث ورسائل الماجستير والدكتوراه،بدون دار نشر، مصر، 2015، ص100.

وهو ما تم القيام به في دراستنا من خلال وصف متغّيرات الدراسة المتمثلّة في المراجعة الخارجية والممارسات الخاصة بإدارة الأرباح، وذلك بالاعتماد على مختلف المصادر العلمية الموثوقة كالكتب والدوريات والمقالات والقوانين وبعض المصادر الأخرى.

كذلك في الجانب الميداني حيث برزت معالم المنهج الوصفي من خلال محاولة كشف العلاقة بين متغّيرات الدراسة (المراجعة الخارجية) و(إدارة الأرباح)، وذلك بالاعتماد على تحليل وتفسير النتائج للوصول إلى استنتاجات تخدم مجال دراستنا، وهاته الخصائص هي ركيزة البحث العلمي.

3/ منهج دراسة الحالة: تعّرف الباحثة "نادية عيشور" هذا المنهج بأنه الطريقة التي تجمع فيها حقائق عن مواقف اجتماعية كلية أو مركبات من عوامل يتصل بعضها ببعض، والتي نصف بها العمليات الاجتماعية، أو تتابع الحوادث التي تتشكل فيها الخبرة البشرية، والتي ندرس فيها السّلوك الفردي في إطاره الاجتماعي، والتي نحلل بها أيضا ونقارن بين حالات تؤدي بنا إلى تعميمات أو تكوين مبادئ.[1]

كما أنه هناك العديد من الباحثين المتخصصين في مناهج البحث من يعتبرون **دراسة الحالة** منهج، ومنهم من يعتبر ويؤّكد بان دراسة الحالة هي طريقة وليست منهجا، لأن المنهج واحد في كل العلوم، في حين تتعدّد الطرائق التي من بينها دراسة الحالة والتي يمكن للباحث من خلالها استخدام الأدوات المنهجية كالملاحظة، والمقابلة، والاستبيان....[2]

وهنا الباحثة استخدمت في بحثها دراسة الحالة كأسلوب لجمع المعلومات وذلك لفهم وتفسير حقائق معينة؛ والتي هي العلاقة التي تربط آلية المراجعة الخارجية وكيفية تحققها من سلوكيات إدارة الأرباح، وذلك بالاعتماد على أداتين من أدوات البحث العلمي وهما الاستبيان والمقابلة.

[1] نادية عيشور، **طرائق البحث الاجتماعي والسوسيولوجي**، مرجع سابق، ص199.

[2] **نفس المرجع**، نفس الصفحة.

المطلب الثاني: أدوات الدراسة المستخدمة

تمثّل أدوات جمع البيانات والمعلومات مجموعة الوسائل والطرق والأساليب المختلفة، التي يعتُمد عليها في الحصول على المعلومات والبيانات اللّازمة لانجاز الدراسة. وإذا كانت أدوات البحث متعددة ومتنوعة فإن طبيعة الموضوع أو المشكلة هي التي تحدد حجم ونوعية وطبيعة أدوات البحث التي يجب أن يستخدمها الباحث في انجاز وإتمام عمله.[1]

وللإجابة على فرضيات الدراسة، تم الاعتماد على أداتي الاستبيان والمقابلة، وسنفصّل فيهما كما يلي:

أولا: الاستبيان

1/ **يُعرّ الاستبيان** بأنه: " مجموعة من الأسئلة المرتبة حول موضوع معيّن، ترسل للأشخاص المعنيين عن طريق البريد او يجري تسليمها باليد تمهيدا للحصول على أجوبة الأسئلة الواردة فيها وبواسطتها يمكن التوصّل إلى حقائق جديدة عن الموضوع والتأكد من معلومات متعارف عليها لكنها غير مدعّمة بحقائق".[2]

وللاستبيان عدة أنواع هي:[3]

- **استبيان مغلق** (وهو ما تم استخدامه في دراستنا هذه): حيث تكون الإجابة فيه محددة بعدد من الخيارات مثل "نعم" او "لا"؛
- **استبيان مفتوح:** حيث يتيح الفرصة للمجيب على الأسئلة بأن يعبر عن رأيه بدلا من التقيّد وحصر اجابته في عدد من الخيارات؛
- **استبيان مغلق مفتوح:** وهو الذي يكون فيه مجموعة من الأسئلة مغلقة ومجموعة من الأسئلة مفتوحة.

[1] ماثيو جيدير، ترجمة ملكة أبيض، **منهجية البحث العلمي**، دليل الباحث المبتدئ في موضوعات البحث ورسائل الماجستير والدكتوراه، بدون دار نشر، مصر، 2015، ص28.

[2] فريد سلام، **التقنيات المنهجية الملائمة للبحث الاجتماعي**، دليل الطالب في انجاز بحث سوسيولوجي بعنوان: منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية، مؤسسة حسين رأس الجبل للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص287.

[3] فريد سلام، **مرجع سابق**، ص ص 289-290.

1/1- مجتمع الدراسة

يعبّر مجتمع الدراسة عن جميع مفردات الظاهرة، وبناء على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن المجتمع المستهدف يتكّون من مجموعة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات لولايات: بسكرة، ورقلة والوادي.

أما **العينة** فهي مجموعة جزئية من الأفراد أو المشاهدات أو الظواهر التي تشكل مجتمع الدراسة الأصلي، فبدلا من إجراء الدراسة على كامل مفردات المجتمع يتم اختيار جزء من تلك المفردات وفقا لطريقة معينة؟ وعن طريق دراسة ذلك الجزء من المجتمع، يمكن تعميم النتائج المحصل عليها على المجتمع الأصلي.[1]

وقدتم اختيار عينة الدراسة بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث تمّ توزيع الاستبيان ورقيا وإلكترونيا لتسهيل الوصول إلى اكبر قدر ممكن من الإجابات من طرف العيّنة محل الدراسة، حيث تم استرجاع عدد من الاستبيانات من قبل بعض أفراد العينة خلال الفترة الممتدة من 2021/11 إلى غاية 2022/04وقد تمّ اعتماد 56 استبيانا من بين الاستبيانات المسترجعة وهي مقبولة لحد كبير.

2/1- هيكل الاستبيان:

كانت أحد أدوات جمع البيانات في دراستنا الاستبيان والذي وّجه إلى محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وقد تم إعداده على النحو التالي:

- ✓ إعداد الا ستبيان الأّولي؛
- ✓ عرض الاستبيان على المحكّمين (مجموعة من الأساتذة المختصّين) كما هو موضح في **الملحق رقم (01)**، والذين قاموا بتقديم النصح والإرشاد، وعلى أساس ذلك تمت عملية التعديل؛
- ✓ توزيع الاستبيان على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، وتمثلت طرق توزيع الاستبيان في التوجه الشخصي لمكاتب المراجعين الخارجيين، أو عن طريق الاستعانة بأشخاص لإيصال الاستبيان للمبحوثين خاصة

[1] كريمة فلاحي، **العينات وطرائق المعاينة في العلوم الاجتماعية**، دليل الطالب في انجاز بحث سوسيولوجي بعنوان: منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية، مؤسسة حسين رأس الجبل للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص225.

بالنسبة للولايات المجاورة (ورقلة- الوادي)، وكذلك تم التوزيع استبيان الكتروني بتطبيق Google drive (**أنظر الملحق رقم 02**). حيث قمنا من خلال هذا التطبيق بإدخال معلومات الاستبيان وإرساله عن طريق عناوين البريد الالكتروني للمراجعين الخارجيين، ثم استقبلنا الردود النهائية.

كما يتكون الاستبيان المستخدم في هذه الدراسة من جزئين و**الملحق رقم (03)** يوضح ذلك، حيث يتعلق **الجزء الأول** بالمعلومات الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة، أما **الجزء الثاني** فيتضّمن (51) سؤالا توزعت على محورين أساسيين يتعلقان بمتغيري الدراسة، المتغير المستقل وهو **المراجعة الخارجية** والمتغير التابع وهو **إدارة الأرباح**، تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت (Likert) الذي يحتمل خمسة (05) إجابات (لا أتفق تماما، لا أتفق، محايد، اتفق، أتفق تماما) حيث يمثل القياس من 1 إلى 5 نقطة للقياس، تمثل أعلى مستوى للاتجاهات الايجابية 5 درجات، ثم الدرجة الرابعة والثالثة ثم درجتين ودرجة وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العيّنة حول أهم العناصر التي تناولها الاستبيان، ويسهل بالتالي على المبحوثين ترميز وتنميط الإجابات كما هو مبيّن في الجدول التالي:

جدول رقم (4-1): الدرجات الموافقة للإجابات

التصنيف	لا أتفق تماما	لا أتفق	محايد	أتفق	أتفق تماما
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: خالد عثمان، عبد الرحمان عبد الله، **أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية (دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين في السودان)**، عدد 2، مجلة العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، السودان، 2018، ص196.

ويمكن توضيح تقسيم أسئلة الاستبيان كما يلي:

- **الجزء الأول: البيانات الشخصية والوظيفية لأفراد العينة**

ويتكون من خمسة متغيرات تعكس الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد العينة وهي (الجنس، المؤهل العلمي، التخصص المهني، متغير السن، سنوات الخبرة).

الجزء الثاني: ويضم محورين للدراسة هما

✓ **المحور الأول: المراجعة الخارجية (المتغير المستقل للدراسة)**

يقيس هذا المحور المتغير المستقل والمتمثل في المراجعة الخارجية، والذي يتكون من (33) عبارة قياس، حيث تقيس العبارات من (01 إلى 11) بُعد مؤهلات المراجع الخارجي، والعبارات من(12 إلى 21) تقيس بُعد استخدام أسلوب المراجعة التحليلية، أما العبارات من (22 إلى 33) تقيس بُعد جودة المراجعة الخارجية.

✓ **المحور الثاني: إدارة الأرباح (المتغير التابع للدراسة)**

يقيس هذا المحور المتغير التابع والمتمثل في إدارة الأرباح، والذي يتكون من (18) عبارة قياس، حيث تقيس العبارات من (01 إلى 11) بُعد الممارسات السلبية لإدارة الأرباح، والعبارات من (12 إلى 18) تقيس بُعد الممارسات الايجابية لإدارة الأرباح.

ثانيا: المقابلة

يعبّر عن **المقابلة** بأنها:" من الأدوات الرئيسية في جمع البيانات في دراسات الأفراد والجماعات الإنسانية، وهي أكثر الوسائل شيوعا وفاعلية في الحصول على البيانات الضرورية. وعادة ما تبدو المقابلة الشخصية بالنسبة للشخص العادي مسألة بسيطة للغاية، وهي في الواقع بعيدة عن هذا. إن طريقة المقابلة الشخصية مسألة فنية ترقى إلى شيء أكثر من مجّرد الاقتراب من عدد من الأفراد، وسؤالهم بعض الأسئلة العريضة. وهي مواجهة شخصية يقوم بها الباحث للعميل المراد دراسة اتجاهاته، حيث يستخدم استمارة وقد لا يستخدمها بل يكتفي بمناقشة العميل في موضوع معين، ويتركه يسترسل في الحديث أو حول نقاط هامة من الموضوع".[1]

وهي إحدى الأدوات المستخدمة في دراستنا هذه وبالأسلوب المذكور سابقا حتى يتسنى لنا معرفة كيف تُجّسد عملية المراجعة الخارجية في الواقع من قبل المراجع الخارجي، وكيف يمكن العمل إذا اكتشفت هناك أخطاء يمكنها التأثير على القوائم المالية للمؤسسات.

[1] نادية عيشور، **تقنيات ووسائل البحث السوسيولوجي ووسائطه**، دليل الطالب في انجاز بحث سوسيولوجي بعنوان: منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية، مؤسسة حسين رأس الجبل للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص308.

المطلب الثالث: تصميم الاستبيان

نحاول من خلال هذا المطلب التعرف على كيفية تصميم أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان، والتأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه، والتحقق من ثبات الدراسة (الاستبيان)، أي التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريبا لو تكرر تطبيقها على الأشخاص ذاتهم في أوقات مختلفة، ونهدف من خلال هذا الاختبار معرفة أي من التوزيعات الاحتمالية التي تتبعها توزيع بيانات الدراسة، إلى جانب إجراءات تطبيق الدراسة الميدانية وأساليب المعالجة الإحصائية المستخدمة في ذلك.

أولا: أداة قياس وتحليل الاستبيان

تم اختيار أسلوب الاستبيان لجمع البيانات اللازمة وتم تفريغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي (Statiscal Pakage for social Sience SPSS) أي المجموعة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، حيث تم استخدام SPSS Version 20 في الدراسة، وهذا بهدف قياس وتحليل الاختبارات الإحصائية لأراء ومقترحات فئات العينة بالإجابة على محاور الاستبيان، وكذلك الخصائص والصفات الشخصية لأفراد عينة الدراسة وهذا للوصول إلى نتائج واقعية بأكبر قدر من الموثوقية.

ثانيا: الأساليب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الاستبيان

1/ مقاييس الإحصاء الوصفي (Descriptive Statistic Measures): وذلك لوصف مجتمع الدراسة وإظهار خصائصه، بالاعتماد على النسب المئوية والتكرارات، والإجابة على أسئلة الدراسة وترتيب متغّيراتها حسب أهميتها وكذا معرفة الاتجاه العام للإجابات بالاعتماد على:

- ✓ الانحرافات المعيارية.
- ✓ المتوسطات الحسابية: بما أنّ المقياس المستخدم في الدراسة هو سلم ليكارت الخماسي لإجابات أفراد العينة فإنّه لتحديد معيار مقياس التحليل ومعرفة اتجاه الإجابات يمكن حساب فئات المتوسط الحسابي بإضافة القيمة 0.8 (وهي حاصل قسمة 5 على 4) للحد الأدنى للمقياس فتصبح كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (4-2): مقياس ليكارت للحكم على إجابات الأفراد

فئات المتوسط الحسابي	المستوى (درجة التقدير)
من 1 إلى 1.79	لا أتفق تماما
من 1.80 إلى 2.59	لا أتفق
من 2.60 إلى 3.39	محايد
من 3.40 إلى 4.19	أتفق
من 4.20 إلى 5	أتفق تماما

المصدر: من إعداد الباحثة بناءا على: وليد عبد الرحمن الفرا، **تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS**، الندوة العالمية للشباب الإسلامي، إدارة البرامج والشؤون الخارجية، 2009، ص38. كتاب متاح على الموقع https://www.alarabimag.com/ بتاريخ 2022/08/06.

- ✓ **معامل الثبات "ألفا كرونباخ: *(Cronbach's Csefficient Alpha)*:** وذلك لقياس ثبات أداة الدراسة.

2/ مقاييس الاحصاء الاستدلالي (*Inferential Statistics Measures*): حيث تم اختيار الأدوات المناسبة لاختبار الفرضيات عند مستوى الدلالة 5%والمتمثّلة فيما يلي:

- ✓ **تحليل التباين للانحدار (*Analysis of variance*):** لقياس مدى صلاحية النموذج للانحدار.
- ✓ **تحليل الانحدار البسيط *(Sample Regression)*:** وذلك لاختبار أثر المتغيّر المستقّل بأبعاده الثلاث: (مؤهلات المراجع الخارجي، استخدام إجراءات المراجعة التحليلية، جودة المراجعة الخارجية) على المتغير التابع وهو إدارة الأرباح .
- ✓ **اختبار معامل الالتواء (*Skewness*) ومعامل التفلطح (*Kurtosis*):** لأجل التحقق من التوزيع الطبيعي للبيانات **(*Normal Distribution*).**
- ✓ **معامل صدق المحك:** وذلك لقياس صدق أداة الدراسة.

المطلب الرابع: أسلوب تحليل المقابلة

تم استخدام أسلوب التحليل النوعي من خلال الاعتماد على البيانات الكيفية المجمعة من المقابلة والمدعومة بأدلة وأقوال المستجوب، مع التركيز على ما هو مطلوب.

وقد تم إجراء مقابلة مع مراجع خارجي له خبرة في الميدان لأكثر من 20 عام، كان الهدف من هذه المقابلة الاحتكاك بالمهنيين أكثر خاصة أن دراستنا تركّز على الربط بين عمل كل من المراجع الخارجي وما يقابله من مخرجات محاسبة المؤسسات، لذلك ارتأينا أن نجري هذه المقابلة لفهم طبيعة عمل المراجع الخارجي في الواقع وإذا كان بإمكانه أن يدعمنا بأحد الحالات التي يمكن أن تساعدنا في بحثنا هذا رغم قلة الوقت لديهم وحساسية مثل هذه الأمور فطبيعة المهنة السرية في العمل.

المبحث الثاني: تفريغ وتحليل إجابات عينة الدراسة

سيتم في هذا المبحث تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة وذلك بالتركيز على المطالب التالية:

- **المطلب الأول:** اختبار ثبات وصدق الاستبيان.
- **المطلب الثاني:** وصف خصائصعيّنة الدراسة.
- **المطلب الثالث:** عرض وتحليل بيانات الدراسة إحصائيا حول محوري المراجعة الخارجية وممارسات إدارة الأرباح.

المطلب الأول: اختبار ثبات وصدق الاستبيان

أولا: اختبار ثبات (Reliability) الاستبيان

يقصد بثبات المقياس دقته واتساقه فيما يقيسه من معلومات عن سلوك واتجاهات المستقصي، ويمكن التحقق من ثبات واتساق المقياس من خلال تكرار تطبيق المقياس نفسه على نفس عدد المستقصي منهم؛ حيث أنّ هذا التوزيع المتكرر يظهر مدى خلو إجابات المستقصي منهم من تأثير العشوائية بما يعني استقرار نتائج المقياس.[1]

وفي هذا البحث تم قياس ثبات أداة الدراسة باستخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)،ويمثّل معامل كرونباخ ألفا أحد معاملات قياس ثبات وصدق البيانات حيث يأخذ المعامل قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإنّ قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات من الواحد كان الثبات مرتفعا وبالتالي زيادة مصداقية البيانات، وكلّما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضا.[2]

[1] شناف خديجة، **بناء الاستمارة وطرق التحقق من صدقها وثباتها**، دليل الطالب في انجاز بحث سوسيولوجي بعنوان: منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية، مؤسسة حسين رأس الجبل للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص363.

[2] وليد عبد الرحمن الفرا، **تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS**، الندوة العالمية للشباب الإسلامي، إدارة البرامج والشؤون الخارجية، 2009، ص38. كتاب متاح على الموقع https://www.alarabimag.com/ بتاريخ 2022/08/06.

وللتأكّد من ثبات الأداة استخرجنا معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق (وهو الجذر التربيعي لمعامل الثبات) وكانت النتائج موضحة في الجدول التالي:

جدول (4-3): تحديد معامل ثبات وصدق أداة الدراسة

محاور الاستبيان		عدد العبارات	معامل الثبات"ألفا كرونباخ"	معامل الصدق
المراجعة الخارجية	مؤهلات المراجع الخارجي	11	0.864	0.929
	استخدام أسلوب المراجعة التحليلية	10	0.605	0.777
	جودة المراجعة الخارجية	12	0.843	0.918
	المجموع	**33**	**0.919**	**0.959**
إدارة الأرباح	الممارسات السلبية لإدارة الأرباح	11	0.867	0.931
	الممارسات الايجابية لإدارة الأرباح	07	0.841	0.917
	المجموع	**18**	**0.918**	**0.958**
الإجمالي		**51**	**0.932**	**0.965**

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات SPSS V20 .

من الجدول رقم (4-3) نلاحظ بان معامل ثبات الدراسة ألفا كرونباخ هو (0.932) أي بنسبة 93.2 % ومعامل الصدق يمثل (0.965) أي بنسبة 96.5 %، وهي نسب مقبولة لأغراض الدراسة. حيث كانت جميع محاور الدراسة ذات معامل ثبات عالي وكذلك معاملات الصدق، فبالنسبة لمحور الدراسة الأول وهو **المراجعة الخارجية** كان معامل صدقه 95.9 % وهي نسبة عالية ما يدل على أن عبارات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه، وكذا بالنسبة للمحور الثاني الذي هو **إدارة الأرباح** كان معامل صدقه 95.8 % وهي نسبة عالية ما يدل على أن عبارات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه، ومنه فإن أداة الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه.

ثانيا: اختبار صدق (Validity) الاستبيان

يقصد بصدق الاستبيان مدى صلاحيته لقياس السلوك أو الاتّجاه الذي صّممت لأجله، أي أنّ الاختبار يكون صادقا إذا كان يقيس ما وضع ما وضع من أجله، وإن تحقيق صدق أداة القياس أكثر أهمية من تحقيق الثبات لأنّه قد تكون أداة القياس أو الاختبار ثابتة، ولكنها غير صادقة.[1]

وقد اعتمدنا في دراستنا على:

1/ الصدق الظاهري:

للتأكد من صدق محتوى الاستبيان تم عرضه على عدد من المحكّمين وهم مجموعة من الأساتذة المختصّين بالمجال المحاسبي والجبائي، وقد طلب من المحكمين إبداء رأيهم في مدى ملائمة العبارات لقياس ما وضعت لأجله ومدى وضوحها وكذا مدى قدرتها على تغطية جميع جوانب الظاهرة المدروسة واقتراح ما يرونه ضروريا. واستنادا للملاحظات والتوجيهات التي أبدوها تم إجراء التعديلات اللّازمة. ويوضح الملحق رقم (02) الشكل النهائي لاستبيان الدراسة.

2/ صدق المحتوى أو الصّدق الداخلي لفقرات محاور الدّراسة:

من اجل التعرف على مدى صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة تم حساب معامل الارتباط بيرسون (Pearson) بين درجة كل عبارة من عبارات المحور (أو البعد) والدرجة الكلية لجميع عبارات هذا المحور الذي تنتمي إليه تلك العبارة ، وذلك لكل محور من محاور الدراسة.

[1] شناف خديجة، **مرجع سابق**، ص361.

جدول رقم (4-4): معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات مؤهلات المراجع الخارجي والدرجة الكلية لمحور المراجعة الخارجية

المحور	الرقم	العبارة	معامل الارتباط بيرسون	Sig
عبارات مؤهلات المراجع الخارجي	01	يتوفر المراجع الخارجي على القبول من طرف المؤسسة دليل على تأهيله العلمي والعملي.	0. 778**	0.000
	02	يقوم المراجع الخارجي بإبداء رأي فني بمعلومات القوائم المالية بكل حيادية اعتمادا على أدلة وحقائق تستند لأحداث موضوعية.	0.635**	0.000
	03	تمتّع المراجع الخارجي بالاستقلالية تعتبر أحد أهم الدعائم الأساسية في مهنة مراجعة الحسابات.	0.600**	0.000
	04	تمتّع المراجع الخارجي بالموضوعية تعتبر أحد أهم الدعائم الأساسية في مهنة مراجعة الحسابات.	0.701**	0.000
	05	يعمل المراجع الخارجي وفقا لخطة مسبقة ومدروسة تجنبه الوقوع في التوجيه والتدخلات غير المقبولة.	0.753**	0.000
	06	يمتلك المراجع الخارجي الخبرة في الصّناعة التي تنشط بها المؤسسات محل المراجعة يجعله يعمل بأريحية ودقة.	0.350**	0.008
	07	التزام المراجع الخارجي بالقوانين، وآداب وسلوكيات المهنة يؤثر بشكل ايجابي على نشاطه.	0.427**	0.001
	08	يبذل المراجع الخارجي العناية المهنية اللازمة في تنفيذ عمله.	0.812**	0.000
	09	يعمل المراجع الخارجي على تحديث المعارف العلمية والمهنية لديه لزيادة كفاءة أداءه أثناء عملية المراجعة.	0.806**	0.000
	10	يقوم المراجع الخارجي بإبداء رأيه الفني المحايد عن البيانات المالية للمؤسسة دون أي تأثير من طرف إدارة المؤسسة.	0.628**	0.000
	11	يمكن للمراجع الخارجي الذي يطبق القواعد الأخلاقية للمهنة أن يكتشف أساليب ممارسات إدارة الأرباح.	0.720**	0.000
		** دالة إحصائيا عند مستوى معنوية (0.05)		

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات SPSS V20

يبين الجدول أعلاه معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات البعد الأول (مؤهلات المراجع الخارجي) والدرجة الكلية لجميع عبارات المحور الأول (المراجعة الخارجية) حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي، حيث يتبين من الجدول بان معاملات الارتباط المبيّنة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة (0,05)، وهي قيم موجبة تتراوح بين 0,35 و 0,81 في حدها الأعلى للعبارة رقم (08) وهي صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (4-5): معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات استخدام أسلوب المراجعة التحليلية والدرجة الكلية لمحور المراجعة الخارجية

المحور	الرقم	العبارة	معامل الارتباط بيرسون	Sig
عبارات استخدام أسلوب إجراءات المراجعة التحليلية في عملية المراجعة	01	تعد المراجعة التحليلية أسلوب لتقييم المعلومات المالية.	**0. 564****	**0.000**
	02	تعتبر المراجعة التحليلية من الأساليب المهمة في عملية المراجعة بحيث تعمل على جمع أدلة الإثبات التي تلفت انتباه المراجع الخارجي.	**0.433****	**0.001**
	03	تساعد المراجعة التحليلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توجد في القوائم المالية.	**0.422****	**0.001**
	04	يستخدم المراجع الخارجي إجراءات المراجعة التحليلية للحصول على أدلة الإثبات الكافية والمناسبة عند تقييمه لمخاطر الأخطاء الجوهرية.	**0.422****	**0.001**
	05	تعتبر المراجعة التحليلية من أقل أنواع اختبارات المراجعة الخارجية تكلفة، وبالتالي يؤدي استخدامها إلى تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة.	**0.512****	**0.000**
	06	يقوم المراجع الخارجي بعمل اختبارات وفقا للأصول المهنية بغرض زيادة قدرته على اكتشاف التلاعب في القوائم المالية.	**0.314****	**0.019**

	07	يستخدم المراجع الخارجي أساليب المراجعة التحليلية في بداية عملية المراجعة لمساعدته في تخطيط عملية المراجعة.	**0.344****	**0.009**
	08	تساعد المراجعة التحليلية المراجع الخارجي في تقييم مدى صحة النتائج التي تم التوصل إليها.	**0.503****	**0.000**
	09	يعتمد على أساليب المراجعة التحليلية لتحقيق دقة أكثر في إجراءات المراجعة بغية الوصول لأهداف المراجعة.	**0.536****	**0.000**
	10	يساعد التحليل بالنسب المالية كأداة لتنفيذ إجراءات المراجعة التحليلية على إعطاء الحكم الصحيح والدقيق على مدى مصداقية وموثوقية القوائم المالية.	**0.433****	**0.001**
		** دالة إحصائيا عند مستوى معنوية (0.05)		

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات SPSS V20

يبين الجدول رقم (4-5) معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات البعد الثاني (استخدام أسلوب إجراءات المراجعة التحليلية) والدرجة الكلية لجميع عبارات المحور الأول (المراجعة الخارجية) حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي، كما يتبيّن من الجدول بان معاملات الارتباط المبينّة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة (0,05)، وهي قيم موجبة تتراوح بين 0,31 و 0,56 في حدها الأعلى للعبارة رقم (01) وهي صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (4-6): معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات جودة المراجعة الخارجية والدرجة الكلية لمحور المراجعة الخارجية

المحور	الرقم	العبارة	معامل الارتباط بيرسون	Sig
عبارات جودة المراجعة الخارجية	01	يلتزم المراجع الخارجي في عمله بالمعايير المقبولة لتقديم تأكيد معقول بأن القوائم المالية محل المراجعة تُعرض وفقا للمبادئ المحاسبية وخالية من التحريفات الجوهرية.	0. 807**	0.000
	02	يحرص المراجع الخارجي على تطبيق القوانين والتعليمات في مجال المراجعة.	0.700**	0.000
	03	يمكن لعملية المراجعة أن تكتشف الإختلالات الموجودة بنظام المعلومات المحاسبي للعميل والإدلاء بها في تقريره.	0.759**	0.000
	04	يعمل المراجع الخارجي على إجراء عملية المراجعة في التوقيت المناسب والمحدد.	0.539**	0.000
	05	يقوم المراجع الخارجي بوضع برنامج مراجعة شامل يغطي جميع الأنشطة الرئيسية والفرعية للمؤسسة، يحدد فيه الإجراءات اللازمة لتنفيذ خطة المراجعة وتحقيق الأهداف.	0.708**	0.000
	06	يعمل المراجع الخارجي على الاهتمام بتحقيق جودة المراجعة الخارجية لضمان إبداء رأي فني محايد حول موثوقية القوائم المالية.	0.738**	0.000
	07	يمارس المراجع الخارجي الشك المهني لاحتمال احتواء القوائم المالية على أخطاء لم يتم اكتشافها.	0.297**	0.026
	08	تؤثر الشهرة والسمعة الحسنة لمكتب المراجعة إيجابا على جودة عملية المراجعة الخارجية.	0.602**	0.000
	09	يسعى المراجع الخارجي للحصول على أدلة وقرائن كافية	0.725**	0.000

		ومناسبة تمكّنه من الوصول إلى نتائج معقولة يعتمد عليها في إبداء رأيه حول البيانات المالية.		
	10	توظيف إطارات مؤهلة وذوي كفاءة عالية في مراجعة الحسابات من قبل مكتب المراجعة يؤثر إيجابا على جودة المراجعة الخارجية.	**0.448****	**0.001**
	11	يشارك المراجع الخارجي في برامج التدريب والندوات في مجال المراجعة لتطوير قدراته.	**0.746****	**0.000**
	12	يحرص المراجع الخارجي على استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات مراجعة الحسابات بغرض انجاز برنامج المراجعة في أقل وقت ممكن.	**0.421****	**0.001**
		** دالة إحصائيا عند مستوى معنوية (0.05)		

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات SPSS V20

يوضّح الجدول رقم (4-6) بأن جميع معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات البعد الثالث (جودة المراجعة الخارجية) والدرجة الكلية لجميع عبارات المحور الأول (المراجعة الخارجية) حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي،كما يُبيّن الجدول بان معاملات الارتباط المبينّة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة (0,05)، وهي قيم موجبة تتراوح بين 0,29 و 0,80 في حدها الأعلى للعبارة رقم (01) وهي صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (4-7): معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثاني (ممارسات إدارة الأرباح) والدرجة الكلية للمحور

المحور	الرقم	العبارة	معامل الارتباط بيرسون	Sig
عبارات الممارسات السلبية لإدارة الأرباح / عبارات الممارسات الإيجابية لإدارة الأرباح	01	تعتبر إدارة الأرباح تحريف متعمد للأرباح.	0.478**	0.000
	02	استخدام إدارة الأرباح يؤدي إلى تقديم معلومات مضللة لمستخدمي القوائم المالية.	0.522**	0.000
	03	تلجأ المؤسسة إلى ممارسات غير قانونية لإدارة الأرباح إذا كان من المحتمل عدم اكتشافها.	0.826**	0.000
	04	تهدف إدارة الأرباح السيئّة إلى إخفاء الربح الحقيقي ومنه الأداء الحقيقي للمؤسسة الذي يمثّل الإدارة.	0.692**	0.000
	05	تحاول المؤسسة إخفاء أخطاء في القوائم المالية لتحقيق مستوى أرباح يتفق مع الأرباح المستهدفة.	0.843**	0.000
	06	تتجه المؤسسة إلى إتباع إدارة الأرباح لصعوبة إلزامية تطبيق بعض المعايير المحاسبية.	0.754**	0.000
	07	يعتبر التأثير على الضرائب المستحقة دافعا انتهازيا لإدارة الأرباح.	0.744**	0.000
	08	تحاول بعض المؤسسات تعظيم مبلغ الأرباح عن طريق تسجيل الإيرادات قبل موعد استحقاقها.	0.473**	0.000
	09	تتجنب إدارة المؤسسة التقرير عن الخسائر عن طريق التلاعب في بعض البنود.	0.651**	0.000
	10	يمكن لإدارة المؤسسة تحويل نفقات معينة من الفترة الحالية إلى الفترة المستقبلية.	0.788**	0.000
	11	يساهم ضعف كفاءة نظم الرقابة والمراجعة الداخلية في المؤسسة في زيادة الممارسات الانتهازية لإدارة الأرباح.	0.423**	0.001
	12	تُعتبر إدارة الأرباح تقنية اتصال تهدف لتحسين المعلومات المقدمة للمستثمرين.	0.512**	0.000
	13	يلجأ مديرو المؤسسة إلى إدارة الأرباح لتحقيق أرباح تتفق مع	0.773**	0.000

		الأرباح المتوقعة.		
	14	تلجأ المؤسسة لإدارة الأرباح لإيجاد حلول لبعض المشاكل المحاسبية وهذا عن حسن نية.	0.866**	0.000
	15	تهدف إدارة الأرباح الجيدة لاتخاذ قرارات من شأنها المحافظة على أداء مالي مستقر.	0.784**	0.000
	16	تلجأ المؤسسة لاستخدام إدارة الأرباح وفق سياسات محاسبية تتفق مع مبادئ المحاسبة.	0.491**	0.000
	17	تلجأ المؤسسة لإدارة الأرباح إلى تغيير في بعض السياسات أو الطرق المحاسبية لصالح المؤسسة بحسن نية.	0.735**	0.000
	18	تستغّل المؤسسة بعض ممارسات إدارة الأرباح في إطار الحدود القانونية والسياسات المحاسبية لتقديم حلول للمهتمين وموازنة الواقع الاقتصادي إلى حد المصداقية.	0.809**	0.000
		** دالة إحصائيا عند مستوى معنوية (0.05)		

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات SPSS V20

يوضّح الجدول رقم (4-7) بأن جميع معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات المحور الثاني (ممارسات إدارة الأرباح) والدرجة الكلية لجميع عبارات المحور، حيث تعبّر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي،كما يُبيّن الجدول بان معاملات الارتباط المبينّة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة (0,05)، وهي قيم موجبة تتراوح بين 0,42 و 0,86 في حدها الأعلى للعبارة رقم (14) وهي صادقة لما وضعت لقياسه.

المطلب الثاني: وصف خصائص عيّنة الدراسة

يتمّ توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس، المؤهل العلمي، التخصص المهني، السن وكذا سنوات الخبرة كما يوضحه الجدول الموضّح أدناه بالاعتماد على مخرجات برنامج spss:

جدول رقم (4-8): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الشخصية والوظيفية

المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	48	%85.7
	أنثى	08	%14.3
	المجموع	**56**	**%100**
متغيّر السن	أقل من 40 سنة	22	%39.3
	من 40 إلى أقل من 50 سنة	18	%32.1
	50 سنة فأكثر	16	%28.6
	المجموع	**56**	**%100**
المؤهل العلمي	ليسانس	28	%50
	ماجستير	04	%7.1
	ماستر	18	%32.1
	دكتوراه فما فوق	06	%10.7
	المجموع	**56**	**%100**
التخصّص المهني	محافظ حسابات	48	%85.7
	خبير محاسبي	08	%14.3
	المجموع	**56**	**%100**
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	11	%19.6
	من 5 سنوات إلى 10 سنوات	23	%41.1
	11 سنة فأكثر	22	%39.3
	المجموع	**56**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات SPSS V20.

من خلال النتائج المبيّنة في الجدول السابق تبيّن أن أغلبية أفراد عينة الدراسة كانوا من الذكور وذلك بنسبة 85.7%، في حين كانت نسبة الإناث 14.3%، وهذا ربّما يعود لطبيعة المهنة في حد ذاتها وما تحمله من صعوبات

وتعقيدات، كذا الجهد الشخصي الكبير الذي يتطلّبه العمل (مثلا التنقّلات التي يمكن أن يقوم بها المراجع الخارجي لمعاينة أو التأكّد من محاسبة مؤسسة ما)، وربما ميول الذكور لمثل هذه المهن دونا عن الإناث.

وبالنسبة لمتغير السن يتضح من الجدول أن فئتي أفراد الدراسة الذين تتراوح أعمارهم بين الأقل من 40 سنة ومن 40 إلى 50 سنة هما غالبية أفراد الدراسة ما نسبته على التوالي (39.3%) و (32.1%)، ثم تليها نسبة (28.6%) للأفراد الذين أعمارهم أكثر من 50 سنة.

أما فيما يخص متغير المؤهل العلمي فقد أظهرت نتائج الاستبيان بأنّ حاملي شهادة ليسانس هم الفئة الأعلى للمستجوبين حيث بلغ عددهم 28 مستجوب بنسبة 50%، ثم تليها حاملي شهادة الماستر والذين بلغ عددهم 18 مستجوب بنسبة 32.1%، ثم حاملي الشهادات العليا بعدد قدّر بـ 10 مستجوبين وبنسبة 17.8%. ويعود كبر نسبة حاملي شهادة الليسانس بين المستجوبين على الشهادات الأخرى باعتبارها الشهادة المطلوبة كحد أدنى لممارسة المهنة.

وقد بيّنت نتائج الدراسة أنّ غالبية المستجوبين يمارسون مهنة محافظ الحسابات حيث بلغ عددهم 48 وبنسبة 85.7%، أما فئة الخبراء المحاسبين فكانت الفئة الأقل بعدد 08 أشخاص وبنسبة 14.3%، وهذا راجع لطبيعة المجتمع المختار للدراسة وهم مراجعي الحسابات الخارجيين الذين تحوز فئة محافظي الحسابات النسبة الأكبر منهم وعدد الخبراء المحاسبين محدودا، وهذا نظرا لصعوبة الحصول على شهادة الخبير المحاسبي في الجزائر خاصة في الآونة الأخيرةوقد اعتمدت الباحثة على فئتي محافظي الحسابات والخبير المحاسبي في عيّنة الدراسة نظرا لكونهم معنيون بهذه الدراسة في ممارستهم المهنية فهم المخّول لهم المصادقة على حسابات المؤسسة والمسئولون بالتحقق من قوائمها جداولها المالية، أما فئة المحاسبين المعتمدين فقد استُبعدت لأن مهامهم تقتصر على القيام بمحاسبة المؤسسة فقط أو تسوية أمورها الجبائية وهذا حسب ما جاء في القانون رقم 10-01، المتعلّق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

كما يتّضح من الجدول رقم (4-8) أن نسبة 41.1% من عينة الدراسة خبرتهم ما بين 5-10 سنوات وهي النسبة الأعلى بين المستجوبين وأنّ ما عدده 22 من المستجوبين وبنسبة 39.3% تجاوزت 11 سنة، ثم تليهم فئة

المستجوبين الذين لا تبلغ خبرتهم في مجال المهنة 5 سنوات مقدرة بـ 11 مستجوب وما نسبته 19.6%. ما يدل على أن معظم المستجوبين يحوزون على خبرة ميدانية تؤهلهم لإدراك مدى أهمية هذه المهنة، وبالتالي تساعدهم في التعامل مع الاستبيان الموجه لهم ومنه تعزيز الثقة في إجاباتهم.

المطلب الثالث: عرض وتحليل بيانات الدراسة إحصائيا حول محوري المراجعة الخارجية وممارسات إدارة الأرباح

سنقوم في هذا المطلب بتحليل محاور الدراسة من خلال العبارات الواردة في كل محور، وهذا باستخدام الإحصاء الوصفي ممثلا في المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري لكل عبارة.

أولا: تحليل إجابات أفراد العينة من خلال تحديد المتوسط المرجح والانحراف المعياري للمحور الأول من الدراسة (المراجعة الخارجية)

جدول رقم (4-9): تحليل إجابات أفراد العينة من خلال تحديد المتوسط المرجح والانحراف المعياري للمحور الأول من الدراسة (المراجعة الخارجية)

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	اتجاهات الآراء
	1/ مؤهلات المراجع الخارجي	**4.17**	**0.492**	**01**	**أتفق**
01	يتوفر المراجع الخارجي على القبول من طرف المؤسسة دليل على تأهيله العلمي والعملي.	4.04	0.830	08	أتفق
02	يقوم المراجع الخارجي بإبداء رأي فني بمعلومات القوائم المالية بكل حيادية اعتمادا على أدلة وحقائق تستند لأحداث موضوعية.	4.46	0.687	02	أتفق تماما
03	تمتّع المراجع الخارجي بالاستقلالية تعتبر أحد أهم الدعائم الأساسية في مهنة مراجعة الحسابات.	4.36	0.554	03	أتفق تماما
04	تمتع المراجع الخارجي بالموضوعية تعتبر أحد أهم الدعائم	4.61	0.493	01	أتفق تماما

	الأساسية في مهنة مراجعة الحسابات.				
05	يعمل المراجع الخارجي وفقا لخطة مسبقة ومدروسة تجنبه الوقوع في التوجيه والتدخلات غير المقبولة.	4.07	0.850	07	أتفق
06	يمتلك المراجع الخارجي الخبرة في الصّناعة التي تنشط بها المؤسسات محل المراجعة يجعله يعمل بأريحية ودقة.	3.86	0.796	11	أتفق
07	التزام المراجع الخارجي بالقوانين، وآداب وسلوكيات المهنة يؤثر بشكل ايجابي على نشاطه.	4.07	0.759	06	أتفق
08	يبذل المراجع الخارجي العناية المهنية اللازمة في تنفيذ عمله.	4.04	0.953	09	أتفق
09	يعمل المراجع الخارجي على تحديث المعارف العلمية والمهنية لديه لزيادة كفاءة أداءه أثناء عملية المراجعة.	4.00	0.934	10	أتفق
10	يقوم المراجع الخارجي بإبداء رأيه الفني المحايد عن البيانات المالية للمؤسسة دون أي تأثير من طرف إدارة المؤسسة.	4.25	0.513	04	أتفق تماما
11	يمكن للمراجع الخارجي الذي يطبق القواعد الأخلاقية للمهنة أن يكتشف أساليب ممارسات إدارة الأرباح.	4.11	0.779	05	أتفق
	2/ استخدام أسلوب المراجعة التحليلية في عملية المراجعة	**4.00**	**0.309**	**03**	**أتفق**
01	تعد المراجعة التحليلية أسلوب لتقييم المعلومات المالية.	3.93	0.535	07	أتفق
02	تعتبر المراجعة التحليلية من الأساليب المهمة في عملية المراجعة بحيث تعمل على جمع أدلة الإثبات التي تلفت انتباه المراجع الخارجي.	4.39	0.493	01	أتفق تماما
03	تساعد المراجعة التحليلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توجد في القوائم المالية.	3.82	0.855	10	أتفق
04	يستخدم المراجع الخارجي المراجعة التحليلية للحصول على أدلة الإثبات الكافية والمناسبة عند تقييمه لمخاطر الأخطاء الجوهرية.	4.00	0.809	05	أتفق
05	تعتبر المراجعة التحليلية من أقل أنواع اختبارات المراجعة الخارجية تكلفة، وبالتالي يؤدي استخدامها إلى تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة.	3.86	0.645	08	أتفق
06	يقوم المراجع الخارجي بعمل اختبارات وفقا للأصول المهنية بغرض زيادة قدرته على اكتشاف التلاعب في القوائم المالية.	3.82	0.716	09	أتفق
07	يستخدم المراجع الخارجي أساليب المراجعة التحليلية في بداية	4.00	0.661	04	أتفق

	عملية المراجعة لمساعدته في تخطيط عملية المراجعة.				
08	تساعد المراجعة التحليلية المراجع الخارجي في تقييم مدى صحة النتائج التي تم التوصل إليها.	4.04	0.571	03	أتفق
09	يُعتمد على أساليب المراجعة التحليلية لتحقيق دقة أكثر في إجراءات المراجعة بغية الوصول لأهداف المراجعة.	4.18	0.664	02	أتفق
10	يساعد التحليل بالنسب المالية كأداة لتنفيذ المراجعة التحليلية على إعطاء الحكم الصحيح والدقيق على مدى مصداقية وموثوقية القوائم المالية.	3.96	0.571	06	أتفق
	3/ جودة المراجعة الخارجية	**4.06**	**0.476**	**02**	**أتفق**
01	يلتزم المراجع الخارجي في عمله بالمعايير المقبولة لتقديم تأكيد معقول بأن القوائم المالية محل المراجعة تُعرض وفقا للمبادئ المحاسبية وخالية من التحريفات الجوهرية.	3.96	0.953	08	أتفق
02	يحرص المراجع الخارجي على تطبيق القوانين والتعليمات في مجال المراجعة.	4.43	0.828	01	أتفق تماما
03	يمكن لعملية المراجعة الخارجية أن تكتشف الإختلالات الموجودة بنظام المعلومات المحاسبي للعميل والإدلاء بها في تقريره.	4.07	0.759	06	اتفق
04	يعمل المراجع الخارجي على إجراء عملية المراجعة في التوقيت المناسب والمحدد.	4.11	0.623	05	أتفق
05	يقوم المراجع الخارجي بوضع برنامج مراجعة شامل يغطي جميع الأنشطة الرئيسية والفرعية للمؤسسة، يحدد فيه الإجراءات اللازمة لتنفيذ خطة المراجعة وتحقيق الأهداف.	4.07	0.850	07	أتفق
06	يعمل المراجع الخارجي على الاهتمام بتحقيق جودة المراجعة الخارجية لضمان إبداء رأي فني محايد حول موثوقية القوائم المالية.	4.32	0.606	03	أتفق تماما
07	يمارس المراجع الخارجي الشك المهني لاحتمال احتواء القوائم المالية على أخطاء لم يتم اكتشافها.	3.89	0.947	10	أتفق
08	تؤثر الشهرة والسمعة الحسنة لمكتب المراجعة إيجابا على جودة عملية المراجعة الخارجية.	3.68	0.811	12	أتفق
09	يسعى المراجع الخارجي للحصول على أدلة وقرائن كافية ومناسبة	4.25	0.437	04	أتفق تماما

	تمكّنه من الوصول إلى نتائج معقولة يعتمد عليها في إبداء رأيه حول البيانات المالية.				
10	توظيف إطارات مؤهلة وذوي كفاءة عالية في مراجعة الحسابات من قبل مكتب المراجعة يؤثر إيجابا على جودة المراجعة الخارجية.	4.32	0.543	02	أتفق تماما
11	يشارك المراجع الخارجي في برامج التدريب والندوات في مجال المراجعة لتطوير قدراته.	3.93	0.892	09	أتفق
12	يحرص المراجع الخارجي على استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات مراجعة الحسابات بغرض انجاز برنامج المراجعة في أقل وقت ممكن.	3.71	0.967	11	أتفق

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات SPSS V20

يتّضح من الجدول رقم (4-9) أن المتوسط الحسابي لبعد مؤهلات المراجع الخارجي هو 4.17 وانحراف معياري 0.492، حيث جاء هذا البعد في الترتيب الأول من حيث الأهمية النسبية المعطاة له من قبل أفراد العينة، وقد تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارة على حدا وهذا لتحديد درجة التأثير، والّتي قدرت في مجموعها على مقياس "أتّفق" ضمن سلم ليكارت، حيث أظهرت نتائج بعد مؤهلات المراجع الخارجي أن هناك تأييد من قبل أغلبية المستجوبين بأنّ له أهمية كبيرة لفعالية المراجعة الخارجية في تحقيق النتائج المرجّوة منها. وقد جاءت عبارات بعد مؤهلات المراجع الخارجي بالترتيب التالي:

✓ جاءت العبارة: تمتّع المراجع الخارجي بالموضوعية تعتبر أحد أهم الدعائم الأساسية في مهنة المراجعة الخارجية في المرتبة الأولى بدرجة الموافقة التامة من قبل المستجوبين وبمتوسط حسابي قدره 4.61 وانحراف معياري 0.493، ثم تليها المرتبة الثانية وبنفس الدرجة عبارة: يقوم المراجع الخارجي بإبداء رأي فني بمعلومات القوائم المالية بكل حيادية اعتمادا على أدلة وحقائق تستند لأحداث موضوعية؛ حيث كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.46، والانحراف المعياري 0.687، ثم المرتبة الثالثة من حيث درجة الاتفاقية التامة من قبل المستجوبين للعبارة: تمتّع المراجع الخارجي بالاستقلالية تعتبر أحد أهم الدعائم الأساسية في مهنة مراجعة الحسابات، والتي لها متوسط حسابي قدره 4.36، وانحراف معياري قيمته 0.554، كما وقد جاءت عبارة يقوم المراجع الخارجي بإبداء رأيه الفني المحايد عن البيانات المالية للمؤسسة دون أي تأثير من طرف إدارة المؤسسة في المرتبة الرابعة بدرجة الاتفاق التام من قبل المستجوبين

وبمتوسط حسابي قيمته 4.25 وانحراف معياري 0.513، ثم كانت المرتبة الخامسة للعبارة: يمكن للمراجع الخارجي الذييطبق القواعد الأخلاقية للمهنة أن يكتشف أساليب ممارسات إدارة الأرباح وبدرجة الموافقة التامة من قبل عيّنة الدراسة، وبمتوسط حسابه قيمته 4.11، وانحراف معياري قيمته 0.779.

✓اكانت الإجابة بالموافقة من قبل عيّنة الدراسة لعبارات بُعد مؤهلات المراجع الخارجي مُرتّبة من الدرجة السادسة حتى الحادية عشر على التوالي، وقد تراوحت المتوسطات الحسابية لهذه العبارات ما بين (3.86- 4.07) والانحرافات المعيارية ما بين (0.759- 0.796)؛ لإمكانية التزام المراجع الخارجي بالقوانين وآداب وسلوكيات المهنة ومدى تأثيره بشكل ايجابي على نشاطه، كما يوافق المستجوبون على انّه يمكن للمراجع الخارجي الّذي يعمل وفق خطة مسبقة ومدروسة أن يتجنّب الوقوع في التّوجيه والتدخّلات غير المقبولة، كما قد يتوفر المراجع الخارجي على القبول من طرف المؤسسة محل المراجعة دليل على تأهيله العلمي والعملي، ما يجعله يبذل العناية المهنية اللّازمة في تنفيذ عمله، والعمل على تحديث معارفه العلمية والمهنية وذلك بإتّباع القوانين والمناشير المتعلّقة بمجاله لزيادة كفاءة أداءه أثناء عملية المراجعة، وهنا قد يمتلك المراجع الخارجي الخبرة في الصّناعة التي تنشط بها المؤسسات محل المراجعة ما يجعله يعمل بأريحية ودقة. ما يؤكّد أنّ هناك تأييد كبير من قبل غالبية المستجوبين على أن بعد المؤهلات التي يمكن أن يمتلكها المراجع الخارجي له أهمية كبيرة كإمكانيات يمكنها أن تؤثّر على صيرورة عملية المراجعة الخارجية وبالكفاءة والفعالية المطلوبة.

كما نلاحظ من الجدول رقم (4-9) أن المتوسط الحسابي لبعد استخدام أسلوب المراجعة التحليلية في عملية المراجعة الخارجية هو 4.00 وانحراف معياري 0.309، حيث جاء هذا البعد في الترتيب الثالث من حيث الأهمية النسبية المعطاة له من قبل أفراد العينة، وقد تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارة على حدا وهذا لتحديد درجة التأثير، والّتي قدرت في مجموعها على مقياس**أتّفق** ضمن سلم ليكارت، حيث أظهرت نتائج بعد استخدام أسلوب المراجعة التحليلية أن هناك تأييد من قبل أغلبية المستجوبين بأنّ له أهمية كبيرة في سير عملية المراجعة الخارجية وفق أداء وكفاءة تسّهل العمل للوصول للهدف المطلوب. وقد جاءت عبارات هذا البعُد بالترتيب التالي:

✓" تعتبر المراجعة التحليلية من الأساليب المهمة في عملية المراجعة بحيث تعمل على جمع أدلة الإثبات التي تلفت انتباه المراجع الخارجي؛"وقد أعطت عيّنة الدراسة المرتبة الأولى لهذه العبارة ودرجة الموافقة التامة بمتوسط حسابي قدره 4.61 وانحراف معياري 0.493، ثم تليها المرتبة الثانية وبدرجة أتفق لعبارة: "يُعتمد على أساليب المراجعة التحليلية

لتحقيق دقة أكثر في إجراءات المراجعة الخارجية بغية الوصول لأهداف المراجعة، حيث كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.46، والانحراف المعياري 0.687، ثم المرتبة الثالثة وبدرجة أتفق من قبل المستجوبين للعبارة: تساعد المراجعة التحليلية المراجع الخارجي في تقييم مدى صحة النتائج التي تم التوصل إليها، والتي لها متوسط حسابي قدره 4.36، وانحراف معياري قيمته 0.554، كما وقد جاءت عبارة: يستخدم المراجع الخارجي أساليب إجراءات المراجعة التحليلية في بداية عملية المراجعة لمساعدته في تخطيط عملية المراجعة في المرتبة الرابعة بدرجة الاتفاق من قبل المستجوبين وبمتوسط حسابي قيمته 4.25 وانحراف معياري 0.513، ثم كانت المرتبة الخامسة للعبارة: يستخدم المراجع الخارجي المراجعة التحليلية للحصول على أدلة الإثبات الكافية والمناسبة عند تقييمه لمخاطر الأخطاء الجوهرية وبدرجة الموافقة من قبل عيّنة الدراسة، وبمتوسط حسابه قيمته 4.11، وانحراف معياري قيمته 0.779.

✓ كما أتجابعيّنة الدراسة بالموافقة لباقي عبارات بُعد تأثير استخدام أسلوب المراجعة التحليلية، مُرتّبة من الدرجة السادسة حتى الدرجة العاشرة على التوالي، وقد تراوحت المتوسطات الحسابية لهذه العبارات ما بين (3.82-3.96) والانحرافات المعيارية ما بين (0.571- 0.855)، لقدرة التحليل بالنسب المالية كأداة لتنفيذ إجراءات المراجعة التحليلية على إعطاء الحكم الصحيح والدقيق على مدى مصداقية وموثوقية القوائم المالية، باعتبار المراجعة التحليلية أسلوب لتقييم المعلومة المالية، كما تعتبر المراجعة التحليلية من أقل أنواع اختبارات المراجعة الخارجية تكلفة، وبالتالي يؤدي استخدامها إلى تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة، كما يوافق المستجوبون بأنه يقوم المراجع الخارجي بعمل اختبارات وفقا للأصول المهنية بغرض زيادة قدرته على اكتشاف التلاعب في القوائم المالية، كما وتساعد المراجعة التحليلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توجد في القوائم المالية.

وهذا ما يؤكد على أهمية هذا البُعد (استخدام المراجعة التحليلية في عملية المراجعة) في دعم محور المراجعة الخارجية.

كما نلاحظ من خلال الجدول السابق أن بعد جودة المراجعة الخارجية جاء بالترتيب الثاني من حيث الأهمية النسبية المعطاة له من قبل أفراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذا البعد ب(4.06) وانحراف معياري قدره (0.476)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن هذا البعد يشير إلى نسبة الموافقة، وقد كانت عبارات هذا المحور بالترتيب الموالي:

✓ جاءت العبارة: يحرص المراجع الخارجي على تطبيق القوانين والتعليمات في مجال المراجعة في المرتبة الأولى بدرجة الموافقة التامة من قبل المستجوبين وبمتوسط حسابي قدره 4.61 وانحراف معياري 0.493، ثم تليها المرتبة الثانية وبنفس الدرجة عبارة: كيف يمكن لإطارات مؤهلة وذوي كفاة عالية موظفة من قبل مكتب المراجعة الخارجية أن تؤثّر إيجابا على جودة المراجعة الخارجية؛ حيث كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.32، والانحراف المعياري 0.543، ثم المرتبة الثالثة من حيث درجة الاتفاقية التامة من قبل المستجوبين للعبارة: يعمل المراجع الخارجي على الاهتمام بتحقيق جودة المراجعة الخارجية لضمان إبداء رأي فني محايد حول موثوقية القوائم المالية، والتي لها متوسط حسابي قدره 4.32، وانحراف معياري قيمته 0.606، كما وقد جاءت عبارة يسعى المراجع الخارجي للحصول على أدلة وقرائن كافية ومناسبة تمكّنه من الوصول إلى نتائج معقولة يعتمد عليها في إبداء رأيه حول البيانات المالية في المرتبة الرابعة بدرجة الاتفاق التام من قبل المستجوبين وبمتوسط حسابي قيمته 4.25 وانحراف معياري 0.437، ثم كانت المرتبة الخامسة للعبارة: يعمل المراجع الخارجي على إجراء عملية المراجعة في التوقيت المناسب والمحدد وبدرجة أتفق من قبل عيّنة الدراسة، وبمتوسط حسابه قيمته 4.11، وانحراف معياري قيمته 0.623، وجاءت العبارة: يمكن لعملية المراجعة أن تكتشف الإختلالات الموجودة بنظام المعلومات المحاسبي للعميل والإدلاء بها في تقريره في الترتيب السادس بدرجة اتفق على سلم ليكارت، وبمتوسط حسابي قيمته 4.07، وانحراف معياري قيمته 0.759.

✓كما كانت الإجابة باتّجاه أتفق على سلم ليكارت من قبل عيّنةللدراسة لباقي عبارات بُعد جودة المراجعة الخارجيةُ موتّبة من الدرجة السابعة حتى الثانية عشر على التوالي، وقد تراوحت المتوسطات الحسابية لهذه العبارات ما بين (3.68- 7.04) والانحرافات المعيارية ما بين (0.811- 0.850)؛ لإمكانية قيام المراجع الخارجي بوضع برنامج مراجعة شامل يغطي جميع الأنشطة الرئيسية والفرعية للمؤسسة يحدد فيه الإجراءات اللازمة لتنفيذ خطة المراجعة وتحقيق الأهداف، وكيف يمكن للمراجع الخارجي الذي يلتزم في عمله بتطبيق المعايير المقبولة لتقديم تأكيد معقول بانّ القوائم المالية محل المراجعة تُعرض وفقا للمبادئ المحاسبية وخالية من التحريفات الجوهرية، كما يوافق المستجوبون على انّه قد يشارك المراجع الخارجي في برامج التدريب والندوات في مجال المراجعة، ويمكنه أن يمارس الشك المهني لاحتمال احتواء القوائم المالية على أخطاء لم يتم اكتشافها، وكذلك كانت الموافقة من قبل المستجوبين على عبارتي: يحرص المراجع الخارجي على استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات مراجعة الحسابات بغرض انجاز

برنامج المراجعة في أقل وقت ممكن، ومدى تأثير الشهرة والسمعة الحسنة لمكتب المراجعة الخارجية إيجابا على جودة عملية المراجعة الخارجية.

ومنه نجد لبعد جودة المراجعة الخارجية؛ أهمية بالغة لدى فئة المستجوبين لما له من أثر ايجابي على سير عملية المراجعة الخارجية بكفاءة وفعالية تمكنها في الحكم على القوائم المالية بمصداقية.

ثانيا: تحليل إجابات أفراد العينة من خلال تحديد المتوسط المرجح والانحراف المعياري للمحور الثاني من الدراسة (ممارسات إدارة الأرباح)

جدول رقم (4-10): تحليل إجابات أفراد العينة من خلال تحديد المتوسط المرجح والانحراف المعياري للمحور الثاني من الدراسة (ممارسات إدارة الأرباح)

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	اتجاهات الآراء
	1/ الممارسات السلبية لإدارة الأرباح	**3.45**	**0.574**	**02**	**أتفق**
01	تعتبر إدارة الأرباح تحريف متعمد للأرباح.	3.14	0.796	10	محايد
02	استخدام إدارة الأرباح يؤدي إلى تقديم معلومات مضللة لمستخدمي القوائم المالية.	3.14	0.923	11	محايد
03	تلجأ المؤسسة إلى ممارسات غير قانونية لإدارة الأرباح إذا كان من المحتمل عدم اكتشافها.	3.57	0.912	04	أتفق
04	تهدف إدارة الأرباح السيئّة إلى إخفاء الربح الحقيقي ومنه الأداء الحقيقي للمؤسسة الذي يمثّل الإدارة.	3.43	1.024	08	أتفق
05	تحاول المؤسسة إخفاء أخطاء في القوائم المالية لتحقيق مستوى أرباح يتفق مع الأرباح المستهدفة.	3.64	0.819	03	أتفق
06	تتجه المؤسسة إلى إتباع إدارة الأرباح لصعوبة إلزامية تطبيق بعض المعايير المحاسبية.	3.54	0.953	05	أتفق
07	يعتبر التأثير على الضرائب المستحقة دافعا انتهازيا لإدارة الأرباح.	3.46	0.873	07	أتفق
08	تحاول بعض المؤسسات تعظيم مبلغ الأرباح عن طريق تسجيل	3.46	0.738	06	أتفق

	الإيرادات قبل موعد استحقاقها.				
09	تتجنب إدارة المؤسسة التقرير عن الخسائر عن طريق التلاعب في بعض البنود.	3.71	0.706	01	أتفق
10	يمكن لإدارة المؤسسة تحويل نفقات معينة من الفترة الحالية إلى الفترة المستقبلية.	3.21	0.948	09	محايد
11	يساهم ضعف كفاءة نظم الرقابة والمراجعة الداخلية في المؤسسة في زيادة الممارسات الانتهازية لإدارة الأرباح.	3.68	0.897	02	أتفق
	/2 الممارسات الإيجابية لإدارة الأرباح	**3.57**	**0.570**	**01**	**أتفق**
01	تُعتبر إدارة الأرباح تقنية اتصال تهدف لتحسين المعلومات المقدمة للمستثمرين.	3.46	0.738	06	أتفق
02	يلجأ مديرو المؤسسة إلى إدارة الأرباح لتحقيق أرباح تتفق مع الأرباح المتوقعة.	3.61	0.867	04	أتفق
03	تلجأ المؤسسة لإدارة الأرباح لإيجاد حلول لبعض المشاكل المحاسبية وهذا عن حسن نية.	3.43	1.024	07	أتفق
04	تهدف إدارة الأرباح الجيّدة لاتخاذ قرارات من شأنها المحافظة على أداء مالي مستقر.	3.68	0.855	02	أتفق
05	تلجأ المؤسسة لاستخدام إدارة الأرباح وفق سياسات محاسبية تتفق مع مبادئ المحاسبة.	3.61	0.623	03	أتفق
06	تلجأ المؤسسة لإدارة الأرباح إلى تغيير في بعض السياسات أو الطرق المحاسبية لصالح المؤسسة بحسن نية.	3.50	0.688	05	أتفق
07	تستغّل المؤسسة بعض ممارسات إدارة الأرباح في إطار الحدود القانونية والسياسات المحاسبية لتقديم حلول للمهتمين وموازنة الواقع الاقتصادي إلى حد المصداقية.	3.68	0.716	01	أتفق

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات SPSS V20.

من خلال نتائج الجدول رقم (4-10) يتضح أن أفراد عينة الدراسة توافق على أنه هناك مؤشرات للممارسات السلبية لإدارة الأرباح حيث كانت المرتبة الثانية لهذا البُعد التي أعطيت له من قبل المستجوبين، وذلك بالإجابة على

أغلب عباراته على الخيار "اتفق" و بلغ المتوسط الحسابي الكلي لمدى موافقتهم بـ 3.45 وبانحراف معياري قدره 0.574. وقد جاء ترتيب عبارات بعد "الممارسات السلبية لإدارة الأرباح" كالآتي:

✓ "تتجنّب إدارة المؤسسة التقرير عن الخسائر عن طريق التلاعب في بعض البنود" وقد أعطت عيّنة الدراسة المرتبة الأولى لهذه العبارة بدرجة أتفق وبمتوسط حسابي قدره 3.71 وانحراف معياري 0.706، ثم تليها المرتبة الثانية وبدرجة أتفق لعبارة: يساهم ضعف كفاءة نظم الرقابة والمراجعة الداخلية في المؤسسة في زيادة الممارسات الانتهازية لإدارة الأرباح؛ حيث كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.68، والانحراف المعياري 0.897، ثم المرتبة الثالثة وبدرجة أتفق من قبل المستجوبين للعبارة: تحاول المؤسسة إخفاء أخطاء في القوائم المالية لتحقيق مستوى أرباح يتفق مع الأرباح المستهدفة، والتي لها متوسط حسابي قدره 3.64، وانحراف معياري قيمته 0.819، كما وقد جاءت عبارة: تلجأ المؤسسة إلى ممارسات غير قانونية لإدارة الأرباح إذا كان من المحتمل عدم اكتشافها في المرتبة الرابعة بدرجة الاتفاق من قبل المستجوبين وبمتوسط حسابي قيمته 3.57 وانحراف معياري 0.912، ثم كانت المرتبة الخامسة للعبارة: تتجه المؤسسة إلى إتباع إدارة الأرباح لصعوبة إلزامية تطبيق بعض المعايير المحاسبية وبدرجة الموافقة من قبل عيّنة الدراسة، وبمتوسط حسابي قيمته 3.54 وانحراف معياري قيمته 0.953.

✓ كما قد أجابت عينة الدراسة باتجاه الدرجة "أتفق" للعبارات مرتبة على التوالي من الرتبة السادسة إلى الرتبة الثامنة، وقد تراوحت المتوسطات الحسابية لهذه العبارات ما بين (3.43- 3.46) والانحرافات المعيارية ما بين (0.738- 1.024) من حيث أنه: بعض المؤسسات تحاول تعظيم مبلغ أرباحها عن طريق تسجيل الإيرادات قبل موعد استحقاقها، كما يعتبر عنصر الضرائب المستحقة دافعا انتهازيا لإدارة الأرباح، وقد تهدف إدارة الأرباح السيّئة إلى إخفاء الربح الحقيقي ومنه الأداء الحقيقي للمؤسسة والذي يمثّل الإدارة. أما العبارات التي جاءت في الرتبة التاسعة والعاشرة والحادية عشر فكانت مُجابا عليها بدرجة "محايد" وبمتوسطات حسابية ما بين (3.14- 3.21) وانحرافات معيارية بين (0.923-0.948) وتمثلت هذه العبارات في يمكن لإدارة المؤسسة تحويل نفقات معيّنة من الفترة الحالية إلى الفترة المستقبلية، وقد تعتبر إدارة الأرباح في جانبها السلبي تحريف متعّمد للأرباح، كما وأنه قد يؤدي استخدام إدارة الأرباح إلى تقديم معلومات مضلّلة لمستخدمي القوائم المالية.

ومنه فإنّ نتائج بُعد الممارسات السلبية لإدارة الأرباح تُظهر أن هناك تأييد من قبل أغلبية المستجوبين بأنّ عبارات هذا البعد تحدد وتوضّح الجانب السلبي لإدارة الأرباح، وتُغطّي بعض التصّرفات والأساليب التي يمكن أن تقوم بها إدارة المؤسسة لإخفاء أرباحها الحقيقية.

كما نلاحظ من الجدول رقم (4-10) أن المتوسط الحسابي لبعُد الممارسات الايجابية لإدارة الأرباح هو 3.57 وانحراف معياري 0.570، حيث جاء هذا البعد في الترتيب الأول من حيث الأهمية النسبية المعطاة له من قبل أفراد العينة، وقد تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارة على حدا وهذا لتحديد درجة التأثير، والّتي قدرت في مجموعها على مقياس **أتّفق** ضمن سلّم ليكارت. وقد قمنا بترتيب العبارات المقترحة لتحليل بعُد الممارسات الايجابية لإدارة الأرباح حسب توّجه استجابات غالبية عينة الدراسة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وسنتناول العبارات حسب ترتيبها كما يلي:

✓ جاءت العبارة: تستغّل المؤسسة بعض ممارسات إدارة الأرباح في إطار الحدود القانونية والسياسات المحاسبية لتقديم حلول للمهتمين وموازنة الواقع الاقتصادي إلى حد المصداقية في المرتبة الأولى بدرجة أتفق من قبل المستجوبين وبمتوسط حسابي قدره 3.68 وانحراف معياري 0.716، ثم تليها المرتبة الثانية وبنفس الدرجة عبارة: تهدف إدارة الأرباح الجيدّة لاتخاذ قرارات من شأنها المحافظة على أداء مالي مستقر؛ حيث كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.68، والانحراف المعياري لها 0.855، ثم المرتبة الثالثة من حيث درجة الاتفاقية من قبل المستجوبين للعبارة: تلجأ المؤسسة لاستخدام إدارة الأرباح وفق سياسات محاسبية تتفق مع مبادئ المحاسبة، والتي لها متوسط حسابي قدره 3.61، وانحراف معياري قيمته 0.623، كما وقد جاءت عبارة يلجأ مديرو المؤسسة إلى إدارة الأرباح لتحقيق أرباح تتفق مع الأرباح المتوقعة في المرتبة الرابعة بدرجة أتفق من قبل المستجوبين وبمتوسط حسابي قدره 3.61، وانحراف معياري قيمته 0.867.

✓ كما وقد جاءت العبارات الخامسة ثم السادسة ثم السابعة على نفس درجة سلم ليكارت "أتفق" وبمتوسطات حسابية بين (3.43-3.50) وانحرافات معيارية مابين (0.688-1.024) لإمكانية أن تلجأ المؤسسة لإدارة الأرباح إلى تغيير في بعض السياسات أو الطرق المحاسبية لصالح المؤسسة بحسن نيّة، وكذا هناك من يعتبر إدارة الأرباح تقنية اتّصال تهدف لتحسين المعلومات المقدمة للمستثمرين، كما يمكن للمؤسسة أن تلجأ لاستخدام إدارة الأرباح لإيجاد حلول لبعض المشاكل المحاسبيةهذا عن حسن نيّة.

ومنه فإنّ نتائج ُعد الممارسات الايجابية لإدارة الأرباح تُظهر أن هناك تأييد من قبل أغلبية المستجوبين بأنّ عبارات هذا البعد تحدد وتوضّح الجانب الايجابي لإدارة الأرباح.

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة باستخدام أدوات الإحصاء الاستدلالي

بعد ما تناولنا في المبحث السابق أساليب الإحصاء الوصفي في دراسة وتحليل نتائج الاستبيان، سنتناول في هذا المبحث أساليب إحصائية أخرى للتأكد والتعّمق أكثر في نتائج الدراسة، واختبار فرضيات الدراسة للخروج بنتائج وتفسيرات توضّح العلاقة بين متغيّرات الظاهرة. حيث جاءت مطالب هذا المبحث كما يلي:

- **المطلب الأول:** اختبار التوزيع الطبيعي وطبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة.
- **المطلب الثاني:** اختبار فرضيات الدراسة من خلال استخدام نتائج تحليل تباين الانحدار (Anova) Analyse of variance ومعادلة الانحدار البسيط.

المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي وطبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة

أولا:اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيّرات الدراسة

للتأكد من أن متغيّرات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي، سيتم استخدام معامل الالتواء (skewness) ومعامل التفلطح (Kurtosis). ويوضّح الجدول أدناه معاملات الالتواء والتفلطح الخاصة بمتغيّرات وأبعاد دراستنا:

جدول رقم(4-11): معامل الالتواء ومعامل التفلطح لمتغيرات الدراسة

المتغيرات / الأبعاد	معامل التفلطح Kurtosis		معامل الالتواء Skewness	
	الاحصائيات	الخطأ المعياري	الاحصائيات	الخطأ المعياري
مؤهلات المراجع الخارجي	-0.351	0.628	-0.233	**0.319**
استخدام أسلوب المراجعة التحليلية	-0.699	0.628	-0.259	**0.319**
جودة المراجعة الخارجية	-0.687	0.628	-0.008	**0.319**
المراجعة الخارجية	-0.665	0.628	-0.260	**0.319**

الممارسات السلبية لإدارة الأرباح	-0.452	0.628	-0.610	**0.319**
الممارسات الايجابية لإدارة الأرباح	-0.526	0.628	-0.828	**0.319**
ممارسات إدارة الأرباح	-0.218	0.628	-0.745	**0.319**

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات SPSS V20.

يظهر من الجدول رقم (4-11) أن قيم معاملات الالتواء محصورة بين (0.828-) و (0.008-) وهي ضمن المجال المقبول [-1، 1]، و منه فمتغيرات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي، ونتأكد من ذلك أيضا من خلال معاملات التفلطح التي نجدها محصورة بين (0.699-) و (0.218-) وهي أيضا ضمن المجال المقبول [3-, 3].

ثانيا: اختبار طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة

لدراسة طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة في اختبار الفرضيات قمنا باستخدام معامل الارتباط Pearson، حيث كانت مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (4-12): مصفوفة الارتباط بين أبعاد المراجعة الخارجية مع ممارسات إدارة الأرباح

الأبعاد	الإحصائيات	الممارسات السلبية لإدارة الأرباح	الممارسات الايجابية لإدارة الأرباح	ممارسات إدارة الأرباح
مؤهلات المراجع الخارجي	معامل الارتباط بيرسون	**0.363**	**0.282**	**0.348**
	مستوى الدلالة	**0.006**	**0.035**	**0.009**
استخدام المراجعة التحليلية	معامل الارتباط بيرسون	**0.144**	**0.123**	**0.142**
	مستوى الدلالة	**0.290**	**0.365**	**0.295**
جودة المراجعة الخارجية	معامل الارتباط بيرسون	**0.484**	**0.363**	**0.458**
	مستوى الدلالة	**0.000**	**0.006**	**0.000**
المراجعة الخارجية	معامل الارتباط بيرسون	**0,401**	**0,308**	**0,382**

0,004	0,021	0,002	مستوى الدلالة	

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات SPSS V20.

اعتمادا على نتائج الجدول رقم (4-12) يتضح وجود علاقة طردية وذات دلالة معنوية بين متغيّر المراجعة الخارجية وممارسات إدارة الأرباح، حيث بلغ معامل الارتباط بيرسون قيمة (0.382) وهو ارتباط موجب ودال عند مستوى الدلالة (0.004)، وهذا ما يدل على أن المراجعة الخارجية تساهم في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح حسب نتائج إجابات عيّنة الدراسة. حيث جاءت أبعاد متغيّر المراجعة الخارجية متفاوتة الارتباط مع متغيّر ممارسات رقإدالأرباح فقد بيّنت نتائج الجدول أن بُعد جودة المراجعة الخارجية كان ذو ارتباط أقوى من الأبعاد الأخرى حيث بلغ معامل الارتباط (0.458) عند مستوى دلالة (0.000)وهو ارتباط موجب ودال إلى حد كبير، ثم يليه بُعد المؤهلات التي يمكن أن تتوفر في المراجع الخارجي بمعامل ارتباط قيمته (0.348) وهو ارتباط موجب ودال (0.009)لكن الارتباط الأضعف كان بين بُعد استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في عملية المراجعة الخارجية وعلاقته بممارسات إدارة الأرباح وقد بلغت قيمة معامل الارتباط لهذا البُعد (0.142) عند مستوى الدلالة (0.295).

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة من خلال استخدام نتائج تحليل تباين الانحدار (Anova) Analyse of variance ومعادلة الانحدار البسيط

أولا: اختبار وتحليل الفرضية الرئيسية من خلال استخدام نتائج تحليل تباين الانحدار (Anova)

تم استخدام نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الرئيسية التي تقول "يوجد دور للمراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المراجعين الخارجيين". عند مستوى الدلالة 0.05، ويمكن توضيح نتائج التحليل في الجدول الموالي:

جدول رقم (4-13): نتائج تحليل تباين لاختبار الفرضية الرئيسية

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة F
الانحدار	2.401	1	2.401	9.244	0.004*
الخطأ	14.025	54	0.260		
المجموع	**16.426**	**55**			

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات SPSS V20.

*الارتباط دال عند مستوى 0.05.

يتبين من الجدول السابق أن:

قيمة (F) المحسوبة (9.244) وبقيمة احتمالية (0.004) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05)، ما يبيّن ثبات صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الرئيسية.

ثانيا: اختبار وتحليل فرضيات الدراسة من خلال استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط

يعبّر **اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط (Regression simple)** على تأثير أبعاد المتغيّر المستقل (المراجعة الخارجية) على المتغيّر التابع (ممارسات إدارة الأرباح) كل على حدى.

واعتمادا على معادلة الانحدار الخطي البسيط التي هي:

$$Y= b+ax$$

حيث:

Y= المتغيّر التابع (ممارسات إدارة الأرباح).

b = المعامل الثابت.

a = ميل (معامل) الانحدار y على المتغيّر المستقل.

x = المتغير المستقل (المراجعة الخارجية).

ومعاملات الارتباط الإحصائية المستخدمة في تحليل الانحدار الخطي البسيط:

Sig : مستوى الدلالة عند القيمة (α= 0.05) وتكون هناك دلالة إذا كانت ($sig \leq 0.05$).

R = معامل الارتباط البسيط والذي يقيس قوة العلاقة ودرجة الارتباط بين متغيّرين أو أكثر.

R^2 = معامل التحديد والذي يستخدم لمعرفة القوة التفسيرية للنموذج المقدر.

T = يقيس مستوى تأثير المتغيرات المستقلّة على المتغير التابع، عند مستوى الدلالة المطلوب.

سيتم اختبار وتحليل الفرضية الرئيسية والفرضيات الفرعية للدراسة.

1/ نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط للفرضية الرئيسية:

إنّ فرضية الدراسة الرئيسية تنص على انه "هناك دور للمراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح" وبناءا عليه يمكن توضيح نتائج الاختبار في الجدول الموالي:

جدول رقم (4-14): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لدور المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح

المتغير المستقل	b (الثابت)	a (معامل الانحدار)	R (معامل الارتباط)	R^2 (معامل التحديد)	T (قيمة الاختبار T)	Sig مستوى الدلالة
المراجعة الخارجية	1.320	0.534	0.382	0.146	3.040	0.004*

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات SPSS V20

من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول أعلاه يتّضح أن هناك علاقة ارتباط بين متغير المراجعة الخارجية وممارسات إدارة الأرباح عند مستوى الدلالة (0.004)، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط R =0.382، ومعامل التحديد R^2=0.146،كما بيّنت نتائج الجدول أن هناك دور للمراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح وهذا ما تؤكده قيمة T= 3.040 عند مستوى الدلالة (0.004). كما أن معادلة الانحدار يمكن توضيحها كما يلي وبناءا على القيم المستخرجة من الجدول أعلاه:

ممارسات إدارة الأرباح= 1.320 + 0.534 المراجعة الخارجية

وانطلاقا من النتائج السابقة تم تأكيد الفرضية الأولى بالإيجاب وذلك بأنه: هناك دور للمراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح.

2/ نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الأولى:

إنّ الفرضية الفرعية الأولى تنص على انه "هناك دور للمراجع الخارجي الذي يمتلك مؤهلات علمية ومهنية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح" وبناءا عليه يمكن توضيح نتائج الاختبار في الجدول الموالي:

جدول رقم (4-15): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لدور المراجع الخارجي الذي يمتلك مؤهلات علمية ومهنية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح

المتغير المستقل	b (الثابت)	a (معامل الانحدار)	R (معامل الارتباط)	R^2 (معامل التحديد)	T (قيمة الاختبار T)	Sig مستوى الدلالة
مؤهلات المراجع الخارجي	1.887	0.386	0.348	0.121	2.726	0.009*

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات SPSS V20

من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول أعلاه يتّضح أن هناك علاقة ارتباط بين بُعد " دور المراجع الخارجي الّذي يمتلك مؤهلات مهنية وعلمية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح" عند مستوى الدلالة (0.009)، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط R =0.348، ومعامل التحديد R^2=0.121كما بيّنت نتائج الجدول أن هناك دور للمراجع الخارجي في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح وهذا ما تؤكده قيمة T= 2.726 عند مستوى الدلالة (0.009). كما أن معادلة الانحدار يمكن توضيحها كما يلي وبناءا على القيم المستخرجة من الجدول أعلاه:

ممارسات إدارة الأرباح= 1.887 + 0.386 مؤهلات المراجع الخارجي

وانطلاقا من النتائج السابقة تم تأكيد الفرضية الفرعية الأولى بالإيجاب وذلك بأنه: هناك دور للمراجع الخارجي الذي يمتلك مؤهلات علمية ومهنية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح.

3/ نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثانية:

إنّ الفرضية الفرعية الثانية تنصّ على أنّه "هناك دور لاستخدام أسلوب المراجعة التحليلية في عملية المراجعة الخارجية للتحقق من ممارسات إدارة الأرباح" وبناءا عليه يمكن توضيح نتائج الاختبار في الجدول الموالي:

جدول رقم (4-16): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لدور استخدام المراجعة التحليلية في عملية المراجعة الخارجية وعلاقتها بالتحقق من ممارسات إدارة الأرباح

المتغير المستقل	b (الثابت)	a (معامل الانحدار)	R (معامل الارتباط)	R^2 (معامل التحديد)	T (قيمة الاختبار T)	Sig مستوى الدلالة
استخدام أسلوب المراجعة التحليلية	2.493	0.251	0.142	0.020	1.057	0.295*

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات SPSS V20

من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول أعلاه يتّضح أنه ليس هناك علاقة ارتباط بين بُعد " دور استخدام أسلوب المراجعة التحليلية وعلاقتها في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح". وهذا راجع لأنّ مستوى الدلالة (0.295≤ 0.05)، كما بلغت قيمة معامل الارتباط R =0.142 وهي قيمة ضعيفة نوعا ما، ومعامل التحديد R^2=0.020، كما أن معادلة الانحدار يمكن توضيحها كما يلي وبناءا على القيم المستخرجة من الجدول أعلاه:

ممارسات إدارة الأرباح= 2.493+ 0.251 استخدام أسلوب المراجعة التحليلية

ما يؤكد من المعادلة السابقة أن تأثير استخدام أسلوب المراجعة التحليلية ضعيف على متغير ممارسات إدارة الأرباح. وانطلاقا من النتائج السابقة تم تأكيد الفرضية الفرعية الثانية لكن بمعامل ارتباط ضعيف جدا وذلك بأنه: هناك دور لاستخدام المراجعة التحليلية في عملية المراجعة الخارجية على التحقق من ممارسات إدارة الأرباح.

4/ نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثالثة:

إنّ الفرضية الفرعية الثالثة تنص على انه "هناك دور لجودة المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح " وبناءا عليه يمكن توضيح نتائج الاختبار في الجدول الموالي:

جدول رقم (4-17): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لدور جودة المراجعة الخارجية وعلاقتها في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح

المتغير المستقل	b (الثابت)	a (معامل الانحدار)	R (معامل الارتباط)	R^2 (معامل التحديد)	T (قيمة الاختبار T)	Sig مستوى الدلالة
جودة المراجعة الخارجية	1.362	0.526	0.458	0.210	3.784	0.000*

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات SPSS V20

من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول أعلاه يتّضح أن هناك علاقة ارتباط قوية بين بُعد " جودة المراجعة الخارجية وعلاقتها في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح" عند مستوى الدلالة (0.000)، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط R =0.458، ومعامل التحديد R^2=0.210،كما بيّنت نتائج الجدول أن هناك دور لجودة المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح وهذا ما تؤكده قيمة T= 3.784 عند مستوى الدلالة (0.000). كما أن معادلة الانحدار يمكن توضيحها كما يلي وبناءا على القيم المستخرجة من الجدول أعلاه:

ممارسات إدارة الأرباح= 1.362 + 0.526 جودة المراجعة الخارجية

وانطلاقا من النتائج السابقة تم تأكيد الفرضية الفرعية الثالثة بالإيجاب وذلك بأنه: هناك دور لجودة المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح.

المبحث الثالث: عرض ما جاء في المقابلة وتفسير نتائج فرضيات الدراسة

قصد تعزيز الجانب الميداني للدراسة حاولت الباحثة إعطاء حالة من الحالات التي يمكن أن تواجه المراجع الخارجي وتعتبر كأحد أساليب إدارة الأرباح، وقد كانت بناءا على مقابلة شخصية مع مراجع خارجي بولاية بسكرة*، كانت هذه المقابلة مدعومة بوثائق لحالة استخدم فيها المراجع تقريره لتبليغ المؤسسة (تنشط المؤسسة بإنتاج المياه المعدنية) التي يتم مراجعة حساباتها عن وجود أخطاء ومغالطات تؤثر على ربح المؤسسة.

حيث ركزت الباحثة في هذه الحالة على مقارنة ميزانية المؤسسة قبل وبعد عملية المراجعة الخارجية، من خلال الإجراءات التي قام بها المراجع الخارجي وكيفية تدخله في تصويب وتقويم الميزانية. وقد كانت مطالب المبحث كما يلي:

- **المطلب الأول:** مراحل قيام المراجع الخارجي بعملية المراجعة الخارجية.
- **المطلب الثاني:** دراسة تحليلية لميزانية مؤسسة قبل وبعد عملية المراجعة الخارجية لسنة 2021.
- **المطلب الثالث:** تفسير نتائج فرضيات الدراسة.

* الأستاذ عامر رابح: مراجع حسابات له خبرة في ميدان المراجعة منذ سنة 2000 (مدة 22 سنة)، ومتحصل على شهادة محافظ الحسابات مذ سنة 1999.

المطلب الأول: مراحل قيام المراجع الخارجي بعملية المراجعة الخارجية

بناءا على تصريحات مقدمة من قبل المراجع الخارجي حاولت الباحثة تلخيص أهم المراحل التي يقوم بها ميدانيا لممارسة عملية المراجعة الخارجية وهي كالتالي:

أولا/ مرحلة تعيين المراجع الخارجي:

يتم تعيين المراجع الخارجي من قبل الجمعية العامة للمؤسسة لأنّه من الأشخاص المؤهلين علميا ومهنيا لمزاولة مهنة المراجعة الخارجية، وكذا ممن مسجلة أسمائهم في قائمة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (المراجعين الخارجيين).

ثانيا/ مرحلة تشخيص مهّمة المراجعة:

عندما يتم تعيين المراجع الخارجي من طرف المؤسسة واقتراح عليه مهمة المراجعة يكون ملزما بجمع أكبر قدر من المعلومات العّامة على هذه المؤسسة، وهنا تلعب خبرة المراجع الخارجي في هذه المرحلة دورا كبيرا في الحصول على هذه المعلومات وهذا قصد تقييمه للأخطار التي يمكن أن تكون مرتبطة بالمؤسسة وكذا الصعوبات التي قد تواجهه أثناء تنفيذ مهمته. ويتم في هذه المرحلة ما يلي:[1]

1 - معرفة المؤسسة بشكل عام من خلال التعرف على:

- ✓ الشكل القانوني للمؤسسة؛
- ✓ رأس مال المؤسسة؛
- ✓ التعرف على عدد الشركاء في المؤسسة؛
- ✓ القانون الأساسي للمؤسسة؛
- ✓ عدد عمال المؤسسة.
- ✓ التعرف على الأنشطة الممارسة من طرف المؤسسة وذلك بالتعرف على النشاط الرئيسي والأنشطة الفرعية وكذا الاستثمارات المالية في المؤسسات الأخرى والمؤسسات المالية، لان معرفة النشاط يساعد على معرفة خباياه مما

[1] بناءا على تصريحات المراجع الخارجي.

يسهل عملية اكتشاف محاولات الغش أو التهرب في القوائم المفصح عنها من طرف مسير المؤسسة، ومن المستحسن أن يكون المراجع متخصص في نشاط معين لكي لا يتم خداعه أو تغليطه بالمعلومات المقدمة عن المؤسسة.

2- التعرف على الشكل القانوني للمؤسسة وكذا كل القوانين والإجراءات الداخلية لها، وهذا لمعرفة كل كبيرة وصغيرة عن طريقة عمل المؤسسة ولإيجاد كل التفسيرات حول صيرورة عملها. وذلك بالاطلاع على:

- ✓ العقود المبرمة مع الشركات و المؤسسات الأخرى؛
- ✓ الاطلاع على تقارير السنة السابقة وذلك بالرجوع للملاحظات والتحفّظات المقدمة من طرف المراجع السابق إن وجدت وهل تم العمل بها من قبل المؤسسة أم لا؟؛
- ✓ الاطلاع على الاتفاقيات المبرمة، وكذا الاطلاع على الاتفاقيات الجماعية؛
- ✓ الاطلاع على دليل التسيير وقانون الإجراءات الداخلي المطبق داخل المؤسسة إن وجد.

3/ مرحلة فحص وتقييم محاسبة المؤسسة:

وهنا يطلب المراجع الخارجي الحضور في عملية الجرد التي تقوم بها المؤسسة في 12/31، وقد يتبع عملية الجرد استقصاء يتمثل في جملة من الأسئلة توجه لعمال المؤسسة حتى يتم الإجابة عليها وتحليلها، اكتشاف واستنتاج أخطاء أو ثغرات يمكن أن تقع فيها حسابات المؤسسة. عملية الجرد تشمل الاستثمارات، المخزونات، الكشوفات البنكية، الصندوق....

كمثال على ما ذكر: أن يجد المراجع الخا رجي في الوثائق معدات أو أدوات قد لا توجد في واقع المؤّسسة، حيث يعمل على توجيه الأسئلة للتحقيق في هذه النقطة وجمع المعلومات التي يمكن أن تحدد هذا الخلل الموجود.

أي أنّه في هذه المرحلة ينتقل المراجع الخارجي للجانب التقني المحاسبي للمؤسسة، وذلك من خلال الإطلاع على كل مجموعة محاسبية على حدا كالتالي:

- ✓ تكون البداية بالاستثمارات حيث يقوم المراجع الخارجي بالاطلاع على البطاقات الخاصة بكل استثمار، وملف كل استثمار للاطلاع على قيمة الحيازة والاقتناء وجدول الاهتلاك المطبق، وإعادة التقييم إن وجدت، وخسائر

القيمة كذلك إن وجدت. كما يتم الاطلاع على تكاليف الصيانة والتجديد وهذا طبقا لقانون الضرائب والقانون التجاري. كما يتم التأكد من صحة القيمة المحاسبية الصافية للاستثمارات.

✓ المخزونات: كما ذكر سابقا يجب معرفة طبيعة نشاط المؤسسة وكل القوانين التي تحكمها، لمعرفة كيفية تسيير المخزون وكيفية تخزينه وكيفية الحفاظ عليه (التعرف على معامل التلف و الضياع)، حيث يقوم المراجع الخارجي بالإطلاع على بطاقات المخزون، بطاقات الجرد، تكلفة الاقتناء وتكلفة التصنيع إن وجدت، طرق سير المخزون وكيفيات تخزينه داخل المؤسسة وبين وحدات المؤسسة والوثائق الثبوتية....، التأكد من وجود المخزونات المدونة في كشوف المخزونات والمحاسبة وكذا التأكد من قيمتها الحقيقية.

مثال: في سنة 2016 صدرت تعليمة عن مديرية الضرائب بالنسبة لمحطات الخدمات وبيع الوقود في ما يخص نسبة ضياع الوقود عند البيع والتخزين حيث لكل نوعية من الوقود نسبة معينة؛ ومنه فإنّ عدم الاطلاع على مثل هذه التعليمة يعطي مساحة لمسيري المؤسسة للتلاعب في المخزونات.

✓ مراقبة الخزينة، أي كيفية تعامل المؤسسة مع السيولة المتوفرة (السيولة المستثمرة في المؤسسات المالية، القروض الممنوحة للعمال وكذا مدتها، الإجراءات المتبعة في إعطاء القروض هل احترمت قانون الإجراءات أو لا؟ السلطة المانحة للقرض هل يخول لها القانون بذلك؟ .... السيولة المقرضة لمؤسسات أخرى)

✓ التأكد من المبالغ المسجلة في حسابات البنوك ومقارنتها بالكشوف البنكية.

مثل: مؤسسة رياض سطيف كانت تقوم بتجميد مبالغ موجودة بحساباتها البنكية بوضعها في حسابات الودائع لمدة معينة وهذا للاستفادة من الفوائد الناتجة عنها، حيث وصلت المؤسسة إلى تسديد مصاريف العمال من الفوائد المتحصل عنها من عملية التجميد والسؤال المطروح هل الإجراء المتبع كان وفقا لقانون الإجراءات الداخلية في المؤسسة أم لا؟ وهل للمّسير الحق في اتخاذ مثل هذا القرار دون اللجوء لمجلس الإدارة رغم أنه قدم منفعة اقتصادية للمؤسسة ؟ وهنا يبرز مدى اطلاع المراجع الخارجي على كل هذه القوانين.

✓ التأكد من المبالغ المسجلة في حسابات الصندوق ومقارنتها بما هو موجود بالصندوق فعلا.

✓ التأكد من صحة الديون المسجلة سواء بالدينار أو بالعملة الصعبة.

- ✓ التأكد من الديون الجبائية (الرسم على القيمة المضافة القابلة للتحصيل) ومقارنتها مع مختلف التصريحات الجبائية المقدمة من قبل المؤسسة.
- ✓ التأكد من صحة حسابات الخصوم الجارية وغير الجارية ومقارنتها بالوثائق الثبوتية.
- ✓ التأكد من أن الأعباء و الموارد تخص الدورة محل الدراسة، وفي حالة العكس يتم تحميلها للدورة المعنية وإظهار الضرائب المؤجلة إما أصول أو خصوم.

I4 مرحلة تحرير تقرير المراجع الخارجي:

بعد ما يقوم به المراجع الخارجي من تحقيقات وتحليل للوثائق والأدلة، وقبل إعداد التقارير القانونية يقوم بتدوين كل ملاحظاته والتقرب من المسيّرين لمحاولة تصويب أو تصحيح محاسبة المؤسسة، وفي حالة عدم مراعاة هذه الملاحظات بعين الاعتبار يقوم المراجع الخارجي بتدوينها في التقرير النهائي الذي يبدي من خلاله رأيه الفني حول مدى سلامة وصحة المعلومات المالية للمؤسسة.

المطلب الثاني: دراسة تحليلية لميزانية مؤسسة المياه المعدنية قبل وبعد عملية المراجعة الخارجية لسنة 2021

أولا: ميزانية المؤسسة قبل عملية المراجعة الخارجية لسنة 2021

جدول رقم (4-18): ميزانية المؤسسة قبل عملية المراجعة الخارجية لسنة 2021

الوحدة (1000 دج)

الأصول	2021			2020	الخصوم	2021	2020
	المبلغ الخام	إهتلاك/ مؤونات/ خسائر القيمة رصيد 2021	المبلغ الصافي 2021	المبلغ الصافي 2020			
أصول غير جارية					رؤوس الأموال الخاصة		
تثبيتات معنوية	2120	526	1594	2018	رأس مال تم اصداره	150000	150000
أراضي	33524		33523	375	رأس مال غير مستعان به		
مباني	564150	21344	542807	371102	علاوات و احتياطات-احتياطات مدمجة(1)	788828	297538
تثبيتات عينية أخرى	651561	155443	496138	222238	فوارق اعادة التقييم		
تثبيتات على شكل امتياز	1400		1400	1400	فارق المعادلة (1)		
تثبيتات يجري إنجازها	284192		284192		نتيجة صافية/نتيجة صافية حصة المجمع (1)	24083	2688
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية					رؤوس أموال خاصة أخرى/ترحيل من جديد		
سندات موضوعة موضع معادلة					حصة الشركة المدمجة(1)		
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					حصة ذوي الأقلية (1)		
سندات أخرى مثبتة					**المجموع 1**	**962911**	**450226**
ضرائب مؤجلة على الأصل	498		468	383	الخصوم غير الجارية		

مجموع الأصل غير الجاري	**1537435**	**177313**	**136122**	**597515**	قروض و ديون مالية	535189	218859
أصول جارية					ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)		
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ	449427		449427	411698	ديون اخرى غير جارية	1400	1400
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة					مئونات و منتجات ثابتة مسبقا		
الزبائن	69602	3586	66016	37754	**مجموع الخصوم غير الجارية (2)**	**536589**	**220259**
المدينون الآخرون	24323		24323	6588	الخصوم الجارية		
الضرائب وما شابهها	1755		1755	346	موردون و حسابات ملحقة	370792	350953
الأصول الأخرى الجارية	1000		1000		ضرائب	1414	298
أموال الخزينة	1820		1820	6089	ديون أخرى	32754	38254
					خزينة سلبية	2	
مجموع الأصول الجارية	**547927**	**3586**	**544341**	**462475**	**مجموع الخصوم الجارية (3)**	**404 963**	**389 506**
المجموع العام للأصول	**2085362**	**180900**	**1904463**	**1059990**	**مجموع عام للخصوم**	**1904463**	**1059990**

المصدر: بناءا على الوثائق المقدمة من طرف المراجع الخارجي.

تمت مراقبة حسابات المجموعة الثانية (ح/2x) من خلال :

- التأكد من أن تسجيل عملية اقتناء التثبيتات والتنازل عنها تم وفق وثائق ثبوتية و مدونة بسعر التكلفة؛
- التأكد من أن تسجيل عملية كراء التثبيتات تم وفق وثائق ثبوتية و مدونة وفق العقد المبرم بما تسمح به المبادئ المحاسبية والقوانين المعمول بها (قانون الضرائب، القانون التجاري ...)؛
- التأكد من احترام الوسائل المعمول بها داخل المؤسسة فيما يخص تسيير التثبيتات العينية؛
- مراقبة عمليات الجرد الفعلي؛
- مقارنة الجرد الفعلي للتثبيتات بالحسابات المالية وذلك للتأكد من الوجود الفعلي للتثبيتات العينية، ودراسة الفروقات إن وجدت؛
- التأكد من التسجيل الصحيح للإهتلاكات ،خسائر القيمة، وإعادة التقييم حسب المبادئ المحاسبية؛
- التأكد من التغطية الكافية للممتلكات من ناحية التأمين.

وقد لاحظ المراجع الخارجي ما يلي:

وجود تثبيتات قيد الانجاز (حـ / 232)، بعد طلب الوثائق الثبوتية لعملية اقتناء هذه التثبيتات تبين أنه تم عن طريق الإيجار التمويلي بعقد مبرم بين المؤسسة محل المراجعة و المؤسسة الوطنية للإيجار المالي SNL société) (nationale de leasing، وبعد الاطلاع على بنود العقد (أنظر الملحق رقم 04) لا سيما المادة 04 ملكية العتاد و المادة 05 مدة العقد وسريان مفعوله) تبين أنه خلال مدة العقد تبقى ملكية العتاد للمؤجر (للمؤسسة صاحبة العتاد) و لا يمكن للمستأجر التصرف في العتاد دون استشارة المؤجر وإمكانية انتقال ملكية التثبيت تكون عند انتهاء مدة العقد.

ـ قدم المراجع الخارجي ملاحظاته بتصحيح الوضعية من خلال اعتبار هذه المعدات غير مملوكة للمؤسسة وعدم إظهارها بالميزانية كتثبيتات لأنها ليست تحت مراقبتها، واعتبارها ككراء معدات وتسجل كمصاريف ولا تظهر بالميزانية، حيث أن إظهارها يتنافى مع أحكام الجدول رقم 9 من قانون الضرائب (قانون المالية التكميلي سنة 2016) الذي لا يقر بالإيجار التمويلي.

ثانيا: ميزانية المؤسسة بعد عملية المراجعة الخارجية لسنة 2021

بعد تعديل الميزانية بالاعتماد على الملاحظات الشفهية والتوجيهات المقدمة من قبل المراجع الخارجي، أصبحت ميزانية المؤسسة كالتالي:

جدول رقم (4-19): ميزانية المؤسسة بعد عملية المراجعة الخارجية لسنة 2021

الوحدة (1000 دج)

الأصل	2021			2020	الخصوم	2021	2020
	المبلغ الخام	إهتلاك/ مؤونات/ خسائر القيمة رصيد 2021	المبلغ الصافي 2021	المبلغ الصافي 2020			
أصول غير جارية					رؤوس الأموال الخاصة		
تثبيتات معنوية	2120	526	1594	2018	رأس مال تم اصداره	150000	150000
أراضي	33524		33523	375	رأس مال غير مستعان به		
مباني	564150	21344	542807	371102	علاوات و احتياطات-احتياطات مدمجة(1)	788828	297538
تثبيتات عينية أخرى	651581	142552	509029	222238	فوارق اعادة التقييم		
تثبيتات على شكل امتياز	1400		1400	1400	فارق المعادلة (1)		
تثبيتات يجري إنجازها	16614		16614		نتيجة صافية/نتيجة صافية حصة المجمع (1)	33896	2688
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية					رؤوس أموال خاصة أخرى/ترحيل من جديد		
سندات موضوعة موضع معادلة					حصة الشركة المدمجة(1)		
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					حصة ذوي الأقلية (1)		
سندات أخرى مثبتة					**المجموع 1**	**972724**	**450226**
ضرائب مؤجلة على الأصل	498		468	383	الخصوم غير الجارية		

مجموع الأصل غير الجاري	**1269857**	**164422**	**1105435**	**597515**	قروض و ديون مالية	267610	218859
أصول جارية					ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)		
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ	445655		445655	411698	ديون اخرى غير جارية	1400	1400
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة					مئونات و منتجات ثابتة مسبقا		
الزبائن	69602	3586	66016	37754	**مجموع الخصوم غير الجارية (2)**	**269010**	**220259**
المدينون الآخرون	24323		24323	6588	الخصوم الجارية		
الضرائب وما شابهها	1755		1755	346	موردون و حسابات ملحقة	370747	350953
الأصول الأخرى الجارية	1000		1000		ضرائب	1414	298
أموال الخزينة	1820		1820	6089	ديون أخرى	32754	38254
					خزينة سلبية	2	
مجموع الأصول الجارية	**544804**	**3586**	**541217**	**462475**	**مجموع الخصوم الجارية (3)**	**404918**	**389506**
المجموع العام للأصول	**1814661**	**168008**	**1646652**	**1059990**	**مجموع عام للخصوم**	**1646652**	**1059990**

المصدر: بناءا على الوثائق المقدمة من طرف المراجع الخارجي.

من خلال جدولي الميزانيتين السابقتين قبل وبعد عملية المراجعة الخارجية نلاحظ ما يلي:

هناك اختلاف في قيمة التثبيتات التي يجري انجازها حيث انخفضت بعد عملية المراجعة الخارجية بقيمة 267578000 دج (الفرق بين قيمة التثبيتات قيد الانجاز قبل عملية المراجعة الخارجية وبعدها)، أي بنسبة 94%، عن قيمتها قبل عملية المراجعة الخارجية، كما أن مجموع الأصول الغير جارية انخفضت بنفس القيمة 267578000 دج.

ويمكن تفسير هذا الانخفاض كما يلي:

قد اعتمد محاسب المؤسسة المعنية على ما جاء به النظام المحاسبي المالي المبني على معايير المحاسبة الدولية والتي تتبنى المبدأ المحاسبي "تغليب الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني" حيث اعتبر هذه المعدات ملك للمؤسسة وسُجلت كتثبيتات قيد الانجاز بمبلغ 267578000 دج، كما يتغير في جانب الخصوم من الميزانية مبلغ القروض والديون المالية بنفس القيمة وهي 267578000 دج، هذا ما اعتبره المراجع الخارجي خرقا لقانون الضرائب الذي لا يأخذ بهذا المبدأ المحاسبي، ويعتبر عملية الإيجار التمويلي كأي عملية إيجار وتدون محاسبيا كمصاريف ولا تظهر في جدول الميزانية.

ومنه فان اعتبار هذه المعدات ملك للمؤسسة يغيّر من شكل الميزانية وذلك بظهور تثبيتات بأصول المؤسسة وكذا ظهور ديون طويلة الأجل بخصوم المؤسسة، وهذا ما يغير من الصورة العامة لقائمة الميزانية ويعطي معلومات مغايرة للوضعية الحقيقية للمؤسسة، كما يؤثر على أرباح المؤسسة في الدورات المقبلة حيث أن المؤسسة تتحمل أقساط الإيجار إضافة إلى الفوائد كما يتم تحميل إهتلاك هذه المعدّات مما يؤثر على نتيجة الدورة في نهاية المطاف. ما يمكن اعتباره إدارة لأربا ح المؤسسة بما يخفّض من نتيجة دورتها، لأنّ اعتبار عقد الإيجار المبرم كإيجار تمويلي يلزم المؤسسة إضافة إلى تحميل أقساط الإيجار لنتيجة الدورة، متابعة التثبيتات على أنها ملك للمؤسسة ويعطيها الحق في تحميل أقساط الاهتلاك السنوية وهذا ما يؤثر على النتيجة في السنوات المقبلة.

المطلب الثالث: تفسير نتائج فرضيات الدراسة

1/ تفسير نتائج فرضية: دور المراجع الخارجي الذي يتمتع بمؤهلات علمية ومهنية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح

إن مسؤولية المراجع الخارجي والمتمثلة في التأكد من صحة القوائم المالية وخلوها من الغش والأخطاء والتحريف الجوهري يعتبر أمر في غاية الصعوبة، فالمراجع يتحمل جزءا كبيرا من المسؤولية المهنية في حالة عدم اكتشافه للأخطاء والغش باعتبار أن مستخدمي القوائم المالية يعتمدون على تقريره لاتخاذ القرارات الخاصة بهم، لذلك كان المراجع الخارجي الذي يتوفر على التأهيل العلمي والمهني الكافيين دور كبير في أداء عملية المراجعة الخارجية بكفاءة وجودة عالية نظرا لان كافة إجراءات المراجعة تتطلّب قدرا من الحكم الشخصي. فعدم بذل المراجع الخارجي للعناية المهنية اللّازمة ونقص الكفاءة المهنية أثناء عملية المراجعة الخارجية يمكن أن يُعيق عمل المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح. حيث أوضحت دراسة "درحمون هلال" (2015) على أنه يمكن للمراجع الخارجي الذي لا يبذل العناية المهنية اللازمة في تنفيذ عملية المراجعة أن يخفق في تخطيط برنامج المراجعة، وكذا في اكتشاف الغش والخطأ الذي يمكن أن يقع فيه محاسب المؤسسة نتيجة درايته بقدرات المراجع الخارجي في عدم كشفه وهذا ما يجعل عملية المراجعة الخارجية فاشلة في تصدّيها لممارسات ينتج عنها قوائم مالية مضلّلة.

وبناءا على ما جاء في المقابلة فإنّ خبرة المراجع الخارجي وكذا ما يتمتع به من مؤهلات علمية ومهنية تمكّنه من اكتشاف الأخطاء، الغش أو أي تحريفات على مستوى القوائم المالية.

كذا لابد على المراجع الخارجي من تطوير هذه المؤهلات وتدعيمها خاصة بالقوانين المتعلقة بالمهنة والمتجددة، وبرامج التعليم المستمر لما لهذه القوانين والبرامج من أهمية بالغة في تنمية قدرات المراجع الخارجي خاصة في اكتشاف الأخطاء والتلاعبات المحاسبية. وهذا ما لوحظ من خلال الحالة المعطاة لنا كمثال لقدرة المراجع الخارجي الكفء والمطّلع على القوانين (القانون التجاري، قانون الضرائب) والمعايير المحاسبية الدولية، حيث قام محاسب المؤسّسة بتسجيل عملية إيجار تمويلي وفقا لما جاء في النظام المحاسبي المالي والمراجع الخارجي تعامل معها وفقا لما جاء به القانون التجاري (عملية كراء معدات) ما أثّر على ميزانية المؤسسة وبالأخص على التثبيتات.

2/ تفسير نتائج فرضية: دور استخدام المراجعة التحليلية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح

نجد أن القوانين والتشريعات الجزائرية لم تُلزم المراجعين الخارجيين باستخدام أساليب إحصائية معينة ومن بينها إجراءات المراجعة التحليلية خلال تنفيذ عملية المراجعة الخارجية، حيث نص القانون 10-01 على أن المراجع الخارجي يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهّمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج حيث تكون للمراجع الخارجي الحرية في استخدام الوسائل التي تمكّنه من إبداء رأيه حول القوائم المالية، لذلك جاء هذا البعد الأضعف ارتباطا بمتغير ممارسات إدارة الأرباح من خلال نتائج تحليلنا واختبارنا للفرضيات باستخدام أسلوب الاستبيان. لكن هذا لا ينفي مدى مساهمة المراجعة التحليلية وبشكل فاعل في تحسين أداء المراجع الخارجي من خلال ما توفره من مؤشرات مالية من شأنها أن تقلّل من صعوبة العمل في عملية المراجعة الخارجية، وكذا التقليل من كلفة تنفيذها بالاختبارات التفصيلية من خلال بيان اتجاه نشاط المؤسسة محل المراجعة.

وهذا ما لاحظناه في مقابلتنا مع المراجع الخارجي حيث أنه لا يستخدم أسلوب المراجعة التحليلية كثيرا إلّا في حالات خاصة واستثنائية (حيث يستخدم أسلوب التحليل المالي في ملفات القروض من بينها المؤسسات التي تعتمد على طرق القروض البنكية)؛ وقد تساعده المراجعة التحليلية في مثل هذه الحالات، أما بخصوص عملية المراجعة بشكل عام فهو يعتمد على أساليب مبنية على خبرته وعنايته المهنية والتي تساعده في اكتشاف الأخطاء والثغرات.

3/ تفسير نتائج فرضية: دور جودة المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح

قد ينجم عن تدنّي جودة أداء عملية المراجعة الخارجية إلى احتمالات عدم قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف أي خلل أو أخطاء أو ثغرات في النظام المحاسبي للمؤسسة، وهذا ما يجعل المراجع الخارجي يفشل في الكشف المبكر لأي ممارسات سلبية لإدارة الأرباح. لذلك إنّ الالتزام بجودة المراجعة الخارجية والاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية والمبادئ المتعارف عليها المقبولة عموما، يحد من استخدام إدارة الأرباح في القوائم المالية.

وهذا ما أكّدته عملية تحليل اختبار الفرضيات من خلال الاستبيان حيث ظهرت هذه الفرضية بمعامل ارتباط أقوى بين بعد جودة أداء عملية المراجعة الخارجية وعلاقتها بمتغير ممارسات إدارة الأرباح.

كما جاء في المقابلة مع المراجع الخارجي بأن الاهتمام بجودة المراجعة الخارجية يعمل على تحقيق دقة اكبر في إجراءات المراجعة الخارجية خاصة ما إذا كان المراجع متفّهم لطبيعة عمل المؤسسة محل المراجعة، ما ينعكس على إمكانية المراجع من كشف ممارسات إدارة الأرباح.

خلاصة الفصل الرابع:

حاولت الباحثة من خلال هذا الفصل للإجابة على إشكالية الدراسة من الجانب الميداني، وذلك بتوزيع استبيان على عينة من المراجعين الخارجيين وبإجراء مقابلة مع مراجع خارجي للوقوف على مدى قدرة المراجعة الخارجية في التصدي والتحقق من ممارسات إدارة الأرباح.

وقد توصلنا من خلال نتائج التحليل الإحصائي واختبار فرضيات الدراسة إلى نتيجة عامة مفادها أن المراجعة الخارجية لها دور كبير في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح، إضافة إلى أداة المقابلة كذلك لاحظنا أنّ هناك العديد من العوامل مثل المؤهل العلمي والتخصص العملي، عدد سنوات الخبرة في مهنة المراجعة تؤثر في مساهمة المراجعة الخارجية في اكتشاف الأخطاء أو التجاوزات التي يمكن أن توجد بالقوائم المالية والتي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على نتيجة دورة المؤسسة.

الخاتمة

بعد ما تطرقنا له في الجانب النظري من وصف وتحليل لمتغيري الدراسة وهما المراجعة الخارجية وإدارة الأرباح وكذا العلاقة بينهما، حيث تم التوصل إلى أنّ المراجعة الخارجية تعتبر إحدى الآليات التي تعمل على اكتشاف الأخطاء وممارسات الغش والاحتيال أو الممارسات السلبية بشكل عام التي تحتويها القوائم المالية ، أما إدارة الأرباح فهي عبارة عن مجموعة من الأنشطة والوسائل والإجراءات المتّخذة من قبل إدارة المؤسسة التي تهدف إلى تعظيم فوائد الإدارة وتحقيق بعض المكاسب، بغض النظر عن مشروعيتها من خلال استغلال المرونة في المبادئ والمعايير المحاسبية والخروج عنها.

وقد حاولت الباحثة من خلال هذه الدراسة معالجة موضوع دور المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح، وبغية تحقيق الهدف من هذه الدراسة ارتأينا الانطلاق من ثلاث فرضيات، بحيث تم توجيه كل فرضية لقياس بُعد من أبعاد المتغيّر المستقل (مؤهلات المراجع الخارجي، أسلوب المراجعة التحليلية، جودة المراجعة الخارجية) وربطه بالمتغير التابع (إدارة الأرباح).

ثم جاءت الدراسة الميدانية المكّملة للدراسة النظرية، وكإجابة على فرضيات الدراسة؛ حيث كانت بشقين في شقها الأول تمثل في الدراسةالاستبيانية حيث حاولنا وبعد تحليل مختلف إجابات عيّنة المستجوبين توضيح الدور الكبير الذي تلعبه المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح وذلك في ظل تحقيق الردع والوقاية من أي تجاوزات أو تضليل يمكن أن يؤثّر على القوائم المالية للمؤسسة، والشق الثاني للدراسة الميدانية الذي تمثّل في مقابلة مع مراجع خارجي وهو احد العناصر المهمة في عملية المراجعة الخارجية حيث بيّن لنا مدى قدرة المراجع الخارجي من خلال مؤهلاته التي يملكها في التحقق من الممارسات التي يمكن أن تؤثر سلبا أم إيجابا على القوائم المالية للمؤسسة.

أولا: نتائج الدراسة النظرية

توصلنا من خلال الجانب النظري للدراسة لمجموعة من النتائج أبرزها:

1/ النتائج النظرية المتعلّقة بالمراجعة الخارجية:

- للمراجعة الخارجية دور حيوي لضمان بيئة رقابية سليمة للمؤسسة نتيجة ارتباطها بمعايير مقبولة قبولا عاما، توفر مؤشرات مهمة لقياس نوعية أداء المراجعة وإمكانية الوفاء بمتطلبات الأطراف المستفيدة؛

- تعد المراجعة الخارجية ركيزة أساسية في نظام الرقابة المالية للمؤسسة، حيث تعمل على اكتشاف الأخطاء والغش في التسيير الإداري والمالي وتزويد متخذي القرارات بتقييم مستقل للبرامج والسياسات، لما يتضمنه تقرير المراجع الخارجي من رأي فني محايد حول صحة وسلامة التسجيلات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية ومدى مطابقتها للوضعية المالية للمؤسسة.

- إنّ استمرارية ونجاح مهنة المراجعة الخارجية يتطلب تنظيم ورقابة داخلية وخارجية وهذا من طرف كل مستعملي المعلومة المحاسبية والمهتمين بها؛

- إن جودة المراجعة الخارجية تعتمد على عوامل عديدة منها الاستقلالية والموضوعية، نسبة الأتعاب التي يتقاضاها والإجراءات والسياسات المتخذة عند أداء عمله؛

- إن الإخلال بقواعد السلوك المهني وآداب المهنة والواجبات المهنية التي تنظم من نقابات وجمعيات مهنة المحاسبة والمراجعة، يجعل تطبيق المبادئ العامة للمراجعة صعبا جدا من قبل المراجع الخارجي ويترتب عليه مسؤولية من اجل الرقي بمهنة المراجعة؛

- وجود جهات مسئولة على ضمان تحقيق الجودة يساعد على الارتقاء بمستوى أداء المراجعين الخارجيين من حيث خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية؛

- حتى تتحقق جودة المراجعة الخارجية يستوجب على المراجع الخارجي أن يقوم بمواكبة التطورات العلمية والمهنية لكي يتمكن من أداء واجباته بالكفاءة المطلوبة؛

- يقتضي استخدام المراجعة التحليلية توافر المعرفة والخبرة اللازمة في المحاسبة والمراجعة والرياضيات والإحصاء لدى المراجع الخارجي، كما يشكل استخدام المراجعة التحليلية ضمانا للأطراف المستفيدة من عملية المراجعة ناتج عن الثقة في المعلومات المعلن عنها.

- ضرورة تنظيم عمل المراجعين الخارجيين ليتمكّنوا من تنفيذ عملية المراجعة الخارجية باستقلالية وموضوعية وبعيدا عن أية ضغوطات خارجية؛

- توفّر المعايير الدولية للمراجعة مستوى جيّد من الضوابط التي تحكم عملية المراجعة، باعتبار أنّ إعدادها يتم من طرف منظّمات مهنية دولية متخصصة في مجال المراجعة، وهي متوافقة مع الاقتصاد المعاصر وتتماشى مع التطورات الاقتصادية باستمرار؛

2/ النتائج النظرية المتعلّقة بإدارة الأرباح:

- تعتمد ممارسات إدارة الأرباح على المرونة المتاحة في الاختيار بين السياسات والطرق المحاسبية وكذا حالات التقدير والحكم الشخصي لبعض عناصر التقارير المالية، والتي تهدف بشكل أساسي إلى تحقيق المصالح الشخصية للإدارة، أو للتأثير على النتائج التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بالتقارير المالية إلا أن ذلك يكون على حساب مصداقية وعدالة القوائم المالية، ما يؤدي إلى الإضرار بالمؤسسة وبمصالح الأطراف ذات المصلحة المرتبطة.

- قد تلجأ إدارة المؤسسة إلى عدة ممارسات للتأثير على أرقام صافي الربح وإظهاره بشكل أفضل من حقيقته، وان هذه الممارسات جاءت نتيجة للتعارض في المصالح بين الوكلاء والموكلين إذ يهدف كل منهما إلى تعظيم منفعته الشخصية؛

- قد تلجأ بعض المؤسسات في الوقت الحالي وبشكل متزايد للتلاعب في البيانات المالية لجذب أكبر عدد من المستثمرين، هذا ما يبيّن سبب اللجوء لإدارة الأرباح وبعبارة أخرى تشويه للمعلومات وتشكيك في مدى دقتها وموثوقيتها.

- تجد أساليب إدارة الأرباح مجالها في حالة عدم وجود أجهزة رقابية كفؤة أو لا تتمسك بقواعد وأخلاق المهنة؛

- قد يكون هناك جانب ايجابي لإدارة الأرباح، حيث تُظهر بعض الآراء أنه دون ابتكارات المحاسبين المحترفين، لم تكن الإصلاحات في مجال المحاسبة ممكنة، أي انه من خلال ابتداع وتغيير في سياسات محاسبية ما؛ تم اكتشاف حلول لمشاكل محاسبية، لذلك يمكن استنتاج أنه طالما يتصرف المحاسبون ذوي الخبرة المهنية بحسن نية يمكن لممارسات إدارة الأرباح أن تفي بالغرض المتمثل في إيجاد حلول أفضل للمشكلات التي تواجه إدارة المؤسسة.

3/ النتائج النظرية المتعلّقة بعلاقة المراجعة الخارجية وإدارة الأرباح:

- تعتبر عملية مكافحة ممارسات إدارة الأرباح من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فان على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، وتعتبر يقظة وكفاءة المراجعين الخارجيين في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح هي الوسيلة الأهم والأقوى لمواجهة هذه الظاهرة؛

- أنّ فشل المراجع الخارجي في إبلاغ المؤسسة الخاضعة للمراجعة عن حالات الخلل والتلاعب المكتشفة قد يؤثّر سلبا على رأيه من ناحية ويحرمها فرصة تجاوز مشاكلها المالية من ناحية أخرى.

- أنّ عدم التزام المراجع بقواعد السلوك المهني ومعايير المراجعة الدولية والمحلية، له تأثير كبير في المعلومات التي تظهرها القوائم المالية التي تقوممراجعتها، ومن ثم في القرارات التي يتّخذها مستخدمو هذه المعلومات.

- الدور الهام للمراجعة الخارجية في ضبط الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح من خلال آلياتها ومفهومها وما يقدمه المراجع الخارجي بتحديد ما إذا هنالك مخالفات أو تحريفات على مستوى القوائم المالية، بما قد يساهم في تعزيز ثقة المستثمر وأصحاب المصالح.

- إن استخدام الإدارة لطرق غير قانونية لإدارة الأرباح سوف يضيف إلى مسؤولية المراجع الخارجي بعدا جديدا، وهو ضرورة العمل على الكشف عن الممارسات السلبية لإدارة الأرباح الناجمة عن استخدام الطرق الغير قانونية منها.

- إن مسؤولية المراجع الخارجي والمتمثلة في التأكد من صحة القوائم المالية وخلوها من الغش والأخطاء والتحريف الجوهري يعتبر أمر في غاية الصعوبة، فالمراجع يتحمل جزءا كبيرا من المسؤولية المهنية في حالة عدم اكتشافه للأخطاء والغش باعتبار أن مستخدمي القوائم المالية يعتمدون على تقريره لاتخاذ القرارات الخاصة بهم.

- إن التأثير على أرباح المؤسسة في ظل سياسة إدارة الأرباح؛ قد يؤدي بالمراجع الخارجي إلى زيادة نزعة الشك المهني لديه من خلال سياسة الحيطة والحذر التي يتبناها، وبالتالي ما يزيد من قدرته على اكتشاف الممارسات السلبية لإدارة الأرباح.

- إنلمهنة المراجعة الخارجية دورا ايجابيا وجوهري في الحد من الآثار السلبية لإدارة الأرباح إذا ما تمّ الالتزام بمعايير ومستويات تضمن كفاءة وجودة الأداء.

ثانيا: نتائج الدراسة الميدانية

من خلال النتائج المتعلقة بتحليل الاستبيان، اتّضح مايلي:

1/ وجدنا من خلال مصفوفة الارتباط بين متغيّرات الدراسة بأنه توجد علاقة ارتباط موجبة ودالة بين المراجعة الخارجية و ممارسات إدارة الأرباح لدى أفراد عيّنة الدراسة، حيث بلغ معامل الارتباط (0.382) عند مستوى الدلالة (0.004)، كما تشير قيمة معامل الارتباط $R = 0.382$ ومعامل التحديد $R^2 = 0.146$

- وهو ما يؤكّد صحة الفرضية الرئيسية والمتعلّقة بدور المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح.

2/كما جاء من بين أبعاد المراجعة الخارجية بُعد جودة المراجعة الخارجية في المرتبة الأولى من حيث علاقته وقدرته على التحقق من ممارسات إدارة الأرباح، وقد بلغت قيمة معامل الارتباط لهذا البعد (0.458) عند مستوى دلالة (

0.000) وهو ارتباط موجب ودال إلى حد كبير، ما يؤكّد صحة الفرضية الأولى والمتعلّقة بدور جودة المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح.

3/احتّل بُعد دور المراجع الخارجي الذي يتوفّر على مؤهلات علمية ومهنية وعلاقته بممارسات إدارة الأرباح المرتبة الثانية، بمعامل ارتباط قيمته (0.348) وهو ارتباط موجب ودال عند مستوى الدلالة (0.009)، ما يؤكّد صحة الفرضية الثانية والمتعلّقة بدور المراجع الخارجي الذي يتوفّر على مؤهلات علمية ومهنية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح.

4/كن احتل البُعد الثالث وهو استخدام المراجعة التحليلية أثناء عملية المراجعة الخارجية المرتبة الثالثة حيث بلغت قيمة معامل الارتباط لهذا البُعد (0.142) عند مستوى الدلالة (0.295، وهو البعد الأضعف ارتباطا بين الأبعاد الأخرى.

ثالثا: اقتراحات وتوصيات

- محاولة الاستفادة من التجارب الدولية في تبني المعايير الدولية للمراجعة اختصارا للوقت وتجنب الأخطاء الممكن حدوثها من خلال تكييف هذه المعايير مع البيئة الجزائرية، وموافقة الحكومة للمعنيين بتطبيقها مع تحديثها كلما كان ذلك مناسب؛

- ضرورة قيام المراجعين الخارجيين بممارسة المهنة وفقا للتخصص المهني، في ظل ما تشهده البيئة المهنية الحالية من منافسة شديدة؛

- العمل على زيادة الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي، بما يزيد من المهارات العلمية وتوسيع الآفاق الفكرية في مجال المراجعة الخارجية؛

- محاولة تفعيل البرامج والدورات التدريبية بصورة مستمرة في مجال الكشف عن الاحتيال، والعمل على رفع الكفاءة المهنية والعلمية، لتحسين مستوى الأداء بما يتلاءم مع التطورات المستمرة في بيئة الأعمال؛

- ضرورة تعزيز النواحي الفنية والمهنية وتطوير الأساليب والتقنيات المستخدمة لدى مكاتب المراجعة الخارجية في مجال الكشف عن الاحتيال؛

- يجب على المراجع الخارجي أن يتمسك بقواعد السلوك المهني عند أداء عمله كونها وسيلة لتطبيق المبادئ المتعارف عليها، كذلك تجنبه المسؤولية بجميع أنواعها؛

- يجب على المراجع الخارجي العمل على اكتشاف معظم حالات الغش والتصرفات غير القانونية حيث أن مستخدمي القوائم المالية لديهم توقعات بان يكتشف المراجع ذلك أثناء تنفيذه عملية المراجعة بطريقة صحيحة؛

- العمل على تكثيف البحث ودراسة أدوات وعوامل أخرى تساعد في الحد من ممارسة إدارة الأرباح، وإقامة المؤتمرات والندوات وورشات العمل التي تساعد في نشر التوعية بضرورة ترشيد ممارسات إدارة الأرباح؛

- التأكيد على التزام المؤسسات بمتطلبات الإفصاح في البيانات المالية وبيان أسباب التغيير في السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة بين فترة وأخرى؛

- العمل على تطوير وتدريب المراجعين الخارجيين بشكل مستمر، لأن ممارسة مهنة المراجعة الخارجية تحتاج إلى أشخاص ذوي مواصفات خاصة، بحيث يتمتعوا بالوعي المهني والثقافة والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال، والعوامل التي قد تؤثر على مصداقية القوائم المالية؛

- ضرورة تبني أطر إدارية حديثة لقيادة المؤسسة بغية زيادة الشفافية والإفصاح الذي يساعد على التقليل من ممارسات إدارة الأرباح؛

- ضرورة التعّمق في دراسات قياس ممارسات إدارة الأرباح حتى يتم وضع مقاييس ذات صلة تكشف بشكل أكثر ممارسات الإدارة غير السليمة، فضلا عن تطوير مؤشرات ترشد مستخدمي التقارير المالية في تقويم تلك التقارير وجودتها وإذا كان الاعتماد عليها في اتّخاذ قرارات رشيدة وسليمة؛

- العمل على تفعيل دور حوكمة المؤسسات وحثّ المؤسسات المالية على تطبيقها لدورها الفّعال في زيادة الشفافية والإفصاح اللّذان يساعدان على تقليل ممارسات إدارة الأرباح؛

رابعا: آفاق الدراسة

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

- محاولة توسيع عينة الدراسة بأن تكون تشمل عدة ولايات على المستوى الوطني، أو بعمل مقارنة على مستوى دولي (دول المغرب العربي، أو الجزائر ودولة خارجية أخرى) لتحديد مدى فعالية المراجعة الخارجية في التصدي لمحاولات الغش والتضليل بالقوائم المالية.
- أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الكشف عن التضليل بالقوائم المالية؛
- دور تطبيق معايير المراجعة الخارجية في توفير الضوابط اللازمة لكشف الأخطاء والغش بالقوائم المالية؛
- إدارة الأرباح بين النظرة الايجابية والسلبية (تجارب ونماذج ناجحة).

قائمة المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1/ أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.

2/ أحمد شوقي إسماعيل، **المحاسبة الإبداعية في إدارة الأرباح**، مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2018.

3/ ألفين أرينز، جيمس لوبك، ، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد محمد عبد القادر الدسيطي، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002.

4/ إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات: الإطار النظري**، دار وائل للنشر، الأردن، 2012.

5/ حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999.

6/ خضير مصطفى عيسى، **المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات**، ط3، إدارة النشر العلمي والمطابع، الرياض، 2009.

7/ رأفت سلامة وآخرون، **علم تدقيق الحسابات العملي**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2011.

8/ سهام كردودي، علي بن قدور، **المراجعة التحليلية باستخدام الشبكات العصبية الاصطناعية**، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2017.

9/ شناف خديجة، **بناء الاستمارة وطرق التحقق من صدقها وثباتها**، دليل الطالب في انجاز بحث سوسيولوجي بعنوان: منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية، مؤسسة حسين رأس الجبل للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017.

10/ صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2010.

11/ عباس التميمي، حكيم الساعدي، إدارة الأرباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها، دار غيداء، العراق، 2015.

12/ عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية الحديثة لحسابات الشركات التجارية والصناعية**، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2009.

13/ علي عبد القادر الذنيبات، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق**، ط4، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2012.

14/ غسان المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2009.

15/ غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006.

16/ فريد سلام، **التقنيات المنهجية الملائمة للبحث الاجتماعي**، دليل الطالب في انجاز بحث سوسيولوجي بعنوان: منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية، مؤسسة حسين رأس الجبل للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017.

17/ كريمة فلاحي، **العينات وطرائق المعاينة في العلوم الاجتماعية**، دليل الطالب في انجاز بحث سوسيولوجي بعنوان: منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية، مؤسسة حسين رأس الجبل للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص225.

18/ كمال خليفة أبو زيد وآخرون، **دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية (الإطار النظري، معايير المراجعة، مراجعة الأنظمة الالكترونية، التطبيقات الحديثة)**، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2008.

19/ ماثيو جيدير، ترجمة ملكة أبيض، **منهجية البحث العلمي**، دليل الباحث المبتدئ في موضوعات البحث ورسائل الماجستير والدكتوراه، بدون دار نشر، مصر، 2015.

20/ محمد الصبان، عوض فتح الله، **الأصول العلمية والمهنية للمراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 1996.

21/ محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، 2008.

/22 مريم سفاري، لبنى سفاري، **تقنية المقابلة في العلوم الاجتماعية**، دليل الطالب في انجاز بحث سوسيولوجي بعنوان: منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية، مؤسسة حسين رأس الجبل للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص345.

/23 مسعود صديقي وأحمد نقار، **المراجعة الداخلية**، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2010، ص11.

/24 مسعود صديقي، محمد تهامي طواهر، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، مطبعة مزوار، الجزائر، 2010.

/25 معن الصرصور، **إدارة الأرباح في شركات القطاع المالي**، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.

/26 المليجي صالح أحمد، إبراهيم السيد أحمد، **إدارة الأرباح**، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، دار الجديد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2019.

/27منصور أحمد البديوي وشحاته السيد شحاته، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية**، الدار الجامعية، مصر، 2002-2003.

/28 نادية عيشور، **تقنيات ووسائل البحث السوسيولوجي ووسائطه**، دليل الطالب في انجاز بحث سوسيولوجي بعنوان: منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية، مؤسسة حسين رأس الجبل للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017.

/29 هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، ط3، دار وائل للنشر، 2006

/30 هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، ط2، الأردن، 2004.

/31 وليد عبد الرحمن الفرا، **تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS**، الندوة العالمية للشباب الإسلامي، إدارة البرامج والشؤون الخارجية، 2009، كتاب متاح على الموقع https://www.alarabimag.com/ بتاريخ 2022/08/06.

/32 وليد عطية، **مناهج البحث العلمي بين جدل التصنيف وطرائق الاستخدام**، دليل الطالب في انجاز بحث سوسيولوجي بعنوان: منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية، مؤسسة حسين رأس الجبل للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017.

33/ نادية عيشور، **طرائق البحث الاجتماعي والسوسيولوجي**، دليل الطالب في انجاز بحث سوسيولوجي بعنوان: منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية، مؤسسة حسين رأس الجبل للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص182.

34/ ماثيو جيدير، ترجمة ملكة أبيض، **منهجية البحث العلمي**، دليل الباحث المبتدئ في موضوعات البحث ورسائل الماجستير والدكتوراه، بدون دار نشر، مصر، 2015، ص100.

35/ فريد سلام، **التقنيات المنهجية الملائمة للبحث الاجتماعي**، دليل الطالب في انجاز بحث سوسيولوجي بعنوان: منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية، مؤسسة حسين رأس الجبل للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص287.

36/ شناف خديجة، **بناء الاستمارة وطرق التحقق من صدقها وثباتها**، دليل الطالب في انجاز بحث سوسيولوجي بعنوان: منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية، مؤسسة حسين رأس الجبل للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص363.

الملتقيات:

1/ سيد أحمد، بوعرار شمس الدين، **مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 10-01** دراسة ميدانية، ملتقى دولي: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة البليدة، الجزائر، 2011.

2/ عماد أبو عجيلة، علام حمدان، **أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح (دليل من الأردن)، ملتقى دولي بعنوان: الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية**، جامعة سطيف، الجزائر، 2009.

3/ عماد أبو عجيلة، علام حمدان، **أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح (دليل من الأردن)، المؤتمر الثاني للعلوم المالية والمحاسبية حول: مدى مساهمة العلوم المالية والمحاسبية في التعامل مع الأزمات المالية العالمية**، جامعة اربد، الأردن، 2010.

4/ غريب جبر غنام، **مسؤولية المراجع الخارجي عن كشف الممارسات المضللة لادارة الربح لاغراض معالجة الأزمات المالية العالمية**، المؤتمر الثاني للعلوم المالية والمحاسبية حول: مدى مساهمة العلوم المالية والمحاسبية في التعامل مع الأزمات المالية العالمية، جامعة اربد، الأردن، 2010.

/5 هواري معراج، حديدي آدم، **نحو تفعيل دور الحوكمة المؤسسية في ضبط أإدارة الأرباح في البنوك التجارية الجزائرية، ملتقى وطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري،** جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012.

المقالات:

/1 يوسف عبد الله، **دور لجان المراجعة في الحد من السلوك الانتهازي للادارة في ادارة الأرباح (دراسة ميدانية على قطاع البنوك بمملكة البحرين)**، مجلة الفكر المحاسبي، مجلد 22، عدد2، جامعة عين شمس، مصر، 2018.

/2 أحمد الصباغ، كامل العشماوي، عادل أحمد، **أساسيات المراجعة ومعاييرها**، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، مصر، 2008.

/3 الهادي آدم، مصطفى هارون، **المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسة ادارة الأرباح (سوق المال في الخرطوم)**، عدد55، مجلة المستنصرية للدراسات العربية والدولية، جامعة النيلين، السودان.

/4 أحمد المخادمة، حاكم الرشيد، **أهمية اجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة اداء عملية التدقيق – دراسة ميدانية-**، عدد4، مجلد3، المجلّة الأردنية في غدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، الأردن، 2007

/5 أمين السيد احمد لطفي، **فلسفة المراجعة**، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2008-2009.

/6 الرفاعي مبارك، **تأثير العميل لادارة عملية المراجعة على قدرة المراجع على اكتشاف إدارة الأرباح "دراسة تطبيقية على البيئة السعودية"**، مجلد 31، عدد2، المجلة العلمية التجارة والتمويل، جامعة طنطا، مصر، 2011.

/7 بان توفيق نجم، **مدى اعتماد المدقق الخارجي على الاجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات في العراق**، عدد 21، مجلّة الاقتصادي الخليجي، مركز دراسات الخليج العربي، جامعة البصرة، العراق، 2012.

/8 بسام بقيله، سامر عكور، **أثر خصائص الشركة وإدارة الأرباح على القيمة السوقية: دليل في الشركات الصناعية والخدمية المدرجة في سوق عمان الدولي**، مجلد 26، عدد2، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، فلسطين، 2018.

9/ بشرى المشهداني، ليلى الفتلاوي، **المداخل المعتمدة في قياس ادارة أرباح الشركات وأثر آليات الحوكمة في تخفيضه**، عدد93، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2012.

10/ بشير عطره، **إبلاغ فريق التدقيق عن الوقت من منظور نظرية الوكالة**، مجلد 9، عدد 1، مجلة كلية مدينة العلم الجامعة، بغداد، العراق، 2017.

11/ بكيحل عبد القادر، **أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA) في البيئة الاقتصادية الجزائري**، مجلد 14، عدد18، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، جامعة الشلف – الجزائر، 2018.

12/ بلال قندوز، آيت محمد مراد، **أثر جودة المراجعة الخارجية في الحد من آثار الفساد المالي والاداري في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، عدد رقم 13، مجلة جديد الاقتصاد، جامعة الجزائر 3 ، الجزائر.

13/ بلال كيموش، حمزة بوسنة، **إدارة الأرباح المحاسبية من خلال المستحقات الاختيارية (دراسة استكشافية للشركات المدرجة في بورصة الجزائر)**، مجلة دراسات في العلوم الإدارية، العدد 2، مجلد 43، الجامعة الأردنية، الأردن، 2016.

14/ بلخيثر سميرة، بكطاش فتيحة، **دور المدقق في مصداقية نتائج أعمال المؤسسات**، مجلد 6 ، عدد 3، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2015.

15/ بن سعيد محمد، لشلاش عائشة، **جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات- دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الخارجيين لولية عين تموشنت-**، العدد 43 مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، 2015.

16/ تمار خديجة، **تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية –دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-**، مقال بمجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2017

17/ تمارة التكريتي، **دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات الادارة الاحتيالية بالتطبيق على ديوان المراجع القومي في السودان**، مجلد 3، عدد2، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المركز الجامعي بميلة، الجزائر، 2019.

18/ خالد جابر، أسامة وديع، **إطار مقترح لقياس أثر إدارة الأرباح على العوائد غير العادية والمخاطر غير المنتظمة للأسهم العادية"دراسة تطبيقية على البورصة المصرية"**، مجلد 2، عدد1، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة الإسكندرية، مصر، 2018.

19/ حيدر حسن وآخرون، **دور المدقق الخارجي في كفاءة وجودة الأداء المحاسبي**، العدد الرابع، الجامعة العراقية، العراق، 2013،

20/ خالد عثمان، عبد الرحمان عبد الله، **أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية (دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين في السودان)**، عدد 2، مجلة العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، السودان، 2018.

21/ جبار شعلان، **دوافع ووسائل تبني الإدارة لممارسات إدارة الأرباح المحاسبية وسبل الحد منها – دراسة تطبيقية لعينة من الشركات العراقية-**، مجلد6، العدد الأول، مجلة المتنبى للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق، 2016.

22/ جبر الداعور، **أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الحد من إدارة الأرباح " دراسة ميدانية "**، مجلد 21، عدد 2، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، فلسطين، 2013.

23/ جدعان فيصل، **دور جودة التدقيق الخارجي في زيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي**، مجلد 6، العد الأول، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة المثنى، العراق ، 2016.

24/ حسن القطيش، **فارس الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، عدد27، جامعة بغداد، العراق، 2011.

25/ حميدي سعيد، **مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 9، أفريل 2018.

26/ خليل عطا الله، **العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية المراجعة في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية "دراسة ميدانية"**، المجلد 16، العدد 2، مجلة جامعة دمشق، جامعة دمشق، سوريا، 2000

27/ درحمون هلال، نساب عائشة، **عوامل إخفاق المدقق الخارجي في الكشف المبكر عن ممارسات المحاسبة الابداعية**، العدد 13، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2015.

28/ رنده الشبيب، خالد العديم، **مدى أخلاقية إدارة الأرباح: دراسة استطلاعية**، عدد 1، مجلد 6، المجلة العالية للاقتصاد والأعمال، مركز رفاد للدراسات والأبحاث، جامعة اربد، الأردن، 2019.

29/ زياد الذيبة، حمزة أبو قبع، **بعض العناصر المؤثرة في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الاردنية –دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين-**، العدد رقم 1، مجلد رقم 8، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2016.

30/ سارة بكر، حسام العنقري، **القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية**، العدد1، مجلد22، مجلة الاقتصاد والادارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2008.

31/ سحر محمود، **محددات ونتائج المدخل الحقيقي لادارة الأرباح-دراسة تطبيقية على الشركات المقيّدة بالبورصة المصرية-**، مجلّد3، عدد3، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، مصر، 2019.

32/ سعود الركيبي، **أثر ممارسات إدارة الأرباح على أسعار الأدوات المالية في سوق الكويت للأوراق مالية –دراسة تطبيقية-، بحث مقدم للحصول على دكتوراه فلسفة في المحاسبة والمراجعة**، جامعة عين الشمس، مصر، 2015.

33/ عثمان أمين، كولاله محمد، **أثر الإجراءات التحليلية على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق – دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديمين والمدققين الخارجيين في إقليم كردستان/ العراق**، مجلد 4، عدد 2، المجلة العلمية لجامعة جيهان –السليمانية، العراق، 2020.

34/ سمير محمد عيسى، **أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 2، مجلد رقم45، جامعة الإسكندرية، مصر، 2008.

35/ شريف ابراهيم،**أثر جودة ومداخل المراجعة الخارجية على مدى التزام الشركات المقيّدة بالبورصة المصرية بمعيار المحاسبة المصري رقم 24 بشان ضرائب الدخل**، مجلّد 1، عدد2، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، مصر، 2017.

36/ صبري ماهر مشتهى، تحليل العلاقة بين معدل **دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي**، المجلد 22، العدد 02، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، جامعة غزة، فلسطين.

37/ عباس نوار الموسوي، **مدى كفاءة وفاعلية اساليب التدقيق الخارجي في ظل التشغيل الالكتروني لنظم المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية في ديوان الرقابة المالية)**، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الأول، جامعة واسط، العراق، 2009.

38/ عبد الرزاق الشحاده، عمران عبشو، **مجالات تطوير جودة أداء مكاتب التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الأردنية**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد5، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2016.

39/ عبد المطلب السرطاوي وآخرون، **أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح "دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية ما قبل الأزمة المالية العالمية"**، مجلد27، عدد4، مجلة جامعة النجاح للأبحاث في العلوم الإنسانية، جامعة النجاح، فلسطين، 2013.

40/ مشيد محمد، **دور الإجراءات التحليلية في اكتشاف التضليل في القوائم المالية**، مجلد 1، عدد2، مجلة دراسات اقتصادية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2007.

41/ عصام قريط، **الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الاردن**، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 24، العدد الأول، جامعة دمشق، سوريا، 2008

42/ علاء الشرع، **دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وأثرها على جودة التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة العراقية–دراسة تطبيقية على عينة من شركات التأمين المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية-**، عدد1، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة المثنى، العراق، 2017.

43/ عماد الشيخ، **تأثير عملية إدارة الأرباح في سعر السهم للشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن**، عدد37، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الأردن، 2014.

44/ عياشي فاطمة الزهراء، سماش كمال، **الرقابة الجبائية كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح**، مجلد6، عدد1، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2018.

45/ فداوي أمينة، **قياس ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المسجلة ببورصة الجزائر**، عدد4، مجلة التنظيم والعمل، جامعة معسكر، الجزائر، 2013.

46/ فؤاد صديقي، **سلوك إدارة الأرباح في الكيانات الاقتصادية الجزائرية في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي**، عدد 15، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، الجزائر، 2015، ص161.

47/ فيحاء البكوع، سعاد غزال، كبرى طاهر، **انعكاسات الالتزامات الأخلاقية لمراقب الحسابات على أساليب إدارة الأرباح**، عدد 14، مجلد 35، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العراق، 2013.

48/ قسوم حنان، **دور النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودة القوائم المالية –دراسة تطبيقية في بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف-**، عدد11، مجلّة الاقتصاد الصناعي، جامعة باتنة، الجزائر، 2016.

49/ كردودي سهام وآخرون، **فعالية أساليب المراجعة التحليلية ودورها في تحسين أداء عملية المراجعة –دراسة ميدانية-**، عدد 7، مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة، جامعة مستغانم، الجزائر،2018.

50/ لآلئ محمد حافظ، **الأبعاد الأخلاقية والاجتماعية للتدقيق الخارجي وأثرها على مستخدمي التقارير المالية –دراسة تطبيقية لمستخدمي القوائم المالية-**، عدد 37، المجلّد الأول، مجلّة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، 2016.

51/ لبنى إبراهيم، **مؤهلات المدقق ودورها في جودة الأداء المهني**، رقم 112، مجلّد 25، مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة بغداد، العراق، 2019.

52/ لصنوني حفيظة، رفيق باشوندة، **المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة IAS**، مجلد 4، عدد1، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة مصراتة، ليبيا، 2016

53/ مثنى جاسم، بشرى عبد الله، **تأثير حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح**، عدد47، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة تكريت، العراق، 2019.

54/ مجبل إسماعيل، **أثر أساليب المحاسبة الابداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية –بحث تطبيقي في أحد المصارف الحكومية-**، مجلد16، عدد3، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق، 2016.

55/ محمد النوايسة، **مدى تطبيق الاجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات –دراسة ميدانية من وجهة نظر المدقق الخارجي في الأردن-**، عدد1، مجلد 35، دراسات العلوم الادارية، جامعة العلوم التطبيقية، الأردن، 2008، ص89.

56/ محمد جاسم محمد، **أثر مكونات إدارة الأرباح وفقا لنموذج Kothari el at 2005 على قيمة الشركة"تحليل حالة لمجموعة من المصارف المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية للمدة من (2009 ولغاية 2013)"**، عدد1، مجلد 14، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، العراق، 2017.

57/ محمد حولي، مسؤولية **مراجعي الحسابات في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية (دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات في الجزائر)**، مجلد 7، عدد 2، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الوادي، الجزائر، 2017.

58/ محمد فاضل نعمة الياسري، **أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفاعلية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات**، مجلد 14، عدد3، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، العراق، 2017.

59/ محمد فريح حسان، **دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الابداعية على القوائم المالية**، العدد 3، المجلد 11، مجلة جامعة ذي قار، 2016.

60/ محمود الشريف، **قياس أثر ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية على تقييم المستثمرين للأرصدة النقدية بغرض الاحتفاظ: دراسة عملية بالتطبيق على البيئة المصرية**، مجلد23، عدد3، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، مصر، 2019.

61/ مسامح مختار، لقويرة سمير، **مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة المراجعة "دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة"**، العدد 12(3)، مجلة الاقتصاد الصناعي، جامعة باتنة، الجزائر، 2017، ص447، 448.

62/ مؤيد علي الفضل، مجيد حمد، **حوكمة الشركات ودورها في الحد من إدارة الأرباح دراسة اختبارية لحالة العراق**، مجلد 17، عدد3، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق، 2015.

63/ ناصر دادي عدون، فداق أمينة، **دور مجلس الإدارة كهيكل حوكمة، في جودة التدقيق الخارجي على مستوى عينة من المؤسسات الجزائرية**، العدد10، مجلد 5، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والإندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2011.

64/ ناظم شعلان جبار، **أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية (دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية)**، مجلد9، عدد32، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، العراق، 2015.

65/ نجاة يونس، **تأثير الإفصاح عن الدخل الشامل الآخر على إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على قطاع البنوك في بورصة الأوراق المالية المصرية**، مجلّد49، عدد1، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2019.

66/ نضال أحمد، صادق كاظم، **تأثير إدارة الأرباح في تحديد وعاء ضريبة الدخل "بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة لقطاع المصارف"**، عدد4، مجلد 18، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق، 2016.

67/ نهى محمد علي، **دراسة واختبار العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وخلو القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية من الغش**، مجلد1، عدد1، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة الإسكندرية، مصر، 2017.

68/ يرقي كريم، **إجراءات المراجعة التحليلية واستخداماتها في عملية المراجعة الخارجية في الجزائر – دراسة ميدانية-**، عدد8، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة البليدة،

المذكرات:

1/ أحططاش نشيدة، **أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات – دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر-**، أطروحة دوكتوراه في العلوم التجارية، جامعة سطيف1، الجزائر، 2017/2016

12/ سيد أحمد، بوعرار شمس الدين، **مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 10-01 دراسة ميدانية**، ملتقى دولي: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة البليدة، الجزائر، 2011.

13/ أشرف كراجه، **مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها " دراسة ميدانية"**، أطروحة دوكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2004.

14/ أمير عياد، **نموذج محاسبي كمي لقياس أثر استخدام خطط مكافآت الإدارة على الحد من ممارسات إدارة الأرباح "دراسة تطبيقية"** بحث مقدم للحصول على درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، جامعة عين شمس، 2015.

15/ بعاشي خالد، مدى **مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي (دراسة ميدانية)**، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، 2021/2020.

16/ تريش حسينة، **دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية – دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر**-رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016،2017

17/ ربيعة شابون، **قياس وتفسير العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية واكتشاف مراقب الحسابات للغش في القوائم المالية في ضوء ممارسات إدارة الأرباح "دراسة تطبيقية في شركات المساهمة المصرية"**، رسالة دكتوراه، جامعة عين الشمس، القاهرة، 2016.

18/ سهام كردودي، **دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات - دراسة حالة مركب تكرير الملح لوطاية بسكرة**- أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015/2014 .

19/ شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة –دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-**، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، ، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2012/2011.

10/ طالب حسين سهام، **أثر تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة التدقيق – دراسة استقصائية لمجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين-**، أطروحة دوكتوراه الطور الثالث، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف-1-، الجزائر، 2017،2018

37/ عامر حاج دحو، **التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية- دراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر-**، أطروحة دوكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2018/2017

38/ عميرش ايمان، **مدى استخدام الاجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي –دراسة مقارنة بين كل من الجزائر وفرنسا-**، اطروحة دوكتوراه، تخصص مالية، محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس ، سطيف، الجزائر، 2017/2016

39/ لشلاش عائشة، **جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات –دراسة ميدانية-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية**، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، 2017،2018.

40/ محمد الطيب علي الشريف، **دراسة تحليلية للممارسات إدارة الأرباح وآليات الحد منها وأثرها على أسعار الأسهم المتداولة في سوق الأوراق المالية الليبي**، خطة بحث مقدمة لنيل درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة، جامعة عين الشمس، القاهرة، 2016.

41/ مدين إبراهيم الضابط، **مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموما كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2006/2005.

42/ مسعود صديقي، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، أطروحة دوكتوراء في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003.

قوانين ومراسيم:

1) القانون رقم 10-01، **يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 42، 2010.

المراجع باللغة الأجنبية:

أولا: مراجع باللغة الفرنسية

Les Livres:

1/ Eustache Ebonodo**, La Governance De L'entreprise Une Approche Par L'audit Et Le Contrôle Interne,**L'hamattan, France, 2005**.**

2/ Robert Obert , Marie-Pierre Mairesse, **Comptabilité et Audit Manuel et Applications**,2 éme édition, DUNOD, Paris, 2009

Les articles et Les Mémoires:

1/ Abdelkader Ayadi, Youcef BELGUET, **Rapprochement Entre La Pratique De L'audit L'egal Et Les Normes Algeriennes D'audit (Naa) En Algerie Cas : Naa 210 / Accord Sur Les Termes Des Missions D'audit, N°: 06, Economiques des Business et Commerce**, Université de Msila, Algérie, Septembre/2018.

2/ Inés Gaddour, **Contribution a l'étude de la qualité de l'audit : une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs**, Thése de Doctorat, Ecole Doctorale de Dauphine, Spécialité Science de gestion, L'Université Paris-Dauphine et L'IHEC de Carthage,2016.

3/ Nadjia.B.Ahmed, **L'audit financier et comptable en Algérie : mission légale et nécessité managériale**, N°8, Journal de la finance académique (J.A.F.), université de Gabès, Tunisie, 2017,

4/ Prise de position définitive**, Norme internationale d'audit (ISA): Norme ISA 200, Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit, Elaborée par IAASB,** Traduite par chatered accountants of Canada, 2009. Disponible sur : **https://www.frascanada.ca/fr/normes- iaasb 22/11/2019.**

5/ seydou kone, **l'audit et le contrôle de gestion dans les compagnies d'assurance**, seminaire IIA-FANAF : l'audit et le contrôle de gestion dans les compagnies d'assurance, ouagadougou , burkina faso, novembre 2007.

مراجع باللغة الانجليزية :

The Books :

1) Bruno Franceschetta, **Financial Crises and Eanings Managemen**t Behavior « Arguments and Evidence Against Causality », Contributions to Management Science, Springer International Publishing, 2018, Italy,p16.
2) Joshua Ronen, Varda Yaari, **Earnings Management Emerging Insights In Theory**, Practice, And Research, Springer Series In accounting scholarship, series editor:joel s. Demski fisher school of accounting university of florida, 2008
3) Malek El Diri, **Introduction To Earnings Management,** Springer International Publishing, Accounting And Finance Division, Leeds University Business School, Uk,2018.
4) Nicholas P Courtney, Christine A Jubb, **Attachements between directors and auditors : do they affect engagement tenure (Ethics And Auditing)**, The Australian National University, published by ANU E press, Australia, 2005.

The Articles:

5) Alex Johanes Simamora, Effect **Of Earnings Management On Earnings Predictability In Information Signaling Perspective**, Jurnal Akuntansi/Volume XXII, No. 02 Mei, The Institute of Research and Community Outreach, Petra Christian University, Surabaya, Indonesia, 2018, p176.
6) Ali Tawfeeq Al-Naffakh, Mohammad Reza Abbaszadeh, **Earnings Quality**, **Earnings Management And Financial Bankruptcy**, Issue 30, Al Kut Journal Of Economics Administrative Sciences, Wasit University, Iraq, 2018, p167.
7) Ali Tawfeeq Al-Naffakh, Mohammad Reza Abbaszadeh, **Earnings Quality, Earnings Management And Financial Bankruptcy**, Issue 30, Al Kut Journal Of Economics Administrative Sciences, Wasit University, 2018, Iraq, p165.
8) Amy Y. Zang, **Evidence on the Trade-Off between Real Activities Manipulation and Accrual-Based Earnings Management**, The Accounting Review, Vol. 87, No. 2, American Accounting Association, 2012, p-p 700-701.

9) Aziatul Waznah Ghazali, Nur Aima Shafie, Zuraidah Mohd Sanusi, **Earnings Management: An Analysis of Opportunistic Behaviour**, Monitoring Mechanism and Financial Distress,7th International Conference On Financial Criminology 2015 13-14 April 2015,Wadham College, Oxford, United Kingdom p191.

10) Charles A. Brown, **Order Effects And The Audit Materiality Revision Choice,** Volume 25, Number 1, The Journal of Applied Business Research - January/February, Université Hodges, États-Unis, 2009.

11) Charles E. Jordan, Stanley J. Clark, **Big Bath Earnings Management: The Case Of Goodwill Impairment Under SFAS**, No. 142, Volume 20, Number 2, Journal Of Applied Busines Research, Hodges University,United States, 2004,p64.

12) Charles W. Mulford and Eugene E. Comiskey, **The Financial Numbers Game Detecting Creative Accounting Practices**, John Wiley & Sons Inc, United States of American, 2002,

13) Choosing the right service, Comparing Audit, Review, Compilation and Agreed-Upon rocedures Services, IFAC, 2016, Available at : https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-SMP-Services-Brochure, in 02/11/2019

14) D. Huguet, J.L. Gandía, **Audit and earnings management in Spanish SMEs, Article in Business Research Quarterly**, N 9, Department of Accounting, Faculty of Economics, Avda. dels Tarongers, Spain, 2016.

15) Dauber N.A., Qureshi A.A, Levine M.H, Siegel J.G, **The Complete Guide To Auditing Standards, And Other Professional standards for Accountants**, Published By John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, Canada, 2008

16) Deniz A. Appelbaum, Alex Kogan, Miklos A. Vasarhelyi, **Analytical Procedures in External Auditing: A Comprehensive Literature Survey and Framework for External Audit Analytics**, Volume 40, Journal of accounting Literature, University Florida, 2018.

17) Eric n. Johnson, gary m. Fleischman, sean valentine, kenton b. Walker, **Managers'Ethical Evaluations of Earnings Management and Its Consequences, IMA ethics workshop and the MBA**, Annual Meeting of the American Accounting Association, 2011, Electronic copy available at: http://ssrn.com/abstract=1898266, date : 8/4/2020.

18) Imen Ben Saanoun, Youssef Riahi and Mounira Ben Arab, **PRIVATE BENEFITS OF CONTROL AND EARNINGS MANAGEMENT:THE CASE OF FRENCH LISTED COMPANIES**, European Journal of Business and Social Sciences, Vol. 2, No. 3, JUNE 2013, URL: http://www.ejbss.com/recent.aspx

19) J. Gregory Jenkins, Jonathan D. Stanley, **A Current Evaluation of Independence as a Foundational Element of the Auditing Profession in the United States**, Current Issues in Auditing, American Accounting Association, Vol 13, No. 1, 2019

20) Kais Baatour, Hakim Ben Othman, Khaled Hussainey, **The effect of multiple directorships on real and accrualbased earnings management Evidence from Saudi listed firms**, Accounting Research Journal Vol. 30 No. 4, 2017. link to this document: https://doi.org/10.1108/ARJ-06-2015-0081

21) Keith Houghton, Christine Jubb, **Auditor independence :regulation, oversight and inspection (Ethics And Auditing)**, The Australian National University, published by ANU E press, Australia, 2005

22) Kim Ittonem, **A Theoretical Examination of the role of auditing and the relevance of audit reports**, Teaching Aid Series, Accounting and Finance, University of Vaasa, Finland, 2010.

23) Miller. T, Cipriano. M, Ramsay. R, **Do auditors assess inherent risk as if there are no controls?**, Managerial Auditing Journal Vol. 27 No. 5,Emerald Group Publishing Limited, 2012. available at : https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/02686901211227931/full/html

24) Modar Abdullatif, **Fraud Risk Factors and Audit Programme Modifications: Evidence from Jordan**, Volume 7, Issue 1, Article 5, Australasian Accounting, Business and Finance Journal, university of wollongong, australia,2013.

25) Mohd Taufik Mohd Suffian, Zuraidah Mohd-Sanusi, **Real Earnings Management and Firm Value: Empirical Evidence from Malaysia, Malaysian Accounting Review**, volume 14 no 1, Universiti Teknologi MARA, Malaysia, 2015..

26) Nan Sun and others, **Corporate environmental disclosure, corporate governance and earnings management,** Vol. 25 No. 7, Emerald Group , 2010.

27) Nuraddeen usman miko, **ladan sahnun, analyses of earnings management practice in nigeria: evidence from listed nonfinancial industrie**s, kasu journal of accounting research and practice vol. 7 no, 81

28) P. Jiraporn et al, Is **earnings management opportunistic or beneficial? An agency theory perspective**, International Review of Financial Analysis IRFA, 17, (2008), Available online at www.sciencedirect.com, 16/4/2020.

29) Paul M. Healy and James M. Wahlen, **A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting**, Accounting Horizons Vol. 13 No. 4 December 1999, American Accounting Association,.

30) Pratibha Wasan, Kalyani Mulchandani, **Corporate governance factors as predictors of earnings management**, Vol. 45(2), Journal of General Management, University of Reading Malaysia, Malaysia, 2020.

31) Thomas Buckhoff, Leslee Higgins, Debra Sinclai, **A Fraud Audit: Do You Need One?,** Volume 26, Number 5, The Journal of Applied Business Research September/October, Université Hodges, États-Unis, 2010.

32) wallace n. Davidson iii, pornsit jiraporn, young sang kim, carol nemec, **earnings management following duality-creating successions: ethnostatistics, impression management, and agency theory,** Academy of Management Journal, Vol 47, No. 2, United States , 2004,

33) wallace n. Davidson iii, pornsit jiraporn, young sang kim, carol nemec, **earnings management following duality- creating successions: ethnostatistics**, impression management, and agency theory, Academy of Management Journal, Vol. 47, No. 2, United States , 2004.

قائمة الملاحق

الملحق رقم (01): أسماء المحكمين

تم عرض الاستمارة على عدد من الأساتذة:

أ/ فؤاد عز الدين	جامعة سوق أهراس- الجزائر-
أ/ بوسكار ربيعة	جامعة بسكرة- الجزائر-
أ/ بركات ربيعة	جامعة بسكرة- الجزائر-
أ/ كردودي سهام	جامعة بسكرة – الجزائر-
أ/ قطاف نبيل	جامعة بسكرة – الجزائر-

الملحق رقم (02)

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته:

تقوم الباحثة بإعداد استبيان خاص بموضوع الدكتوراه والموسوم بـ:"دور المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح"، تحت إشراف **الأستاذة الدكتورة: طاهري فاطمة الزهراء.**

يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة الواردة بالاستبيان بعناية وموضوعية، وذلك بالضغط على الرابط التالي ووضع الإجابة في الخانة المناسبة، بما يتفق مع رأيك، من أجل التوصّل إلى النتائج التي تخدم أهداف هذا البحث، علما سيدي(تي) أن كل ما تدلون به من آراء أو بيانات سيكون موضع اهتمام الباحث، ونؤكد لكم أن المعلومات التي سنحصل عليها ستعامل بسرية ولا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

كل الشكر والامتنان على حسن تعاونكم

هذا هو الرابط:

-d/e/1FAIpQLSekZwXTpf_aJHdO/https://docs.google.com/forms
iKeulKSxweHXZk3y3d1Crq5fN65Hz1TSA/viewform

الملحق رقم (03)

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة محمد خيضر –بسكرة-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

استبيـــان

الأخت الفاضلة، الأخ الفاضل

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الدكتوراه علوم في علوم التسيير تقوم الباحثة بإعداد دراسة بعنوان **(دور المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح).**

وقد تم إعداد هذا الاستبيان بغية الحصول على البيانات المتعلقة بالجانب العملي للبحث والتي تهدف إلى معرفة كيف تتحقق المراجعة الخارجية من ممارسات إدارة الأرباح وما هي أنجع السبل والطرق المستخدمة للتصدي لذلك.

لذ ا نرجو من سيادتكم التكّرم بالإجابة على الأسئلة الواردة في هذا الاستبيان بعناية وموضوعية، من أجل التوصّل إلى النتائج التي تخدم أهداف هذا البحث، ونؤكد لكم أن المعلومات التي سنحصل عليها ستعامل بسرية ولا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

مع خالص الشكر والامتنان

الباحثة:

سمية قحموش

الجزء الأول: الأسئلة العامة

يُرجى وضع علامة (x) في الخانة المناسبة

1/ الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

2/ المؤهل العلمي:

أ- ليسانس ☐ ب- ماجستير ☐ ج- ماستر ☐ د- دكتوراه فما فوق ☐

3/ التخصص المهني

أ- محافظ حسابات ☐ ب- خبير محاسبي ☐

4/ متغير السن:

أقل من 40 سنة ☐ من 40 إلى أقل من 50 سنة ☐ 50 سنة فأكثر ☐

5/ سنوات الخبرة :

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 سنوات إلى 10 سنوات ☐ 11 سنة فأكثر ☐

الجزء الثاني: محاور الدراسة

يرجى التفضل بوضع علامة (X) أمام الخيار المناسب:

رقم العبارة	العبارة	لا أتفق تماما	لا أتفق	محايد	أتفق	أتفق تماما

أولا: المراجعة الخارجية وتتضمن العناصر التالية:

مؤهلات المراجع الخارجي						
1	يتوفر المراجع الخارجي على القبول من طرف المؤسسة دليل على تأهيله العلمي والعملي.					
2	يقوم المراجع الخارجي بإبداء رأي فني بمعلومات القوائم المالية					

	بكل حيادية اعتمادا على أدلة وحقائق تستند لأحداث موضوعية.					
3	تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية تعتبر أحد أهم الدعائم الأساسية في مهنة مراجعة الحسابات.					
4	تمتع المراجع الخارجي بالموضوعية تعتبر أحد أهم الدعائم الأساسية في مهنة مراجعة الحسابات.					
5	يعمل المراجع الخارجي وفقا لخطة مسبقة ومدروسة تجنبه الوقوع في التوجيه والتدخلات غير المقبولة.					
6	يمتلك المراجع الخارجي الخبرة في الصّناعة التي تنشط بها المؤسسات محل المراجعة يجعله يعمل بأريحية ودقة.					
7	التزام المراجع الخارجي بالقوانين، وآداب وسلوكيات المهنة يؤثر بشكل ايجابي على نشاطه.					
8	يبذل المراجع الخارجي العناية المهنية اللازمة في تنفيذ عمله.					
9	يعمل المراجع الخارجي على تحديث المعارف العلمية والمهنية لديه لزيادة كفاءة أداءه أثناء عملية المراجعة.					
10	يقوم المراجع الخارجي بإبداء رأيه الفني المحايد عن البيانات المالية للمؤسسة دون أي تأثير من طرف إدارة المؤسسة.					
11	يمكن للمراجع الخارجي الذي يطبق القواعد الأخلاقية للمهنة أن يكتشف أساليب ممارسات إدارة الأرباح.					

استخدام أسلوب المراجعة التحليلية						
12	تعد المراجعة التحليلية أسلوب لتقييم المعلومات المالية.					
13	تعتبر المراجعة التحليلية من الأساليب المهمة في عملية المراجعة بحيث تعمل على جمع أدلة الإثبات التي تلفت انتباه المراجع الخارجي.					

14	تساعد المراجعة التحليلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توجد في القوائم المالية.					
15	يستخدم المراجع الخارجي المراجعة التحليلية للحصول على أدلة الإثبات الكافية والمناسبة عند تقييمه لمخاطر الأخطاء الجوهرية.					
16	تعتبر المراجعة التحليلية من أقل أنواع اختبارات المراجعة الخارجية تكلفة، وبالتالي يؤدي استخدامها إلى تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة.					
17	يقوم المراجع الخارجي بعمل اختبارات وفقا للأصول المهنية بغرض زيادة قدرته على اكتشاف التلاعب في القوائم المالية.					
18	يستخدم المراجع الخارجي أساليب المراجعة التحليلية في بداية عملية المراجعة لمساعدته في تخطيط عملية المراجعة.					
19	تساعد المراجعة التحليلية المراجع الخارجي في تقييم مدى صحة النتائج التي تم التوصل إليها.					
20	َعتمد على أساليب المراجعة التحليلية لتحقيق دقة أكثر في إجراءات المراجعة بغية الوصول لأهداف المراجعة.					
21	يساعد التحليل بالنسب المالية كأداة لتنفيذ المراجعة التحليلية على إعطاء الحكم الصحيح والدقيق على مدى مصداقية وموثوقية القوائم المالية.					

جودة المراجعة الخارجية						
22	يلتزم المراجع الخارجي في عمله بالمعايير المقبولة لتقديم تأكيد معقول بأن القوائم المالية محل المراجعة تُعرض وفقا للمبادئ المحاسبية وخالية من التحريفات الجوهرية.					
23	يحرص المراجع الخارجي على تطبيق القوانين والتعليمات في مجال المراجعة.					
24	يمكن لعملية المراجعة أن تكتشف الإختلالات الموجودة بنظام					

	المعلومات المحاسبي للعميل والإدلاء بها في تقريره.					
25	يعمل المراجع الخارجي على إجراء عملية المراجعة في التوقيت المناسب والمحدد.					
26	يقوم المراجع الخارجي بوضع برنامج مراجعة شامل يغطي جميع الأنشطة الرئيسية والفرعية للمؤسسة، يحدد فيه الإجراءات اللازمة لتنفيذ خطة المراجعة وتحقيق الأهداف.					
27	يعمل المراجع الخارجي على الاهتمام بتحقيق جودة المراجعة الخارجية لضمان إبداء رأي فني محايد حول موثوقية القوائم المالية.					
28	يمارس المراجع الخارجي الشك المهني لاحتمال احتواء القوائم المالية على أخطاء لم يتم اكتشافها.					
29	تؤثر الشهرة والسمعة الحسنة لمكتب المراجعة إيجابا على جودة عملية المراجعة الخارجية.					
30	يسعى المراجع الخارجي للحصول على أدلة وقرائن كافية ومناسبة تمكّنه من الوصول إلى نتائج معقولة يعتمد عليها في إبداء رأيه حول البيانات المالية.					
31	توظيف إطارات مؤهلة وذوي كفاءة عالية في مراجعة الحسابات من قبل مكتب المراجعة يؤثر إيجابا على جودة المراجعة الخارجية.					
32	يشارك المراجع الخارجي في برامج التدريب والندوات في مجال المراجعة لتطوير قدراته.					
33	يحرص المراجع الخارجي على استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات مراجعة الحسابات بغرض انجاز برنامج المراجعة في أقل وقت ممكن.					

المحور الثاني: إدارة الأرباح ويتضمن العناصر التالية:

الممارسات السلبية لإدارة الأرباح						
1	تعتبر إدارة الأرباح تحريف متعمد للأرباح.					
2	استخدام إدارة الأرباح يؤدي إلى تقديم معلومات مضللة لمستخدمي القوائم المالية.					
3	تلجأ المؤسسة إلى ممارسات غير قانونية لإدارة الأرباح إذا كان من المحتمل عدم اكتشافها.					
4	تهدف إدارة الأرباح السيئة إلى إخفاء الربح الحقيقي ومنه الأداء الحقيقي للمؤسسة الذي يمثّل الإدارة.					
5	تحاول المؤسسة إخفاء أخطاء في القوائم المالية لتحقيق مستوى أرباح يتفق مع الأرباح المستهدفة.					
6	تتجه المؤسسة إلى إتباع إدارة الأرباح لصعوبة إلزامية تطبيق بعض المعايير المحاسبية.					
7	يعتبر التأثير على الضرائب المستحقة دافعا انتهازيا لإدارة الأرباح.					
8	تحاول بعض المؤسسات تعظيم مبلغ الأرباح عن طريق تسجيل الإيرادات قبل موعد استحقاقها.					
9	تتجنب إدارة المؤسسة التقرير عن الخسائر عن طريق التلاعب في بعض البنود.					
10	يمكن لإدارة المؤسسة تحويل نفقات معينة من الفترة الحالية إلى الفترة المستقبلية.					
11	يساهم ضعف كفاءة نظم الرقابة والمراجعة الداخلية في المؤسسة في زيادة الممارسات الانتهازية لإدارة الأرباح.					

الممارسات الايجابية لإدارة الأرباح						
12	تُعتبر إدارة الأرباح تقنية اتصال تهدف لتحسين المعلومات المقدمة للمستثمرين.					
13	يلجأ مديرو المؤسسة إلى إدارة الأرباح لتحقيق أرباح تتفق مع الأرباح المتوقعة.					
14	تلجأ المؤسسة لإدارة الأرباح لإيجاد حلول لبعض المشاكل المحاسبية وهذا عن حسن نية.					
15	تهدف إدارة الأرباح الجيدة لاتخاذ قرارات من شأنها المحافظة على أداء مالي مستقر.					
16	تلجأ المؤسسة لاستخدام إدارة الأرباح وفق سياسات محاسبية تتفق مع مبادئ المحاسبة.					
17	تلجأ المؤسسة لإدارة الأرباح إلى تغيير في بعض السياسات أو الطرق المحاسبية لصالح المؤسسة بحسن نية.					
18	تستغّل المؤسسة بعض ممارسات إدارة الأرباح في إطار الحدود القانونية والسياسات المحاسبية لتقديم حلول للمهتمين وموازنة الواقع الاقتصادي إلى حد المصداقية.					

CONDITIONS GENERALES

ARTICLE 01 : OBJET DU CONTRAT

Le présent contrat de crédit-bail, ayant pour objet de définir les conditions et les modalités pour **S.N.I. Spa « Crédit-Bailleur »** de location de matériel à usage professionnel, est soumis aux dispositions de l'ordonnance **96-09** du **10 janvier 1996** relative au **« crédit-bail »**.

Le **« Crédit-Bailleur »** donne en location au **« Crédit-Preneur »** le matériel acquis auprès d'un fournisseur. Le matériel ainsi que le fournisseur désignés dans les conditions particulières ci-jointes ont été choisies sous la seule et entière responsabilité du **« Crédit-Preneur »**.

Le **« Crédit-Preneur »** atteste avoir librement choisi le matériel objet du présent contrat et avoir définit sous sa seule responsabilité toutes les **spécificités techniques, garanties, conditions de la commande** et notamment le **prix** et le **délai de livraison.**

ARTICLE 02 : DOCUMENTS CONTRACTUELS

Les documents particuliers suivants, font partie intégrante au présent contrat :

- Conditions particulières
- Échéancier de paiement
- Chaîne de billets à ordre
- Facture et descriptif technique des équipements Financés

Toute modification ultérieure à la signature du contrat liée aux conditions particulières ou générales dudit contrat, fera l'objet d'un avenant signé entre le **« Crédit-Preneur »** et le **« Crédit-Bailleur»**.

ARTICLE 03 : CONDITIONS DE LOCATION

3.1- Le **« Crédit-Bailleur »** s'engage par le présent contrat à :

Mettre à la disposition du **« Crédit-Preneur »** le matériel acquis ;
Veiller à ce que le fournisseur transfert la garantie des équipements au profit du **« Crédit-Preneur »** et la faire valoir dans le cas de vices cachés et/ou défaut de fabrication.

3.2- Le **« Crédit-Preneur »** s'engage pendant toute la période de la location, à :

- Respecter les dispositions du présent contrat,
- Payer les loyers dans les délais fixés conformément à un échéancier de paiement annexé au présent contrat,
- Donner expressément autorisation au **« Crédit-Bailleur »** pour prélever automatiquement de son compte bancaire les loyers et toutes sommes dues au titre du présent contrat ;
- Assurer la bonne utilisation et la maintenance des matériels;
- Payer les impôts directs et/ou indirects au titre de la détention et de l'exploitation du matériel loué ;
- Défendre dans tous les cas le droit exclusif de propriété du **« Crédit-Bailleur »** qu'il doit informer de tout incident dans un délai ne dépassant pas les 48 heures .

ARTICLE 04 : PROPRIETE DU MATERIEL

Le matériel loué est, et restera la propriété exclusive et indivisible du **« Crédit-Bailleur »** pendant toute la durée irrévocable du contrat de location.

A cet effet, le **« Crédit-Preneur »** doit s'assurer de la pose par le fournisseur sur le dit matériel de plaques apparentes attestant cette propriété et s'engage à les préserver pendant toute la durée du contrat, de toute détérioration jusqu'à la cession du matériel. Les plaques doivent être fixées dans un délai de huit (08) jours à dater de la réception du matériel.

Les spécifications des plaques et les informations qu'elles doivent contenir seront communiquées au fournisseur par le **« Crédit-Bailleur »**.

Le **« Crédit-Preneur »** ne doit en aucun cas céder le matériel loué, le sous louer, céder le droit de location, l'échanger, le donner en gage, le nantir, l'aliéner et le prêter sans l'accord du **« Crédit-Bailleur »** et ce, durant toute la durée du contrat de location.

Toute fois, ces équipements peuvent être mis à la disposition des unités et filiales du **« Crédit-Preneur »** qui demeure seul engagé vis à vis du **« Crédit-Bailleur »**.

Le **« Crédit-Preneur »** est tenu d'informer au préalable le **« Crédit-Bailleur »** de toute modification d'affectation ou de localisation du matériel.

Le **« Crédit-Preneur »** s'engage à respecter les lois et règlements en vigueur attenant à la détention, le transport, l'installation et l'utilisation du matériel loué et, il demeure seul responsable de tous abus ou détériorations éventuels.

ARTICLE 05 : DUREE ET PRISE D'EFFET DU CONTRAT

Le présent contrat est conclu pour une durée irrévocable fixée dans les conditions particulières et, prend effet à compter de la date de réception du matériel par le **« Crédit-Preneur »**, le procès verbal de réception faisant foi.

L'intégralité des droits et obligations contractuels du **« Crédit - Bailleur »** entreront en vigueur et deviendront effectifs de plein droit à la date de signature du contrat.

Les engagements irrévocables et les obligations contractuelles du **« Crédit -**

الشـــروط العـامـــة

المادة 01 : موضوع العقد

يخضع العقد الحالي المتعلق بتحديد الشروط والكيفيات المنتهجة من طرف الشركة الوطنية للإيجار المالي "المؤجر" شركة ذات أسهم من أجل إيجار معدات ذات استعمال مهنيي لأحكام الأمر 96-09 المؤرخ في 10 جانفي 1996 المتعلق بالاعتماد الإيجاري .

يؤجر"المؤجر" لفائدة "المستأجر" العتاد المقتنى من طرف المموّن. يتم اختيار العتاد وكذا المموّن المحدد في الشروط الخاصة المرفقة بهذا العقد تحت المسؤولية الكاملة والحصرية لـ "المستأجر".

يشهد "المستأجر" أنه اختار بكل حرية العتاد موضوع العقد الحالي وأنه حدد تحت مسؤوليته الحصرية كل الخصائص التقنية والضمانات و شروط الطلبية لاسيما السعروآجال التسليم .

المادة 02 : الوثائق التعاقدية

تعتبر الوثائق الخاصة التالية جزءا لا يتجزأ من هذا العقد :

- الشروط الخاصة
- جدول التسديد
- سلسلة السندات لأمر
- الفاتورة والبيان الوصفي التقني للتجهيزات المموّلة

يمكن كل تعديل يطرأ على الشروط الخاصة أو العامة لهذا العقد بعد الإمضاء عليه، موضوع ملحق تعديلي يمضيه كل من "المستأجر" و"المؤجر".

المادة 03 : شروط الإيجار

3.1 - يلتزم "المؤجر" بموجب هذا العقد بـ :

- وضع العتاد الذي يمتلكه تحت تصرف "المستأجر".
- السهر على أن يقوم المموّن بتحويل الضمان المتعلق بالتجهيزات لفائدة "المستأجر" وأحقية استعماله في حالة عيوب خفية و/أو خلل في التصنيع .

3.2 - يلتزم "المستأجر" طوال فترة الإيجار بـ :

- احترام أحكام العقد الحالي.
- تسديد مبالغ الإيجار في الآجال المحددة وفقا لجدول التسديد المرفق بالعقد الحالي.
- الترخيص صراحة "للمؤجر" ليقتطع آليا من حسابه البنكي مبالغ الإيجار وكل المبالغ المستحقة بموجب هذا العقد.
- ضمان الاستعمال الحسن للعتاد وصيانته .
- دفع الضرائب المباشرة و/أو غير المباشرة لحيازة العتاد المؤجر واستغلاله .
- الدفاع في جميع الأحوال عن الحق الحصري للملكية العائد للمؤجر، حيث يتعين على إخطاره بكل حادث في أجل لا يتجاوز 48 ساعة من تاريخ وقوعه.

المادة 04 : ملكية العتاد

يعتبر العتاد المؤجر ملكا "للمؤجر" بصفة حصرية ويبقى كذلك طوال مدة عقد الإيجار القابلة للإلغاء .

تعتبر المعدات المؤجرة ملكا خاصا للمؤجر بصفة لا رجعة فيها طوال مدة عقد الإيجار.

في حالة تعرض، يتعين على "المستأجر" التأكد من قيام المموّن بوضع ملصقات بانية للعتاد تشهد على هذه الملكية ويلتزم بالمحافظة عليها من التلف طوال مدة العقد وذلك غاية تحويل ملكية العتاد.

يسهر في هذا الصدد وضع هذه الملصقات في أجل ثمانية (08) أيام ابتداء من تاريخ استلام العتاد.

يسهر المؤجر بموافاة المموّن بمواصفات الملصقات والمعلومات التي يجب أن تتضمنها هذه الأخيرة .

يجب أن ينبغي على "المستأجر" في جميع الأحوال التنازل عن العتاد "المؤجر"، تأجيره من الباطن، التنازل عن حق التأجير، استبداله، رهنه، نقل ملكيته أو إعارته دون موافقة "المؤجر" المسبقة طيلة مدة عقد الإيجار.

غير أنه يمكن وضع هذا العتاد تحت تصرف الفروع التابعة للمستأجر الذي يبقى وحده ملزما تجاه "المؤجر".

يتعين على "المستأجر" إخطار "المؤجر" مسبقا عن كل تعديل في تخصيص استعمال العتادومكان تواجده.

كما يتعهد "المستأجر" باحترام القوانين والتنظيمات السارية المفعول المتعلقة بحيازة العتاد "المؤجر" ونقله وتركيبه واستعماله ويبقى المسؤول الوحيد عن كل تجاوز أو تلف يمكن أن يمسّه .

المادة 05 : مدة العقد وسريان مفعوله

يبرم العقد الحالي لمدة غير قابلة للإلغاء محددة في الشروط الخاصة ويسري مفعوله ابتداء من تاريخ استلام العتاد من طرف "المستأجر" ومحضر الاستلام يثبت ذلك.

تتدخل كافة الحقوق والالتزامات التعاقدية المتعلقة "بالمؤجر" حيّز التنفيذ و تصبح سارية المفعول بقوة القانون عند التوقيع على العقد الحالي .

كما سيسري مفعول التعهدات غير القابلة للإلغاء والالتزامات التعاقدية المتعلقة "بالمستأجر" وستنتج آثارها بقوة القانون بمجرد التوقيع على العقد الحالي .

: CHOIX, GARANTIE, LIVRAISON, RECEPTION DU MATERIEL

oix du matériel :

du présent contrat, le **« Crédit-Preneur »** choisit le matériel, le les spécifications techniques ainsi que le fournisseur. Le **« Crédit- neur»** reprend ces conditions dans un document de **onfirmation de commande »** qu'il notifie au **« Crédit-Bailleur»**.

Le **« Crédit-Preneur »** assume vis à vis du **« Crédit- Bailleur »** l'entière responsabilité de son choix quels que soient les inconvénients et insuffisances qui en découleraient .

6.2 - Garantie technique :

Le **« Crédit - Bailleur »** cède au **« Crédit - Preneur »** toutes les garanties dont il bénéficie du fournisseur.

Durant la période de garantie convenue, le **« Crédit - Preneur »** doit informer le **« Crédit - Bailleur »** du bon fonctionnement du matériel.

A la fin de cette période, le **« Crédit-Preneur »** est tenu d'établir un procès verbal de réception définitive.

6.3 - Livraison & réception :

6.3.1- Livraison :

Le **« Crédit - Preneur »** procède à ses frais et sous sa responsabilité à l'enlèvement du matériel en usine ou dans les dépôts du fournisseur.

6.3.2 - Réception provisoire :

Le **« Crédit - Preneur»** procède à la réception quantitative et qualitative du matériel conformément aux dispositions du contrat de fourniture liant le **« Crédit - Bailleur »** et le fournisseur en présence d'un représentant du **« Crédit - Bailleur »**.

Si un matériel est non conforme à la description dans le contrat de fourniture, il ne doit, en aucun cas, être accepté par le **« Crédit - Preneur »**.

Un procès verbal de réception provisoire signé par le **« Crédit - Preneur »**, le **« Crédit - Bailleur »** et le fournisseur, est établi en trois (03) exemplaires. Les anomalies constatées et les réserves de réception devront être mentionnées dans le procès verbal.

Lorsqu'un vice quelconque est constaté après la signature de procès verbal de réception du matériel, le **« Crédit-Bailleur »** n'assume aucune obligation de garantie.

La livraison tardive du matériel loué, notamment les difficultés de sa mise en service, ne sauraient permettre au Crédit Preneur de différer le règlement des loyers convenus.

Pour toute contestation entre le **« Crédit - Preneur »** et le fournisseur, le **« Crédit-Bailleur »** mandate d'ores déjà par le présent contrat le Crédit-Preneur dans tous ses droits de propriétaire en vue de toute action que le Crédit-Preneur aurait l'intention d'introduire qu'il s'agisse d'une action directe ou d'un appel en garantie.

6.3.3 - Réception définitive :

La réception définitive du matériel sera prononcée à l'expiration de la période de garantie technique du matériel, accordée formellement par le fournisseur et transférée au **« Crédit - Preneur »**.

ARTICLE 07 : MONTANT ET MODALITES DE PAIEMENT DES LOYERS

7.1 - Les loyers :

La location du matériel est consentie par le **« Crédit - Bailleur »** et acceptée par le **« Crédit - Preneur »** moyennant le paiement des loyers, effectués à terme à échoir (début de période) et tel que fixé dans les conditions particulières.

Le **« Crédit- Preneur »** ne peut prétendre ni à un report ni à une réduction de loyers ou indemnités même s'il est privé de tout ou partie du matériel loué quelque soit la cause.

7.2 - Échéancier des loyers :

L'échéancier définitif des loyers est établi à la livraison du matériel, le **« Crédit - Preneur»** s'engage à souscrire :

- Une chaine de billets à ordre pour le montant de chaque terme,
- Et un billet à ordre pour le montant de **la valeur résiduelle** du matériel
- Un billet à ordre pour le montant global de financement.

7.3 -Paiement :

7.3.1 Paiement des loyers :

Les loyers sont payés par le **« Crédit - Preneur»** en faveur du **« Crédit - Bailleur»** par l'un des moyens suivants :

1 - Prélèvement automatique
2 - Billet à Ordre
3 - Chèque de banque
4 - Virement bancaire

المادة 06 الاختيار والضمان وتسليم المعدات واستلامها

1.6 - اختيار العتاد :

يختار "المستأجر" بموجب هذا العقد العتاد ونوعه ومواصفاته التقنية وكذا انتقاء الممون. وسيذكر "المستأجر" هذه الشروط على وثيقة " تأكيد الطلبية التي يُبلغها للمؤجر".

يتحمل "المستأجر" تجاه "المؤجر" المسؤولية الكاملة عن اختياره مهما كانت العواقب والنقائص التي قد تنتج عن ذلك .

2.6 - الضمان التقني :

يتنازل المؤجر لفائدة "المستأجر" عن كافة الضمانات التي يستفيد منها لدى الممون .

يتعين على "المستأجر" خلال فترة الضمان المتفق عليها أن يعلم "المؤجر" عن السير الحسن للعتاد .

عند انتهاء هذه الفترة، يتعين على "المستأجر" تحرير محضر يتضمن الاستلام النهائي.

3.6 - التسليم والاستلام :

1.3.6 - التسليم :

يشرع "المستأجر" على عاتقه وتحت مسؤوليته الخاصة، في رفع العتاد المتواجد على مستوى المصنع أو مخازن الممون .

2.3 - الاستلام المؤقت

شرع "المستأجر" في الاستلام الكمي والنوعي للعتاد وذلك طبقا للأحكام المنصوص عليها في عقد التموين الذي يربط "المؤجر" بالممون بحضور ممثل عن "المؤجر".

ي حالة عدم مطابقة العتاد للوصف المدون في عقد التموين، لا ينبغي على "المستأجر" قبوله في جميع الأحوال. عليه، يتم تحرير محضر استلام مؤقت في ثلاث (03) نسخ يمضيه كل من "المستأجر" و "المؤجر" وكذا الممون يتم تسجيل العيوب التي تمت معاينتها والتحفظات المتعلقة بالاستلام في المحضر المذكور .

حالة معاينة عيب مهما كان نوعه بعد امضاء محضر استلام العتاد، لا يتحمل "المؤجر" أي التزام بالضمان ي هذا الشأن.

يُسمَحُ "للمستأجر" تأجيل دفع مبالغ الإيجار بسبب التسليم المتأخر للعتاد "المؤجر"، لاسيما صعوبات ضعِهِ قيد التشغيل .

صوص كل نزاع ينشب بين "المستأجر" و الممون، يُفوّض "المؤجر" بموجب العقد الحالي "المستأجر" من الآن ساعدا في جميع حقوقه في الملكية لغرض رفع أيّ دعوى قضائية ينوي "المستأجر" القيام بها سواء تعلق ذلك عوى مباشرة أو بمطالبة الضمان .

3.3 - الاستلام النهائي:

يتم الإعلان عن الاستلام النهائي للعتاد عند انقضاء فترة الضمان التقني للعتاد الممنوح من طرف مُوّن والمُحوّل لفائدة "المستأجر"

ادة 07 : مبالغ الإيجار وكيفيات تسديده

1 - مبالغ الإيجار :

تضي "المؤجر" تأجير العتاد الذي يقبل به "المستأجر" مقابل تسديد مبلغ الإيجار عند حلول أجل استحقاقه عند بداية الفترة) وفقا لما تمّ تحديده في الشروط الخاصة .

يمكن "للمستأجر" المطالبة بأي تأجيل أو تخفيض في مبلغ الإيجار أو تعويضات أخرى حتى ولو كان روما كليا أو جزئيا من المعدات المؤجرة لأي سبب كان

2 - جدول استحقاق مبالغ الإيجار :

م إعداد جدول الاستحقاق النهائي لمبلغ الإيجار عند تسليم العتاد ويلتزم "المستأجر" باكتتاب ما يلي:
- سلسلة سندات لأمر بقيمة كل أجل .
- سند لأمر يمثل القيمة المتبقية للعتاد .
- سَند لأمر للمبلغ الإجمالي للتمويل .

3 - الدفع :

1.3 - دفع بدل الإيجار:

دفع مبالغ الإيجار من طرف "المستأجر" لفائدة "المؤجر" بإحدى الوسائل التالية :
- الاقتطاع الآلي .
- سندات لأمر .
- الصك البنكي .
- التحويل البنكي

SOCIETE NATIONALE DE LEASING
الشركة الوطنية للإيجار المالي
Direction des Engagements
مراقبة من طرف
Droit de Timbre Perçu pour le Trésor
الطابع مخصص لفائدة الخزينة

cas de changement de domiciliation bancaire, le Crédit-Preneur engage à en informer le **« Crédit-Bailleur »** un mois à l'avance et à continuer le remboursement régulier de ses loyers par tout moyen de paiement mis à sa disposition par le **« Crédit-Bailleur »**.

Le **«Crédit-Bailleur »** est tenu de restituer le billet à ordre au **«Crédit-Preneur »** après chaque règlement de loyer par un des moyens sus cités.

في حالة تغيير التوطين البنكي يتعهد "المستأجر" بإعلام "المؤجر" مسبقا بشهر واحد ويستمر في التسديد لمنتظم لمبالغ الإيجار بكل وسائل الدفع التي يضعها "المؤجر" تحت تصرفه.

يتعين على "المؤجر" إرجاع السند لأمر إلى "المستأجر" بعد كل عملية تسديد لمبلغ الإيجار من خلال إحدى الوسائل المذكورة أعلاه.

7.3.2 - Exigibilité des loyers :

Les échéances de loyers font l'objet d'une facturation périodique au nom du **« Crédit-Preneur »**.

Dans le cadre d'une opération d'acquisition locale, le premier loyer est exigible impérativement avant le lancement du bon de commande de matériel objet du présent contrat.

Dans le cadre d'une opération d'acquisition à l'importation, le montant du premier loyer est exigible impérativement avant la date de l'ouverture de la lettre de crédit documentaire.

Tout retard dans le paiement de toute somme due par le **« Crédit-Preneur »** entrainera l'application des pénalités, définit comme suit :

- Dans le cas ou le montant de financement est inferieur ou égal à un million de dinars, le montant de la pénalité de retard et de cinq mille dinars (5 000,00 DA) ;
- Dans le cas ou le montant de financement est supérieur à un million de dinars et inférieur ou égal à deux millions de dinars, le montant de la pénalité de retard et de vingt mille dinars (20 000,00 DA) ;
- Dans le cas ou le montant de financement et supérieur à 2 millions de dinars, le montant de la pénalité de retard et de quarante mille dinars (40 000,00 DA).

2.3.7 - **استحقاق بدل الإيجار :**

يخضع استحقاق مبالغ الإيجار لفوترة دورية باسم "المستأجر".

في إطار عملية شراء محلية، يكون مبلغ الإيجار الأول مستحقا بصفة حتمية قبل إطلاق وصل طلبية العتاد موضوع العقد الحالي.

أما في إطار عملية الاستيراد، يكون مبلغ الإيجار الأول مستحقا قبل تاريخ فتح رسالة الاعتماد المستندي .

سيؤدي كل تأخير في استيفاء كل مبلغ مستحق من طرف "المستأجر" إلى تطبيق الغرامات المحددة على النحو التالي:

- في الحالة التي يكون فيها مبلغ التمويل أقل أو يساوي 01 مليون دينار جزائري، يقدر مبلغ غرامة التأخير بخمسة آلاف دينار جزائري (5.000 دج) .
- في الحالة التي يكون فيها مبلغ التمويل أكبر من 01 مليون دينار وأقل أو يساوي 02 مليون دينار ، يقدر مبلغ غرامة التأخير بعشرين ألف دينار (20.000 دج).
- في الحالة التي يكون فيها مبلغ التمويل أكبر من 02 مليون دينار جزائري، تقدر غرامة التأخير بأربعين ألف دينار جزائري (40.000 دج) .

7.3.3 - Expiration de la durée du contrat :

A l'expiration de la durée de la location irrévocable de location le **« Crédit-Preneur »** peut à sa seule appréciation soit :

- Acheter le bien loué pour sa valeur résiduelle telle que indiquée aux conditions particulières du présent contrat de Crédit-bail. Les frais, droits et taxes y afférents à ce transfert sont à la charge exclusive du **« Crédit-Preneur »** ;
- Renouveler la location pour une période et moyennant un loyer à convenir entre les parties ;
- Restituer le bien loué au **« Crédit-Bailleur »**.

Si le **«Crédit-Preneur»** ne désire pas user de l'option d'achat susvisée, il devra en informer le **«Crédit-Bailleur »** par lettre recommandée 06 mois au moins avant l'expiration de la période de location. A défaut, il est censé accepter la levée de l'option d'achat.

3.3.7- **انقضاء مدة العقد :**

عند انقضاء مدة العقد غير القابلة للإلغاء، بإمكان "المستأجر" حسب ما يراه مناسبا :

- شراء الملك المؤجر بقيمته المتبقية كما هو وارد في الشروط الخاصة لعقد الإيجار الحالي. في هذا الصدد، تقع المصاريف والحقوق والرسوم المتعلقة بهذا التحويل حصريا على عاتق "المستأجر".
- تجديد الإيجار لمدة محددة ومقابل مبلغ إيجار يتم الاتفاق عليه بين الطرفين .
- إرجاع الملك "المؤجر" إلى "المؤجر".

إذا لم يرغب "المستأجر" في استعمال خيار الشراء المذكور أعلاه، يتعين عليه إبلاغ "المؤجر" بذلك عن طريق رسالة موصى بها على الأقل بستة (06) أشهر قبل تاريخ انقضاء فترة الإيجار، في غياب ذلك سيُعتَبَرُ بأنه قبل برفع خيار الشراء.

7.3.4 - Paiement par anticipation des loyers restant dus :

En cours de contrat, le **« Crédit-Preneur »** peut introduire une demande de rachat anticipé après la deuxième année du remboursement ou qu'après le remboursement de 50% du montant de capital. A cet effet, il devra en informer le Crédit -Bailleur par lettre recommandée un mois avant l'échéance mensuelle.

Le prix de rachat sera calculé sur la base du montant restant du en principal majoré de la valeur résiduelle initialement prévue et de toute éventuelle somme due au moment du rachat (commission de rachat).

4.3.7 - **الدفع المسبق لمبالغ الإيجار التي بقيت مستحقة الدفع :**

يمكن "للمستأجر"، خلال سريان العقد، أن يقدم طلب الشراء المسبق بعد العام الثاني من تسديد الدفع أو بعد تسديد 50 % من مبلغ رأس المال. لهذا الغرض، يتعين عليه إعلام "المؤجر" برسالة موصى بها بشهر واحد قبل حلول الأجل الشهري.

سيحسب ثمن الشراء على أساس المبلغ المتبقي المستحق في مجمله زائد القيمة المتبقية الواردة في الأصل وكذا كل المبالغ المستحقة أثناء عملية الشراء (عمولة الشراء).

7.3.5 - Paiement autres frais et taxes :

Le **« Crédit-Preneur»** s'engage à prendre à sa charge exclusive :

- Les Frais d'enregistrement et de publication du contrat ;
- Les Commissions de notification et de mise en œuvre de la garantie CGCI ;
- Les Frais relatifs à l'ouverture de la lettre de crédit (Frais de domiciliation, frais d'ouverture, frais de modification, commission de règlement, perte de change ...) ;
- Les Frais de la compagnie maritime (magasinage, entreposage, surestaries, échange et pénalité de retard et autre) ;
- Les Honoraires (transitaire, expert, avocat et huissier de justice) ;
- Les Frais d'immatriculation, vignette automobile, contrôle technique;
- Les frais d'assurance.

5.3.7 - **دفع المصاريف والرسوم الأخرى :**

يلتزم "المستأجر" بتولي على عاتقه:

- مصاريف تسجيل العقد وإشهاره .
- عمولات التبليغ وتنفيذ الضمان الخاص بصندوق ضمان قروض الاستثمار .
- المصاريف المتعلقة بافتتاح رسالة الاعتماد المالي (مصاريف التوطين والافتتاح والتعديل وعمولة الدفع وخسارة فارق الصرف... وغيرها) .
- مصاريف الشركة البحرية (التخزين والوضع ورسوم الأرضية والتبادل ومصاريف التأخير وغيرها) .
- الأتعاب (وكيل العبور والخبير والمحامي والمحضر القضائي) .
- مصاريف تسجيل المركبة وقسيمة السيارات والمراقبة التقنية .
- مصاريف التأمين .

ARTICLE 08 : UTILISATION ET MAINTENANCE DU MATERIEL

8.1 - Utilisation :

Le **« Crédit-Preneur »** s'engage à :

- Utiliser les biens loués conformément à leur destination et usage convenus ;
- Faciliter au **« Crédit-Bailleur »** l'exercice de son droit de vérification, d'inspection et d'inventaire du bien loué ;
- Assumer son entière responsabilité quant à l'utilisation du bien loué ;
- Informer le **« Crédit-Bailleur »** sans délai de tout fait exigeant son intervention ou son accord en sa qualité de propriétaire notamment des découvertes de défaut et/ou vices cachés ;
- Informer par rapport circonstancié et sans délai le **« Crédit-Bailleur »** de tout sinistre survenu à tout ou partie du

المادة 08 : استعمال المعدات وصيانتها

1.8- **الاستعمال:**

يلتزم "المستأجر" ب:

- استعمال المعدات "المؤجرة" بما يتماشى مع تخصيصها وكذا الاستعمالات المتفق عليها .
- تسهيل ممارسة "المؤجر" لحقه في معاينة الملك "المؤجر" ومراقبته وجرده .
- تحمل مسؤوليته الكاملة بخصوص استعمال الملك "المؤجر".
- إخطار "المؤجر" دون مماطلة بخصوص أي فعل يتطلب تدخله أو موافقته بصفته صاحب الملكية لاسيما في الحالة الكشف عن خلل و/أو عيوب خفية .
- إخطار "المؤجر" عن طريق تقرير مفصل ودون مماطلة بكل حدث يطرأ على العتاد في مجمله أو في جزء منه مع ذكر التاريخ والمكان وظروف الحدث وكذا طبيعة وامتداد الأضرار اللاحقة بالعتاد في مجمله أو جزء منه.

الشركة الوطنية للإيجار المالي
SOCIETE NATIONALE DE LEASING
Direction des Engagements
SNL LEASING
Droit de Timbre Perçu
Visa