الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم : العلوم التجارية

الموضوع

أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية

دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين والأكاديميين المختصين في المحاسبة

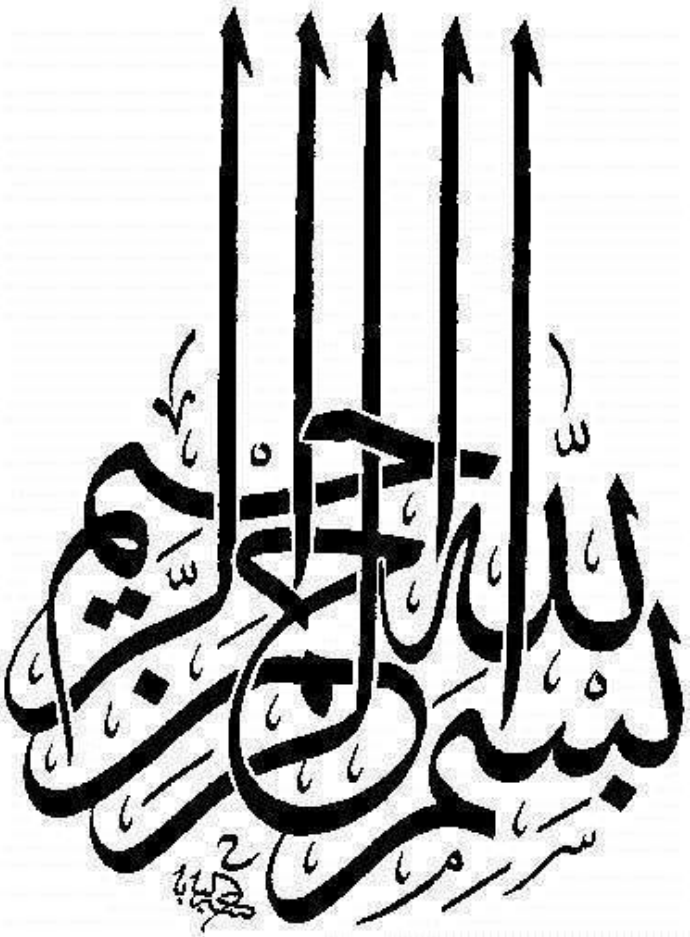
مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: فحص محاسبي

إعداد الطالب:
بلقاسم بعوج

الأستاذ المشرف:
صابر عباسي

رقم التسجيل:	/2014.....
تاريخ الإيداع	.....

الموسم الجامعي:2013-2014


بسم الله الرحمن الرحيم

الإهداء

أنحني إجلالاً إلى من أرى فيها ضياء الصراط وعمود الحياة، إلى من آزرتني وساندتني طول المسار، إلى من أراها بحر الحنان وشاطئ الرعاية وفلك النصيحة و الأمان.

إلى من حملتني وهناً على وهن وسهرت بسهري وفرحت لفرحي وإحتضنت الأحزان من أجل سعادتي وعلمتني أن الإيمان نجاح والصبر مفتاح العطاء والحب ...

إلى حبيبتي أمي.

إلى من أرى فيه ينبوع السخاء وجود الكراماء ونصح الحكماء وعطف الرحماء، إلى واجه الصعاب وتعب من أجلي، ووفر لي الراحة ولم يبخل عليَّ بنعمة في سبيل العلم، وعلمني وتعلمت منه أن الحياة تجارب وشجعني على المثابرة والإجتهاد.

إلى أبي الفاضل

إلى من قاسموني الحياة بحولها ومرها، أخي محمد الأمين، وأخواتي ياسمين، فاطمة، رقية، مريم رميساء

إلى دفعة السنة الثانية ماستر فحص محاسبي، وخاصةً أصدقائي الأعزاء عبد الجليل، صالح، علي، طارق، كريم، أسامة، عبد الجبار، العيد، محمد عبد الحليم،حسن، عبد الباسط، رضوان، عبد اللطيف، إسماعيل، عادل، يونس، رشيد، سعاد، أمال، فاتن، ريمة، إيمان، نجاة، كاميليا وحفيظة.

إلى هؤلاء جميعاً أهدي هذا العمل

بعوج بلقاسم

شكر وتقدير

نحمد الله سبحانه وتعالى حمداً يليق لجلاله وجهة وعظيم سلطانه على نعمته وتوفيقه لي على إتمام هذه المذكرة.

وإعترافاً بالفضل وتقديراً للجميل أتوجه بجزيل الشكر والإمتنان الى أستاذي

ومشرفي صاحب الصدر الرحب والخلق الكريم الأستاذ: عباسي صابر

الذي لم يبخل عليّا بملاحظاته القيمة وتوجيهاته السديدة.

كما أتقدم بأسمى عبارات التقدير والإحترام لأعضاء لجنة المناقشة

الذين قبلوا مناقشة هذه المذكرة.

كما أتقدم بجزيل الشكر والإمتنان إلى الأستاذ تومي ميلود، جوامع إسماعيل والأستاذة كحول صورية وجميع أساتذتي الكرام الذين تعلمت منهم ولو حرفاً واحداً طوال مشواري الدراسي.

وفي الأخير أشكر كل من ساعدني من قريب أو بعيد ولو بكلمة أو بإبتسامة على إتمام هذه الدراسة.

بلقاســـــــــــم

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أهمية المراجعة الخارجية في تدنئه الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية، بإعتبار هذه الأخيرة سلوك تقوم به الإدارة إتجاه أرباحها، لذا يتضح لنا الدور الهام للمراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على الكشوفات المالية، وإظهار الصورة الحقيقية للنتيجة المالية والتقليل من هذه الممارسات.

ولتحقيق أهداف الدراسة، قمنا بتوزيع إستبيان على المراجعين الخارجيين وأكاديميين المختصين في المحاسبة والجباية، حيث بلغ حجم المجتمع 65 فرداً، وتم إسترجاع 46 إستبان كعينة صالحة للتحليل الإحصائي وذلك بنسبة 70,77%. وخلصت الدراسة إلى العديد من النقاط أهمها:

- المراجعة الخارجية تساهم في خلق الثقة بين المؤسسة والأطراف الآخذة وتقلل من التأثيرات السلبية للممارسات إدارة الأرباح على مستخدمي الكشوفات المالية.

الكلمات المفتاح: مراجعة خارجية، ممارسات سلبية، إدارة أرباح، مؤسسة إقتصادية، كشوفات مالية.

Résumé :

L’objectif de cette étude est de monter l’importance de l’audit externe dans minimisation les pratiques négatives de gestion des résultats dans l’entreprise économique algérienne, en considérant ces dernières comportements de l’administration envers ces résultats, pour cela, il est visible le rôle important l’audit externe dans la crédibilité aux états financiers, et d’éclairer la véritable image du résultat financier et diminuer ces pratiques.

Pour atteindre les objectifs de l’étude, nous avons distribué un questionnaire aux auditeurs externes, académiques spécialistes; comptabilité et fiscalité, dont le nombre totale de questionnaires distribués et 65 personnes, alors que le nombre récupéré est 46 questionnaires comme un échantillon susceptibles a l’analyse statistique avec un pourcentage 70,77%. Cette étude est achevée par des points multiples, le plus importants parmi ces derniers :

- L’audit externe contribue à la création de confiance entre l’entreprise et les partis prenants et réduire les impacts négatifs des pratiques la de gestion des résultats sur les utilisateurs des états financiers

Mots clés : audit externe, pratiques négatives, gestion des résultats, entreprise économique, états financiers.

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
الإهداء	I
شكر وتقدير	II
ملخص	III
فهرس المحتويات	IV
قائمة الجداول	VI
قائمة الأشكال	VII
قائمة الملاحق	VIII
مقدمة	أ-هـ
الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية	1-38
تمهيد الفصل الأول	2
المبحث الأول: ماهية المراجعة	3
المطلب الأول: تطور وتعريف المراجعة	3
المطلب الثاني: أساسيات المراجعة	11
المطلب الثالث : معايير المراجعة	13
المبحث الثاني: المراجعة الخارجية للحسابات	18
المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية للحسابات	18
المطلب الثاني: خدمات التأكيد التي يقدمها المراجع الخارجي	23
المطلب الثالث : مسؤوليات وصلاحيات المراجع الخارجي	26
المبحث الثالث: منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية	30
المطلب الأول: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة	30
المطلب الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية	32
المطلب الثالث: اعداد التقرير النهائي	35
خلاصة الفصل الأول	38
الفصل الثاني: دور المراجعة الخارجية في التقليل من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح	39-68
تهيد الفصل الثاني	40
المبحث الأول: ماهية الممارسات السلبية لإدارة الأرباح	41
المطلب الأول: مفهوم واسباب الممارسات السلبية لإدارة الأرباح	41

فهرس المحتويات

المطلب الثاني: أهداف ودوافع الممارسات السلبية لإدارة الأرباح	43
المطلب الثالث: أنواع واستراتيجيات عمليات إدارة الأرباح	48
المبحث الثاني: خصائص الممارسات السلبية لإدارة الأرباح.	51
المطلب الأول: اساليب الممارسات السلبية لإدارة الأرباح	51
المطلب الثاني: قياس الممارسات السلبية لإدارة الأرباح	55
المطلب الثالث: مخاطر ونتائج الممارسات السلبية لإدارة الأرباح	61
المبحث الثالث: دور المراجعة الخارجية اتجاه الممارسات السلبية لإدارة الأرباح	64
المطلب الأول: مسؤولية المراجع الخارجي عن إكتشاف الغش الجوهري	64
المطلب الثاني: دوافع تحميل المراجع الخارجي مسؤولية إكتشاف الخطأ والغش	65
المطلب الثالث: التصرفات المهنية الواجبة على المراجع الخارجي عند إكتشافه الأخطاء والمخالف الجوهرية	66
خلاصة الفصل الثاني	68
الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين والأكاديميين المختصين في المحاسبة	86-69
تمهيد	70
المبحث الأول: عرض وتحليل الاستبيان	71
المطلب الأول: مراحل إعداد الاستبيان	71
المطلب الثاني: منهجية الدراسة	72
المبحث الثاني: معالجة وتحليل نتائج الإستبيان	73
المطلب الأول: الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة	73
المطلب الثاني: دراسة درجة صدق وثبات الاستبيان	76
المطلب الثالث: حساب المتوسط المرجح والإنحراف المعياري لكل مجال	78
خلاصة الفصل الثالث	86
خاتمة	87
قائمة المراجع	91
الملاحق	98

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	المفاهيم المرتبطة بتعريف المراجعة	5
2-1	عناصر نظرية المراجعة	11
1-2	أسباب وأهداف التلاعب المحاسبي	45
1-3	عدد الاستمارات الموزعة	73
2-3	توزيع العينة حسب الجنس	74
3-3	تقسيم عينة الدراسة حسب الوظيفة	75
4-3	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	75
5-3	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية	76

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	التطور التاريخي للمراجعة	4
2-1	مقارنة أنواع المراجعة الخارجية	22
3-1	نماذج خدمات التأكيد الاخرى	25
1-2	أهم التعريفات الاجرائية لموضوع المحاسبة الإبداعية	42
2-2	أهداف إدارة الأرباح ومضامينها	44
1-3	مجالات الإجابة على اسئلة الإستبيان وأوزانها	72
2-3	معايير تحديد الإتجاه	72
3-3	عدد الإستمارات الموزعة	73
4-3	توزيع العينة حسب الجنس	74
5-3	توزيع العينة حسب الوظيفة	74
6-3	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	75
7-3	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية	76
8-3	مقياس الثبات ألفا كرومباخ لمجالات الدراسة	76
9-3	معاملات الإرتباط بين كل فقرة من فقرات الإستبيان والدرجة الكلية لفقرات الإستبيان	77
10-3	إتجاهات أفراد العينة حول أهمية المراجعة الخارجية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية	78
11-3	إتجاهات أفراد العينة حول ممارسة السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية	81
12-3	إتجاهات أفراد العينة حول أهمية المراجعة الخاجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح بالمؤسسة الإقتصادية الجزائرية	83

قائمة المــلاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
1	مصفوفة الإستبيان لأجوبة الإستبيان حول أهمية المراجعة الخارجية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية	99
2	مصفوفة الإستبيان لأجوبة الإستبيان حول الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية	100
3	مصفوفة الإستبيان لأجوبة الإستبيان حول أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية.	102
4	قائمة الإستقصاء	104
5	قائمة الأساتذة المحكمين للإستبيان	107

مقـــــدمة:

1-طرح الإشكالية:

تعتبر الإنهيارات المالية التي شهدها العالم خلال العقود الثلاثة الماضية نتيجة الثغرات الموجودة في التشريعات والقوانين التي تحكم ممارسة الأعمال والأنشطة التجارية التي بدورها أدت إلى حدوث حالات الإفلاس والعسر المالي في الشركات الكبرى والرائدة في العديد من دول العالم كشركة ENRON وشركة WORLD COM أدى إلى تأثر إقتصاديات الدول التي تنتمي إليها وتعرض المساهمين فيها لخسائر كبيرة.

إن كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة جعلت عملية التسيير صعبة ومعقدة نظرًا لكثرة المعاملات وغزارة المعلومات المتدفقة، إضافة إلى ذلك وجود إنحرافات وأخطاء وتلاعبات في المحاسبة، إذ أصبح من الضروري وجود مراجعة خارجية لتعزيز موثوقية الكشوفات المالية قصد حماية مصالح المساهمين، من خلال تقديم تأكيدات معقولة حول خلو الكشوفات المالية من أي تحريفات جوهرية من شأنها أن تضرب بمصالحهم، ومن جهة أخرى فإن مصداقية هذه الكشوفات المالية تساعد المستثمرين على إتخاذ قراراتهم، كما إن التقارير ذات الجودة العالية لها تأثير على ردود الأفعال المستثمرين والمساهمين في السوق المالية مما يؤثر على قيمة الأسهم، في حين يسعى خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات على تقديم خدمات عالية الجودة لتحسين سمعتهم في السوق وتجنب التكاليف قصد تخفيض حدة صراعات الوكالة.

تعد ظاهرة نقص المراجعة الخارجية بالمؤسسة الإقتصادية في نظر أصحاب المصالح (الإدارات، المستثمرين، الملاك، المهنيين والخبراء المحاسبيين). من أهم المشاكل المطروحة في الوقت الحالي، التي بدورها تعرقل سير هذه المؤسسة الاقتصادية نحو الأفضل، فأهمية المراجعة الخارجية تقلل من الممارسات السلبية لأساليب إدارة الأرباح، مما يزيد شفافية ومصداقية وموثوقية الكشوفات المالية بالمؤسسة الإقتصادية، بهدف خلق القيمة المضافة التي تحققها عملية المراجعة ومن أجل التقليل من أساليب التلاعب في المعلومات المالية، وعلى هذا الأساس يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية :

" ما مدى أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح؟ "

وحتى نتمكن من الإحاطة بكل جوانب موضوع البحث فقد إرتأينا تقسيم التساؤل الرئيسي إلى أسئلة فرعية يمكن صياغتها كما يلي:

- هل للمراجعة الخارجية دور في إعطاء المصداقية للكشوفات المالية ؟
- هل تستعمل المؤسسة الإقتصادية الجزائرية أساليب سلبية لإدارة الأباح؟
- ماهو الدور الذي تساهم به المراجعة الخارجية لتقليل من الممارسات السبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية؟

2-فرضيات البحث:

لمعالجة الإشكالية السابقة تم الإعتماد على الفرضيات:

- المراجعة الخارجية لها دور كبير في إعطاء مصداقية للكشوفات المالية بالمؤسسة الإقتصادية الجزائرية.
- المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تستعمل طرق وأساليب سلبية لإدارة الارباح.
- المراجعة الخارجية تساهم في التقليل الممارسة السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية.

3-مبررات إختيار الموضوع:

إن إختياري للموضوع دون غيره من المواضيع الأخرى لم تكن صدفة، ولكن كان ذلك نتيجة إعتبارات موضوعية وذاتية حيث أن الاعتبارات الموضوعية تمثلت فيما يلي:

- الأهمية البالغة للمراجعة الخارجية ودورها في تدئية الممارسات السلبية لإدارة الأرباح؛
- معرفة وفهم الأساليب السلبية لإدارة الأرباح.

أما الاعتبارات الذاتية تمثلت فيما يلي:

- الميول الشخصي للمواضيع ذات الصلة بالمراجعة؛
- بحكم تخصصي في ميدان الفحص المحاسبي؛
- أفاق عمل مستقبلي وراء إختياري لهذا الموضوع.

4-أهداف الدراسة وأهميتها:

تهدف دراسة هذا الموضوع بصفة أساسية إلى مساهمة المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لأساليب إدارة الأرباح.

ويتفرع من هذا الهدف العام الأهداف التالية :

- معرفة منهجية القيام بالمراجعة الخارجية؛
- محاولة تحديد مدى تأثير المراجعة الخارجية في إكتشاف الأخطاء، أعمال الغش، التزوير والتلاعب في الكشوفات المالية؛
- التعرف على الأساليب السلبية لإدارة الأرباح المستخدمة وأثرها على مصداقية الكشوفات المالية؛
- الوقوف على أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الارباح في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية.

كما أن لهذا الموضوع أهمية من الناحية العلمية والعملية، خاصةً وأن موضوع الممارسات السلبية لإدارة الأرباح، كونها تمثل مشكلة هامة في ظل قيام إدارات الشركات بإستخدام أساليبها لإظهار نتيجة النشاط والموقف المالي الذي يحقق أهدافها القصيرة وطويلة الأجل، من خلال التلاعب في الكشوفات المالية وتجميل صورة الدخل، هو ما أدى إلى تسليط الضوء على المراجع الخارجي نظرًا لما يقدمه من جودة المعلومات المحاسبية ومصداقيتها بغرض حماية أموال المستثمرين ومساعدتهم على إتخاذ القرارات الإستثمارية.

5-حدود الدراسة:

تقتصر هذه الدراسة على تحليل المتغيرات والعوامل التي نتوقع أن يكون لها تأثير في التقليل من أساليب وإجراءات التلاعب في الكشوفات المالية، والحد من الممارسات الغير المشروعة إتجاه الأرباح والتي تتنافى مع المبادئ والقواعد المحاسبية، ومن ثم توضيح دور المراجعة الخارجية في تدنئه الممارسات السلبية لإدارة الأرباح، وفي هذا الإطار تم الإعتماد في الدراسة التطبيقية على تحليل نتائج الإستبيان عن المراجعة الخارجية وأهميتها في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح، حيث تم القيام بأخذ عينة من المراجعين الخارجيين والأكاديميين المختصين في المسائل المحاسبية والجبائية على مستوى ولاية بسكرة، في الفترة الممتدة من 07 إلى 15 ماي 2014.

6-منهجية البحث والأدوات المستخدمة:

بهدف الإستجابة لمتطلبات هذه الدراسة، فقد تمت الإستعانة بالمناهج المعتمدة في الدراسات الإقتصادية والمالية حسب الحاجة، بحيث إعتمدنا على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي عند عرض

مختلف التعاريف والمفاهيم المتعلقة بالموضوع، والمنهج التاريخي من خلال ربط الماضي بالظاهرة المدروسة، وذلك خلال الفصل الأول والثاني من هذه الدراسة.

كما نشير إلى أنه تمت محاولة إسقاط الجزء النظري من دراساتنا هذه على الفصل التطبيقي، معتمدين في ذلك على المنهج الإستقرائي، بدراسة جزء من الظاهرة وتعميم نتائج الدراسة على الظاهرة ككل.

7-مرجعية الدراسة:

هناك دراسات سابقة نذكر منها:

- بوسنة حمزة ،"**دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على ادارة الارباح** "، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة ،جامعة سطيف ، 2012.

جاءت إشكالية الدراسة حول: "ما الدور الذي تلعبه عملية التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على ممارسات إدارة الأرباح المتبعة من طرف المؤسسات؟"، حيث هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لسلوك إدارة الأرباح وإتجاه هذه الممارسات، وتوصلت إلى أن المؤسسات الجزائرية تستخدم المستحقات الإختيارية بشكل موجب من أجل تضخيم النتيجة المحاسبية.

بالرغم من أهمية الموضوع لم يقم الباحث بالشرح النظري الكافي للممارسات السلبية لإدارة الأرباح المطبقة على مستوى الكشوفات المالية، بالإضافة لم يوضح الباحث كيف يقوم المراجع بالتقليل من هذه الممارسات.

- طلال حسن محمد الكندري ، "**درجة ممارسة الادارة في شركات المساهمة العامة الكويتية لأساليب إدارة الأرباح وأثرها على ربحية تلك الشركات**"، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الاوسط ، 2012 .

جاءت مشكلة الدراسة حول: " ماهي درجات ممارسة الإدارة في شركات المساهمة العامة الكويتية لأساليب إدارة الأرباح؟"، وهدفت هذه الدراسة معرفة درجة ممارسة الإدارة في شركات المساهمة العامة الكويتية لأساليب إدارة الأرباح وبيان أثر هذه الممارسات. وخلص الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها أن سوء إستخدام الأهمية النسبية والتقديرات في المحاسبة وممارسة الإعتراف بالإيرادات في الشركات الكويتية كان مرتفعاً نوعا ما، إلا أن الباحث لم يهتم بالممارسات السلبية لإدارة الارباح الخاصة بالمصاريف.

- ليندا حسن نمر الحلبي، "**دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009.

وتمحورت إشكالية الدراسة حول: "ما هو دور مدققي الحسابات الخارجيين في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية المنشورة؟"، بإعتبار أن الممارسات السلبية لإدارة الأرباح شكل من أشكال المحاسبة الإبداعية. حيث جاء الهدف من هذه الدراسة الوقوف على الدور الذي يقوم به مراجعي الحسابات الخارجيين في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية، والتي تمارس على مستوى مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية. وبتالي توصلت الباحثة إلى أن المراجعين للحسابات لهم دور هام في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارس على الكشوفات المالية.

برغم من أهمية الموضوع إلا أن الباحثة قدمت حكم قطعي والمتمثل في أن المراجعين الخارجيين دور في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية، فالمراجع الخارجي يقلل من هذه الممارسات. إضافة إلى ذلك فممارسات يمكن أن تكون على مستوى الإدارات التشغيلية.

8-صعوبات البحث:

- قلة المراجع في مكتبة الكلية المتعلقة بموضوع إدارة الأرباح.
- قلة المراجعين الخارجيين المتواجدين بولاية بسكرة.
- عدم تقديم بعض المراجعين الخارجيين المساعدة لإتمام الجانب التطبيقي للموضوع.

9-هيكل البحث:

من أجل الإجابة على الفرضيات الدراسة وتحقيقاً لأغراض البحث تم تقسيم محتوى الموضوع إلى ثلاثة فصول وفق الخطة التالية:

- **الفصل الأول:** الإطار النظري للمراجعة الخارجية.
- **الفصل الثاني:** دور المراجعة الخارجية في التقليل من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح.
- **الفصل الثالث:** دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين، الأكاديميين المختصين في المحاسبة.

تمهيد الفصل الأول:

يعتبر عمل مراجع الحسابات الخارجي مهم ليس لكونه متطلباً قانونياً فحسب، بل لإعتبارات ضرورية تتعلق بالأمانة والحيادية والنزاهة والعمل المتخصص. وهنا يبقى على جهات الإختصاص والقوانين مجالس إدارة الشركات وذوي العلاقة فِعْلَ ما بوسعهم لإتاحة واعطاء المراجع الخارجي مساحة كافية تكفل له العمل بكل حرية[1].

ونظراً للأهمية البالغة للمراجعة الخارجية للحسابات، خصص الفصل الأول ليتناول بدره الإطار النظري للمراجعة الخارجية، والذي قسم إلى ثلاث مباحث وهي كالآتي:

- المبحث الأول: ماهية المراجعة.
- المبحث الثاني: المراجعة الخارجية للحسابات.
- المبحث الثالث: منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية.

[1] منذر نجم، دور المدقق الخارجي على محك الأزمة المالية العالمية، مجلة إقتصادية تصدرها سوق فلسطين للأوراق المالية، فلسطين، العدد 12، تشرين الأول، 2009، ص: 04.

المبحث الأول: ماهية المراجعة

تمتاز بيئة الأعمال بالتطور المستمر في مختلف العمليات المالية الأمر الذي أضفى عليها مستويات مرتفعة من التحدي والتعقيد[1]. نتيجةً لتوسع في النشاط الإقتصادي وكبر حجم المؤسسات، لذلك أصبحت مهنة المراجعة الخارجية تشكل دوراً اساسياً في الحياة الاقتصادية.

المطلب الأول: تطور وتعريف المراجعة

الفرع الأول: التطور التاريخي للمراجعة

تستمد مهنة المراجعة نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ القرارات، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد أن كلمة "تدقيق" « auditing » مشتقة كلمة يونانية « audire » ومعناها يستمع[2].

إن ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر أدى الى سهولة وتبسيط وإنتشار تطبيق المحاسبة والمراجعة مما أدى الى تطور مهنة المحاسبة والمراجعة[3].

لقد صاحب تطور المراجعة والمراقبة تطور النشاط التجاري والإقتصادي كذلك، فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا ، في القرنين 15 و16، والتطور المستمر الذي تبع تطور المؤسسات الاقتصادية، فلم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة إذ كان الملك مالكاً ومسيراً، في نفس الوقت. غير أن ظهور المؤسسات الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر، تميز بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمساير التطور، فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة وكذا إمتناع البعض، حيث تتوفر لديه على المخاطرة بها، مما أدى الى ظهور شركات الأموال، وهذا أدى بدوره إلى إنفصال الملكية عن التسيير تدريجياً[4].

---

[1] أسامة عبد المنعم السيد علي، عمر إقبال المشهداني، الأزمة المالية هل هي أزمة معايير محاسبية وتدقيقية أم أخلاقية؟، مجلة الأبحاث الإقتصادية والإدارية، جامعة بسكرة، العدد الثامن، ديسمبر 2010، ص: 180.

[2] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2007، ص: 17-18.

[3] رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات–النظري، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان–الاردن، 2011، ص : 18 .

[4] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون–الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008 ، ص: 08.

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة، ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها التجارة العالمية والإقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسات الإقتصادية على وجه الخصوص[1].

وللفهم أكثر موضوع المراجعة نعرض في جدول التطور التاريخي عبر العصور للمراجعة:

الجدول(01-01): التطور التاريخي للمراجعة

المدة	الآمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل الميلاد إلى 1700 ميلادي.	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين، الكاتب.	معاقبة السارق على إخلاس الاموال، حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850.	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين .	المحاسب.	منع الغش، ومعاقبة فاعليه، حماية الأصول.
من 1850 إلى 1900.	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو القانوني.	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من1900 إلى 1940.	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة.	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية الكشوفات المالية التاريخية.
من1940 الى 1970.	الحكومة، البنوك والمساهمين .	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة .	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 إلى 1990.	الحكومات، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والإستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية وإحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.
إبتداءً من 1990.	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية،بن عكنون –الجزائر، 2003، ص: 07-08.

من خلال الجدول (01-01) نلاحظ التطور التاريخي للمراجعة وأهدافها، حيث كان الهدف من المراجعة قديماً معاقبة السارق على الإختلاس وحماية الأصول، في حين أصبح الدور الذي يقدمه المراجع إضفاء

الفرع الثاني: تعريف المراجعة

المراجعة بمعناها المهني تعني عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصاً فنياً انتقاديًا محايداً للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة الكشوفات المالية للمؤسسة معتمدين في ذللك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية[2].

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون – الجزائر، 2003، ص: 07.

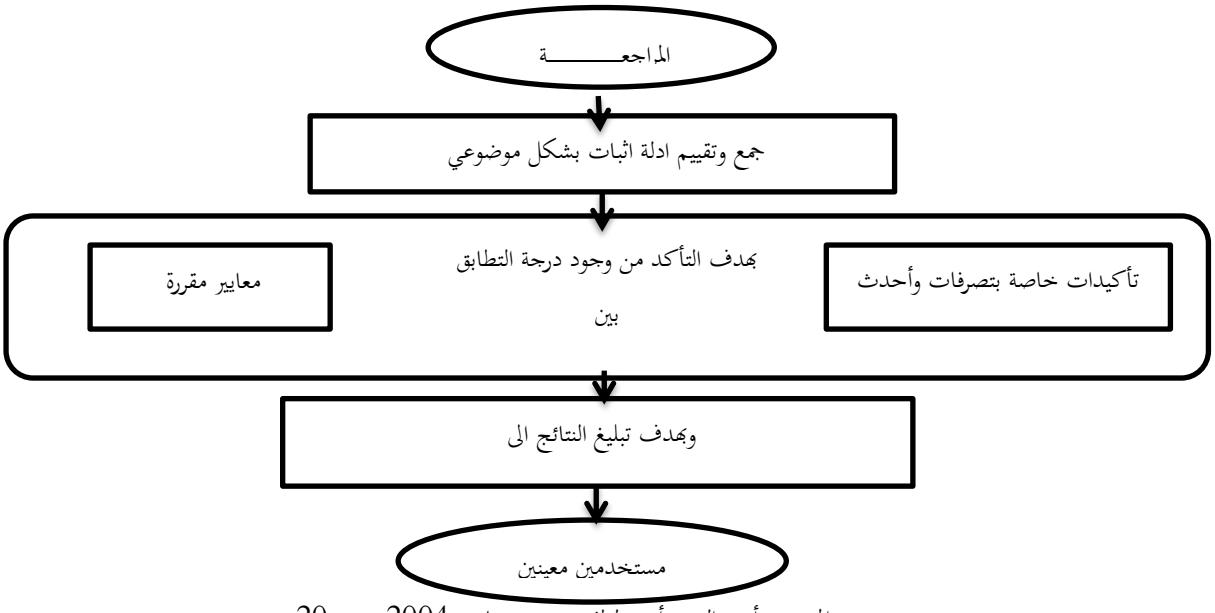
[2] أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان–الاردن، 2000، ص: 07.

المراجعة هي فحص إنتقادي يسمح بمراجعة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك العمليات[1].

تعرف جمعية المحاسبة الأمريكية AAA المراجعة على أنها عبارة عن عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات– بشكل موضوعي –تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث إقتصادية، بهدف توفير تأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة وتبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين[2].

ويمكن توضيح الخصائص المرتبطة بمصطلح المراجعة من خلال الشكل البياني التالي:

الشكل (01-01) : المفاهيم المرتبطة بتعريف المراجعة



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، 2004، ص: 20.

من خلال الشكل (01-01) الموضح أعلاه نجد أن عملية المراجعة تقوم بجمع وتقييمها أدلة الإثبات بطريقة موضوعية، والمرتبطة بالأحداث الاقتصادية قصد التأكيد على مطابقتها مع المعايير المتعارف عليها وتوصيل النتائج إلى الأطراف الآخذة .

وعرفت منظمة العمل الفرنسية المراجعة على أنها مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، إستناداً على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والاجراءات المتعلقة بالتنظيم، ولم تكتفي المنظمة بالتعريف السابق وأضافت توضيح ينظر من خلاله للمراجعة من منظورين تبعاً للأهداف المتوخاة منها[3]:

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص:11.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية– مصر، 2004، ص: 18.

[3] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص: 10.

- تقدير نوعية المعلومات : أي تشكيل رأي حول المعلومات المنتجة داخل المؤسسة؛
- تقدير النجاعة وفعالية النظام المعلوماتي والتنظيم.

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أن المراجعة ترتكز على النقاط التالية[1]:

- الفحص: أي فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها؛
- التحقيق: وهو الحكم على صلاحية الكشوفات المالية الختامية للتعبير السليم على نتيجة أعمال المؤسسة، ومدى تشكيلها للمركز المالي الحقيقي لها؛
- التقرير: أي بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير موجه إلى الأطراف المعنية سواء داخلية أو خارجية.

ويمكن إستنتاج تعريف للمراجعة بالإستناد إلى التعاريف السابقة على أنها:

المراجعة هي عملية أو طريقة منهجية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات، يقوم بها شخص مهني مستقل مؤهل علمياً وعملياً، سواء كان من داخل أو خارج المؤسسة، بفحص السجلات والمستندات المحاسبية والكشوفات المالية للتأكد من صحة وسلامة العمليات المنجزة للأحداث الاقتصادية، وإعطاء رأي فني محايد حول صلاحية الكشوفات المالية الختامية، وبلورة نتائج الفحص و التحقيق في شكل تقرير، وتبليغ النتائج الى الاطراف المعنية خلال فترة زمنية معينة.

الفرع الثالث: أنواع المرجعة وتقسيماتها

قبل التطرق إلى أنواع المراجعة، نقسم المراجعة إلى قسمين، هناك ما هو متداخل من حيث مادة المراجعة في حد ذاتها، و هناك ما هو مستقل تماماً.

أولاً: الأنواع المتداخلة للمراجعة

يقصد بالتداخل بين أنواع المراجعة هو أن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة، وأن الإختلاف بين هذه الأنواع قد يكون على حسب الزاوية التي ينظر من خلالها للمراجعة، فيمكن أن نجد عدة أنواع من خلال عدة زوايا وهي[2]:

[1] حميداتو صالح، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، السنة: 2012،ص: 25.

[2] حميداتو صالح، مرجع سابق، ص: 24-25.

أ- من حيث زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة:

1. **المراجعة الخارجية:** تعرف المراجعة الخارجية بأنها عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم المؤسسة، بشأن الأحداث والتصرفات الإقتصادية، لتحديد مدى تماشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي الكشوفات المالية لأصحاب المصلحة في المشروع[1].
2. **المراجعة الداخلية:** هي نشاط تأكدي إستشاري مستقل وموضوعي لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر والرقابة، التوجيه (التحكم)، وذلك عن طريق إيجاد نظام رقابة كفؤ وبتكلفة معقولة[2].

ب-من حيث زاوية الالزام القانوني:

1. **المراجعة الالزامية:** تتم وفقاً لإلزام قانوني أي تفرضه التشريعات القانونية فهو إجباري مقرون بعقوبات وجزاءات قانونية للمخالف لمواده، وذلك ضماناً وحماية لحقوق الهيئات والجهات المهتمة بالكشوفات المالية للمؤسسة[3].
2. **المراجعة الإختيارية:** وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به، وإنما تطلبه المؤسسة الإقتصادية وخاصةً المؤسسات الإقتصادية الفردية وشركات الأشخاص[4].

ت-من حيث زاوية نطاق المراجعة :

1. **المراجعة الكاملة:** في هذا النوع من المراجعة يكون للمراجع عمل غير محدد إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة خلال الفترة المحاسبية[5]. ويتعين على المراجع في هذا النوع من المراجعة، تقديم في نهاية الأمر الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة الكشوفات المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها إختباراته، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص ويلاحظ في هذه الحالة أن للمراجع الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها إختباراته[6].

---

[1] فاتح غلاب، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة أعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة سطيف، السنة: 2011، ص: 61.

[2] بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة سطيف، السنة: 2011، ص: 13.

[3] رأفت سلامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص : 34.

[4] حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، 1999، ص:17.

[5] كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية-مصر، 2006، ص:188.

[6] أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص: 11.

2. **المراجعة الجزئية:** وهي المراجعة التي يقتصر فيها عمل المراجع على بعض العمليات المعينة، أو هي بمثابة ذلك النوع من المراجعة التي توضع فيها القيود على نطاق فحص المراجع بأي صورة من الصور وتحدد الجهة التي تعين المراجع تلك العمليات[1].

ث-من حيث زاوية مدى الفحص وحجم الاختبارات[2]:

1. **المراجعة التفصيلية:** وتشمل كافة الدفاتر والمستندات المحاسبية، بهدف التأكد من خلوها للأخطاء والتلاعبات مع التحقق من أن العمليات مقيدة بإنتظام وبشكل سليم، ويكون هذا النوع في المؤسسات الصغيرة؛
2. **المراجعة الاختبارية** : ويشمل إختيار عينة من المفردات المحاسبية وعند الوصول للنتائج يتم تعميمها على مجتمع الذي أخذت منه العينة ويتوقف تحديد العينة إما على الأسلوب الشخصي أو الإحصائي، ويتم هذا النوع في المؤسسات الكبيرة نظراً لتعدد وتعقد العمليات مما تتطلب وقت وجهد كبير وتكلفة أكبر.

ج-من حيث زاوية توقيت عملية المراجعة واجراء الاختبارات[3]:

1. **المراجعة النهائية:** يقصد بها بداية المراجعة في نهاية الفترة المالية للمؤسسة بعد أن تكون الدفاتر قد أقفلت، وقيود التسوية قد أجريت والكشوفات المالية قد أعدت؛
2. **المراجعة المستمرة:** يقصد به قيام عملية المراجعة والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المراجع ومندوبيه بزيارة المؤسسة في فترات متعددة خلال السنة المالية لمراجعة وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات بالإضافة لمراجعة نهائية للكشوفات المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.

ثانياً: الأنواع المستقلة للمراجعة

يقصد بالأنواع المستقلة للمراجعة تللك التي تختلف فيها مادة المراجعة من نوع الى آخر وأهمها ما يلي[4]:

أ- **المراجعة المالية:** هي قيام المراجع بفحص الحسابات الظاهرة على القوائم المالية و إبداء رأيه حولها؛

[1] حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مرجع سابق، ص:17.

[2] قلاب ذبيح إلياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، السنة: 2011، ص: 47.

[3] رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات-العملي، مرجع سابق، ص: 31.

[4] حميداتو صالح، مرجع سابق، ص: 26-27.

ب- **مراجعة العمليات (المراجعة التشغيلية):** هي المراجعة التي تهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة قصد مساعدة مراكز القرارات في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحاليل موضوعية؛

ت- **مراجعة الإعلام الآلي:** وهي المراجعة التي تهتم بالجانب التقني للعمليات التسييرية ونخص بالذكر مراجعة الإعلام الآلي ومستويات الخدمات التي تستفيد منها المؤسسة؛

ث-**مراجعة الاستراتيجية:** يدرس هذا النوع من المراجعة الاستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة وما هي التغيرات التي يجب إدخالها فيها قصد مواجهة المحيط المعقد والمسيطرة والغامض رغبة في التطور أو البقاء على الأقل؛

ج-**مراجعة الجودة:** هي عبارة عن فحص منهجي مستقل لنشاط ونتائج المؤسسة وهذا بالإعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء رأي حول ما إذا كانت هذه النتائج والنشاطات تم إنجازها بصفة فعالة وفقاً لمعايير معينة من الجودة؛

ح-**مراجعة البيئة:** عملية فحص تهدف الى التأكد من الإلتزام بالنظم البيئية والتأكد من أن البيانات والمعلومات الواردة بالقائمة البيئية يمكن الإعتماد عليها. وأنه قد تم توفير كافة التفاصيل عن جميع القضايا البيئية الهامة والملائمة[1].

خ-**المراجعة الاجتماعية:** هي عملية فحص الآداء الإجتماعي وذلك بإجراء تشخيص منتظم لجمع الأدلة والقرائن والوصول إلى تقييم الآداء الإجتماعي للمؤسسة ممثلاً في البرامج والأنشطة الإجتماعية بهدف التأكد من مدى إلتزام المنظمة بمسؤوليتها الإجتماعية ومدى فعالية آدائها لهذه المسؤولية في ضوء مجموعة من المعايير المعتمدة والمقبولة والملائمة ثم التقرير عن ذلك كله للأطراف المعنية لمساعدتها في إتخاذ قراراتها ورسم سياستها[2].

د- **المراجعة الجبائية:** هي قيام المراجع الجبائي بتشخيص مدى إحترام الإلتزامات الجبائية من طرف المؤسسة، ويكمن اعتبارها الفحص الإنتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة تحليل التكاليف الجبائية وتقييم المخطر الجبائي لها. فالمراجع الجبائي يقوم بالفحص و المراقبة تكميلاً لوظيفة التسيير الجبائي[3].

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الاسكندرية –مصر، 2007، ص: 530.

[2] مراد سكاك، تدقيق المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات–دراسة ميدانية لبعض مؤسسات ولاية سطيف، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، العدد 11، 2011، ص: 211.

[3] صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على آداء المالي في المؤسسات الإقتصادية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، السنة: 2012، ص: 09 .

الفرع الرابع: أهداف وأهمية المراجعة

أولاً: أهداف المراجعة

تطورت أهداف المراجعة نتيجة عوامل عدة في الفترة الأخيرة[1]. ويمكن تقسيم أهداف المراجعة إلى مجموعتين:

أ- الاهداف التقليدية ويدرج تحتها[2]:

1. التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الإعتماد عليها؛
2. إبداء رأي فني استناداً الى ادلة وبراهين عن عدالة الكشوفات المالية؛
3. إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من أخطاء وغش؛
4. التقليل من فرص إرتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة؛
5. مساعدة الإدارة على وضع السياسات وإتخاذ القرارات الإدارية المناسبة؛
6. مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي؛
7. مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الإقتصاد الوطني.

ب-الأهداف الحديثة[3]:

1. مرقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الإنحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛
2. تقييم نتائج الأعمال وفقاً للأهداف المرسومة؛
3. تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛
4. تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية للأفراد.

ثانيا : أهمية المراجعة [4]

ترجع أهمية مراجعة الحسابات إلى مستخدمي الكشوفات المالية أو المستفيدين منها، وكلما كبر حجم المؤسسة وزاد عدد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أصبحت مهمة مراجع الحسابات أكثر صعوبة نظراً لإستخدام هذه الكشوفات في بناء القرارات الإقتصادية. ويتمثل دور المراجع في أنه يضيف قيمة للمعلومات الإقتصادية التي تنتج من النظام المحاسبي لمصلحة مستخدمي هذه البيانات لترشيد أحكامهم وقراراتهم، ويمكن وصف هذه القيمة بالرقابة والثقة.

---

[1] رأفت سلامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات–النظري، مرجع سابق، ص: 25.

[2] حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مرجع سابق، ص: 15.

[3] رأفت سلامة محمود وآخرون ،علم تدقيق الحسابات –النظري، مرجع سابق، ص: 26.

[4] فاتح غلاب، مرجع سابق، ص: 51.

وعموماً فأهمية عملية مراجعة الحسابات وأثارها على سلوك مستخدمي الكشوفات المالية في إتخاذهم لقراراتهم تتضح من خلال الآتي:

1. تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية، وبالتالي تجنبهم مخاطر إتخاذ القرارات؛
2. يستلزم إتخاذ قرار معين، وذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير المراجعة والتي ترتبط بتحقيق أهداف معينة؛
3. تُكون باعثاً ودافعاً لإتخاذ موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج غير المرغوب فيها.

من ناحية أخرى فكون المراجع عضو في التنظيم وهو مكتب المراجعة، فإنه يمثل دوراً آخر في الإتصال ويرمي هذا النوع من الإتصال–ويسمى الإتصال الموجه إلى الداخل– إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. خلق الوعي لدى المراجعين بأهداف مكتب المراجعة؛
2. تعليم المراجعين التطورات الهامة، والتي تؤثر على مكاتب المراجعة؛
3. زيادة فعالية المراجعين القائمين بالإتصال في المجتمع؛
4. إشباع رغبات المراجعين في الإطلاع على كل ما يجري في مكتب المراجعة.

المطلب الثاني: أساسيات المراجعة

لا شك أن كل مهنة منظمة لها أساسيات قامت عليها، وعلى ضوئها تحددت الخطوات والإجراءات اللاحقة لهذه المهنة، ومن ذلك مهنة المراجعة، فقد إرتكزت على أساسين إثنين هما فروض المراجعة ومفاهيم المراجعة، واللتان على ضوئهما تحددت معايير وأهداف وإجراءات المراجعة[1].

كما يوضح ذلك الشكل التالي:

الشكل رقم(01-02): عناصر نظرية المراجعة

المصدر: وليم توماس ، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الاول، تعريب ومراجعة: أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض–السعودية، 2006، ص: 43.

[1] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر، السنة: 2010، ص: 12.

من خلال الشكل السابق يلاحظ أن العناصر التي جاءت بها نظرية المراجعة تحدد الإجراءات والخطوات التي يجب اتباعها للقيام بعملية المراجعة.

الفرع الأول: فروض المراجعة

تعرف الفروض على أنها معتقدات ومتطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى[1]. وفيما يلي أهم فروض التي تستند إليها عملية مراجعة الحسابات وهي[2]:

أ- **فرض عدم التأكد:** ويبرر هذا الفرض الحاجة إلى وجود مجموعة من أدلة الإثبات الكافية لإزالة حالة عدم التأكد. ويرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي التالية:

1. الإستخدام غير المتكامل للبيانات المحاسبية؛
2. عدم القدرة على تقرير كافة الظروف المستقبلية عند إتخاذ القرارات؛
3. عدم وجود نظام جيد في للإتصال في المؤسسة.

ب-**فرض إستقلال المراجع:** وذلك لأن المراجع عندما يمارس عمله يعتبر حكماً يُعتمد على رأيه فيما كلف به من أعمال، ويعتبر فرض إستقلال المراجع على نوعين أساسين من المقومات :

1. المقومات الذاتية: وهي تتعلق بشخص المراجع وتكوينه العلمي والخلقي وخبرته العملية؛
2. المقومات الموضوعية: وهي ما تتضمنه التشريعات، وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات.

ت-**فرض توافر التأهيل الخاص للمراجع:** و ذلك لأن المراجع يستخدم حكمه الشخصي عند ممارسة وظيفته وفي ظل غياب إطار متكامل لنظرية الإثبات في المراجعة، فإن المراجع يتعرض عند الفحص لمشاكل منها محاسبية أو ضريبية أو فنية، كل هذا يتطلب قدر علمي وعملي كافٍ لآداء مهنته.

ث-**فرض توافر نظام للرقابة الداخلية :** تشير الرقابة الداخلية إلى نظام يتضمن مجموعة عمليات مراقبة مختلفة إدارية ومحاسبية وضعتها الإدارة ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة وتشمل الرقابة الداخلية.

ج-**فرض الصدق في محتويات التقرير:** ويفسر هذا الفرض في أن تقرير المراجع يعتبر الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي، كما أن عبء الإثبات يقع على المراجع ولا يستطيع نقله إلى الإدارة وينشأ فرض الصدق من حقيقة وضع المراجع بإعتباره محل ثقة جميع الأطراف أصحاب المصالح في المؤسسة أو خارجها.

[1] وليم توماس، امرسون هنكي، مرجع سابق، ص: 43.

[2] أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص:21-22.

الفرع الثاني: مفاهيم المراجعة

تعني المفاهيم التعميم العقلي والذهني أو الأفكار الأساسية أو أساس التفكي، و تتمثل مفاهيم المراجعة في التعميمات العريضة (Broad Généralizations) والمستنتجة من الفروض السابق إيضاحها، كما أن هذه المفاهيم تمثل بدورها الأساسي تحديد المبادئ والإجراءات، وعلى أية حال فإن هناك خمس مفاهيم أساسية على الأقل يمكن تحديدها في مجال المراجعة وهي[1]:

- السلوك الأخلاقي؛
- الإستقلال؛
- العناية المهنية الواجبة؛
- أدلة الاثبات؛
- العرض الصادق والعادل.

المطلب الثالث: معايير المراجعة

تُعتبر معايير المراجعة كمقاييس واضحة نستطيع من خلالها تقييم عملية المراجعة والحكم على الجدوى منها[2]. ولقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل على وضع معايير الآداء صدرت في عام 1954 ضمن كتيب تحت عنوان "معايير المراجعة المتعارف عليها "وقد تضمن هذا الكتيب معايير المراجعة المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي[3]:

أ- **معايير عامة General Standards:** وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة المراجعة، ومن هذا المنطلق اطلق عليها البعض المعايير الشخصية Personal Standards؛

ب- **معايير العمل الميدانيStandards of Field Work:** وهي عبارة عن مجموعة المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية المراجعة؛

ت- **معايير إعداد التقاريرStandards of Reporting:** وهي عبارة عن مجموعة المعايير المتعلقة بإعداد التقرير وشروط ذللك التقرير.

[1] وليم توماس، أمرسون هنكي، مرجع سابق، ص: 44.

[2] محمد تهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص: 37.

[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص: 49.

الفرع الأول: المعايير العامة

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتعتبر شخصية كذلك لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المراجع الخارجي، وبالتالي فإنه يمكن القول أنه للحصول على تقرير يتضمن رأياً فنياً محايدا له أهميته ،إضافةً إلى ذلك أن يكون المراجع على درجة من الكفاءة وأن يتمتع بالإستقلال المطلوب، ويتبع قواعد السلوك المهني المتعارف عليها[1].

وتنقسم المعايير العامة الى:

أولاً : معيار التدريب والكفاءة

يعني هذا المعيار أن الشخص الذي يقوم بفحص الكشوفات المالية يجب أن يكون لديه كفاءة معينة وتتوفر له مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة ، ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لا بد أن يتمتع صاحبها بالتدريب والتأهيل المناسب، وحتى يكون هناك ثقة لدى الأطراف المستعملة لآراء المراجع يجب أن يتوافر لديه شروط التأهيل العلمي والعملي والإستقلال عند إبداء الرأي، ولتحديد معيار الكفاءة لابد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي والعملي.

فعلى حسب النصوص الجزائرية المنظمة لهذه المهنة تشترط على الشخص الراغب في الحصول على الإعتماد كمراجع حسابات الآتي[2]:

أ- **من ناحية التأهيل العلمي:** أن يكون حاصلاً على شهادة الليسانس في المالية أو في العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة؛

ب-**من ناحية التأهيل العملي و الكفاءة المهنية:** أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسبي لدى مكتب للخبرة المحاسبية أو لديه عشرة سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص، في الأخير نشير إلى أن هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على المراجعة بالكفاءة المهنية المطلوبة، لذلك ينبغي أن تنظم ملتقيات دورية وندوات وتربصات ميدانية يستطيع المراجع من خلالها تنمية قدراته الفكرية والعلمية والميدانية على حد سواء وتمكنه من الإيفاء بمتطلبات التأهيل العلمي، العملي والكفاءة المهنية.

[1] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، القاهرة-مصر، 2002، ص: 06.

[2] محمد تهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص: 39-40 .

ثانياً: معيار الإستقلالية والحياد

وذلك حتى يكون الرأي الذي يبديه المراجع ذو قيمة لينال ثقة المستخدمين لهذه الكشوفات والتقارير حيث لا قيمة للرأي الذي يصدر من شخص لا يتمتع بالإستقلالية والموضوعية، لذلك يجب أن يكون الذي يقوم بعملية المراجعة مستقلاً فكرياً وذهنياً، وإنما يجب أن يبدو أيضا في نظر المستخدمين للكشوفات المالية التي يصدر بشأنها رأيه الفني أنه مستقل وغير متحيز، فإستقلالية المراجع هي التي تعطي لرأيه قيمة وبالتالي تخلق الطلب على خدمات المهنة[1].

ثالثاً: معيار العناية الهنية

إن مفهوم بذل العناية المهنية يفرض مستوى من مسؤولية الآداء يجب تحقيقه بواسطة كل الأشخاص المعنيين بتحقيق معايير العمل الميداني و إعداد التقارير، فالمراجع–على سبل المثال–يجب أن يبذل العناية المهنية الواجبة في التحقق من أن دليل الإثبات كافٍ ومناسب لتدعيم وتأييد تقرير المراجعة[2].

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

تعتبر من أهم معايير المراجعة المتعارف عليها دولياً، والتي بدوها تنقسم إلى:

أولاً: معايير وضع الخطة و الإشراف على المساعدين

إن أي عمل يجب القيام به يكون مخططاً مسبقاً ولهذا فإن التخطيط السليم لعملية المراجعة يعتبر العمود الفقري لها، كونه يحدد الأهداف المتوخاة منها ويأخذ في عين الحسبان الإمكانيات المتاحة والوقت الذي يجب إستغراقه لتحقيق هاته الأهداف، إذ يقوم المراجع في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الإختبارات المطلوبة وتحديد الأهداف الأساسية المنتظرة من البرامج المسطرة لعملية المراجعة وبدقة نظام الفحص من خلال إشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص والتمحيص وتوقيته، يستخدم البرنامج المخطط كآداة لقياس الآداء لعملية المراجعة من خلال مقارنة الآداء المنجز بالآداء المخطط والمثبت في البرنامج، وكذا إمكانية تحديد الإنحرافات ومحاولة معالجتها، ويعتبر البرنامج المخطط مسبقاً الدليل الموحد لعملية المراجعة من خلال إحتوائه على ما يجب القيام به وتحديد الفترة الزمنية اللازمة لذلك وتوقيت البدء والنهاية من عملية المراجعة وتحديد المهام المسندة إليه ولمساعديه[3].

---

[1] عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم آداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة بسكرة، السنة : 2007 ، ص: 25.

[2] وليم توماس، أمرسون هنكي، مرجع سابق، ص: 49.

[3] عزوز ميلود، مرجع سابق، ص: 32–33.

ثانياً: معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية

يُعد نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة ولحجم المفردات المراد إختيارها إعتماداً على درجة أثر على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها، فإحترام مقوماته والتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها، لذا وبغية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يحتاج إلى خبرات ومهارات عالية لتقييمها من طرف المراجع والحكم عليها بات من الضروري على هذا الأخير الإلتزام بإحدى الطرق التالية[1]:

أ- طريقة الاستقصاء عن طريق الأسئلة؛

ب-طريقة التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية؛

ت-طريقة الملخص الكتابي.

ثالثاً: معيار كفاية أدلة الإثبات

يجب الحصول على قدر وافي من أدلة الإثبات وقرائن المراجعة عن طريق الفحص المستندي والملاحظات والاستفسارات والمصادقات وغيرها كأساس سليم لإبداء الرأي في الكشوفات المالية تحت الفحص فأدلة الإثبات ومدى توافرها وكذلك مدى حجيتها في عملية الإثبات هي الأساس الذي يبني عليه المراجع رأيه في مدى صحة وسلامة البيانات المحاسبية ومدى تعبير الكشوفات المالية عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة ومركزها المالي في نهاية الفترة[2].

الفرع الثالث: معيار إبداء الرأي (إعداد التقارير)

وهي المعايير التي تتعلق بتحديد كيفية إعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة وتتضمن المعايير التالية:

أولاً: معيار الإشارة لمقياس صدق وعدالة عرض الكشوفات المالية

يتطلب هذا المعيار من مراجع الحسابات أن يشير في تقريره إلى ما إذا كانت الكشوفات المالية قد تم عرضها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً(المتعارف عليها)، ومهنياً ينظر مراجع الحسابات للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً كمعيار لقياس صدق وعدالة عرض الكشوفات المالية، بمعنى أن إلتزام الإدارة بهذه

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص: 45.

[2] خالدي المعتز بالله، مساهمة المراجعة الداخلية في إتخاذ القرارات المالية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة ورقلة، السنة: 2011، ص: 13.

المبادئ في إعداد وعرض الكشوفات المالية يضمن مصداقيتها، أي أنها ستكون خالية من التحريفات الجوهرية سواء كانت تحريفات غير متعمدة، أي أخطاء، أو تحريفات متعمدة، أي غش[1].

ثانياً: معيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يهدف هذا المعيار الى التنسيق في تطبيق المبادئ المحاسبية، وذلك لضمان قابلية الكشوفات المالية للمقارنة على مدار الفترات أو السنوات المالية وبالتالي التأثيرات التي أدت إليها هذه الكشوفات المالية لأن عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ يؤدي إلى التداخل بين عناصر الإيرادات والمصاريف للفترات المالية السابقة وبالتالي النتائج المالية المتوصل إليها تكون غير صحيحة. والهدف من هذا المعيار هو[2]:

1. قابلية الكشوفات المالية للمقارنة؛
2. توضيح طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وأثرها على الكشوفات المالية وقابليتها للمقارنة

ففي هذه الحالة يجب على مراجع الحسابات الإشارة إلى ذلك بطريقة ملائمة في تقريره.

ثالثاً: معيار الافصاح التام

كما أن المعيار الثالث من معايير إعداد التقرير يتطلب ضرورة إفصاح المراجع بتقرير المراجعة عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض، وذلك إذا ما كانت هذه المعلومات قد أغفلت أو حذفت من صلب الكشوفات أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها، أي أن الإفصاح المناسب للكشوفات المالية مفترض، ما لم يشير تقرير المراجعة إلى خلاف هذا، ومن ثم فعندما يرى قارئ الكشوفات المالية تقرير المراجعة غير متحفظ، فإن هذا معناه أن المراجع قد وصل إلى القناعة بأنه لا حاجة إلى إفصاح أكثر لصدق وعدالة عرض الكشوفات المالية[3].

رابعاً: معيار إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة

يجب أن يشتمل التقرير على رأي المراجع في الكشوفات المالية كوحدة واحدة[4]. ويتطلب ذلك أن يبدي مراجع الحسابات رأيه فيها للمؤسسة ككل، وأن لا يبدي رأيه عن بعض منها أو عنصر معين من هذه الكشوفات، أما في حالة عدم إبداء الرأي حولها يجب أن يوضح أسباب ذلك في تقريره[5].

---

[1] حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، السنة : 2009 ، ص: 68 .

[2] بوبكر عميروش، مرجع سابق، ص: 21-22.

[3] وليم توماس، أمرسون هنكي، مرجع سابق، ص: 55.

[4] محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية-مصر، 1998، ص: 43.

[5] رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات-النظري، مرجع سابق، ص:194.

المبحث الثاني: المراجعة الخارجية للحسابات

بعد الكشف عن عدة إخفاقات محاسبية في بعض المؤسسات، تم إتخاذ مزيد من التدابير التنظيمية والمحاسبية الصارمة حيث تم إقرار قانون أوسكلي في عام 2002 نتيجة للإخفاقات المحاسبية التي ألزمت المؤسسات الأمريكية بموجب إعتماد سياسة رقابية صارمة، وإرسال تقارير مالية تفصيلية منتظمة الى السلطات الفدرالية. وهذا يتطلب من مكاتب المراجعة الخارجية السعي إلى رفع كفاءة المراجعة الخارجية لإزالة الصورة المضللة عن هذه المهنة بسب إشتراك كبرى شركات المراجعة في عمليات تضليل وتزييف الواقع[1].

المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية للحسابات

المراجع الخارجي المستقل هو ذلك الشخص المؤهل والمستقل لإنجاز مراجعة الكشوفات المالية وتقديم تقرير حولها وإيصاله إلى الجهة أو الجهات التي عينته[2].

الفرع الأول: تعريف المراجعة الخارجية

رغم تعدد صيغ تعاريف المرجعة الخارجية، إلا أنها كلها تتفق في أهميتها بالنسبة للمؤسسة والأطراف الطالبة لها، كذلك الأهداف التي تسعى المراجعة الخارجية إلى تحقيقها. ومن بين هذه التعاريف ما يلي:

أ- أن مراجعة الحسابات الخارجية ليست عملية فحص البيانات الخارجية فقط وإنما أيضاً وضع إختبارات لمدى صحة السجلات المحاسبية في المؤسسة، حيث يقوم بها مراجع مستقل يُعبر برأي موضوعي على مدى إنصاف تقديم(إفصاح) البيانات الخارجية[3].

ب-عرفت المراجعة الخارجية على أنها إختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى إحترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة[4].

---

[1] علي حسين الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، دور قانون (سابنيز-اوكسلي)في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الإدارة والإقتصاد، العدد السادس والثمانون، 2011، ص: 04.

[2] شادن هاني عرار، مدى إلتزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات وإختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، السنة: 2009، ص: 13.

[3] براق محمد، قمان عمر، مداخلة بعنوان: دور حوكمة الشركات في التنسيق بين آليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، يومي 06 و07 ماي 2012، ص: 09.

[4] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص: 09.

ت-كما عرفت كذلك بأنها عملية فحص الكشوفات المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وعمل إنتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي والحصول على الأدلة الكافية لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة الكشوفات المالية[1].

استناداً إلى ما تم سرده في التعاريف السابقة، نخلص إلى أن المراجعة الخارجية هي قيام طرف خارجي مستقل محايد مؤهل علمياً وعملياً ذو كفاءة مهنية، بفحص الكشوفات المالية والسجلات المحاسبية، وإعطاء رأي فني محايد كتعبير سليم لنتيجة أعمال المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، في شكل تقرير يقدم للأطراف المعنية.

الفرع الثاني: أهداف وأهمية المراجعة الخارجية

أولاً: أهداف المراجعة الخارجية

إن تحديد أهداف المراجعة الخارجية التي يجب على المرجع الخارجي تحقيقها تعد جزءاً عند تنفيذ مهامه[2]. فهناك أهداف رئيسية وأهداف خاصة المتمثلة الآتي:

أ- الأهداف الرئيسية:

حيث تتمثل الأهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية فيما يلي[3]:

1. إن الهدف الأساسي من عملية المراجعة الخارجية هو إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير الكشوفات المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولاً عاماً.
2. إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيه، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره حول آداء هذا النظام؛
3. إمداد مستخدمي الكشوفات المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالكشوفات المالية الموثوقة، لتساعدهم في إتخاذ القرارات المناسبة.

ب-الأهداف الخاصة:

تعتبر الأهداف التي سبق ذكرها هي الاهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية، وفي سبيل تحقيق المراجع لتلك الأهداف، فإن هناك أهداف فرعية عليه أولاً أن يحققها، وهي ستة أهداف متعلقة بفحص أرصدة حسابات

[1] يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2008، ص: 07.

[2] أزرق أيوب محمد كرسوع، مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة(دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة -فلسطين)، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية ، فلسطين، السنة: 2008، ص60.

[3] يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص: 07-08.

الكشوفات المالية، هذه الأهداف تستخدم كأهداف وسطية، وتعتبر حلقة وصل بين معايير المراجعة وإجراءاتها وتتمثل هذه الأهداف الفرعية في الآتي[1]:

1. **التحقق من الوجود:** أي أن الأصول والخصوم أو الالتزامات موجودة فعلاً في تاريخ معين؛
2. **التحقق من الاكتمال:** يعني أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة، وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة؛
3. **التحقق من الملكية:** يعني أن كافة الأصول و الممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين، وأن الخصوم أو الإلتزامات تمثل إلتزاماً حقيقياً على المؤسسة في تاريخ معين؛
4. **التحقق من التقييم:** أن الأصول والخصوم قد تم تقييمها وقيدها بقيمتها الملائمة؛
5. **التحقق من عرض الكشوفات المالية بصدق وعدالة:** إن كافة مكونات الكشوفات المالية قد تم الإفصاح عنها وعرضها بصورة سليمة، وفقاً للمتطلبات القانونية والمهنية ذات الصلة؛
6. **التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية:** أي أن كافة الاصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم إحتساب قيمتها بدقة، وتم إعتمادها من السلطة المختصة قانوناً وفقاً لمتطلبات القوانين واللوائح والنظم النافذة، وتمت في الأغراض والأعمال الرسمية التي تحقق أهدافها.

ثانياً: أهمية المراجعة الخارجية

تُعتبر المراجعة مهمة بالنسبة للمستثمرين وأصحاب الأموال الذين يتميزون بإستعمالهم للكشوفات المالية في إتخاذ القرارات، ومن بين المستفيدين من المراجعة الخارجية نجد كل من مسيري المؤسسات، المساهمون وملاك المؤسسة، الدائنون والموردون، المستثمرون، الهيئات الحكومية وإدارة الضرائب[2].وتتمثل الأهمية فيما يلي[3]:

أ- **أهمية المراجعة للإدارة:** تعتمد الإدارة الكلية على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها وإتخاذ القرارات الملائمة، وتقييم ذلك وتحديد الانحرافات وأسبابها ووضع الحلول المناسبة لتحقيق أهداف المشروع وتعتبر الإدارة تقرير المراجع بمثابة رأي معتمد ودليلا لمستخدمي الكشوفات المالية حول عدالة الكشوفات المالية كوحدة واحدة؛

[1] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص: 54.

[2] سفير محمد، رزقي إسماعيل، مداخلة بعنوان: مسؤولية ودور مراجع الخارجي في سياق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 05-06 ماي 2013، ص: 04 .

[3] رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات –النظري، مرجع سابق، ص: 27-28.

ب- **أهمية المراجعة للدائنين والموردين:** يعتمدون على تقرير المراجع بسلامة وصحة الكشوفات المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالإلتزامات قبل الشروع في منح الإئتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي؛

ت-**أهمية المراجعة للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:** تلعب هذه دوراً مهماً في التمويل قصير الأجل للمشروعات لمقابلة إحتياجاتها وتوسعاتها، لهذا فإنها تعتمد على تقرير المراجع لدراسة وتحليل الكشوفات المالية قبل الشروع في نهج الإئتمان المصرفي (القروض) وتعتمد كأساس للتوسع فيه أو الإحجام عنه عن طريق تقييم درجة الخطر في منح الإئتمان المصرفي؛

ث-**أهمية المراجعة للمؤسسات الحكومية:** تعتمد هذه الكشوفات المالية وتقرير المراجع للتخطيط والمتابعة والاشراف والرقابة على المؤسسات الاقتصادية، وتأكيد إلتزاماتها والتعليمات والإجراءات والتوجيهات وعدم الإلتزام بالخطط الموضوعة وتحديد الإنحرافات وأسبابها؛

ج- **أهمية المراجعة لرجال الاقتصاد:** إزداد إهتمام رجال الاقتصاد بالكشوفات المالية المعتمدة وما تحويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل القومي ورسم برامج الخطط الاقتصادية وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها؛

ح- **أهمية المراجعة لنقابات العمال** : تعتمد نقابات العمال على البيانات المحاسبية في الكشوفات المالية المعتمدة في مفاوضاتها مع الإدارة لرسم السياسات العامة للأجور؛

خ-**أهمية المراجعة لمصلحة الضرائب** : تعتمد مصلحة الضرائب على الحسابات والكشوفات المالية المعتمدة لتقليل الإجراءات الروتينية، وحصولها على الكشف الضريبي في الوقت المناسب وسرعة تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة؛

د- **أهمية المراجعة في تخصيص الموارد** : تساعد المراجعة في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاءة ممكنة لإنتاج السلع والخدمات التي يزيد الطلب عليها. فالموارد النادرة تجتذبها المؤسسات الإقتصادية القادرة على إستخدامها بأفضل كفاءة والتي تظهرها البيانات المحاسبية الظاهرة في الكشوفات المالية المعتمدة، إذ أن الكشوفات والتقارير المحاسبية غير الدقيقة والتي لم تخضع للمراجعة تخفي في طياتها إسرافاً وسوء كفاءة وتحول دون تخصيص مواردنا النادرة بطريقة رشيدة .

ذ- **أهمية المراجعة لحملة الأسهم:** يسعون إلى الحصول على المعلومات التي تمكنهم من مساءلة الإدارة والعاملين، وإتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الإستثمار الحالي[1].

[1] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص: 55.

الفرع الثالث: أنواع المرجعة الخارجية

يفرق في الواقع بين ثلاث أنواع من المراجعة الخارجية للحسابات وهي[1]:

أولاً: المراجعة القانونية

أي التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات؛

ثانيا: المرجعة التعاقدية أو الإختيارية

التي يقوم بهل محترف بطلب أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنوياً؛

ثالثاً : الخبرة القضائية

التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

ويمكن مقارنة أنواع المراجعة وحصرها في الجدول التالي :

الجدول رقم (01-02) : مقارنة أنواع المراجعة الخارجية

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	مراجعة قضائية
1-طبيعة المهمة	مؤسساتية ،ذات طابع عمومي.	تعاقدية.	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
2-التعيين	من طرف المساهمين .	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة.	من طرف المحكمة.
3-الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات و الصورة الفوتوغرافية الصادقة ، تدقيق معلومات مجلس الادارة .	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات.	اعلام العدالة وارشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام.
4-التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية.	مهمة محددة حسب الاتفاقية .	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها.
5-الإستقلالية	تامة إتجاه مجلس الادارة والمساهمين.	تامة من حيث المبدأ.	تامة إتجاه الاطراف.
6-مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب إحترامه تماماً.	يحترم مبدئياً لكن له تقديم ارشادات في التسيير .	ينبغي إحترامه.
7- ارسال التقارير الى	مجلس الادارة، الجمعية العامة (العادية، غير العادية)	المديرية العامة ، مجلس الادارة .	الى القاضي الكلف بالقضية .
8- شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات.	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية .	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء .

[1] محمد بوتين ، مرجع سابق، ص:27.

9- اخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير الشرعية	نعم	لا	غير الزامية
10-الالتزام	بحسب الوسائل.	بحسب الوسائل او بحسب النتائج حسب نوع المهمة.	بحسب النتائج مبدئيا.
11-المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية.	مدنية، جنائية، تأديبية.	مدنية، جنائية، تأديبية.
12-التسريح	مهمة تأسيسية ،عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة .	محددة في العقد.	من طرف القاضي المشرف على الخبرات.
13-الأتعاب	قانون رسمي.	محددة في العقد.	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي.
14-طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية.	تقييم الاجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات.	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة.

المصدر: محمد بوتين، مرجع سابق،2008، ص: 28 .

من خلال الجدول نلاحظ أن الأنواع الثلاثة من المراجعة الخارجية لها إستقلالية تامة من حيث الجهة التي تخولها، حيث يلعب المراجع الخارجي دور هام في إعطاء الحكم الشخصي حول عدالة ومصداقية الكشوفات المالية والأوضاع المالية والمحاسبية للمؤسسة الإقتصادية، ويشترط أن يكون المكلف بهذه المهنة محافظ حسابات، خبير محاسبي أو قضائي.

المطلب الثاني: خدمات التأكيد التي يقدمها المراجع الخارجي

إن العلاقة التعاقدية التي تربط بين الملاك والإدارة، أدت إلى الطلب أكثر على مهنة المراجعة الخارجية حيث توسع دور المراجع الخارجي، فأصبح يقدم خدمات جديدة وهي ما تسمى بخدمات التأكيد المهني.

وتعرف خدمات التأكيد المهني على أنها الخدمات المهنية المستقلة التي تحسن جودة المعلومات أو سياقها لمستخدمي القرارات[1]. ويشير الإطار الدولي لعمليات التأكيد إلى أن المراجعة خدمة تأكيد معقولة تهدف (ISA :200) إلى التأكيد من إعداد الكشوفات المالية وفقاً لإطار محدد (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية)، كما يشير تقرير المراجع في فقرة الرأي (ISA :700) إلى أن الكشوفات المالية تعبر بعدالة عن نتائج الأعمال والمركز المالي والتدفقات النقدية، والتغيرات في حقوق الملكية[2].

ومنه فإن خدمات التأكيد هي الخدمات التي تقدم من طرف مراجع مستقل.

[1] أمين السيد احمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، مرجع سابق، ص: 09 .

[2] احمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكيد الحديث (المشاكل و المسؤوليات-الادوات و الخدمات)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، الكتاب الثاني،2009، ص: 25.

الفرع الأول : خدمات الشهادة

تمثل خدمات الشهادة المقدمة من قبل المحاسبين القانونيين (المراجعين أو المدققين) أهم خدمات التأكيد المقدمة من قبلهم. وتتمثل خدمة الشهادة في إصدار مؤسسة المحاسبة القانونية شهادة أو تقريرًا حول مصداقية القضايا التي هي من مسؤولية طرف آخر.

وهناك أربعة أنواع من تقارير الشهادة وهي[1]:

أولاً: مراجعة الكشوفات المالية التاريخية

و هي شكل من خدمات الشهادة يصدر المراجع بموجبه تقريراً مكتوبا يعبر فيه عن رأيه فيما إذا كانت الكشوفات المالية تتفق من النواحي الجوهرية مع معايير المحاسبة الدولية (أو المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP أو أي مبادئ أو معايير أخرى)، وتمثل خدمة المراجعة الشكل الأكثر شيوعاً والمنجز من قبل مؤسسات المحاسبة القانونية (أو مؤسسات مراجعة الحسابات)؛

ثانياً: الإطلاع على الكشوفات المالية التاريخية

إن الإطلاع على الكشوفات المالية التاريخية هو نوع آخر من خدمات الشهادة الذي يقدمه المحاسبون القانونيون، إذ أن كثيراً من الشركات أو المشروعات الأخرى غير المساهمة العامة ترغب في تقديم تأكيد حول كشوفاتها المالية، دون أن تتحمل تكلفة المراجعة، فبينما تقدم المراجعة مستوى عالياً من التأكيد، فإن الإطلاع يتضمن تأكيداً متوسطاً على الكشوفات المالية، ويعتمد بالتالي على أدلة إثبات أقل للوصول إلى هذا المستوى من التأكيد، مما يعني أتعاباً أو تكلفة أقل؛

ثالثاً: الشهادة بالرقابة الداخلية بالإضافة إلى الكشوفات المالية

كان من المألوف مهنياً أن تقويم المراجع لنظم الرقابة الداخلية، إنما يهدف إلى تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف من أجل تحديد مدى الإجراءات الجوهرية ونطاقها، إلا أن الإجراءات التي إتخذت في الولايات المتحدة بعد فضيحة ENRON أوجبت على المراجعين الخارجيين التقرير عن الرقابة الداخلية بالإضافة إلى الكشوفات المالية، نظراً لأن كفاءة الرقابة الداخلية وفعاليتها تقلل من إمكانية التضليل في هذه الكشوفات المالية؛

رابعاً: خدمات شهادة أخرى

يقدم المحاسبون القانونيون خدمات شهادة مختلفة، ويمثل بعضها تطوراً لعمل المحاسبين القانونيين الحالي، فقد يطلب البنك الذي قدم قرضاً للعميل (شركة أو مشروع أو المؤسسة) تقديم تقرير من محاسب قانوني

[1] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة–الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان–الأردن الجزء الأول، 2009، ص: 30.

يتضمن إلتزام العميل بالشروط التي وضعها البنك، كأن يشترط البنك مثلاً عدم توزيع أرباح الى أن ينتهي سداد القرض، أو يشترط إستكمال أجزاء من المشروعات تحت التنفيذ قبل دفع القسط الثاني من القرض مثلاً.

الفرع الثاني: خدمات التأكيد الأخرى

إن معظم خدمات التأكيد الاخرى التي يقدمها المراجع الخارجي لا تقابل التعريف الرسمي لخدمة التأكيد، بل هي مشابهة لخدمة الشهادة إذ أنها تتطلب استقلاليته، كما تتطلب قيامه بالتأكيد حول المعلومات المستخدمة من قبل متخذي القرارات، إلا أنها تختلف عن المراجعة الخاصة بالشهادة من حيث أن المراجع الخارجي ليس ملزماً بإصدار تقرير مكتوب، وأن التأكيد لا يشترط أن يكون حول مصداقية قضايا طرف آخر ومدى إلتزامها بمعيار محدد، بل إن خدمات التأكيد الأخرى تركز على قابلية تصديق المعلومات وعلاقتها بالهدف المقصود هذه المعلومات التي قد تعد من قبل طرف آخر أو قد لا تعد من قبله،على أن المظهر العام لجميع خدمات التأكيد بما في ذلك المراجعة وخدمات الشهادة، هو التركيز على تحسين نوعية المعلومات المستخدمة من قبل مُتخذي القرارات.

ويبين الجدول التالي نماذج من هذه الخدمات :

الجدول رقم (01-03) : نماذج خدمات التأكيد الاخرى

خدمات التأكيد الاخرى	الأنشطة المرتبطة بها
تقييم المخاطر المرتبطة بالاستثمار والمشتقات المالية والرقابة عليها.	تقييم عمليات ممارسة وإدارة الاستثمارات من قبل المؤسسة وتحديد مدى فاعليتها.
تقييم عمل إدارة المبيعات.	تقييم عمل رجال البيع فيما يتعلق بقواعد وأصول وإجراءات التعامل مع العملاء.
تقييم مخاطر تجميع وتخزين وتوزيع المعلومات الالكترونية.	تقييم مخاطر معالجة البيانات الكترونياً و مدى كفاية الوسائل الرقابية في ذلك.
تقييم المخاطر الناتجة عن الغش والمخالفات والأفعال غير القانونية.	تقييم سياسات ونظم ولوائح المؤسسة من حيث فاعليتها من الحد أو منع أو اكتشاف الغش والمخالفات.
تقييم مدى الالتزام بالقواعد والاجراءات والسياسات المنظمة في مجال الصناعة.	فحص العمليات التي تقوم بها المؤسسة، لبيان مدى توافقها مع مثيلتها في نفس الصناعة من حيث الالتزام بالقوانين واللوائح المنظمة لحركة التجارة.
شهادات الأيزو9000.	التصديق على مدى التزام المؤسسة بإتباع معايير الايزو 9000 للرقابة على جودة المنتجات لتحقيق الميزة التنافسية لمنتجات المؤسسة.
مراجعة بيئية.	لتقييم مدى التزام المؤسسات بالقوانين والمعايير الخاصة بحماية البيئة.

المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن ،حسين أحمد عبيد، شريفة علي حسن، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية-مصر،2007، ص:16.

من خلال الجدول (01-03) يمكن نستخلص بأن نماذج خدمات التأكيد التي يقدمها المراجع الخارجي تساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية وإضفاء الصورة الحقيقية لها، فنماذج خدمات التأكيد الأخرى تساعد مستخدمي الكشوفات المالية في إتخاذ القرارات.

المطلب الثالث: مسؤوليات وصلاحيات المراجع الخارجي

الفرع الاول : مسؤوليات المراجع الخارجي

يعرف محافظ الحسابات على أنه: "كل شخص يتولى بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاصة إثبات صدق وصحة حسابات مؤسسات مختلفة، على أن يزاول هذه المهنة بشكل مستمر ومعتاد "[1]. وفيما يلي نعرض مسؤوليات المراجع الخارجي للحسابات[2]:

أولاً: مسؤولية المراجع عن إكتشاف الغش

تعد مسؤولية المراجع عن إكتشاف الغش والمخالفات والتقرير عنها، أحد الأسباب الهامة التي ساعدت على ظهور فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، حيث يعتقد معظم مستخدمي الكشوفات المالية أن التقرير النظيف يعني أن المراجع قد إكتشف كل الأخطاء المادية الناتجة عن الغش أو المخالفات التي تكون قد حدثت أثناء السنة المالية محل المراجعة، وبالتالي فان لدى مستخدمي هذه الكشوفات توقعاً عالياً بأن يقوم المراجع بإكتشاف الغش والمخالفات، وذلك كهدف ضروري لعملية المراجعة في حين تختلف المعايير المهنية والتوصيات الصادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية عن وجهة النظر السابقة، حيث قللت المعايير المهنية والتوصيات من درجة مسؤولية المراجع بشأن إكتشاف الغش والمخالفات وذلك بالإشارة إلى أن الادارة هي المسؤولة في المقام الأول عن الغش وبالتالي فهي المسؤولة على منع تلك المخالفات من خلال وسائل الرقابة الداخلية الفعالة؛

ثانياً: مسؤولية المراجع إتجاه عملائه

إن الذي يحكم العلاقة بين المراجع وعميله هو العقد المبرم بينهما و بالتالي فإن مراجع الحسابات يعتبر مسؤولاً من الناحية القانونية إتجاه عميله أي المؤسسة التي يراجع حساباتها، ويتحمل المراجع مسؤولية الإخلال بأحكام ذلك العقد وتسمى المسؤولية "مسؤولية عقدية"؛

[1] شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف 01، 2012، ص: 93.

[2] محمد بشير غوالي، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية-دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائري، مجلة الباحث، العدد 12، جامعة ورقلة، 2013، ص : 130- 140.

ثالثاً: مسؤولية المراجع إتجاه الطرف الثالث

يعتبر المراجع الخارجي مسؤولاً عن الطرف الثالث من مستخدمي الكشوفات المالية بالرغم من عدم وجود هذا العقد، وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المراجعون للمحاكمة نتيجة عدم إكتشافهم التلاعب أو الإختلاس في عملية المراجعة كانت الأسباب الرئيسية هي فشل المراجع في بذل العناية المهنية الملائمة للقيام بالعملية الموكلة إليه، وتسمى هذه المسؤولية (بالمسؤولية التقصيرية)؛

تنعقد المسؤولية القانونية بنوعيها العقدية و التقصيرية ضد المراجع بتوافر ثلاث أركان هي:

- حصول إهمال وتقصير من جانب المراجع في آداء واجباته المهنية؛
- وقوع ضرر إصابة الغير نتيجة إهمال وتقصير المراجع ؛
- رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين وإهمال وتقصير المراجع؛

رابعاً: المسؤولية المهنية للمراجع

يتوقف تقييم وتقدير كافة الجهات التي تستخدم التقارير المنشورة للمراجع الخارجي على قدرته على تحمل المسؤولية، كلما كان المراجع قادراً على تحمل مسؤولياته كلما زاد إحترام هذه الجهات له. حيث أن المراجع الخارجي يعرض على المؤسسات وكذلك الطرف الثالث من مستخدمي الكشوفات المالية وكل من له علاقة بالكشوفات المالية المنشورة خبرته وخدماته وما يتمتع به من كفاءة وقدرة على تحمل المسؤولية، بالإضافة إلى حياده وإستقلاله في ممارسة مهنته، وتعتبر القدرة على تحمل المسؤولية عنصراً هاماً بالنسبة للمراجع الخارجي نظراً لأن قيامه بمسؤولياته يساعد على خدمة جهات عديدة تعتمد على نتائج أعماله، كما أن القواعد الأخلاقية للمهنة تساعد على ثقة الرأي العام فيها، وتشجع الغير على الإعتماد على ما يتحمله المراجع من مسؤولية، ولا شك أن المراجع الذي يلتزم بتلك القواعد و يطبقها ينجح عن أي مراجع آخر يتجاهل تلك القواعد.

خامساً: المسؤولية الجنائية

المسؤولية الجنائية يتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي إعتمد على المعلومات المحاسبية التي تم مراجعتها إلى المجتمع ككل، ويتعين في هذه الحالة ضرورة تحديد مجالات المساءلة الجنائية للمراجع الخارجي والتي تنص عليها جميع التشريعات المنظمة للمهنة وقوانين المؤسسات وقانون العقوبات، ولا شك أن النص على المسؤولية الجنائية للمراجع ضرورة هامة للمحافظة على كرامة المهنة والحفاظ على ثقة جمهور المستفيدين من خدمات المراجعة ومزاولي المهنة عن مدى صدق و سلامة الكشوفات المالية وأية خدمة إدارية وإستشارات أخرى.

الفرع الثاني: صلاحيات المراجع الخارجي للحسابات

حتى يؤدي مراجع الحسابات مهمته في أكمل وجه خول له القانون، اضافة على التصديق على إنتظام وصحة الحسابات، عدة حقوق من أهمها[1]:

أولاً: الحق في الاطلاع

لقد أتاح القانون لمراجع الحسابات حق الاطلاع على أية وثيقة (جميع دفاتر المؤسسة، سجلاتها ومستنداتها) يراها مفيدة لأداء عمله بصورة التي يراها ملائمة وفي الوقت الذي يختاره، دون أن يكون مجبراً على إخطار المؤسسة مسبقاً بذلك، حيث جاء في المادة 35 من قانون 91-08 المشار إليه سابقاً أنه: "يمكن لمحافظ الحسابات في كل وقت أن يطلعوا على السجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة على كل الوثائق و كل الكتابات التابعة للمؤسسة أو الهيئة دون نقلها "، ويجبر القانون مجلس الإدارة على تمكين مراجع الحسابات من ممارسة هذا الحق، وكل من أحجم على فعل ذلك تعرض لعقوبة السجن من سنة إلى 5 سنوات و بغرامة 20ألف دج إلى 200 ألف دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين على رئيس الشركة أو القائمون بإدارتها ومديروها العامون أو كل شخص في خدمة المؤسسة، وحسب المادة 36 من نفس القانون يمكن لمراجعي الحسابات أن يطلبوا من القائمين بالإدارة ان يحوزوا في مقر المؤسسة معلومات تتعلق بمؤسسات توجد معها علاقة مساهمة؛

ثانياً: حق التقصي عن البيانات والايضاحات

لمراجع الحسابات الحق في طلب أي بيانات أو إيضاحات أو تفسيرات من مسئولي المؤسسة وأعونها، يراها ضرورية لآداء مهمته على الوجه الأمثل، لاسيما إذا رأى أن الدفاتر والمستندات المطلع عليها غير كافية، وهو ما نصت عليه المادة 35 في القانون 91-08 المذكور سابقاً،" ... ويمكنهم أن يطلبوا من القائمين بالإدارة والأعوان المأمورين في المؤسسة أو الشركة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوموا بكل التفتيشات التي يرونها لازمة "، وحق التقصي هذا ينطبق على الشركة المراقبة، وأيضا على الشركات التي تمتلك أكثر من نصف (1/2) رأس مال الشركة المراقبة أو على الشركات التي تمتلك الشركة المراقبة أكثر من نصف (1/2) رأسمالها، وهذا يعني أن سلطات التقصي غير محدودة لا في الزمان ولا في المكان.

[1] الأزهر عزة، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي-الجزائر، العدد الخامس،20012، ص: 35-36.

ثالثاً: حق إستدعاء الجمعية العامة

وقد أُعترف بحق إستدعاء الجمعية العامة في المادة 644 من القانون التجاري الجزائري، وهذا في حالة عدم إستدعائها في الآجال القانونية، كما خول لمراجع الحسابات صلاحية إستدعاء الجمعية العامة الإستثنائية خاصة عند خسارة أكثر من ثلاثة أرباع (3/4) من رأس مالها الاجتماعي؛

رابعاً: حق الحصول على صورة الإخطارات و البيانات المرسلة إلى المساهمين

لقد ألزمت المادة 35 من القانون 91-08 مجلس إدارة الشركة المراقبة موافاة مراجع الحسابات بصورة من الإخطارات والبيانات التي يرسلها إلى المساهمين المدعوين لحضور الجمعية العامة؛

خامساً: حق المشاركة في إجتماعات مجلس الادارة

يحق لمراجع الحسابات حضور إجتماع مجلس الادارة، وهو في الواقع حق وواجب، إذ ينبغي أن يرسل إليه تقرير مجلس الادارة في الآجال مقبولة تسمح له بالتحقيق من مدى صحة المعلومات ووضع تقريره، هذا وقد نصت المادة 40 من قانون 91-08 على ما يلي: "يستدعى محافظ الحسابات إلى إجتماع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يضبط حساب النتائج وموازنة السنة المنصرمة خمسة وأربعون (45) يوماً على الأكثر قبل إنعقاده. كما يستدعى أيضاً إلى كل جمعية للمساهمين أو الشركاء في الأجل أقصاه تاريخ إستدعاء هؤلاء وذلك تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في القانون التجاري".

المبحث الثالث: منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية

عند القيام بأي عمل يجب علينا إتباع طريقة أو أسلوب لتنفيذه، وبإعتبار مهنة المراجعة الخارجية مهنة تؤدى من طرف شخص خارجي، فإنه يجب عليه إتباع منهجية لتأدية أعمال المراجعة الموكلة إليه.

المطلب الأول: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

يجب على المراجع أن يتعرف على المؤسسة الذي أسند إليه مراجعة حساباتها، ومن هذه الناحية تختلف المؤسسات بإختلاف الشكل القانوني لها[1]. ومن المهم جداً معرفة عمل العميل فعلى المراجعين أن يفهموا المحيط الإقتصادي الواسع الذي يعمل به العميل، بما في ذلك أثر السياسة الإقتصادية العامة، والمناطق الجغرافية التي يعمل ضمنها العميل وظروفها الإقتصادية، وتطور نظام الضرائب والتنظيمات المحلية والصفات الخاصة بالصناعة التي يزاولها العميل، فيجب التعرف على الأشخاص، والمنتجات وطرائق الإنتاج والطرق المحاسبية المطبقة[2].

وعليه فإن المراجع الخارجي يقوم في المرحلة الأولى من مراحل المراجعة الخارجية بمجموعة من الخطوات الفرعية والمتمثلة في[3]:

أولاً: أعمال أولية وإتصالات أولى مع المؤسسة

وهي خطوة الفرعية التي يقوم المراجع بجمع المعلومات التي تمكنه من التعرف على طبيعة المؤسسة ونظمها الإدارية والمالية والقانونية وذلك من خلال قيامه بالآتي:

أ- الإطلاع ودراسة الكشوفات المالية لعدد كافي من السنوات السابقة؛

ب- دراسة عدد من محاضر مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين؛

ت-الإطلاع و دراسة بعض الكشوفات المالية للمؤسسات المماثلة والتي لها نفس الظروف ونفس النشاط؛

ث-دراسة تقارير المراجعة الداخلية وتحليلها، والتعرف على هيكل إدارة المراجعة الداخلية ومسؤولياتها؛

ج- دراسة الهيكل الإداري للمؤسسة، وتحليل خطوط الإتصال والسلطات والمسؤوليات؛

ح- دراسة أوراق العمل الخاصة بمراجعة السنوات السابقة؛

خ- دراسة وتحليل السياسات الإدارية للمؤسسة، من خلال الدليل الخاص بالسياسات؛

د- الإطلاع على القوانين واللوائح والأنظمة الداخلية في المؤسسة؛

---

[1] خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ، ص : 150 .

[2] حسين القاضي ، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية، مرجع سابق، ص: 121-122.

[3] عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سابق، ص: 77-78.

ذ- القيام بزيارة المؤسسة المطلوب مراجعتها، للتعرف والوقوف على مختلف الظروف والأحوال التي تعمل في ظلها المؤسسة، ومنها (الظروف المالية، الإقتصادية، الإجتماعية، العامة وبعض القواعد المحاسبية الخاصة بالمؤسسة)؛

ر- محاولة الإتصال المباشر ببعض المسؤولين والموظفين في المؤسسة للإستفسار عن أي ملاحظات أو أمور تبدو غامضة للمراجع.

ثانياً: إنطلاق الأعمال

بعد أن ينتهي المراجع من إنجاز الخطوات الفرعية السابقة، فإنه يكون قد حصل على معرفة كاملة عن المؤسسة، عن طريق المعلومات والبيانات التي جمعها والتي من خلالها يقوم بإعداد الملف الدائم للمراجعة وهذا الملف يجب أن يتم الإحتفاظ فيه بالمواضيع ذات الأهمية المستمرة للمؤسسة وأن يتم ترقيمه بطريقة مناسبة،كما أنه يكون قد تمكن من التحديد المبدئي للأهمية النسبية، وكذلك تقدير المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة، وبالتالي يتمكن من إعداد برنامج المراجعة الأولي والذي هو عبارة عن" خطة عمل للمراجعة، يقوم بوضعها المراجع مع مساعديه، تتضمن كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ مهمته في صورة خطوات متتالية تصل إلى تحقيق أهدافه".

وأثناء تخطيط عملية المراجعة يقوم المراجعون أيضا بآداء عملية إجراءات تحليلية لتوجيه إنتباههم إلى المجالات التي يجب أن يتم دراستها وإختبارها[1]. حيث تساعد الإجراءات التحليلية على تحديد المعاملات والأحداث غير العادية التي قد تشير إلى وجود التحريفات الجوهرية في الكشوفات المالية، وقد تستخدم الإجراءات التحليلية المؤداة أثناء عملية تخطيط المراجعة في تحديد مخاطر الغش، وعندما تختلف النتائج بالإرتباط مع معلومات أخرى لتقدير ما إذا كان هناك مخاطر غش متزايدة[2].أما برنامج المراجعة الذي يتم إعداده أثناء التنفيذ فهذا يحتاج إلى مراجع لديه خبرة عملية ودراية علمية كافية[3].

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص: 219-220.

[2] امين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، مرجع سابق، ص: 287 .

[3] احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص: 142.

المطلب الثاني : فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة إقتصادية من النظم الرئيسية والهامة التي يعتمد عليها المراجع الخارجي في تحديد الخطوات الأساسية لبرنامج مراجعته. وبما أن المراجعة الخارجية تعتمد على نظام الرقابة الداخلية. فما هو نظام الرقابة الداخلية ؟.

الفرع الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية

يعرف نظام الرقابة الداخلية على أنه الخطة التنظيمية والمقاييس الأخرى المصممة لتحقيق الأهداف التالية[1]:

- حماية الاصول؛
- إختبار دقة ودرجة الإعتماد على البيانات المحاسبية؛
- تشجيع العمل بكفاءة؛
- تشجيع الإلتزام بالسياسات المالية.

الفرع الثاني: خطوات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

أولاً: دراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية [2]

يجب على المراجع الخارجي أن يُحقق المعرفة الكافية والفهم الكامل لنظام الرقابة الداخلية، ويجب أن يتم ذلك لإحدى السببين التاليين:

أ- للتأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية كافية بدرجة يمكن الإعتماد عليها، وبذلك يمكن تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت وإطار الإختبارات التحليلية؛

ب-لمساعدة المراجع في تصميم الإختبارات التحليلية في حالة عدم كفاية إجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية في الإعتماد عليها.

ولإكتساب المعرفة المناسبة والفهم الكافي حول الرقابة الداخلية، على المراجع أن يكمل الإستقصاءات حول الرقابة الداخلية، ويعد خرائط التدفق للأنظمة، ويقوم بالوصف الدقيق المحدد لعناصر هذا النظام، ومع ذلك قد يتعرف المراجع في بعض الحالات خلال المرحلة المبدئية من المراجعة على أنه لا يمكن الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية لكونه ضعيفاً جداً، وفي هذه الحالة يبرر التساؤل على الحد الأدنى من الدراسة والتقييم الذي

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، مرجع سابق ، ص :84 .

[2] جميلة الجوزي ، مفيد عبد اللاوي ، الاجراءات المالية و العلمية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد الخامس،2012 ص: 218-219.

يعتبر كافياً لمقابلة متطلبات هذه الدراسة، أن هذا الحد الادنى هو الذي يمكن المراجع من الحصول على فهم بيئة الرقابة وتدفق العمليات، ويمكن أن يتضمن تفهم البيئة الرقابية بمعرفة العناصر التالية:

- الهيكل التنظيمي.
  - ✓ الطرق المستخدمة في إرساء علاقات السلطة والمسؤولية.
  - ✓ الطرق المستخدمة في الإشراف على نظام الرقابة الداخلية.
- أما بالنسبة لتدفق المعلومات فيتضمن معرفة ما يلي:
  - ✓ أنواع العمليات التي تنجز في المؤسسة؛
  - ✓ طرق تنفيذ وتسجيل وتشغيل العمليات.

ثانياً : إعداد تقييم مبدئي لنظام الرقابة الداخلية

بعد حصول المراجع الحسابات الخارجي على فهم كافي وكامل لهيكل الرقابة الداخلية بالمؤسسة، تكون الخطوة التالية لمراجع الحسابات الخارجي هي تقييم مدى فعالية تصميم هيكل الرقابة الداخلية، أي أن يقوم بتقييم ما إذا كان هيكل الرقابة الداخلية قد تم تصميمه بصورة سليمة وجيدة تجعله يحقق أهداف الرقابة وتخفيض المخاطر التي تهدد أهداف الرقابة[1]. وخلال عملية التقييم المبدئي للنظام، يجب أن يقوم المراجع بتحليل نظام الرقابة الداخلية من منظورها ما هي مكونات نظام جيد التصميم، و لهذا الأخير صفات كثيرة مثل: أفراد أكفاء وقادرون، توزيع ملائم وصحيح للسلطات والمسؤوليات، إستخدام مستندات مرقمة،...وهكذا، ويقوم التقييم المبدئي للنظام أساساً لتحديد إختبارات الإلتزام، كما يسمح للمراجع بالتعرف على نقاط الضعف في هذا النظام، والتي سوف تقوم بدورها الأساسي لتصميم إجراءات المراجعة اللاحقة، وعندما يتضح للمراجع جوانب الضعف أو خلل فإنه يحدد أنواع الأخطاء أو التلاعب المحتمل حدوثه، وتهدف هذه الإختبارات لتحديد ما إذا كان الإخلال والأخطاء تحدث فعلاً أم لا[2].

ثالثاً: إجراء إختبارات الإلتزام

تصمم هذه الإختبارات للتحقق من أن أساليب الرقابة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها سواء في خرائط التدفق أو نتيجة ما أوضحه إستقصاء نظام الرقابة الداخلية[3]. وحصول المراجع على معلومات كافية عن نظام الرقابة الداخلية وبالتقييم المبدئي للنظام، يمكن أن يصل إلى إستنتاج أن النظام مرضي في بعض النقاط

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاته سيد شحاته، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية–مصر، 2013، ص: 15.

[2] جميلة الجوزي، مفيد عبد اللاوي، مرجع سابق، ص: 219.

[3] جميلة الجوزي، مفيد عبد اللاوي، مرجع سابق، ص: 219.

(المقبوضات ،الأجور،...الخ) ، وإذا ما وصل إلى ذلك يمكنه الإعتماد عليه[1]. وتهدف إختبارات الإلتزام إلى الإجابة على الأسئلة الآتية[2]:

أ- ماهي إجراءات الرقابية الضرورية ، وأين يتم تنفيذها ؟؛

ب- كيف يتم تنفيذ هذه الإجراءات ؟؛

ت- من يقوم بتنفيذها ؟.

رابعاً: تقييم نتائج الدراسة وإختبار النظام

بعد إنتهاء المراجع من فحص وإختبار نظام الرقابة الداخلية، يجب عليه تقييم نهائي لما توصل إليه والغرض الأساسي من هذه الخطوة هو وضع اللمسات الأخيرة للمرحلة الأولى من مراحل المراجعة[3]. فالغرض من تقويم المراجع للرقابة الداخلية هو تحديد أثر ذلك في إختبارات تحقيق العمليات والأرصدة ،فبالنسبة لطبيعة الإختبار قد يرى المراجع مثلاً إذا كانت الرقابة الداخلية ضعيفة فعليه أن يحصل على كشف الحساب مباشرة من البنك وأن يقوم بنفسه بإعداد مذكرة التسوية بدلاً من الإعتماد على مذكرة التسوية التي أعدها العميل، وبالنسبة للتوقيت فإذا كانت الرقابة الداخلية في دورة الإيرادات جيدة ويمكن الإعتماد عليها فقد يتم تحقيق الجزء الأكبر من حسابات الزبائن والمبيعات قبل نهاية السنة المالية بشهر أو شهرين وبالعكس إذا كانت الرقابة الداخلية ضعيفة فيجب تحقيق أرصدة الزبائن في نهاية السنة المالية[4]. ومن ناحية أخرى يمكن لمراجع الحسابات الخارجي أن يقوم باختبار المستندات والكشوفات المحاسبية لمعرفة مدى إكتمالها وتطابقها مع ما هو وارد بالسجلات[5]. وتعتبر إختبارات نظم الرقابة إجراءات مراجعة تهدف إلى ما إذا كان نظام الرقابة الداخلي للعميل يعتبر فعالاً في منع أو إكتشاف التحريفات الجوهرية في تأكيدات الكشوفات المالية[6].

ومن بين الأساليب المعتمدة من طرف المراجع الخارجي لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ما يلي:

أ- **التقرير الوصفي:** تقوم هذه الطريقة على وصف إجراءات الرقابة عن طريق شرح تدفق العمليات والبيانات وعن طريق تحديد مراكز المسؤوليات لكل دورة عمليات[7].

---

[1] محمد الفيومي، عوض لبيب، مرجع سابق، ص: 225.

[2] سمير كامل محمد، أساسيات المراجعة في ظل بيئة نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية-مصر،1999، ص:158.

[3] محمد الفيومي، عوض لبيب، مرجع سابق، ص:228.

[4] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات-الإطار النظري والإجراءات العملية، مرجع سابق، ص: 308.

[5] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة، مرجع سابق، ص:157.

[6] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص: 222 .

[7] حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مرجع سابق، ص: 275.

ب- الإستقصاء عن طريق الاسئلة : تشمل هذه الطريقة على قائمة من الأسئلة النموذجية تخص وظائف المؤسسة وعملياتها [1].

ت- خرائط التدفق: تعد خريطة التدفق آداة هامة لدراسة إجراءات أي عملية معينة خاضعة للمراجعة، ولذلك تتميز بأنها تعطي فكرة دقيقة عن نظام العميل، والتي تكون نافعة للمراجع كآداة تحليلية، لأنها تعد رسماً تخطيطياً[2].

المطلب الثالث: إعداد التقرير النهائي

تتفق معظم التعاريف على أن المراجعة هي الفحص والتحقق والتقرير، إذ أن التقرير بلورة لنتائج الفحص والتحقيق، فهو العملية الأخيرة التي تمر بها المراجعة.

الفرع الأول: إجراءات إعداد تقرير مراجع الحسابات

بمجرد إستكمال فحص أوراق المراجعة، يقوم المراجع المسؤول عن الفحص بإعداد التقرير، وعادة ما يتم تحديد نوع التقرير الواجب إعداده عند إبتداء الفحص، ويكون ذلك موضحاً في برنامج المراجعة وفي مذكرة الفحص المبدئي لها، ومن خلال فحص أوراق المراجعة يتأكد الفاحص من الكشوفات المالية الضرورية لإعداد تقرير موجودة في أوراق العمل بشكل يسهل إعداده، وبالإضافة إلى ذلك فانه يتحقق من أن تلك البيانات مدعمة بأوراق العمل والكشوفات والبيانات التحليلية والمذكرات الملائمة، وإذا كان هناك بعض المشاكل المتعلقة بهذه البيانات، فإنه يحتاج إلى مناقشة أو تغيير شكل أو محتويات التقرير الخاص بالسنة الحالية عن التقرير الخاص بالسنة السابقة، أو أي أمور أخرى تتطلب إهتماماً خاصاً، فانه يجب عليه مناقشة هذه المشاكل مع المراجع المسؤول، والإنتهاء منها قبل إعداد التقرير[3].

الفرع الثاني: العناصر الرئيسية لتقرير المراجعة الخارجية

يتضمن تقرير مراجع الحسابات العناصر الرئيسية التالية[4]:

أ- عنوان التقرير: حيث يعنون التقرير بعبارة (تقرير مراقب الحسابات).

ب- الموجه إليهم التقرير: يوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو أصحاب المؤسسات أو المديرين أو إلى أعضاء مجلس إدارة المؤسسة التي تمت مراجعة كشوفاتها المالية؛

ت- الفقرة الإفتتاحية: تتضمن الفقرة الافتتاحية ما يلي:

---

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص: 46.

[2] أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص: 111.

[3] جميلة الجوزي، مفيد عبد اللاوي، مرجع سابق، ص: 225.

[4] وسيلة بوخالفة، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة جامعة ورقلة، السنة:2013، ص: 14-15.

1. أن يحدد تقرير المراجع حسابات الكشوفات التي تمت مراجعتها؛
2. وجود عبارة تفيد بأن الكشوفات المالية هي مسؤولية ادارة المؤسسة، وعبارة أخرى تفيد أن مسؤولية مراجع الحسابات هي إبداء الرأي عليها، بناء على مراجعته لها.

ث- فقرة النطاق : وتشمل ما يلي:

1. وصفاً لنطاق المراجعة، بتوضيح أن المراجعة قد تمت في ضوء اللوائح السارية، والإشارة إلى تمكين مراجع الحسابات من آداء الإجراءات التي رآها ضرورية في ظل الظروف المحيطة؛
2. تضمين التقارير عبارة تفيد أن المراجعة خططت ونفذت، للحصول على تأكيد مناسب عن مدى خلو الكشوفات المالية من التحريفات المؤثرة أو الجوهرية؛
3. وصفاً لعملية المراجعة متضمناً:

- أن الفحص قد تم على أساس الإختبارات بالعينة للأدلة المؤيدة للقيم، والإفصاحات الواردة بالكشوفات المالية؛
- تقييم للسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد الكشوفات المالية؛
- تقييم التقديرات الهامة المعدة بمعرفة الادارة والمستخدمة في اعداد الكشوفات المالية؛
- تقييم عرض الكشوفات المالية ككل.

4. فقرة تفيد أن مراجع الحسابات قد حصل على البيانات والإيضاحات التي رآها لازمة لأغراض المراجعة وكذلك بياناً بأن أعمال المراجعة التي قام بها توفر أساساً مناسباً لإبداء الرأي على عدالة الكشوفات المالية.

ج- فقرة الرأي: تتضمن ما يلي:

1. رأياً صريحاً عما إذا كانت الكشوفات المالية تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة على المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات طبقًا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها؛
2. رأياً عن مدى تماشي الكشوفات المالية مع المتطلبات الأخرى المحددة بالقوانين واللوائح المتعلقة بها.

ح- تاريخ التقرير-عنوان مراجع الحسابات -توقيع مراجع الحسابات.

الفرع الثالث: الفحص النهائي لأوراق المراجعة و تقرير المراجع

ينبغي أن يخضع تقرير المراجعة وأوراق العمل والملفات الدائمة وأي خطابات إدارية للفحص النهائي من جانب المراجع المسؤول عن الفحص وذلك في مقر المؤسسة، كما أنها تخضع للمراجعة مرة أخرى في مكتب المراجع، ويلاحظ أن هذه الأوراق والتقارير تراجع في مكاتب المحاسبة الكبيرة بواسطة مراجعين متخصصين

للقيام بهذا العمل، أو بواسطة قسم خاص لمراجعة التقارير والأوراق المرفقة بها، ويقوم بهذه المراجعة مراجع مختص في المكاتب الصغيرة، يعاونه بعض المساعدين، وتهدف هذه المراجعة النهائية إلى ما يلي[1]:

- التحقق من مدى إلتزام بالمسؤولية فيما يتعلق بإستكمال عملية المراجعة بطريقة شاملة ودقيقة؛
- التأكد من قيام الآخرين بالعمل الموكول إليهم بدقة وبصورة كاملة؛
- التعرف على بعض الأمور التي تؤثر على مدى الفحص والغرض منه، وبيان طريقة معالجة تلك الأمور وتحديد القيمة النهائية للفحص بناءً على ذلك؛
- التأكد من أن عملية المراجعة قد نفذت بطريقة مهنية سليمة وطبقاً للقواعد المنظمة لها، وبطريقة تتصف بالكفاءة.

الفرع الثالث: أنواع تقارير المراجعة الخارجية

إن اختلاف رأي المراجع في الكشوفات المالية تبعاً لإختلاف النتائج التي يتوصل إليها نتيجة القيام بعملية المراجعة، يعني وجود أنواع متعددة من تقارير إبداء الرأي، ويتفق كل منها مع الأحكام الشخصية التي يتوصل إليها بخصوص مدى عدالة تمثيل هذه المؤسسة لنشاط المؤسسة ومركزها المالي[2].

وهناك عدة أنواع وتقسيمات للتقارير المراجعة الخارجية فنجد[3]:

- **من حيث درجة الإلتزام في إعدادها تنقسم إلى:** تقارير عامة، تقارير خاصة؛
- **من حيث ما تحتويه من معلومات تنقسم إلى:** تقارير مختصرة، تقارير قصيرة وتقارير طويلة؛
- **من حيث أنواع الرأي ينقسم إلى:** التقرير النظيف، التقرير المتحفظ، التقرير السالب وتقرير عدم إبداء الرأي؛
- **حسب ناحية التوجيه تنقسم إلى:** تقارير موجهة إلى أصحاب المؤسسة، تقارير موجهة إلى الجمعية العامة للمساهمين وتقارير موجهة للإدارة تكون مطولة ومكملة للتقرير القصير.

[1] جميلة الجوزي ، مفيد عبد اللاوي ، مرجع سابق ، ص : 227 .

[2] حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مرجع سابق، ص: 333.

[3] وسيلة بوخالفة، مرجع سابق، ص: 12.

خلاصة الفصل الأول:

المراجعة علم له أسس و قواعد و معايير متعارف عليها تحكمها في تنظيم المهنة، فدور مهنة المراجعة تبدء عندما تنتهي مهنة المحاسبة وذلك لإضفاء الثقة في صحة وعدالة ومصداقية الكشوفات، حيث أن أهمية المراجعة تخدم بالدرجة الأولى الأطراف الطالبة لها. وللمراجعة الخارجية دور هام في تقليل من التلاعب في صحة الكشوفات المالية النهائية، وتضليل مستعمليها، إذ أن الكشوفات المالية تعتمد عليها الأطراف الخارجية عند إتخاذ القرارات.

ونستنتج من خلال دراسة هذا الفصل أن:

- المراجعة الخارجية للحسابات تتم وفق منهجية منظمة، تقوم بها جهة خارجية متخصصة، لتحسين جودة المعلومات وإيصالها لمستخدمي القرارات، فالذي يقوم بالمراجعة الخارجية شخص محايد مستقل ذو كفاءة علمية ومهنية، فهو مسؤول مسؤولية مدنية وجزائية وإنضباطية، وفي المقابل خول له القانون صلاحيات المتمثلة في حقوقه أثناء تأدية مهامه.
- منهجية القيام بالمراجعة الخارجية تتم وفقاً لخطوات منتظمة تتمثل في الحصول على المعرفة العامة للمؤسسة، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة وإجراء الاختبارات اللازمة، وذلك قصد إصدار رأي على الوضعية المالية للمؤسسة، المتضمن شرعية وصدق الحسابات المدعمة بالأدلة وقرائن الإثبات.

تمهيد الفصل الثاني:

تختلف القرارات التي تبنى على معلومات الأرباح تبعاً لإختلاف مستخدمي الكشوفات المالية، فبينما ينظر المساهمون إلى الأرباح كمقياس لأداء المديرين ومنحهم المكافآت، فإن المقرضين يعتمدون على الأرباح لإتخاذ القرارات الائتمانية، أما المستثمرون فإنهم يعتمدون على الأرباح لتقييم إستثماراتهم من خلال ما تحتويه الأرباح الحالية من قدرة تنبؤية بإستمرار الأرباح في الفترات القادمة[1].

ففي العقد الأول من القرن الحالي وقعت إختلاسات كبيرة في شركة WorldCom الأمريكية للإتصالات وشركة Parmalate الأوربية لأغذية، كما إنهارت بعض الشركات العملاقة مثل شركة انرون للطاقةEnron وشركة آرثر اندرسون للمحاسبة والمراجعة Arthur Anderson. ويعد إنهيار شركتي انرون وآرثر اندرسون من القضايا التي كان لها تأثير كبير[2]. وبالرجوع إلى أسباب إنهيار تلك الشركات فنجد أن إدارة هذه الشركات تستعمل طرق وأساليب محاسبية للتلاعب بأرباحها لتضليل مستخدمي الكشوفات المالية، لتحقيق منافع شخصية تخدم مصالحهم.

ولهذا فقد تقوم الإدارة ببعض الممارسات السلبية قصد تطويع أرباحها وتجميل صورة الدخل، وذلك بغية تحقيق أهداف خاصة تخدمها وتخدم مصالحها، وهو ما يعرف بالممارسات السلبية لإدارة الأرباح.

وعلى ضوء ما سبق سوف ندرس في الفصل الثاني دور المراجعة الخارجية في التقليل من ممارسة إدارة الأرباح، وتم تقسيم هذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: ماهية الممارسات السلبية لإدارة الأرباح
- المبحث الثاني: خصائص الممارسات السلبية لإدارة الأرباح
- المبحث الثالث: دور المراجعة الخارجية إتجاه الممارسات السلبية لإدارة الأرباح

[1] علام محمد موسى حمدان، العوامل المؤثرة على جودة الأرباح: دليل من الشركات الصناعية الأردنية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، مملكة البحرين،المجلد 20، العدد 01،يناير 2012،ص:266.

[2] أشرف محمد ابراهيم منصور، مراجعة خارجية: هل يعد المراجعين الخارجيين أحد المسؤولين عن حدوث الأزمة المالية العالمية؟، مجلة المحاسبة، المملكة العربية السعودية، العدد 47، 2013، ص:12.

المبحث الأول: ماهية الممارسات السلبية لإدارة الأرباح

يعد التلاعب في الكشوفات المالية–على الرغم من عدم أخلاقياته فناً من فنون التضليل، وقد يصعب أحياناً على جهات المراجعة سواء المحاسبين الداخليين أو الخارجين أو حتى الجهات الرقابية التابعة للحكومة إكتشاف هذا التضليل وخصوصاً في ظل وجود محاسب متمرس وملم بهذا الفن اللاأخلاقي[1].

المطلب الأول: مفهوم وأسباب الممارسات السلبية إدارة الأرباح

تسمى إجراءات التلاعب بالأرباح بإدارة الأرباح earnings managemant، تلطيف الدخل earning smoothing، المحاسبة التجميلية cosmetic accounting وكل هذه المصطلحات تشير إلى التلاعب في الحسابات[2]. بالإضافة إلى أن هناك مصطلحات أخرى مثل: تجميل الدخل، المحاسبة الإحتيالية، تطويع الدخل، تمهيد الدخل ... الخ.

الفرع الأول: مفهوم إدارة الأرباح

تعرف إدارة الأرباح بأنها عبارة عن صناعة القرار الإداري والقانوني المقبول، وإستخدام الإدارة لحكمها الشخصي بشأن الكشوفات المالية وهيكلة العمليات لأجل تعديل هذه الكشوفات، إما بغرض تضليل أصحاب المصالح بشأن الآداء الإقتصادي للمؤسسة أو التأثير على التعاقدات التي يتم بناؤها على الأرقام المحاسبية[3].

كما عرفت إدارة الأرباح بأنها أي سلوك تقوم به الإدارة ويؤثر على الدخل الذي تظهره الكشوفات المالية ولا يحقق مزايا إقتصادية حقيقية، وقد يؤدي في الواقع إلى أضرار على الأجل الطويل[4].

وتعرف كذلك على أنها إختيار للسياسات المحاسبية من جانب المؤسسة الإقتصادية لتحقيق أهداف معينة للإدارة، وتحدث عندما يستخدم المديرون المرونة المتاحة لهم للإختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية، وكذلك حالات التقدير والحكم الشخصي لبعض البنود الظاهرة في الكشوفات المالية لهيكلة الصفقات وتعديلها،

---

[1] عماد الآغا، المحاسبة الإبداعية، مجلة مال وأعمال، العدد 02، 2012/2011، ص: 16.

[2] سيد عبد الرحمن، عباس بله، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسات أساليب إدارة الأرباح، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف العدد 12، 2012، ص: 60 .

[3] هواري معراج، حديدي آدم، مداخلة بعنوان: نحو تفعيل دور الحوكمة المؤسسية في ضبط إدارة أرباح البنوك التجارية الجزائرية، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري، جامعة بسكرة، يومي 06–07 ماي 2012، ص: 09.

[4] سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية–مصر المجلد:45، العدد 02، 2008، ص:13.

سواء أكانت لتضليل بعض أصحاب المصلحة حول الأداء الإقتصادي للمؤسسة الإقتصادية، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بالكشوفات[1].

على ضوء ما سبق من التعريفات يمكن صياغة تعريف لإدارة الأرباح على أنها:

السلوك الإداري إتجاه التأثير على الصورة الحقيقية للأرباح، وذلك بإستغلال عنصري المرونة وإختيار البدائل المحاسبية بما فيها المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وبإستخدام أساليب التلاعب في الحسابات لإخفاء الآداء الفعلي للمؤسسة الإقتصادية، قصد تضليل مستخدمي الكشوفات المالية، سواء كانوا مساهمين أو مستثمرين أو مؤسسات إقراض، فإدارة الأرباح تتماشى مع الأهداف التي تخدم الإدارة بالدرجة الأولى ثم الأهداف العامة المؤسسة بالدرجة الثانية.

إن المصطلحات التي تم ذكرها في السابق، تعد الإجراءات الخفية لتلاعب في البيانات المالية، وفيما يلي أهم التعريفات الإجرائية ذات العلاقة بموضوع الدراسة:

جدول (02-01): أهم التعريفات الاجرائية لموضوع المحاسبة الإبداعية

نوع التعريف	الشرح
المحاسبة النفعية	الاختيار المعتمد من بين التطبيقات المحاسبية النفعية المتعددة للمبادئ المحاسبية بقصد الوصول الى نتائج محددة مسبقا ، وغالباً ما تكون في صورة ارباح رقمية مرتفعة سواء تم اتباع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ام لا .
تلطيف الدخل	ادارة الارباح المرغوبة للإزالة التذبذب في مسار الدخل الطبيعي، وعادة ما تتضمن خطوات لتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل المرتفع من اجل نقلها الى سنوات ذات الدخل المنخفض.
ادارة الارباح	التلاعب في الارباح لتحقيق اهداف محددة بشكل منسق من الادارة او توقعات تعد من المحللين او قيم تتناغم مع تلطيف صورة الدخل و التوجه نحو مكاسب ثابتة .
المحاسبة الابداعية	عملية التلاعب في البيانات المالية المحاسبة الابداعية باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية و التضليل في الابلاغ المالي واية خطوة متخذة اتجاه ادارة المكاسب او تلطيف صورة الدخل .
التلاعب بالتقارير المالية	اظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد ، او حذف قيم معينة او اخفائها في البيانات المالية بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية ،هذا النوع من التلاعب يعتبر عملاً منافياً للقانون.
المحاسبة المبدعة	عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الافصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب ان تكون عليه الى ما يفضل معد هذه الكشوفات ان يبلغ عنه .
المحاسبة الخلاقة	اتباع بعض الحيل و الاساليب لجعل الشركة المساهمة تبدو بشكل افضل من الواقع ، سواء كان ذلك من حيث قوة مركزها المالي و/او حجم ارباحها الصافية و/ او وضعها التنافسي والمالي والتشغيلي .

المصدر: بالرقي تيجاني، المحاسبة الابداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، العدد 12 2012، ص: 33.

[1] فداوي امينة ، قياس ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة المسجلة ببورصة الجزائر، مجلة التنظيم والعمل، جامعة معسكر، العدد 04، 2013، ص:05.

نستخلص من خلال الجدول رقم (02-01) السابق أن جميع هذه المصطلحات لها مدلول في التحريف والتضليل بصحة الكشوفات المالية، وإظهار الصورة الغير الحقيقية للأرباح، وذلك باستغلال طرق بدائل السياسات المحاسبية لخدمة مصالح إدارة المؤسسة الاقتصادية، وذلك بتواطئ المحاسبين المحترفين مع الإدارة، لتحقيق منافع شخصية قصد الإستفادة منها وتجميل صورة الدخل لدى المستفيدين من الكشوفات المالية.

الفرع الثاني: أسباب إدارة الأرباح

هناك أسباب عديدة تدعو الإدارة إلى إنتهاج سياسة ممارسة إدارة الأرباح وأهمها[1]:

1. تخفيف العبء الضريبي، وذلك من خلال توقيت حدوث تحقق بنود الإيرادات والمصروفات على مدار عدد من الفترات المالية؛
2. إستقرار سياسة توزيع الأرباح وهو أمر مرغوب فيه لتنمية وتعظيم ثقة المستثمر في آداء المؤسسة وكفاءة الإدارة؛
3. تنمية وتقوية العلاقة بين الإدارة والعاملين، ذلك أن الزيادة الحادة في الأرباح المعلنة يمكن أن تؤدي الى متطلبات بأجور مرتفعة من قبل العاملين؛
4. إن سياسة إدارة الأرباح يمكن أن يكون لها أثر سيكولوجي على الإقتصاد.

المطلب الثاني: أهداف ودوافع الممارسات السلبية لإدارة الأرباح

الفرع الأول: أهداف الممارسات السلبية لإدارة الأرباح[2]:

أ- زيادة صافي الأرباح أو تخفيضها لتحقيق الأهداف الخاصة بالإدارة للتهرب من دفع الضرائب المرتفعة؛

ب-تخفيض المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة بما هو ممكن،عن طريق قيام الإدارة بتخفيض الفروقات في الأرباح والتقلبات في التدفقات النقدية؛

ت-ضبط الربح، إن التزايد الكبير في الأرباح يلفت نظر المنافسين، والسياسيين، وواضعي القوانين. كما إن التناقص في الأرباح قد يشير إلى أن المؤسسة في ضائقة أو عسر مالي، أو أن الإدارة غير كفؤة وذلك من وجهة نظر المساهمين والمقرضين وغيرهم، وعليه فالمؤسسة التي تقوم بعمليات إدارة أرباحها تسعى إلى تحقيق معدل ثابت من النمو في الأرباح؛

[1] خالد محمد اللوزي، اثر ممارسة ادارة الارباح على اسعار الاسهم ،مذكرة ماجستير في المحاسبة ، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الاوسط، الأردن السنة: 2013، ص : 15.

[2] آمنة خميس حمد ، محمد ابو نصار ، اثر تمهيد الدخل على العوائد السوقية للشركات المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية ، مجلة العلوم الإدارية الأردن، المجلد 40، العدد 02، 2013، ص:332-333.

ث- تلجأ الإدارة إلى عمليات إدارة الأرباح بهدف التقليل من متطلبات العاملين بزيادة الأجور، لأن الإرتفاع غير المتوقع في الأرباح قد تسبب زيادة في ضغوطات من طرف العاملين ونقاباتهم وذلك بزيادة الأجور وتحسين ظروف العمل، وبالمقابل فإن إنخفاض في الأرباح إلى مستويات متدنية قد يؤدي إلى إنخفاض معنويات العاملين نتيجة إحتمالات قيام المؤسسة الإستغناء عن خدماتهم أو تخفيض أجورهم مما يؤثر على إنتاجيتهم، لذا تعمل الإدارة على أن تصبح حالات التفاؤل والتشاؤم معتدلة من أجل المحافظة على معنوياتهم؛

ج- إن الأمان الوظيفي يعتبر من أهم العوامل في تحفيز المديرين لعمليات إدارة الأرباح، فالآداء السيء للمؤسسة يزيد من إحتمالية تغيير الإدارة، فيلجأ المدراء إلى إستراتيجيات عمليات إدارة الأرباح.

ولتبسيط فهم أهداف عمليات إدارة الأرباح، توضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (02-02) : أهداف إدارة الأرباح ومضامينها

الأهداف	المضامين
-تخفيض التكاليف السياسية	-من أجل تلبية متطلبات الحكومة والمتمثلة بالضغوطات. -تلبية متطلبات تحقيقات واشراف الجهات التنظيمية مثل كفاية راس المال. -تخفيض ضريبة الدخل.
-تكاليف الحصول على الأموال (إستيفاء شروط الدين)	-تحديد عقود الدين وتجنب الإنتهاكات المالية. -تلبية متطلبات شروط إتفاقية الديون والقيود على سداد توزيعات الأرباح.
-تعظيم ثروة المديرين	-من خلال تعظيم إجمالي الأجور والحوافز والمكافآت في الأجل القصير . -زيادة الأمن الوظيفي للإدارة .

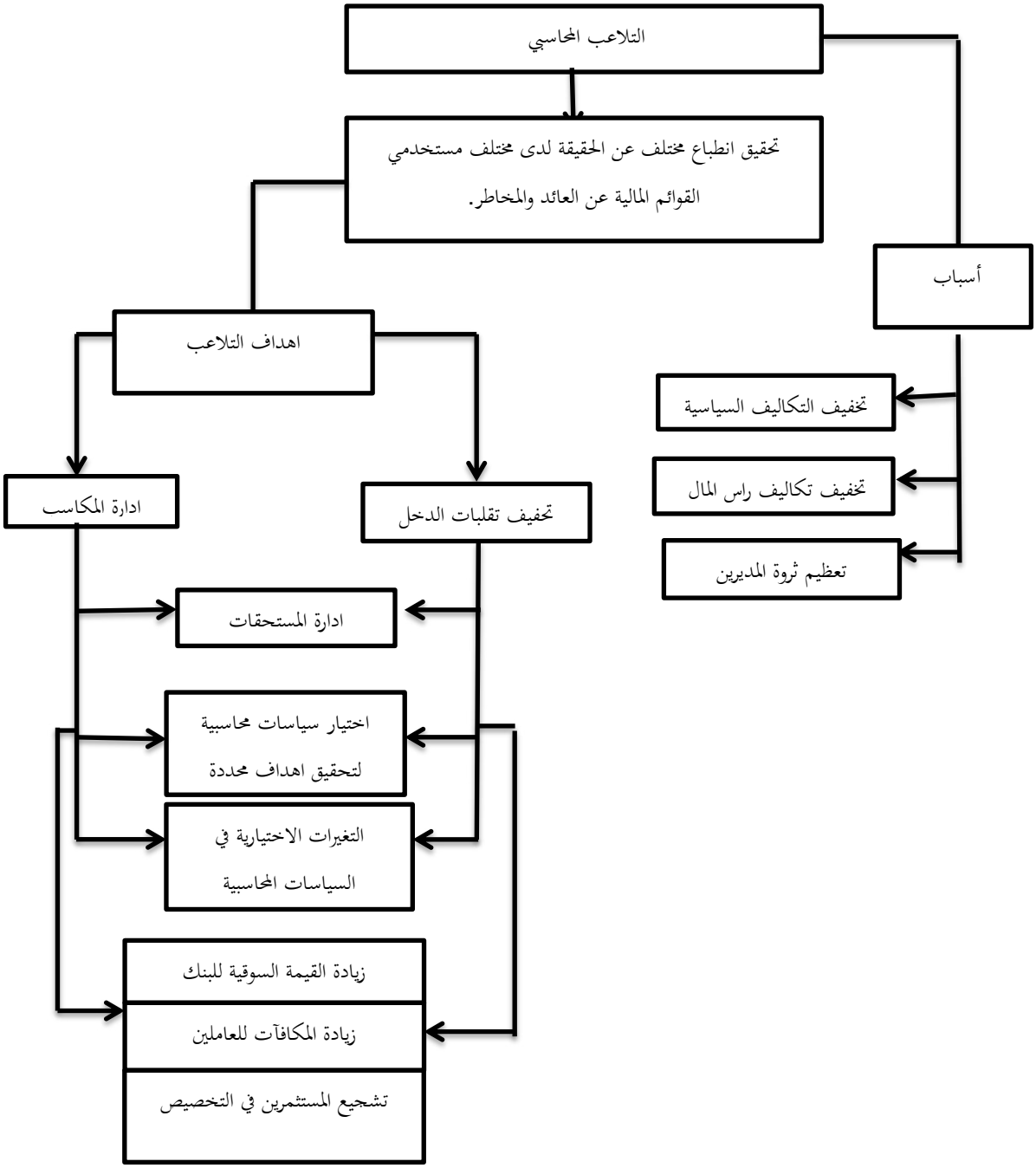
المصدر: خالد محمد اللوزي، مرجع سابق،2013، ص:22 .

من خلال الجدول(02-02) الموضح أعلاه نستخلص أن أهداف الممارسات السلبية لإدارة الأرباح تخفيض التكاليف السياسية، تكاليف الحصول على الأموال، وتعظيم الثروة بغية تحقيق مكاسب شخصية تخدم الطاقم الإداري بالدرجة الأولى مثل الأمن الوظيفي[1].

[1] عبد الرزاق الشحادة، التحكم المؤسسي والمنهج المحاسبي السليم -متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر المصرفية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد 12، نوفمبر 2007، ص:21.

ويمكن تصوير عملية التلاعب المحاسبي وأثرها على عمليات البنوك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (02-01): أسباب وأهداف التلاعب المحاسبي.



المصدر: بالرقي تيجاني، مرجع سابق، 2012، ص: 35.

من خلال الشكل (02-01) الموضح أعلاه نلاحظ أن أسباب عمليات التلاعب المحاسبي بالبنوك تخفيف وتخفيض تقلبات لتحقيق أهداف ومكاسب خاصة بإستعمال أساليب سلبية لإدارة الأرباح.

الفرع الثاني: دوافع الممارسات السلبية لإدارة الأرباح

عند القيام الإدارة بممارسات سلبية لإدارة الأرباح، يوجد وجهتي نظر مختلفتين حول هذه الدوافع هما وجهة النظر الإنتهازية ووجهة النظر المعلوماتية، فوجهة النظر الأولى ترى أن الإدارة تهدف من ممارسات إدارة الأرباح إلى تضليل الأطراف ذات المصلحة حول الآداء الإقتصادي الحقيقي للمؤسسة، أو على نتائج التعاقدية لها، وذلك بغرض تحقيق منافع ذاتية لها أما وجهة النظر الثانية فترى الدافع من وراء قيام الإدارة بإدارة أرباحها هو التأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية عن طريق الكشف عن معلومات تتفق وتوقعاتهم بشأن التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة وعندئذن يكون الدافع هو إظهار كفاءة المؤسسة، إلى أنه يمكن تقسيم دوافع ممارسة إدارة الأرباح إلى ثلاثة دوافع رئيسية قد ينطوي كل منها على الدافع الإنتهازي أو الدافع المعلوماتي (دافع الكفاءة) أو على الدافعين معاً كما يلي[1]:

- الدوافع التعاقدية (contractual Arrangements Motivations)؛
- دوافع سوق المال (Capital Market Motivations)؛
- الدوافع التنظيمية(Regulatory Motivations).

أولاً: الدوافع التعاقدية

عندما يكون التعاقد بين المؤسسة الإقتصادية والأطراف الأخرى مبنياً على النتائج المحاسبية، يتولد لدى المديرين الدافع لإدارة الأرباح[2]. وتتمثل هذه الدوافع في:

أ- **زيادة المكافآت والحوافز الادارية:** حيث تقوم الإدارة بممارسة إدارة الأرباح، ذلك لزيادة الأرباح ولاسيما إذا كانت الحوافز أو المكافآت الخاصة بهم مرتبطة بتلك الارباح، وقد بين Tonge وآخرون في قضية إنرون وإن الكثير من المفارقات المثيرة للدهشة تظهر مقدار تورط الأشخاص الذين كان يفترض فيهم حماية حقوق المساهمين وبقية الأطراف الأخرى في إستلام مكافآت ضخمة من المؤسسة[3].

ب-**التوافق مع شروط عقد الدين:** تحدد الجهات المقرضة بعض القيود كشروط مسبقة لمنح الإئتمان تتعلق بربحية المؤسسة وقدرتها على الوفاء بالدين(الايفائية) أو تحديد بعض المتغيرات كالسيولة أو الأرباح المحتجزة أو صافي الدخل (النتائج)، لذا فمن المحتمل أن تميل الإدارة إلى تفضيل الطرق والإجراءات

[1] بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية –تخضض دراسات مالية ومحاسبية معمقة جامعة سطيف، 2012، ص: 82-83.

[2] سمير كامل محمد عيسى، مرجع سابق، ص :14.

[3] براقي تيجاني، مرجع سابق، ص:37.

المحاسبية التي تساعد من التخفيف من حدة هذه الشروط المقدمة، وبالتالي فإن هذا يعكس ردة فعل الإدارة لشروط منح الائتمان[1].

ت-إكتساب مزايا عند التفاوض مع نقابات وإتحاديات العمال: معظم المؤسسات تبرم عقود مع العمال على أساس إعطائهم أجر ثابت بالإضافة إلى المكافآت التي تحدد على أساس نسبة معينة من الأرباح، وبالتالي فإن أي زيادة حادة في الأرباح المعلنة أو تحقيق مستويات معينة من الأرباح من شأنه أن يدفع العمال الى المطالبة بزيادة أجورهم، لذا تسعى الإدرة إلى التأثير على المفاوضات مع ممثلي الإتحادات والنقابات من خلال تبني ممارسة إدارة الأرباح وتخفيض صافي الربح في الفترة التي تسبق هذا التفاوض[2].

ث-تحقيق الأمن الوظيفي: في بعض الأحيان قد يكون سعي الإدارة من وراء القيام بممارسات إدارة الأرباح ليس الحصول على الحوافز المالية فقط، وإنما قد يمتد لمجموعة أخرى من الحوافز غير المباشرة والتي تحاول الإدارة الحصول على قدر منها وهي: الأمن الوظيفي، السمعة المهنية الحسنة، المكانة المرموقة، حيث تؤثر الأرقام المحاسبية تأثيرًا على مقدار ما تحصل عليه الإدارة من حوافز غير مالية وهذا ما يحفزها على إدارة أرباحها، مستهدفةً الحصول على ثقة الملاك بما يكفل لها الإحتفاظ بمركزها الوظيفي، فعند قيام الإدارة بزيادة الأرباح المعلنة من خلال تخفيض نفقات البحوث والتطوير في السنوات الأخيرة من تعاقدها مع المؤسسة، فالدافع لا يكون هدفه الحصول على المكافآت والحوافز الإدارية فقط بل من أجل تقليص إحتمال إنهاء أو الإستغناء عن الخدمات الإدارية، فالمخاوف المتعلقة بالمستقبل المهني وسمعة الإدارة المهنية لدى الغير من العوامل التي تدفع الإدارة للقيام بالممارسات إدارة الأرباح[3].

ثانياً: الدوافع المتعلقة بتوقعات وتقييم السوق المالي

إن الإستخدام السائد للمعلومات المحاسبية من قبل المستثمرين والمحللين الماليين للمساعدة في تقييم الأسهم، ويمكن أن يُولد دافع أو حافزا للمديرين التلاعب بالأرباح، وذلك محاولة منهم للتأثير على آداء سعر السهم في المدى القصير، ولقد أظهرت بعض الدراسات السابقة المتعلقة بإدارة الارباح، أن الأرباح تستخدم لتتوافق مع توقعات المستثمرين والمحللين الماليين والإدارة[4].

---

[1] رياض العبد الله ،عقيل الحسناوي، العوامل المؤثرة في عملية تمهيد الدخل (دراسة ميدانية على شركات المساهمة الصناعية العراقية)، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد التاسع، العدد الأول، مايو 2006، ص:40 .

[2] بوسنة حمزة، مرجع سابق، ص: 88.

[3] بوسنة حمزة، نفس المرجع، ص:88 -89.

[4] علي سليمان النعامي، مفيد الشيخ علي، محمد رجب بدر، دور المقياس المتوازن للأداء في ترشيد آداء إدارة الأرباح، مجلة جامعة الأزهر، جامعة غزة، فلسطين، المجلد 15، العدد 02، 2013، ص:77.

أ- التأثير على أسعار أسهم المؤسسة.

ب-موافقة توقعات المحللين الماليين أو تنبؤات الإدارة بشأن الأرباح المتوقعة: تسعى الإدارة إلى كسب لعبة توقعات المحللين الماليين والأطراف ذات المصلحة بهدف زيادة سعر سهم المؤسسة وتعزيز مصداقية الإدارة، من خلال تخفيض أخطاء التنبؤ عن طريق اللجوء إلى ممارسات إدارة الأرباح[1].

ثالثاً: الدوافع التنظيمية

أ- **تفادي التكاليف السياسية:** تتمثل تلك التكلفة في الأعباء التي قد تتحملها مؤسسات كبيرة الحجم نتيجة القوانين ولأنظمة والمتطلبات التي تفرضها الدولة مثل: قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل المؤسسة بأعباء إجتماعية مرتفعة[2].

ب-تخفيض المدفوعات الضريبية: يحتل دافع تخفيض الضريبة أهمية في ميل الإدارة إلى ممارسة إدارة الأرباح، فعند إختيار الإدارة الطرق والإجراءات المحاسبية التي تؤدي إلى تقليل الدخل المعلن عنه وذلك قصد تقليل المدفوعات الضريبية[3]. كما هو الحال في المجمع، حيث يتم تخفيض الأرباح وبالتالي تخفيض مقدار الضرائب المدفوعة من خلال العمليات البينية بين شركات المجمع[4].

المطلب الثالث: أنواع وإستراتيجيات عمليات إدارة الأرباح

الفرع الاول: أنواع الممارسات السلبية لإدارة الأرباح

تصنف إدارة الأرباح إلى عدة أنواع تبعاً لشرعيتها، وإتجاهها، ومن حيث مدى تأثيرها على التدفقات النقدية ونية الإدارة من وراء ممارستها، وذلك كما يلي[5]:

أولاً: من حيث شرعيتها

أ- **إدارة الأرباح الشرعية:** وهي التي تكون وفق ما تسمح به المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً من حيث الإختبار بين البدائل والتقديرات المحاسبية وأيضاً تكون موافقةً للأنظمة والقوانين.

ب-إدارة الأرباح الغير الشرعية: وهي التي تخالف وتنتهك المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً بما يخدم أهداف الإدارة؛ وهذا النوع من إدارة الأرباح يمكن إعتباره غشاً.

---

[1] بوسنة حمزة، مرجع سابق، ص: 92.

[2] بالرقي تيجاني، مرجع سابق، ص: 38.

[3] رياض العبد الله ،عقيل الحسناوي، مرجع سابق، ص:37 .

[4] علي سليمان النعامي، مفيد الشيخ علي، محمد رجب بدر، مرجع سابق، ص: 79.

[5] هوام جمعة ،فداوي أمينة، بوسنة حمزة، قياس ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة المدرجة ببورصة باريس، مجلة الأكاديمية العربية، الدنمارك ،تشرين الأول، العدد 14، 2013، ص: 308-309.

ثانياً: من حيث إتجاهها

أ- **إدارة الأرباح المنخفضة:** وهي التي تهدف إلى تخفيض الدخل.

ب-إدارة الأرباح المرتفعة: وهي التي تهدف إلى زيادة الدخل.

ثالثاً: من حيث مدى تأثيرها على التدفق النقدي

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

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

رابعاً: من حيث نية الإدارة

أ- **إدارة الأرباح المعلوماتية:** ويهدف مثل هذا النوع إلى توفير معلومات لمستخدمي الكشوفات المالية من مستثمرين وغيرهم حول مستقبل التدفق النقدي للمؤسسة، وتوقعاتهم المستقبلية.

ب-إدارة الأرباح الإنتهازية: ويهدف هذا النوع الى التأثير على النتائج المالية من أجل تدعيم حصول الإدارة على بعض المنافع الخاصة على حساب مصالح الأطراف الأخرى مما يمثل سلوكاً انتهازياً.

الفرع الثاني: إستراتيجيات إدارة الأرباح

إن مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (GAAP) تسمح ببعض المرونة في إعداد الكشوفات المالية وبذلك إعطاء المديرين الماليين بعض الحرية للإختيار بين البدائل والطرق المحاسبية[1]. حيث أن إدارة الأرباح تطبق خطط في تطويع أرباحها وذلك لإعطاء صورة جيدة للمؤسسة من ناحية الأرباح التي تحققها، وهذه الخطط عبارة عن إستراتيجيات.

يمكن تحديد ست أنواع على الأقل من إستراتيجيات إدارة الأرباح كما يلي[2]:

أولاً: الإستراتيجية الأولى

قيام الإدارة بزيادة الأرباح إذا كانت الأرباح المحققة من طرف المؤسسة في الفترة الحالية منخفضة وتتوقع الإدارة زيادتها في الفترة المستقبلية.

[1] علي سليمان النعامي، مفيد الشيخ علي، مرجع سابق، ص :76.

[2] بوسنة حمزة، مرجع سابق، ص:99.

ثانياً: الإستراتيجية الثانية

قيام الإدارة بتخفيض الأرباح إذا كانت الأرباح المحققة من طرف المؤسسة في الفترة الحالية مرتفعة وتتوقع الإدارة إنخفاضها في الفترة المستقبلية.

بالنسبة للإستراتيجية الأولى والثانية فأنها تتعامل مع توقعات الإدارة بشأن الفترات المستقبلية وبالتالي فهي تنقل معلومات إضافية للأطراف الخارجية عن الآداء المستقبلي للمؤسسة.

ثالثاً: الإستراتيجية الثالثة

قيام الإدارة بزيادة الأرباح إذا كانت محققة من طرف المؤسسة في الفترة الحالية منخفضة وتتوقع الإدارة بقاءها على حالها في الفترة المستقبلية، لكن هناك دوافع قوية تدفع الإدارة إلى نقل الأرباح من الفترة المستقبلية إلى الفترة الحالية.

رابعاً: الإستراتيجية الرابعة

قيام الإدارة بتخفيض الأرباح إذا كانت الأرباح المحققة من طرف المؤسسة في الفترة الحالية مرتفعة وتتوقع الإدارة بقاءها على حالها في الفترة المستقبلية، لكن هناك دوافع قوية تدفع الإدارة إلى نقل الأرباح من الفترة الحالية إلى الفترة المستقبلية.

العامل المحدد للإستراتيجية الثالثة والرابعة والعلاقات التعاقدية، وبالتالي فهي تنقل معلومات عكسية للأطراف الخارجية عن الأداء المستقبلي للمؤسسة الأمر الذي يترتب عليه نقل الثروة من طرف إلى آخر.

خامساً: الإستراتيجية الخامسة

قيام الإدارة بزيادة الأرباح في الفترة الحالية في الوقت الذي تكون فيه الأرباح المحققة فعلاً من طرف المؤسسة مرتفعة وتتوقع الإدارة انخفاضها في الفترة المستقبلية.

سادساً :الاستراتيجية السادسة

قيام الإدارة بتخفيض الأرباح في الفترة الحالية في الوقت الذي يكون فيه الأرباح المحققة فعلاً من طرف المؤسسة منخفضة وتتوقع الإدارة إرتفاعا في الفترة المستقبلية.

وبالنسبة للاستراتيجية الخامسة والسادسة فإنها تتعامل مع توقعات الإدارية بشأن الفترات المستقبلية لكن بشكل عكسي، وبالتالي فهي تنقل معلومات عكسية الأطراف الخارجية عن الأداء المستقبلي للمؤسسة.

المبحث الثاني: خصائص الممارسات السلبية لإدارة الأرباح

المطلب الأول: أساليب الممارسة السلبية لإدارة الأرباح

إن إدارة الأرباح تتم إما بشكل متعمد أو بشكل طبيعي، ويعتبر الحصول على دليل وجودها المتعمد من الأمور الصعبة[1]. لذا تقوم هذه الإدارات بمجموعة من الأساليب لكي تدير أرباحها بشكل يضمن تحقيق مصالحها.

الفرع الأول: إدارة الأرباح الحقيقية

يقوم هذا النوع من الأساليب على إستخدام القرارات الإدارية تتعلق بأنشطة الإنتاج والإستثمار والمبيعات ويطلق عليها المتغيرات والأساليب الحقيقية[2]. ومن بينها:

أولاً: إدارة المبيعات والمشتريات

بالنسبة لإدارة المبيعات فإن الإدارة تهدف من ممارسة إدارة الأرباح إلى تحسين صورة المبيعات في قائمة الدخل، عن طريق زيادة المبيعات الصورية أي الزيادة غير الإعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة. أما بالنسبة لإدارة المشتريات فإن الإدارة تهدف إلى تخفيض تكلفة البضاعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح[3].

ثانياً: إدارة المصاريف الإختيارية

تعمل المؤسسة على تحفيض أو رفع بعض المصاريف القابلة للتحكم- مثل مصاريف الإعلان، والبحث والتطوير- بشكل غير إعتيادي نحو نهاية السنة الحالية، ليتم تحميلها على السنة التالية حيث تظهر السنة الحالية بمصاريف أقل والسنة التالية بمصاريف أعلى بشكل غير إعتيادي[4].

ثالثاً: إدارة الإنتاج

يمكن للإدارة القيام بممارسات إدارة الأرباح من خلال تسريع معدل الإنتاج بشكل مغالى فيه مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف الثابتة وبالتالي تخفيض متوسط تكلفة الوحدة، في نفس الوقت يترتب على زيادة الإنتاج زيادة في المخزون مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة المبيعات وبالتالي زيادة الأرباح، إلا أن زيادة المخزون بشكل

---

[1] سامح محمد رضا رياض ، دور حوكمة الشركات في الحد من إدارة الأرباح–دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية، المجلة العربية للمحاسبة،أكتوبر 2012، ص:23.

[2] بوسنة حمزة، مرجع سابق، ص: 102.

[3] ليندا حسن الحبلي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، السنة: 2009، ص: 38.

[4] هواري معراج، حديدي آدم، مرجع سابق ، ص:10.

مغالى فيه سيؤدي إلى تحمل المؤسسة لتكاليف تخزين مرتفعة، من ناحية أخرى، سيتعرض المخزون لخطر التلف خاصة إذا عجزت المؤسسة عن تصريفه[1].

الفرع الثاني: إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية أو المصطنعة

ممارسات إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية أو الوهمية تقوم على إستخدام الإدارة التغيرات المحاسبية أو الوهمية، ويمكن تقسيمها كما يلي[2]:

- إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية أو الوهمية التي تعتمد على إستغلال المرونة المتاحة في إطار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها كإدارة المستحقات المحاسبية، التغيرات المحاسبية وإختيار توقيت ملائم لتطبيق سياسة محاسبية إلزامية؛
- ممارسات إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية أو الوهمية التي تقوم على إستخدام ممارسات وأساليب إحتيالية تكون خارج إطار مبادئ المحاسبة المقبولة عموما، بهدف تشويه والتقليل من شفافية الكشوفات المالية المنشورة كالإعتراف المبكر بالإيرادات، والمبالغة في جرد المخزون بتسجيل مخزونات وهمية.

أولاً: إدارة أرباح ذات الطبيعة المحاسبية أو الوهمية في إطار مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً

أ- **إدارة الاستحقاقات:** نظام المحاسبة على أساس الإستحقاق يتطلب وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية المتعارف عليها من المدرين القيام بوضع العديد من التقديرات المحاسبية التي لها تأثير جوهري على الأرباح المعلنة، ومن بين أحكام التقديرات المحاسبية التي يمكن أن تؤثر على الأرباح في إتجاه أو آخر ما يلي[3]:

- تتطلب عقود الإنشاءات طويلة الأجل تقديرات تتعلق بالتقدم في إنجاز الأعمال وتكلفة هذا الانجاز، وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للتقدم في إنجاز الأعمال، وذلك بغرض تضخيم الأرباح؛
- يتطلب إحتساب الإهتلاك تقدير العمر الانتاجي وقيمة الخردة للأصول القابلة للإهتلاك، وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للعمر الإنتاجي وبقيمة الخردة، وذلك لتدنية مصروف الإهتلاك بنية تضخيم الأرباح؛
- يجب أن يظهر حساب العملاء بالقيمة الصافية القابلة للتحقق، وبالتالي يمكن لمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للقيم القابلة للتحصيل بغرض تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها، ومن ثم تضخيم الأرباح؛

[1] بوسنة حمزة، مرجع سابق، ص: 103.

[2] بوسنة حمزة ، نفس المرجع، ص: 103.

[3] هوام جمعة وآخرون، مرجع سابق، ص: 309-310.

- يجب تصنيف التكاليف إلى تكاليف إنتاج وتكاليف فترية، ويمكن للمديرين أثناء فترات نمو المخزون تصنيف بعض التكاليف الهامشية كتكاليف إنتاج بدلاً من تكاليف فترية، مما يؤدي إلى تدنية المصروفات، ومن ثم تضخيم الأرباح؛
- يجب الإعتراف بأرباح بيع الأصول بالكامل في فترة البيع، ويمكن للمديرين التلاعب بتوقيت بيع الأصول كالأوراق المالية والأصول الثابتة، مما يؤدي إلى تدعيم الأرباح؛
- يجب إهتلاك التكاليف المدفوعة مقدماً مقابل ضمان الأصول على فترة الإستفادة من هذا الضمان، ويمكن للمديرين من خلال التقديرات المتفائلة لتكاليف الضمان تخفيض المصروفات الحالية بهدف تضخيم الأرباح؛
- يجب إعتبار مصاريف الصيانة العادية مصاريف دورية تحمل على الفترة أما مصاريف الصيانة غير العادية فتعتبر مصروف رأس مالي 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 إستخدام قيم سوقية متفائلة تخفيض قيمة المخزون، ومن ثم ممارسة إدارة الأرباح.

وتشير وثائق لجنة سوق الأوراق المالية (SEC) إلى أنه في العديد من الحالات، وحين يصبح سلوك إدارة الأرباح شائعاً داخل المؤسسة، يستفيد المديرون في المراكز العليا جزءًا كبيراً من الوقت لإيجاد الطرق التي تؤدي إلى إستمرار الممارسات المخالفة، وحيث أن الأطراف الخارجيين غير قادرين على ملاحظة الأنشطة اليومية للمديرين، لذا ينبغي على المراجعين، المحللين الماليين، والمستثمرين البحث بعناية عن أية إشارات تحذيرية تشير إلى وجود إدارة الأرباح. ومن أهم هذه الإشارات التحذيرية:

- تدفقات نقدية لا ترتبط بالأرباح؛
- حسابات عملاء لا ترتبط بالإيرادات؛
- مخصصات ديون مشكوك فيها لا ترتبط بحسابات العملاء؛
- احتياطات لا ترتبط ببنود الميزانية العمومية؛
- إحتياطات التملك المشكوك فيها؛
- الأرباح التي تتفق بدقة و بصفة دائمة مع توقعات المحللين الماليين.

وعلى الرغم من أن المديرون يدركون أن إدارة الأرباح وإن كانت تحقق منافع للمؤسسة في الأجل القصير، إلا أنها قد تؤدي إلى مشكلات خطيرة في الأجل الطويل. و من أهم هذه المشكلات ما يلي[1]:

- تخفيض قيمة المؤسسة؛
- تلاشي المعايير الأخلاقية؛
- إخفاء مشكلات الإدارة التشغيلية؛
- العقوبات الاقتصادية و إعادة إعداد الكشوفات المالية.

ب-إختيار توقيت ملائم لتطبيق سياسة محاسبية إلزامية: يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدوث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الإنطباع المرغوب فيه في الحسابات والكشوفات المالية للمؤسسة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة[2].

ت-التغيرات المحاسبية الاختيارية: إن التغير في الطرق المحاسبية التي تتبعها إدارة المؤسسة في إعداد كشوفاتها المالية يعتبر الطريقة الرئيسية لإدارة الأرباح بشكل متعمد، وقد تكون هذه التغيرات إما تغيرات في السياسات المحاسبية أو التغيرات في التقديرات المحاسبية أو التغيرات في الوحدة المحاسبية، وتعتمد الإدارة في هذا الصدد على حريتها النسبية في الإختيار من بين البدائل المحاسبية وذلك من خلال المرونة التي أتاحتها المعايير المحاسبية، فعلى الرغم من إتفاق المحاسبين على مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إلا أن التطبيق العلمي لها ينطوي على طريق طرق محاسبية متعددة وقد يؤدي إختيار طريقة محاسبية معينة إلى رقم صافي الدخل يختلف عن ذلك الذي يؤدي إليه إستخدام طريقة أخرى الأمر الذي ينعكس بالتالي على المركز المالي للمؤسسة[3].

ثانياً: إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية أو الوهمية خارج إطار مبادئ المحاسبة

أ- ممارسات إدارة الأرباح الخاصة بالإيرادات:

1. التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيراد؛
2. تسجيل إيرادات وهمية؛
3. تقديم أموال المؤسسة للغير لإستخدامها في شراء منتجاتها؛

[1]طلال حسن محمد الكندري، درجة ممارسة الإدارة في الشركات المساهمة العامة الكويتية لأساليب ادارة الأرباح و أثرها على ربحية تلك الشركات، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012، ص:27.

[2]عماد الآغا، مرجع سابق، ص:19.

[3]سامح محمد رضا رياض، مرجع سابق، ص:27.

4. تسجيل الإيرادات بأكثر من قيمتها.

ب- ممارسات إدارة الأرباح الخاصة بالمصاريف:

1. رسملة وتأجيل المصاريف إلى فترات لاحقة؛
2. المغالاة في تقييم مخزون آخر الفترة؛
3. التلاعب في تكوين وإستخدام مخصصات الإلتزامات المتوقعة؛
4. عدم تسجيل الإنخفاض الدائم في قيمة الأصول الثابتة وغير الملموسة.

ت- ممارسات إدارة الأرباح الخاصة بالمعاملات غير النقدية والمعاملات بشروط خاصة:

1. المعاملات غير النقدية؛
2. المعاملات بشروط خاصة.

ث- ممارسات إدارة الأرباح الخاصة بعمليات الإندماج:

1. التلاعب في تقييم أصول المؤسسة المندمجة؛
2. التلاعب في مخصصات الإندماج؛
3. تطبيق طريقة خاطئة للمحاسبة عن عملية الإندماج؛
4. دمج نتائج الأعمال بالكشوفات المالية قبل تاريخ الإندماج الفعلي.

المطلب الثاني: قياس الممارسات السلبية إدارة الأرباح

الفرع الأول: المستحقات والتدفقات النقدية التشغيلية

أولاً: مفهوم المستحقات وأنواعها

أ- **مفهوم المستحقات:** إرتبط مفهوم إدارة الأرباح بالمستحقات بوصفها أساساً تقوم عليه المحاسبة، وهو مبدأ الإستحقاق Accrual الذي يعتمد على تحميل الفترة المحاسبية بما لها وما عليها، وقد كان أحد أهم التطورات التي شهدتها المحاسبة يتمثل بتطبيق هذا المبدأ(الاستحقاق) الذي يختلف عن المبدأ النقدي القائم على التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، حيث أكد " **Zhang** " إرتباط إدارة الأرباح بالمستحقات وبنودها المتعددة، وأن أي إدارة للأرباح تنطوي على مساحة كبيرة لتلاعب بشتى البنود سواء بالضرائب أو بالديون أو بالنفقات أو بالإيرادات، كما يعتبر أن مبدأ الاستحقاق من النماذج المهمة لإكتشاف إدارة الأرباح[1].

[1] طلال حسن محمد الكندري، مرجع سابق، ص27.

ب-أنواع المستحقات: إن استفادة الإدارة من تعدد البدائل المتاحة في السياسات المحاسبية المستخدمة عند إعداد المستحقات المحاسبية الأمر الذي يخدم أهدافها على حساب أهداف المؤسسة، حيث هناك نوعين من المستحقات[1]:

1. **المستحقات الإختيارية:** وهي المستحقات "التقديرية"، والتي تنشأ نتيجة إختيار الإدارة بين المعالجات والخيارات المحاسبية وذلك بهدف تضخيم أو تخفيض أرباح المؤسسة وإظهارها على غير الحقيقة وتشمل حسابات العملاء المدينة، الديون المشكوك في تحصيلها، حسابات المخزون، الذمم الدائنة، الإيرادات المؤجلة، وذلك وفقاً لنموذج Jones.
2. **المستحقات غير الاختيارية:** وهي المستحقات (الالزامية) والتي تنشأ من المعاملات التي تقوم بها المؤسسة في الفترة الحالية وتشتمل على التغيرات في الإيرادات، الممتلكات والآلات والمعدات، منسوبة إلى إجمالي أصول المؤسسة بهدف إلغاء أثر الفروق في أحجام مؤسسات العينة، وذلك وفقاً لنموذج Jones.

في حين أن المستحقات الكلية تشمل بالمفهوم الأوسع التغير في صافي الأصول مثل:(التغير في الأصول المتداولة بإستثناء النقد، التغير في الإلتزامات المتداولة) بالإضافة إلى الإهتلاكات والتغير في المديونية قصيرة الاجل و الجزء المستحق من الديون طويلة الاجل وفقا لنموذج Hoglund.

وتكمن أهمية هذه البنود في قدرة إدارة المؤسسة على التلاعب بأرقام هذه الحسابات وتسييرها بما يتناسب ومصلحة الإدارة.

ثانيا : التدفقات النقدية التشغيلية وتقسيماتها

أ- **التدفقات النقدية التشغيلية:** هي عبارة عن أنشطة رئيسية مولدة لإيرادات الممؤسسة، والمدفوعات التي يتم تكبدها للحصول على ذلك الإيراد، وكذلك الأنشطة الأخرى التي لا تعتبر أنشطة إستثمارية أو تمويلية. وتعتبر التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية مؤشراً هاماً لبيان مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من عملياتها الرئيسية تكفي لسداد القروض وتوزيع أرباح نقدية على المساهمين وتمويل إستثمارات جديدة دون اللجوء إلى مصادر تمويل خارجية، كما تفيد المعلومات التاريخية المتعلقة بالمكونات الرئيسية للتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

[1] سمير موسى زيتون، العلاقة بين كل من المستحقات والتدفقات النقدية والتشغيلية والدخل من جهة وجودة المعلومات المحاسبية من جهة أخرى للشركات الصناعية، مذكرة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، جامعة عمان، 2013، ص:38-40.

ب-تقسيم التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية:

1- التدفقات النقدية الخارجة:

- مشتريات البضاعة؛
- الرواتب والأجور؛
- الفوائد المدفوعة؛
- شراء الأوراق التجارية (عدا تظهيرها)؛
- المساهمات والتبرعات.

2- التدفقات النقدية الداخلة:

- مبيعات السلع والخدمات؛
- الفوائد المستلمة؛
- حصص الأرباح المستلمة؛
- بيع وتظهير الأوراق التجارية مقابل النقدية؛
- تصفيات قضايا التأمين.

هناك بعض التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة الاستثمارية أو التمويلية والتي يتم إدراجها ضمن الأنشطة التشغيلية[1].

الفرع الثاني: نماذج قياس إدارة الأرباح

أولاً: نموذج أثر المستحقات على مستوى الصناعة

يفترض نموذج الصناعة المطور من طرف " Dechow & Sloan" سنة 1991م، تمتع جميع المؤسسات التي تنتمي لنفس قطاع الصناعة بنفس التغيير في العوامل المحددة للمستحقات غير الإختيارية، ويعتمد نموذج الصناعة على إستخدام تحليل الإنحدار للمستحقات غير الإختيارية كدالة في متوسط المستحقات الكلية لقطاع الصناعة الذي تنتمي إليه المؤسسة، وتتمثل الميزة الأساسية لنموذج أثر المستحقات على مستوى الصناعة في أنه يمكن التمييز بسهولة بين المستحقات الإختيارية وغير الإختيارية عن طريق الإعتماد على المبادئ المحاسبية المقبولة.

من جهة أخرى، نموذج الصناعة يمكن من رصد التغيرات في المستحقات غير إختيارية من فترة لأخرى مادام أن هذا التغير مشترك بين المؤسسات التي تعمل في نفس قطاع الصناعة، وتجدر الإشارة أن هذا

[1] سمير موسى زيتون، مرجع سابق، ص:43-44.

الإفتراض لا يكون صحيح إلا إذا كانت الأصول الإقتصادية للمؤسسات التي تنتمي لنفس الصناعة متجانسة مع وجود ترابط قوي بين المستحقات وحوافر إدارة الأرباح في مؤسسات القطاع الواحد، ويمكن صياغة نموذج الصناعة للمستحقات غير الإختيارية كما يلي[1]:

$$NDACijt / At-1 = b1 + b2\ medianj\ (TACt / At-1)$$

حيث أن:

- **NDACijt :** المستحقات غير الإختيارية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال فترة (t).
- **medianj (TACt / At-1) :** القيمة الوسطية للمستحقات الكلية خلال الفترة (t) منسوبة إلى إجمالي الأصول في نهاية الفترة (t−1) وذلك لجميع مؤسسات العينة والناشطة في نفس قطاع الصناعة (j).

b1 , b2: معالم نموذج خاصة بالمؤسسة يتم تقديرها عن طريق تحليل معادلة الإنحدار لملاحظات فترة التقدير.

ثانياً : نماذج أثر المستحقات الكلية

أ- نموذج Healy:

لقد وضع Healy نموذجاً في بحثه الذي قدمه عام 1985م لقياس إدارة الأرباح من خلال مقارنة مجموع المستحقات ونسبتها إلى مجموع الموجودات ، واعتمدت دراسة Healy على التنبؤ بالعائدات النظامية في أية فترة زمنية معينة[2]. وقام بوضع المعادلة التالية:

$$EDACit = TACit / Ait-1$$

حيث أن:

- **EDACit:** المستحقات الإختيارية التقديرية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).
- **TACit:** المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).
- **Ait−1:** إجمالي أصول المؤسسة (i) في نهاية الفترة (t−1).

[1] بوسنة حمزة، مرجع سابق، ص: 114.

[2] بوسنة حمزة، نفس المرجع، ص: 115.

ب-نموذج DeAngelo :

قدم دي انجلو نموذجه عام 1986م، معتمداً على إفتراض أن المستحقات غير النمطية تساوي مجموع المستحقات في اخر المدة والتي رمز لها **TAt-1** ، ونسبها إلى مجموع الموجودات لسنة سابقة لها، والتي يرمز لها **At-2**، وجاءت صيغة نموذجه كالتالي[1]:

$$NDA = TAt-1 / At-2$$

حيث أن:

- **NDA** : المستحقات غير الاختيارية لمؤسسة (i) خلال الفترة (t)
- **TAt-1**: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t-1)
- **At-2** : إجمالي أصول المؤسسة (i) في نهاية الفترة (t-2)

ت-نموذج jones: إقترحت Jones نموذجاً يخفف من أن افتراض أن المستحقات غير الإختيارية ثابتة من فترة لأخرى، حيث قام نموذج Jones بإدخال عاملين لتقدير المستحقات غير الإختيارية هما: رقم الأعمال وإجمالي الأصول الثابتة (التثبيتات المادية) ويفترض النموذج أنهما أقل عرضة للتلاعب من طرف الإدارة[2]. وتم صياغته كالتالي:

$$NDACijt / Aijt-1 = \alpha1 (I / Aijt-1) + \alpha2 (\Delta REVijt / Aijt-1) + \alpha3 (PPEijt / Aijt-1$$

حيث أن:

- **NDACijt** : المستحقات غير الإختيارية للمؤسسة (i) إلتي تنتمي للقطاع (j)خلال الفترة (t).
- **ΔREVijt**: التغير في رقم أعمال المؤسسة (i)التي تنتمي للقطاع (j) بين الفترتين : (t) و(t-1).
- **Aijt-1**: إجمالي أصول المؤسسة (j) التي تنتمي للقطاع (j) في نهاية الفترة (t-1).
- **PPEijt** : إجمالي العقارات والممتلكات والآلات للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j)خلال الفترة (t).

[1] طلال حسن محمد الكندري، مرجع سابق، ص:35.

[2] بوسنة حمزة، مرجع سابق، ص: 117.

- **α3، α2، α1:** معالم نموذج خاصة بالمؤسسة يتم تقديرها لمجموعة مؤسسات العينة التي تنتمي لنفس قطاع وذلك لكل سنة من سنوات الدراسة.

ويتم تقدير معالم النموذج الخاصة بالمؤسسة (a3،a2،a1) من خلال إستخدام معادلة الإنحدار التالية لكل سنة من سنوات الدراسة ولكل قطاع نشاط كما يلي:

$$TACijt / Aijt-1 = \alpha1 (1 / Aijt-1) + \alpha2 (\Delta REVijt / Aijt-1) + \alpha3 (PPEijt / Aijt-1) + eijt$$

حيث أن:

- **eijt** : قيمة المستحقات الإختيارية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

ث-نموذج jones المعدل: حددت جونز ظاهرة التطويع المصطنع للأرباح المحاسبية أو ما يسمى بإدارة الأرباح ما هي إلا تطويع لأساس الإستحقاق، كما ركزت Jones على قياس كيفية إحداث التغيير المطلوب في الحسابات بإستخدام أساس الإستحقاق عن طريق تغيير بعض التقديرات المحاسبية كعمر الإنتاجي للأصول الثابتة ونسبة الديون المشكوك في تحصيلها وعمل تعديلات في الإستحقاقات وذلك في نهاية الفترة المحاسبية بهدف التقرير عن أرباح محاسبية ذات إتجاه معين ترغبه الإدارة، كما حددت جونز نموذجاً لتقدير المستحقات الإختيارية، وذلك لقياس أثر إستخدام المديرين للإختيارات والبدائل المحاسبية المختلفة على أرباح المؤسسة، حيث أوضحت أن إجمالي المستحقات تساوي الفرق بين صافي الدخل المقرر عنه في قائمة الدخل وبين التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل، وأرجعت إجمالي المستحقات إلى متغيرات تتعلق بالمستحقات العادية (غير الإختيارية) التي تعود إلى ممارسة المؤسسة لنشاطها مثل: المتحصلات النقدية من العملاء والتي تسمح بسداد إحتياجات رأس المال العامل كالمدينين والمخزون، وبذلك تكون المستحقات الإختيارية هي العناصر والقيم المتبقية من إجمالي المستحقات[1]. وقامت بصياغة النموذج بعد تعديله التالي:

$$NDACijt /Aijt-1 = \alpha1 (1 /Aijt-1) + \alpha2 [(\Delta REVijt - \Delta RECijt) /Aijt-1] + \alpha3 (PPEijt / Aijt-1)$$

حيث أن:

- **NDACijt:** المستحقات غير الإختيارية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).
- **ΔREVijt:** التغير في رقم أعمال المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) بين الفترة (t) و (t-1).

[1] سامح محمد رضا رياض، مرجع سابق، ص:27-28.

- **ΔRECijt**:التغير في رصيد العملاء للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) بين الفترة (t) و (t−1).
- **PPEijt** : اجمالي العقارات والممتلكات والآلات للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).
- **α1، α2،α3** : معالم نموذج خاصة بالمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j).

ج−نموذج Saloan: قام Saloan بدراسة تتعلق بجودة الأرباح المعلن عنها في الكشوفات المالية، وفرق Saloan بين الأرباح مرتفعة الجودة وبين الأرباح منخفضة الجودة، حيث عرف الأولى بأنها تلك الأرباح التي تتضمن بصفة أساسية تدفقات نقدية من عمليات تشغيلية، أما الأرباح منخفضة الجودة فعرفها بأنها تلك التي إعتمدت بصورة شبه كاملة على أساس الإستحقاق، وقد توصل Saloan في دراسته على عينة من المؤسسات والتي إعتمدت بقدر كبير على أساس الإستحقاق إلى أن الأثر الموجب على الأرباح نتيجة الإستخدام الواسع لأساس الاستحقاق سوف يتبعه أثر عكسي في السنوات التالية حيث تميل الأرباح إلى الإنخفاض في السنوات الثلاثة التالية، كما توصل إلى إنخفاض أسعار الأسهم لتلك المؤسسات على مدار السنوات الثلاثة التالية وأن هذا الإنخفاض راجع إلى ضعف القدرة التنبؤية للأرباح[1].

المطلب الثالث: مخاطر ونتائج الممارسات السلبية لإدارة الارباح

الفرع الأول: مخاطر الممارسة السلبية لإدارة الأرباح

إن الممارسات السلبية لإدارة الأرباح تحيطها مجموعة من المخاطر التي تؤثر على المنظمة وتتمثل في ما يلي[2]:

اولاً: مخاطر البيئة المحيطة

وهي تتمثل في المخاطر الإقتصادية والسياسية والإجتماعية التي تؤثر على بيئة الأعمال وتتمثل في:

أ− إن لزيادة مؤشر الأرباح بصورة غير حقيقية وعادلة ينتج عنه إرتفاع التكاليف السياسية وزيادة معدلات الضرائب وبالتالي التأثير على التدفقات النقدية ومن ثم على توزيعات الأرباح.

ب−إن فقدان الثقة في إحدى المؤسسات العاملة لإحدى الدول سوف يمتد تأثيره على جميع المؤسسات في البيئة المحيطة.

[1] سامح محمد رضا رياض، مرجع سابق، ص:29.

[2] هاني محمد أشقر، إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومدى تأثر العلاقة بحجم الشركة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة−فلسطين،2010، ص:34−35.

ثانياً: المخاطر الداخلية للمؤسسة

وهي تلك المخاطر التي تؤثر على المؤسسة وتتمثل فيما يلي:

أ- إرتفاع مخاطر التشغيل المتمثلة بإنخفاض أعداد المساهمين نتيجة فقدان الثقة في المنظمة مما يؤثر على إرتفاع تكاليف رأس المال وفقدان القدرة التنافسية والتأثير السلبي على هامش الأرباح والضغط على التدفقات النقدية مما يؤثر على توزيعات الأرباح.

ب-إرتفاع مخاطر الأداء المتمثلة بتراجع الحصة السوقية مما يؤثر على إيرادات المنظمة سواء الإستثمارية منها أو التمويلية .

ت-إرتفاع مخاطر السيولة والمتمثلة في طلب المساهمين لأموالهم وبالتالي تحويل مجموعة كبيرة من الإيداعات الطويلة والمتوسطة الأجل التي تعتمد عليها المؤسسات في نشاطاتها الإستثمارية والتمويلية إلى أموال واجبة السداد مما يؤثر على ضعف القدرة على السداد واللجوء إلى الإقتراض بتكاليف مرتفعة.

ث-إرتفاع مخاطر الإدارة والمتمثلة في الممارسات السلبية لإدارة الارباح والتي تتم من طرفها، فسوف يتولد لدى المساهمين وأصحاب المصالح بأن هناك سيطرة فردية من قبل الإدارة على أموالهم ومصالحهم وبالتالي هذه الإدارة عديمة الكفاءة في إدارة المؤسسة مما يدفعهم إلى تغييرهم أو مقاضاتهم إذا لزم الأمر.

الفرع الثاني: نتائج الممارسة السلبية لإدارة الأرباح

على الرغم من أن المديرين يدركون أن إدارة الأرباح وإن كانت تحقق منافع للمؤسسة في الأجل القصير، إلا أنها قد تؤدي إلى مشكلات خطيرة في الأجل الطويل، ومن أهم هذه المشاكل ما يلي[1]:

أ- **تخفيض قيمة المؤسسة:** توجد العديد من قرارات التشغيل التي تتخذها المؤسسة بغرض التأثير على الأرباح قصيرة الأجل، إلا أنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الإقتصادية للمؤسسة، فعلى سبيل المثال تعجيل الإيرادات قد يؤدي إلى قيام المؤسسة ببيع المنتج في 30 ديسمبر بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل لو تم بيع ذات المنتج لذات العميل في 2 جانفي، كذلك فإن تأخير المصروفات الإختيارية (Discretionary Expenses) يؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بأدائها، فتأخير الصيانة، البحوث والتطوير وتدريب العاملين قد يؤدي إلى فشل المعدات، وبالتالي خسارة حصة المؤسسة في السوق وتخفيض الإنتاجية.

[1] سمير كامل محمد عيسى، مرجع سابق، ص: 18-20.

ب-**تلاشي المعايير الأخلاقية:** حتى وإن كانت إدارة الأرباح لا تنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح، فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية ، فالمؤسسة التي تدير أرباحها ترسل رسالة للعاملين بها بأن إخفاء وتضليل الحقيقة هي ممارسة مقبولة، ويخلق المديرون الذين يتحملون خطر هذه الممارسة مناخاً أخلاقياً يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها، فالمدير الذي يطلب من موظفي المبيعات تعجيل المبيعات في أحد الأيام، يخسر السلطة الأخلاقية التي تمكنه من إنتقاد خطط المبيعات المشكوك فيها في يوم آخر، وأيضاً يمكن أن تصبح إدارة الأرباح منحدراً زلقاً جداً، فأساليب التحايل المحاسبية البسيطة نسبياً تصبح معقدة أكثر فأكثر إلى أن تؤدي إلى خلق مخالفات جوهرية في الكشوفات المالية.

ت-**إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية:** لا تتم ممارسة إدارة الأرباح على مستوى الإدارة العليا فقط، وإنما تمارس أيضاً على مستوى الإدارة التشغيلية ومديري الإدارات التشغيلية يعالجون البيانات المالية بهدف الحصول على المكافآت، الفوز بالترقيات، أو تجنب إنتقاد الآداء السيء، ومن أهم مخاطر إدارة الأرباح في المستويات الإدارية الدنيا، إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا، فتبقى الأخطاء بدون تصحيح ومشاكل بدون حلول لفترة زمنية طويلة.

ث-**العقوبات الإقتصادية وإعادة إعداد الكشوفات المالية:** في سنوات الأخيرة فرضت بورصة الأوراق المالية الأمريكية عقوبات صارمة على المؤسسات التي قامت بإدارة أرباحها، فعلى سبيل المثال في أوائل التسعينات وقعت البورصة غرامة قيمتها مليون دولار على مؤسسة "W.R. Grace & Co" وطلب منها إعادة إحتساب أرباحها والإعلان عنها، والسبب في ذلك أن المؤسسة بين عام 1990 و1992 قامت بتخفيض أرباحها المعلنة، وذلك بتسجيل إحتياطات غير صحيحة قيمتها 55 مليون دولار، وبين عام 1993 و1995 قامت بإعادة الإحتياطات إلى الأرباح، وذلك لمقابلة الأرباح الفصلية المستهدفة، وحتى إذا لم تفرض بورصة الأوراق المالية غرامات أو عقوبات تأديبية أخرى، فإن مجرد إعادة إحتساب الأرباح والإعلان عنها يمكن في حد ذاته مكلفاً جداً للمؤسسة، فخلال السنوات الخمسة الماضية فقدت المؤسسة التي أعادت إحتساب أرباحها في المتوسط 10% من قيمتها السوقية خلال الثلاثة أيام التالية لإعلانها عن إعادة إعداد كشوفاتها المالية (Clikeman 2003) ،ويخلص أن ممارسة الإدارة لسلوك إدارة الأرباح كنتيجة لتعارض الوكالة.

المبحث الثالث: دور المراجعة الخارجية إتجاه الممارسات السلبية لإدارة الأرباح

تعد المراجعة الخارجية من الوسائل الفعالة لكشف التلاعبات والإختلاسات التي تكون من طرف الإدارة، والعنصر الذي له دو أكبر هو المراجع الخارجي في حد ذاته، إذ أن شركة الامريكية المختصة في مجال المحاسبة والمراجعة أثر اندرسون هي المسؤولة عن إعداد تقارير المراجعة التي كانت سبب إنهيار شركة انرون للطاقة، نتيجة التستر عن الممارسات السلبية لإدارة الأرباح، فالمراجع الخارجي له أهمية بالغة في كشف التضليل والغش الجوهري في الكشوفات المالية التي تخدم الأطرافالآخذة.

المطلب الأول: مسؤولية المراجع الخارجي عن إكتشاف الغش الجوهري

لم تحدد معايير المراجعة أي فرق بين مسؤوليات المراجع عند البحث عن الأخطاء والغش أو مسؤولياته عن البحث عما إذا كان التحريف ناشئاً من الكشوفات المالية المضللة ام ناتجاً من إختلاس الأصول، بالنسبة لكل من الأخطاء والغش يتعين على المراجع أن يحصل على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت الكشوفات المالية تخلو من التحريفات الجوهرية، وتعترف المعايير أيضاً بأنه غالباً ما يكون من الصعوبة أن يتم إكتشاف الغش مقارنة بالأخطاء، إذ أن الإدارة أو العاملين فيها الذين يرتكبون الغش يحاولون إخفاء ذلك الغش، أن الصعوبة في إكتشاف الغش لن يغير من مسؤولية المراجع عن تخطيط وآداء عملية المراجعة على وجه سليم، وأن أحد أهم أجزاء التخطيط لكل عملية مراجعة تتمثل فتقييم مخاطر حدوث الأخطاء والغش، وعند إجراء تقييم الغش لعل من المفيد الوضع في الإعتبار أن الغش يتضمن خاصيتين هما[1]:

أ- **الضغط و الحافز على إرتكاب الغش:** عندما يكون ذلك الضغط مرغوباً لأغراض الكسب المالي المباشر في حالة إختلاس الأصول أو كسب مالي غير مباشر في حالة التقرير المالي المضلل، قد يمثل الكسب في الحالة الثانية على سبيل المثال القيمة السوقية لأسهم المؤسسة التي تحتفظ بها الإدارة .

ب-**الفرص المدركة لإرتكاب الغش:** على الرغم من أن هناك حوافز لإرتكاب الغش، إلا أنه من غير المحتمل أن يحدث الغش إلا إذا كان الشخص أو الأشخاص ذو الصلة يعتقدون بأنهم يمكنهم إرتكابه بدون أن يتم إكتشافه.

هناك إختلاف رئيسي فيما بين الكشف المالي الإحتيالي وإختلاس الأصول، إذ أن الكشف المالي الإحتيالي يضر المستخدمين عن طريق توفير معلومات غير صحيحة تتضمنها الكشوفات المالية التي يتخذون قرارتهم بناءً عليها، أما عندما يتم إختلاس الأصول فإن حملة الأسهم والدائنين والآخرين قد يصابون

[1] ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سابق، ص:54-55.

بأضرار بسب أن الأصول لم تعد ملكيتها متاحة كحقوق وموجودات المؤسسة، وبالتالي فإن كلا النوعين من الغش المحتمل أن يؤديا إلى الضرر بالمستخدمين.

المطلب الثاني: دوافع تحميل المراجع الخارجي مسؤولية اكتشاف الخطأ والغش

من المعروف أن المفهوم الذي يفسر مسؤولية المراجع، هو مفهوم الوظيفة الإجتماعية أو الدور الإجتماعي، إذ أن أبعاد هذا الدور هي التي تحدد مجال عمل هذا المراجع، والتبعات والمسؤولية المترتبة عليه، ليس تجاه المساهمين فقط بل إتجاه الأطراف الأخرى، التي لها جميعها مصالح متباينة في المعلومات المالية التي تقدمها المؤسسة ويقرر عنها مراجع الخارجي، وتوجد دوافع متعددة لدى الجهات المستفيدة من الكشوفات المالية، بخصوص تحميل المراجع لمسؤولية أكبر عن إكتشاف الأخطاء والغش، ومن هذه الدوافع ما يأتي[1]:

1. إنه بتحميل المراجع مسؤولية أكبر عن اكتشاف الأخطاء والغش يمكن الجهات المستفيدة الرجوع إليه ومطالبته بالتعويض عما يصيبهم من أضرار، في حالة إخفاقه في إكتشاف الأخطاء والغش؛
2. إن تحميل لهذه المسؤولية تزيد من إمكانية الإعتماد والوثوق بالكشوفات المالية وذلك من قبل الجهات المستفيدة من التقارير للجهة التي تقوم بالمراجعة؛
3. إن قيام مراجع الحسابات بتخطيط المراجعة وتنفيذها، بما يمكنه من التأكيد بشأن خلو الكشوفات المالية من التحريفات الجوهرية، بسب الأخطاء والغش، يضفي الثقة من جانب الجهات المستفيدة من إفصاح المؤسسات المؤثرة في السوق؛
4. إن وفاء مراجع الحسابات بهذه المسؤولية يزيد من ثقة المهتمين في إدارة المؤسسات، في أنها تقوم بمسؤولياتها الكاملة عن إعداد كشوفات مالية خالية من التحريفات الجوهرية؛

علاوة على ذلك فإن وفاء المراجع بهذه المسؤولية يعود بالنفع العام على المجتمع بشكل عام، وعلى مستخدمي الكشوفات المالية، وكذلك على إدارة المؤسسات وعلى المراجع نفسه بشكل خاص.

[1] حسين أحمد دحدوح، مسؤولية مراجع الحسابات عن إكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤشرة في إكتشافه، مجلة العلوم الإقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد 22، العدد الأول، 2006، ص:186-187.

المطلب الثالث: التصرفات المهنية الواجبة على المراجع الخارجي عند إكتشافه الأخطاء والمخالفات الجوهرية

عند إكتشاف المدقق للأخطاء والمخالفات الجوهرية بالكشوفات المالية للعميل وبصفته وكيل عن الأطراف ذات المصلحة يجب عليه رفع التقرير للإدارة يتضمن الأخطاء والمخالفات الجوهرية المكتشفة بالإضافة إلى تعديل تقرير المراجعة لردة فعل الإدارة إتجاه تصويب الأخطاء والمخالفات الجوهرية المكتشفة كما يلي[1]:

أ- **رفع تقرير للإدارة يتضمن الأخطاء والمخالفات الجوهرية المكتشفة:** التصرف الأول الواجب على المراجع إتباعه عند إكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالكشوفات المالية يتمثل في قيام المراجع بإعداد ورفع تقرير للإدارة مع مراعاة ما يلي :

- أن يتم إعداد التقرير طالما شك المراجع في وجود تلاعب حتى وإن لم يحدد أثره المحتمل على الكشوفات المالية بعد وحتى لو لم يكن هذا التأثير جوهرياً.
- أن يراعى في التقرير ما يلي:
  - يوجه إلى المستوى الإداري الأعلى الذي إرتكب فيه الغش أو التلاعب وفي غالب الأحيان يوجه هذا التقرير مباشرة إلى المدير المالي ورئيس لجنة المراجعة؛
  - يحتوي على حصر واضح لعمليات التلاعب المحاسبي بالإضافة للأخطاء الجوهرية فقط؛
  - يحدد إحتمال وجود مسؤولية للإدارة العليا في إرتكاب هذا الغش والتلاعب؛
  - في حالة إحتمال مساءلة الإدارة العليا عن الغش يجب عليه إستشارة المستشار القانوني للمكتب لتحديد الإجراءات المناسبة التي يجب عليه إتخاذها في هذه الحالة؛
  - أن يطلب من الادارة العليا إتخاذ الإجراءات اللازمة حيال الأخطاء والمخالفات الجوهرية المكتشفة.

ب-**تعديل تقرير المراجع:** في حالة إكتشاف المراجع الأخطاء والمخالفات الجوهرية وكان لها تأثير جوهري على الكشوفات المالية يجب أن يطلب من الإدارة تصويب هذا التحريف والإفصاح عنه بوضوح في الكشوفات المالية، وفي ضوء رد فعل الإدارة سيتحدد نوع التقرير النهائي الذي يصدره المراجع، وذلك كما يلي :

[1] بوسنة حمزة، مرجع سابق، ص:148،149.

1- **حالة تصويب الإدارة للتحريف:** عند إستجابة الإدارة لطلب المراجع وتصويبها للتحريف المكتشف والإفصاح عنه في الكشوفات المالية للمؤسسة يجب على المراجع أن يصدر تقريراً برأي غير متحفظ؛

2- **حالة عدم تصويب الإدارة للتحريف:** في حالة عدم إستجابة الإدارة لطلب المراجع بشأن أثر التحريف الجوهري للأخطاء والمخالفات الجوهرية على الكشوفات لمالية فإن المراجع ملزم بإصدار تقرير متحفظ أو عكسي حسب حكمه المهني والشخصي.

خلاصة القصل الثاني:

الممارسات السلبية لإدارة الأرباح سلوك تمارسه الإدارة وذلك بتطبيق أساليب التلاعب في الحسابات قصد تحقيق أهداف خاصة، فتوفر عنصري المرونة المحاسبية والسلطة التقديرية الممنوحة للإدارة يؤثر بشكلٍ مباشر على الأرباح إما بالزيادة أو الإنخفاض، وهو ما يؤثر بالسلب على مستخدمي الكشوفات المالية.

ومن خلال دراسة الفصل الثاني نستنتج أن:

- الممارسات السلبية لإدارة الارباح سلوك تقوم به الإدارة .
- تؤثر الممارسات التي تقوم بها الإدارة إتجاه أرباح على مستخدمي الكشوفات المالية.
- تتبع الإدارة أساليب وطرق عديدة لتحسين صورة أرباحها وذلك قصد تحقيق مصالحها الخاصة.
- تعد المستحقات من أهم المؤشرات أو المقاييس التي تعتمد في قياس ممارسات إدارة الأرباح وكذلك من أهم المتغيرات لبناء نماذج قياس إدارة الأرباح.
- ضرورة تحميل المراجع الخارجي مسؤولية الغش والتحريفات، التي تقوم بها الإدارة إتجاه تجميل وتسيير صورة الأرباح في الكشوفات المالية، والتي يعتمد عليها الأطراف سواء كانوا مستثمرين أو مساهمين أو البنوك في إتخاذ قرارتهم المالية أو الاستثمارية وذلك لضمان وحماية حقوقهم.
- تساهم المراجعة الخارجية في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الارباح عن طريق إكتشاف الغش والمخالفات الجوهرية الموجودة في الكشوفات المالية.

تمهيد الفصل الثالث:

تعتبر الخدمات المقدمة من طرف المراجعة الخارجية ذات أهمية بالغة، فلا يمكن الإستغناء عنها، لكونها تقوم بإضفاء صورة حقيقية للكشوفات المالية، فالهدف من المراجعة الخارجية يتمثل في التحقق من البيانات المحاسبية والمالية مع التأكد من مدى صحتها وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة الإقتصادية، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بالأملاك.

فالحرية الممنوحة للإدارة في الإختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية عند عرض الكشوفات المالية وكذلك ممارسة التقديرات (الحكم الشخصي) لبعض عناصر هذه الكشوفات، والتي يتم إستغلالها بطريقة إنتهازية من طرف الإدارة، حيث تؤدي إلى التأثير ايجاباً أو سلباً على صافي الربح، بما يحقق أهدافها الخاصة ويؤثر على مستخدمي الكشوفات المالية عند إتخاذ القرارات الإستثمارية، وهو ما يعتبر من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح.

لذا سنحاول في هذا الفصل إسقاط متغيرات الدراسة على البيئة الجزائرية، نظراً للأهمية البالغة للمراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح بالمؤسسة الإقتصادية الجزائرية، وذلك قصد تحقيق ما توصلنا اليه في الجانب النظري من الدراسة ومطابقته على البئية الميدانية، من خلال إستجواب مجموعة من المهنيين–محافظي حسابات– والأكاديميين لمعرفة مجموعة من القضايا المرتبطة بالموضوع، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة، تم جمع البيانات اللازمة من خلال إستبيانات (Questionnaires)، التي تم إعدادها لهذا الغرض، وتم تفريغ البيانات وتحليل النتائج المعالجة بإستخدام برنامج SPSS(Statstical Pakage for Social Sience) وبرنامج Microsoft Excel 2010.

المبحث الأول: عرض وتحليل الإستبيان

قصد إستيفاء جزء من الدراسة تم الإعتماد على الإستبيان لما له من أهمية في الحصول على بيانات من الأفراد خلال فترة قصيرة، بالإضافة إلى معرفة أراء المتخصصين حول الموضوع.

سنعرض في هذا المبحث لتحليل الظروف التي أعد فيها الإستبيان وكيفية بناءه، ثم اخضاعه للتحكيم العلمي و في النهاية إختباره بالشكل الذي يفي بالغرض. إضافة الى ذلك سنوضح المنهجية المتبعة في هذه الدراسة.

المطلب الأول: مراحل إعداد الإستبيان

الفرع الأول: بناء استمارة إستبيان

تمت طباعة الإستبيان على أوراق عادية، حيث تضمن 43 سؤالاً، وتم صياغته باللغة العربية. وقد حرصنا قبل نشر الإستبيان إلى إخضاعه للتحكيم العلمي من قبل أساتذة متخصصين في المجال الإحصائي والمحاسبي والجبائي.

الفرع الثاني: نشر إستمارة الاستبيان على عينة الدراسة:

إعتمدنا في توزيع الإستبيان على عدة طرق هي: التوزيع الإلكتروني، المقابلة الشخصية لمحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ولقد كانت المساعدة الأكبر من طرف طلبة الدكتوراه تخصص تدقيق محاسبي والأساتذة الجامعيين تخصص محاسبة في جامعة بسكرة.

الفرع الثالث: معالجة استمارة الإستبيان:

تم في هذه المرحلة تكوين مصفوفة الإستبيان متعلقة بثلاث فرضيات، الفرضية الأولى التي تضم 16 سؤالاً، والفرضية الثانية تضم 14 سؤالاً، والفرضية الثالثة تضم 13 سؤالاً، وبعد ذلك تم تفريغ المصفوفة في البرنامج SPSS للحصول على النتائج المطلوبة. وبذلك بلغ عدد فقرات المجالات 43 فقرة، كانت الإجابات عليها وفق مقياس ليكارت الخماسي.

يتكون المقياس المقترح من مجموعة من الأسئلة التي تختلف بصددها وجهات النظر، مستخدمين خمسة أنماط للإجابة حيث تتدرج من (معارض بشدة، معارض، محايد، موافق، موافق بشدة)، حيث تعطى للإجابة التي تمثل أعلى مستوى للإتجاهات الإيجابية خمس درجات، وللإجابات التي تليها أربع درجات، ثلاث درجات فدرجتين ثم درجة واحدة وهكذا وبالعكس للإتجاهات السلبية، كما يوضحها الجدول التالي[1]:

[1] انظر، وليد عبد الرحمان خالد الفرا، تحليل بيانات الإستبيان بإستخدام برنامج SPSS، إدارة البرامج والشؤون الخارجية، 1430هـ، ص:07.

جدول رقم (03-01): مجالات الإجابة على اسئلة الإستبيان وأوزانها

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

المصدر: وليد عبد الرحمان خالد الفرا

جدول (03-01) ليكارت الخماس يوضع تصنيف الإجابات من الدرجة الأولى إلى الدرجة الخامسة لمعرفة إتجاه الإجابات.

ويتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي المرجح، ثم نحدد الإتجاه حسب قيم المتوسط المرجح كما يلي:

جدول رقم (03-02): معايير تحديد الإتجاه

المتوسط الحسابي	المستوى
من 1 إلى 1.79	1
من 1.8 إلى 2,59	2
من 2.6إلى 3.39	3
من 3.4 إلى 4.19	4
من 4.20 إلى 5	5

المصدر: وليد عبد الرحمان خالد الفرا

جدول رقم(03-02) الذي يتم من خلاله تحديد إتجاه عينة الدراسة وذلك بإتباع سلم ليكارت الخماسي.

المطلب الثاني: منهجية الدراسة

الفرع الأول: هيكل الإستبيان وفرضياته:

تضمنت إستمارة الإستبيان 43 سؤالاً بوبت في ثلاث محاور، وقد تم إعداد الأسئلة طبقاً لطريقة الإستبيان المقيد، وتم تبويب أسئلة الإستبيان وفق الطريقة التالية:

البيانات الشخصية: يتضمن أسئلة عامة، الغرض منها جمع معلومات تخص الفرد المستجوب والتي تبدأ من السؤال 01 إلى 05؛

المحور الأول: يتعلق بالأسئلة المرتبطة بأهمية المراجعة الخارجية في المؤسسة الإقتصادية، وهي من 06 إلى 21 سؤال؛

المحورالثاني: يتعلق بالأسئلة المرتبطة بالممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، وهي من 22 الى 35 سؤال؛

المحور الثالث: يتعلق بالأسئلة المؤسسة المرتبطة بأهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية من 36 إلى 48 سؤال.

المبحث الثاني: معالجة وتحليل نتائج الإستبيان

المطلب الأول: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

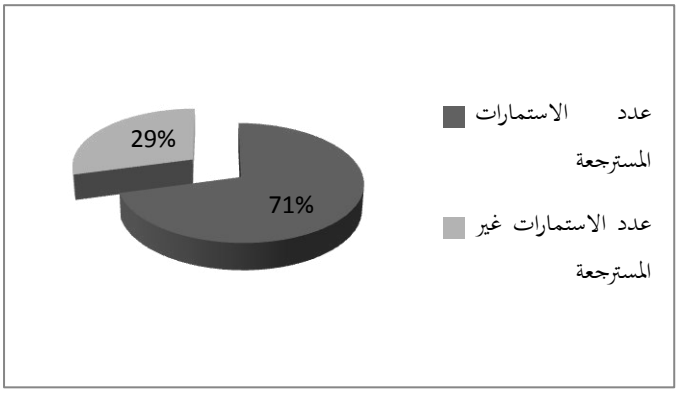
يتكون مجتمع الدراسة من 65 مشاهدة تتكون من: محاسبين معتمدين، محافظي الحسابات، طلبة الدكتوراه LMD المتخصصين في المحاسبة، الأساتذة الجامعيين المتخصصين في المسائل المحاسبية والجبائية، حيث تم توزيع إستمارة الإستبيان في الفترة من 07 إلى 15 ماي 2014، وقد تم استرجاع 46 إستمارة، وبذلك تكون النسبة المئوية للردود حوالي 71% وهي نسبة معقولة قياساً بالأبحاث المماثلة.

جدول رقم (03-03): عدد الإستمارات الموزعة

البيان	العدد	النسبة
عدد الاستمارات المسترجعة	46	71%
عدد الاستمارات غير المسترجعة	19	29%
مجموع عدد الاستمارات الموزعة	65	100%

المصدر: مخرجات نتائج الاسنبيان

شكل رقم (03-01): عدد الاستمارات الموزعة



المصدر: مخرجات نتائج الإستبيان

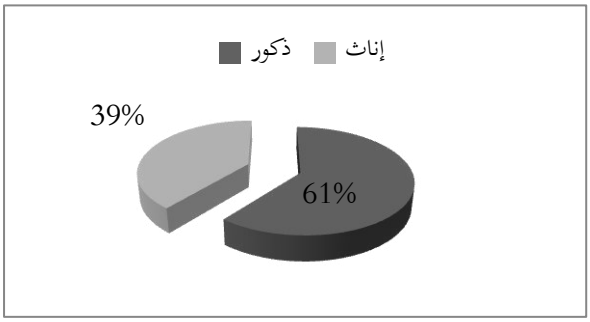
يبين كل من الجدول رقم (03-03) والشكل رقم (03-01) عدد الإستمارات المزوعة على العينة المقصودة ونسبة الإستمارات المسترجعة والغير المسترجعة، فبلغت الإستمارات المسترجعة حوالي 71% أما نسبة الإستمارات الغير المسترجعة فبلغت حوالي 29%.

الجدول رقم (03-04): توبع العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكور	28	61%
إناث	18	39%
المجموع	46	100%

المصدر: مخرجات نتائج الاستبيان

الشكل رقم (03-02): توزيع العينة حسب الجنس



المصدر: مخرجات نتائج الاستبيان

من خلال الجدول رقم (03-04) والشكل رقم (03-02) نلاحظ أن أعلى نسبة هي نسبة الذكور 61 % وتلي بعدها نسبة الإناث بـ 39%.

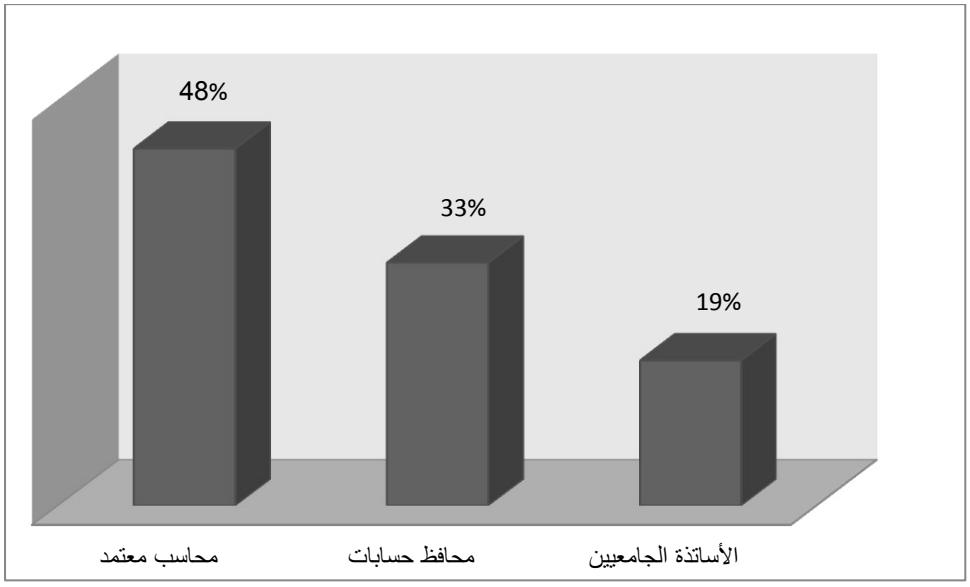
وتتمثل الخصائص الديمغرافية للعينة والتي أختيرت بطريقة العينة المقصودة فيما يلي:

جدول رقم (03-05): توزيع العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار الوظيفة	النسبة الوظيفة
محاسب معتمد	22	48%
محافظ حسابات	15	33%
الاساتذه المختصين	9	19%
المجموع	46	100%

المصدر: مخرجات نتائج الاستبيان

الشكل رقم (03-03): تقسيم عينة الدراسة حسب الوظيفة



المصدر: مخرجات نتائج الاستبيان

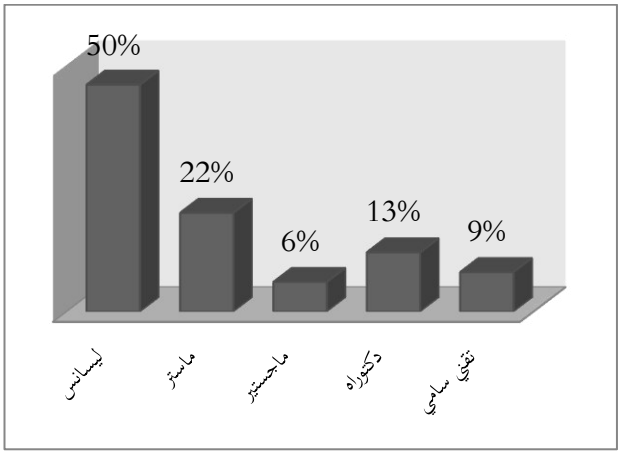
يبين الجدول رقم (03-05) و الشكل رقم (03-03) أن 48%من عينة الدراسة هم محاسبين معتمدين 33% يعملون كمحافظي حسابات، أما 19% أساتذة جامعيين متخصصين في المسائل المحاسبية والجبائية.

جدول رقم(03-06): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المستوى العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	23	50%
ماستر	10	22%
ماجستير	3	6%
دكتوراه	6	13%
تقني سامي	4	9%
المجموع	46	100%

المصدر: مخرجات نتائج الإستبيان

الشكل رقم (03-04): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: مخرجات نتائج الإستبيان

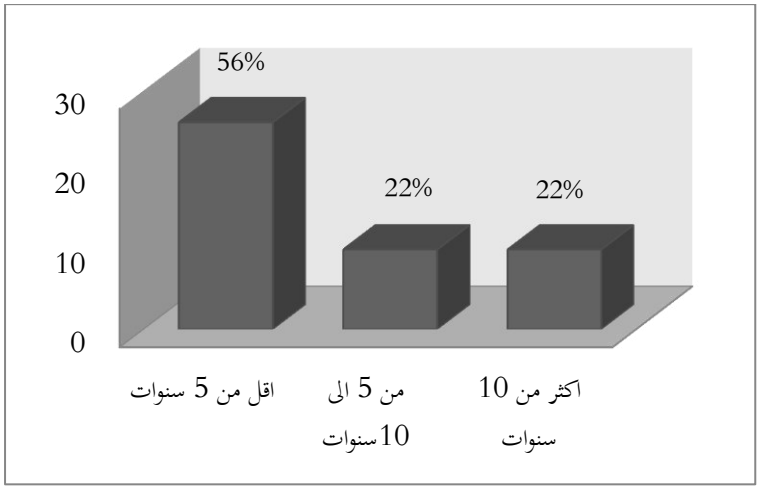
يبين الجدول رقم (03-06) والشكل رقم (03-04) أن 50% من عينة الدراسة هم حاملي شهادة ليسانس تخصص محاسبة، 22% هم طلبة الدكتوراه LMD متحصلين على شهادة الماستر، و6% من حاملي شهادة الماجستير، و13% متحصلين على شهادة الدكتوراه، والذين اغلبهم درسوا المسائل المحاسبية والجبائية من الطور الثانوي الى غاية الماجستير، و9% لديهم شهادة تقني سامي في المحاسبة.

الجدول رقم (03-07): توزيع العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	26	56%
من 6 إلى 10سنوات	10	22%
أكثر من 10 سنوات	10	22%
المجموع	46	100%

المصدر: مخرجات نتائج الاستبيان

الشكل رقم (03-05): توزيع العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: مخرجات نتائج الإستبيان

يبين الجدول رقم (03-07) والشكل رقم (03-05) توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية، حيث نجد أن الخبرة المهنية أقل من 5 سنوات بنسبة كبيرة 56% اي أنها تمثل نصف العينة، ونجد أن الخبرة المهنية من 5 الى 10 سنوات والخبرة المهنية أكثر من 10 سنوات بنفس النسبة 22% في المرتبة الثانية.

المطلب الثاني: دراسة درجة صدق وثبات الإستبيان

يقصد بصدق الأداة (Validity) مدى صلاحية الأداة لقياس الجانب التي تود قياسه، وهو عبارة عن مؤشر على قدرتها على قياس الجانب موضوع الاهتمام فيها، أما الثبات (Reliability) يعني الحصول على نفس النتائج في حالة إعادة تطبيق لأداة على نفس العينة من قبل نفس الباحث او الباحثين في نفس الظروف أو ظروف مشابهة.

الفرع الأول: ثبات الإستبيان

للتأكد من ثبات الأداة تم إستخراج معامل ألفا كرومباخ (Alpha Cronbach)، إذ تم تقدير معامل الثبات لكل مجال، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجول التالي :

جدول رقم(03-08): مقياس الثبات ألفا كرومباخ لمجالات الدراسة

المجال	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
المجال الأول	16	0,677	0,822
المجال الثاني	14	0,702	0,837
المجال الثالث	13	0,741	0,860

المصدر: نتائج المعالجة

يلاحظ من الجدول رقم (03-08) أن معامل الثبات للمجال الأول67,7% في حين أن المجال الثاني 70,2% أما المجال الثالث 74,1% وهي قيم مقبولة في مثل هذه الدراسات[1].

الفرع الثاني: صدق الإتساق الداخلي لفقرات الإختبار

تم حساب الإتساق الداخلي لفقرات الإستبيان لكل مجال، وذلك بحساب معامل الإتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمجال التابعة له.

جدول رقم (03-09) يبين معاملات الإرتباط بين كل فقرة من فقرات الإستبيان والدرجة الكلية لفقرات الإستبيان، والذي يبين أن معاملات الإرتباط المبنية دالة عن مستوى دلالة (0,05)، وبذلك تعتبر فقرات الإستبيان صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (03-09): معاملات الإرتباط بين كل فقرة من فقرات الإستبيان والدرجة الكلية لفقرات الإستبيان

رقم الفقرة	معامل الارتباط	رقم الفقرة	معامل الارتباط	رقم الفقرة	معامل الارتباط
x1	0,25	y1	0,22	Z1	0,30
x2	0,18	y2	0,29	Z2	0,04
x3	0,38	y3	0,21	Z3	0,37
x4	0,05	y4	0,04	Z4	0,30
x5	0,49	y5	0,14	Z5	0,27
x6	0,29	y6	0,09	Z6	0,48
x7	0,34	y7	0,18	Z7	0,48
x8	0,28	y8	0,69	Z8	0,33
x9	0,25	y9	0,46	Z9	0,45
x10	0,22	y10	0,44	Z10	0,55
x11	0,32	y11	0,39	Z11	0,54
x12	0,22	y12	0,48	Z12	0,43
x13	0,11	y13	0,44	Z13	0,19
x14	0,43	y14	0,39		
x15	0,21				
x16	0,39				
متوسط معامل الارتباط للمحور الأول	**0,28**	**متوسط معامل الارتباط للمحور الثاني**	**0,32**	**متوسط معامل الارتباط للمحور الثالث**	**0,36**

المصدر: من نتائج المعالجة

[1] أنظر وليد عبد الرحمان خالد الفرا، مرجع سابق، ص:39.

من خلال نتائج الإستبيان للجدول رقم (03-09)نجد أن متوسط معامل الارتباط للمحور الأول يساوي 28,00% ، بينما يبلغ متوسط معامل الإرتباط للمحور الثاني بـ: 32,00%، في حين نجد أن متوسط معامل الارتباط للمحور الثالث يساوي 36,00% ، وهي دالة معنوياً.

المطلب الثالث: حساب المتوسط المرجح والإنحراف المعياري لكل مجال

الفرع الأول: بالنسبة للمجال الأول

جدول رقم (03-10): إتجاهات أفراد العينة حول أهمية المراجعة الخارجية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية

المحور الأول	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاتجاه
	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%	%	%			
للمراجعة الخارجية دور مهم في إعطاء مصداقية للكشوفات المالية .	0	0	0	32	14	0,47	4,30	موافق بشدة
	0%	0%	0%	69.6%	14%			
تُعتبر المراجعة الخارجية ذات أهمية كبيرة لمستخدمي الكشوفات المالية .	0	1	1	33	11	0,57	4,17	موافق
	0%	2.2%	2.2%	71.7%	23.9%			
تُعتبر المراجعة الخارجية ذات مصداقية أكثر من المراجعة الداخلية.	1	9	4	20	12	1,13	3,72	موافق
	2.2%	19.6%	8.7%	43.5%	26.1%			
تُقيم المراجعة الخارجية فاعلية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.	2	0	2	28	14	0,86	4,13	موافق
	4.3%	0%	4.3%	60.9%	30.4%			
يقوم المراجع الخارجي بإعداد تقارير عن تقييم آداء قسم المراجعة الداخلية.	0	8	5	26	7	0,94	3,70	موافق
	0%	17.4%	10.9%	56.5%	15.2%			
تُقيم المراجعة الخارجية المؤسسة الإقتصادية محل المراجعة عن مدى إلتزامها بالقوانين واللوائح القانونية في ممارسة الأنشطة المختلفة .	1	1	6	29	9	0,79	3,96	موافق
	2.2%	2.2%	13.0%	63.0%	19.6%			

يقوم المراجع الخارجي بتصحيح الأخطاء المحاسبية إن وُجدت.	10	17	3	10	6	1,38	2,67	محايد
	21.7%	37.0%	6.5%	21.7%	13.0%			
يقوم المراجع الخارجي بمراجعة الحسابات والإبلاغ عن الأخطاء .	0	1	0	28	17	0,60	4,33	موافق بشدة
	0%	2.2%	0%	60.9%	37.0%			
المراجع الخارجي مسؤول عن إكتشاف الغش والتضليل في الكشوفات المالية .	2	1	2	26	15	0,92	4,11	موافق
	4.3%	2.2%	4.3%	56.5%	32.6%			
ينتظر مستخدمو الكشوفات المالية من المراجعة الخارجية إكتشاف الغش والأخطاء والتصرفات الغير القانونية.	3	2	4	20	17	1,12	4,00	موافق
	6.5%	4.3%	8.7%	43.5%	37.0%			
يجب أن تشتمل التقارير المقدمة من طرف المراجع الخارجي على أدلة وقرائن الإثبات.	0	2	0	18	26	0,72	4,48	موافق بشدة
	0%	4.3%	0%	39.1%	56.5%			
يقوم المرجع الخارجي بتأدية مسؤوليته المهنية على أكمل وجه.	1	0	12	13	20	0,95	4,11	موافق
	2.2%	0%	26.1%	28.3%	43.5%			
المراجع الخارجي يقدم رأي فني محايد مستقل.	0	4	2	12	28	0,93	4,39	موافق بشدة
	0%	8.7%	4.3%	26.1%	60.9%			
للمراجع الخارجي الحرية التامة عند إعداد برنامج المراجعة .	0	3	10	22	11	0,85	3,89	موافق
	0%	6.5%	21.7%	47.8%	23.9%			
خدمات التأكيد التي يقدمها المراجع الخارجي تُحسن من جودة المعلومات المحاسبية والمالية.	0	5	1	25	15	0,89	4,09	موافق
	0%	10.9%	2.2%	54.3%	32.6%			
هل الإكتشاف اللاحق للأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية بعد صدور تقرير المراجع الخارجي له علاقة بإهمال المراجع وتقصيره في آداء واجباته المهنية.	4	11	11	14	6	1,19	3,15	محايد
	8.7%	23.9%	23.9%	30.4%	13.0%			

المصدر: من إعداد الطالب بإعتماد على نتائج الإستبيان

يظهر الجدول رقم (03-10) ان المتوسطات الحسابية تتراوح بين (2,67-4,48)، بانحرافات معيارية تتراوح بين (0,47-1,38) بدرجة تقديرية بين محايد وموافق بشدة، أما المتوسط العام للمجال ككل فقد بلغ (3,95) بإنحراف معياري(0,89)، وبدرجة موافق، مما يشير على أهمية المراجعة الخارجية بالمؤسسة الإقتصادية الجزائرية، إذ حصلت الفقرة رقم (11) " يجب ان تشتمل التقارير المقدمة من طرف المراجع الخارجي على أدلة وقرائن الإثبات" على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4,48) وإنحراف معياري (0,72) وبدرجة تقدير موافق بشدة، ثم تليها الفقرة رقم (13) "المراجع الخارجي يقدم رأي فني محايد مستقل" على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4,39) وإنحراف معياري (0,93) بنفس نتائج الفقرة السابقة، ثم جاءت الفقرة رقم (08) "يقوم المراجع الخارجي بمراجعة الحسابات والابلاغ عن الأخطاء" على المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (4,33) وإنحراف معياري (0,60) وبنفس نتائج الفقرة السابقة... إلى غاية الفقرة رقم (02) " تعتبر المراجعة الخارجية ذات أهمية كبيرة لمستخدمي الكشوفات المالية" على المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (4,17) وإنحراف معياري (0,57) وبدرجة تقدير موافق ثم الفقرة رقم (04) " تقيم المراجعة الخارجية فاعلية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة" على المرتبة السادسة بمتوسط حسابي (4,13) وإنحراف معياري (0,86) بدرجة تقدير موافق إلى غاية الفقرة (16) " هل الإكتشاف اللاحق للأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية بعد صدور تقرير المراجع الخارجي له علاقة بإهمال المراجع وتقصيره في آداء واجباته المهنية " على المرتبة الخامسة عشر بمتوسط حسابي (3,15) وإنحراف معياري (1,19) بدرجة تقدير محايد، وأخيراً الفقرة رقم(07) " يقوم المراجع الخارجي بتصحيح الأخطاء المحاسبية إن وجدت "على المرتبة السادسة عشر بمتوسط حسابي (2,67) وإنحراف معياري (1,38)، وبدرجة تقدير محايد.

وعليه نقبل صحة الفرضية الأولى "المراجعة الخارجية لها دور كبير في إعطاء مصداقية للكشوفات المالية بالمؤسسة الإقتصادية الجزائرية" عند مستوى الدلالة 0,05 .

ويمكن أن يعزى السبب إلى أن أفراد عينة الدراسة يرون أن المراجعة الخارجية لها أهمية بالغة في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية، لأنها تساهم في إعطاء مصداقية لمستخدمي الكشوفات المالية من خلال تقرير المراجعة المدعم بأدلة وقرائن الإثبات، لأن تقارير المراجعة الخارجية توفر معلومات مالية ومحاسبية صادقة تساعدهم في إتخاذ قراراتهم، لأن الطرف القائم بعملية المراجعة الخارجية ليس له أية مصلحة، فالمراجع يقدم رأي فني محايد مستقل، يقوم بالإبلاغ والإشارة إلى الأخطاء الموجودة.

الفرع الثاني: بالنسبة للمجال الثاني

الجدول رقم (03-11): إتجاهات أفراد العينة حول ممارسة السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية

المحور الثاني	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الإتجاه
	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%	%	%			
تعتبر ممارسات ادارة الارباح فن من فنون التلاعب المحاسبي.	1	2	11	30	2	0,74	3,65	موافق
	2.2%	4.3%	23.9%	65.2%	4.3%			
الهدف من ادارة الارباح تضليل مستخدمي الكشوفات المالية.	0	12	11	19	4	0,97	3,33	محايد
	0%	26.1%	23.9%	41.3%	8.7%			
ممارسة ادارة الارباح سلوك تقوم به الادارة لتحسين ارباحها.	0	6	10	27	3	0,80	3,59	موافق
	0%	13.0%	21.7%	58.7%	6.5%			
تؤدي ممارسات ادارة الارباح الى تخفيض قيمة او سمعة المؤسسة.	1	10	13	21	1	0,90	3,24	محايد
	2.2%	21.7%	28.3%	45.7%	2.2%			
تعبر ممارسة ادارة الارباح عن قدرة ومهارة المحاسب في تسيير الارباح وتحسينها.	2	5	9	25	5	0,98	3,57	موافق
	4.3%	10.9%	19.6%	54.3%	10.9%			
تعتبر ادارة المؤسسة هي المسؤولة عن عمل التقديرات المحاسبية.	3	6	11	25	1	0,97	3,33	محايد
	6.5%	13.0%	23.9%	54.3%	2.2%			
تؤثر الممارسات السلبية لادارة الارباح على مستخدمي الكشوفات المالية في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية.	0	3	2	31	10	0,73	4,04	موافق
	0%	6.5%	4.3%	67.4%	21.7%			
إن التلاعب في توقيت الإعتراف بالإيراد من اهم الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح.	2	3	9	23	9	1,00	3,74	موافق
	4.3%	6.5%	19.6%	50.0%	19.6%			
التقديرات المحاسبية غالباً ما تعد في ظروف عدم التأكد بالنسبة لنتائج الأحداث او التي من المحتمل حدوثها، والتي تتضمن استخدام الحكم الشخصي.	1	6	15	20	4	0,91	3,43	موافق
	2.2%	13.0%	32.6%	43.5%	8.7%			
عند قيام المؤسسة بعملية الاندماج والتلاعب بتقييم اصولها يزيد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح.	1	2	14	28	1	0,72	3,57	موافق
	2.2%	4.3%	30.4%	60.9%	2.2%			
تستغل الإدارة التغيرات المحاسبية الإختيارية في ممارسة إدارة ارباحها.	0	3	14	27	2	0,68	3,61	موافق
	0%	6.5%	30.4%	58.7%	4.3%			
من أهم دوافع القيام بممارسة إدارة الأرباح تحقيق الأمن الوظيفي.	1	10	20	13	2	0,88	3,11	محايد
	2.2%	21.7%	43.5%	28.3%	4.3%			

اساليب ممارسات إدارة الارباح تقوم فعلاً على إدارة الارباح الخاصة بالايرادات والمصاريف.	0	8	10	26	2	0,84	3,48	موافق
	0%	17.4%	21.7%	56.5%	4.3%			
تعبر الممارسات السلبية لإدارة الارباح عن تلاشي المعايير اللاأخلاقية للمدراء والطاقم الإداري المسؤول عن إدارة المؤسسة.	0	6	15	15	10	0,97	3,63	موافق
	0%	13.0%	32.6%	32.6%	21.7%			

المصدر: من إعداد الطالب بإعتماد على نتائج الإستبيان

يظهر الجدول رقم (03-11) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين(3,11-4,04)، وبإنحرافات معيارية تراوحت بين (0,68-1,00) بدرجة تقدير بين محايد و موافق، أما المتوسط العام للمجال ككل فقد بلغ (3,52) بإنحراف معياري (0,86) بدرجة تقدير موافق، مما يشير على إتفاق كبير أن هناك ممارسات سلبية لإدارة الأرباح في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية. إذ حصلت الفقرة رقم (07)"تؤثر الممارسات السلبية لإدارة الأرباح على مستخدمي الكشوفات المالية في إتخاذ قراراتهم الإستثمارية" على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4,04) وإنحراف معياري (0,73) وبدرجة تقدير موافق، ثم تليها الفقرة رقم (08)"إن التلاعب في توقيت الإعتراف بالإيراد من أهم الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3,74) وإنحراف معياري (1,00) وبدرجة تقدير موافق، ثم جاءت الفقرة (01) في المرتبة الثالثة " تعتبر ممارسة إدارة الأرباح فن من فنون التلاعب المحاسبي" بمتوسط حسابي (3,65) وإنحراف معياري (0,74)، وبدرجة تقدير موافق... إلى غاية الفقرة (02)"الهدف من إدارة الأباح تضليل مستخدمي الكشوفات المالية" على المرتبة إحدى عشر بمتوسط حسابي (3,33) وإنحراف معياري (0,97)، وبدرجة تقدير محايد ،كما تحصلت الفقرة (06)"تعتبر إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن عمل التقديرات المحاسبية" على نفس نتائج الفقرة رقم (02)...الى غاية الفقرة رقم (12)"من أهم دوافع القيام بممارسة إدارة الأرباح تحقيق الأمن الوظيفي" على المرتبة الرابعة عشر بمتوسط حسابي (3,11) وإنحراف معياري (0,88)وبدرجة تقدير محايد.

وعليه نقبل صحة الفرضية الثانثة "المؤسسة الإقتصادية الجزائرية تستعمل طرق وأساليب سلبية لإدارة الأرباح " عند مستوى الدلالة 0,05.

من خلال ما سبق نجد أن إتجاهات آراء عينة الدراسة حول الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية إلى وجود هذه الممارسات، لأنهم يرون أن سلوك الإدارة تقوم فعلاً على إدارة الأرباح الخاصة بالإيرادات والمصاريف، تعبير هذه الأخيرة من أهم أساليب المستعملة من قبل إدارات في تسيير الأرباح والتي تؤثر على مستخدمي الكشوفات المالية.

الفرع الثالث: بالنسبة للمجال الثالث

جدول رقم (03-12): إتجاهات أفراد العينة حول أهمية المراجعة الخاجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح بالمؤسسة الإقتصادية الجزائرية.

المحور الثالث	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الإتجاه
	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%	%	%			
يجب تعيين مراجع خارجي وتحديد أتعابه بهدف زيادة إستقلاليته للتقليل من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح.	0	0	1	29	16	0,52	4,33	موافق بشدة
	0%	0%	2.2%	63.0%	34.8%			
على المراجع الخارجي تقييم البيانات وتفهم الفروض التي تبنى عليها التقديرات المحاسبية.	0	2	3	32	9	0,67	4,04	موافق
	0%	4.3%	6.5%	69.6%	19.6%			
ضرورة تحميل المراجع الخارجي مسؤولية أكبر عن إكتشاف الأخطاء والغش الموجود في الكشوفات المالية .	1	11	1	25	8	1,11	3,61	موافق
	2.2%	23.9%	2.2%	54.3%	17.4%			
تقوم المراجعة الخارجية على مقارنة التقديرات المعدة عن فترات سابقة مع النتائج الحقيقة لهذه الفترة .	0	9	6	30	1	0,84	3,50	موافق
	0%	19.6%	13.0%	65.2%	2.2%			
على المراجع الخارجي دراسة إعتماد الإدارة للتقديرات المحاسبية .	0	3	10	29	4	0,71	3,74	موافق
	0%	6.5%	21.7%	63.0%	8.7%			
المراجع الخارجي يساعد على إضفاء النتيجة المالية بصورتها الحقيقية .	0	3	1	31	11	0,72	4,09	موافق
	0%	6.5%	2.2%	67.4%	23.9%			
المراجع الخارجي يساهم في خلق الثقة بين المؤسسة والأطراف الآخذة.	0	1	0	28	17	0,60	4,33	موافق بشدة
	0%	2.2%	0%	60.9	37.0%			
المراجع الخارجي يضمن وجود معلومات صادقة في الكشوفات المالية .	1	1	1	33	10	0,72	4,09	موافق
	2.2%	2.2%	2.2%	71.7%	21.7%			
يسعى المراجع الخارجي إلى إظهار المبيعات بصورتها الحقيقية في الكشوفات المالية.	0	3	5	32	6	0,71	3,89	موافق
	0%	6.5%	10.9%	69.6%	13.0%			
يسعى المراجع الخارجي إلى ضبط المصاريف وفق القوانين الضريبية .	1	7	5	26	7	0,99	3,67	موافق
	2.2%	15.2%	10.9%	56.5%	15.2%			
يقوم المراجع الخارجي بضبط ومراقبة تكلفة الإنتاج في المؤسسة الإقتصادية .	1	13	9	20	3	1,02	3,24	محايد
	2.2%	28.3%	19.6%	43.5%	6.5%			

يقوم المراجع الخارجي بمراقبة قيم الإهتلاكات في المؤسسة الإقتصادية نتيجة عملية إعادة التقييم لتفادي تضخيمها .	1	1	4	30	10	0,77	4,02	موافق
	2.2%	2.2%	8.7%	65.2%	21.7%			
المراجع الخارجي يقوم بمراقبة السلوك اللاأخلاقي للمسؤولين عند إعداد الكشوفات المالية في المؤسسة الإقتصادية .	1	11	9	18	7	1,09	3,41	موافق
	2.2%	23.9%	19.6%	39.1%	15.2%			

المصدر: من إعداد الطالب بإعتماد على نتائج الإستبيان

يظهر الجدول رقم (03-12) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (3,24-4,33)، بإنحرافات معيارية تراوحت بين (0,52-1,11) بدرجة تقدير بين محايد وموافق بشدة، أما المتوسط العام للمجال ككل فقد بلغ (3,84) بإنحراف معياري عام (0,80)، مما يعني مساهمة المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح بالمؤسسة الإقتصادية الجزائرية. إذ تحصلت الفقرة رقم (01) "يجب تعيين مراجع خارجي وتحديد اتعابه بهدف زيادة استقلاليته للتقليل من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح"على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4,33) وإنحراف معياري (0,52) وبدرجة تقدير موافق بشدة، والفقرة رقم(07) في نفس المرتبة"المراجع الخارجي يساهم في خلق الثقة بين المؤسسة و الأطراف الآخذة" بمتوسط حسابي (4,33) وبإنحراف معياري (0,6) بنفس درجة التقدير، ثم الفقرة رقم (06) "المراجع الخارجي يساعد على إضفاء النتيجة المالية بصورتها الحقيقية" على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4,09) وإنحراف معياري (0,72) بدرجة تقدير موافق، كما هو الحال للفقرة رقم (08) "المراجع الخارجي يضمن وجود معلومات صادقة في الكشوفات المالية" في نفس مرتبة الفقرة السابقة ونفس النتائج.... إلى غاية الفقرة (11) "يقوم لمراجع الخارجي بضبط ومراقبة تكلفة الإنتاج في المؤسسة الإقتصادية" في المرتبة الثالثة عشر بمتوسط حسابي (3,24) وإنحراف معياري (1,02)،وبدرجة تقدير محايد.

وعليه نقبل صحة الفرضية الثالثة " المراجعة الخارجية تساهم في التقليل من الممارسات السلبية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية " وذلك عند مستوى الدلالة 0,05.

من خلال ما سبق نجد أن إتجاهات آراء عينة الدراسة حول أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح بالمؤسسة الإقتصادية الجزائرية إلى وجود دور مهم للمراجعة الخارجية في التقليل من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح، ويكمن إرجاع هذه الأهمية إلى أن:

- زيادة استقلالية مراجع الخارجي وتحديد أتعابه لكي لا يتغاضى عن ممارسة السلبية لإدارة الأرباح بالمؤسسة الإقتصادية

- المراجع الخارجي يضفى ويخلق الثقة بين المؤسسة الإقصادية والأطراف الآخذة حول مصداقية الكشوفات المالية
- إظهار النتائج بصورتها الحقيقية التي يضمنها بهذه الكشوفات.
- الجهة القائمة بعملية المراجعة والمتمثلة في المراجع الخاررجي تقوم فعلاً بتقييم الكشوفات وتدرس إعتمادات الإدارة للتقديرات المحاسبية .

ولكن ترى عينة الدراسة بأن المراجع الخارجي لايقوم بضبط ومراقبة تكلفة الإنتاج بالمؤسسة الإقصادية لأنه يضبط فعلاً المصاريف لكن وفقاً للقوانين الضريبية.

من خلال الدراسة الميدانية والمتمثلة في إستبيان عينة من الأفراد المهنيين والأكادميين المتخصصين في الجانب المحاسبي والمالي، تم التوصل إلى أهم النقاط التالية:

- أن المراجعة الخارجية ذات أهمية كبيرة في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح بالمؤسسة الإقتصادية الجزائرية وذلك بمتوسط قدره 3,95 من إتجاهات أفراد عينة الدراسة؛
- إتجاهات أفراد العينة يرون أن إستقلالية المراجع الخارجي تؤدي إلى التقليل من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح بمتوسط (4,33) حيث تمثل درجة الموافقة بشدة، أما فيما يتعلق بقيام المراجع الخارجي بضبط ومراقبة تكلفة الإنتاج في المؤسسة الإقتصادية فإن إتجاههم كانت محايدة بمتوسط (3,24) وإنما يسعى إلى إظهار المبيعات بصورتها الحقيقية، فحسب رأيهم أن المراجع الخارجي يسعى إلى ضبط المصاريف وفق القوانين الضريبية، وذلك قصد إظهار النتيجة المالية بالصورة الحقيقية، وضمان وجود معلومات صادقة لكي يستفيد منها مستخدمو الكشوفات المالية. ومن أخرى فإنهم يرون تحميل المراجع الخارجي مسؤولية إكتشاف الغش والتضليل الموجود بالكشوفات المالية والإشارة إليها في تقريره.

من خلال ما سبق، من خلال نتائج الإستبيان لإتجاهات أفراد عينة الدراسة، تبين أن للمراجعة الخارجية مساهمة كبيرة، دور مهم في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية، من خلال تقليل سلوك الإدارة إتجاه تسيير الأرباح المؤسسة الإقتصادية الجزائرية إما بالزيادة أو النقصان.

كما أن هناك إرتباط قوي بين المراجعة الخارجية والممارسات السلبية لإدارة الأرباح لأنه حسب رأيهم يمكن القول أن إنخفاض الممارسات السلبية لإدارة الأرباح مرهون بالمراجعة الخارجية وأهميتها، كما يرون أن هناك العديد من المتغيرات الأخرى التي لها إرتباط ضعيف المراجعة الخارجية وقيام الإدارة بالممارسات السلبية لإدارة الأرباح ومثال ذلك: تضخيم مبالغ ومعدلات الإهتلاكات، التقديرات المحاسبية(الحكم الشخصي).

خلاصة الفصل الثالث:

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على إشكالية الدراسة المتمثلة في مدى أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح بالمؤسسة الإقتصادية الجزائرية، وتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين والأكاديميين المختصين في المحاسبة ، حيث تم تقسيمه إلى مبحثين، في المبحث الأول عرض وتحليل الإستبيان، وخصص المبحث الثاني لمعالجة وتحليل نتائج الإستبيان، وذلك لمعرفة آراء أفراد عينة الدراسة لولاية بسكرة حول مساهمة المراجعة الخارجية في التقليل من ممارسات السلبية لإدارة الأرباح، خلصت الدراسة إلى أن المؤسسة الإقتصادية الجزائرية تمارس أساليب سلبية إدارة الأرباح وأن المراجعة الخارجية لها دور مهم في التقيل من هذه الممارسات.

تعتبر الممارسات التي تقوم بها الإدارة إتجاه أرباحها من أهم المواضيع الحديثة، حيث نالت إهتمام المنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية في الآونة الأخيرة، فقيام الإدارة بمثل هذه الممارسات عند إعداد وعرض الكشوفات المالية للمؤسسة، وذلك بإستغلال عنصري المرونة في الإختيار بين الطرق والسياسات والسلطة التقدير عند إعداد وعرض هذه الكشوفات قصد التأثير على النتيجة المحاسبية في الأجل القصير وإكساب الكشوفات المالية صورة مغايرة للواقع، بغرض تحقيق اهداف محددة مسبقا تخدم الطاقم الإداري بالدرجة الأولى، وتضليل الأطراف الآخذة.

وفقد ركزت مختلف الدراسات المحاسبية على دراسة مختلف الأساليب المستخدمة من طرف الإدارة لتجميل صورة أرباحها والدوافع من وراء ذلك، وفي هذا الصدد فتعتبر المراجعة الخارجية للحسابات من أهم العوامل الفعالة في التقليل من هذه الممارسات السلبية لإدارة الأرباح داخل المؤسسة الإقتصادية، حيث إقترحت الدراسات السابقة ضرورة قيام المراجع الخارجي بزيادة معرفته الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة وإداراتها، كما أشارت إلى الإلتزام بمعايير المراجعة المهنية عند القيام بمهة المراجعة.

لذا حاولنا من خلال تناولنا لموضوع أهمية المراجعة الخارجية على تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية، معالجة إشكالية البحث المتمثلة في مدى أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية، من خلال الفصول الثلاثة بإستخدام المنهج والأدوات المشار إليها في المقدمة، إنطلاقاً من الفرضيات الثلاثة وبهذا تتوزع هذه الخاتمة إلى نتائج البحث وإختبار الفرضيات، والتوصيات والإقتراحات.

- **النتائج والتوصيات:**

1- نتائج البحث وإختبار الفرضيات:

من خلال ما سبق نجد أن للمراجعة الخارجية لها أهمية في إضفاء الصورة الحقيقية للنتيجة الموجودة بالكشوفات المالية، من خلال التقارير التي يقدمها المراجع الخارجي والمدعمة بالأدلة الإثبات والقرائن، والتي يعتمد عيها مستخدمو الكشوفات المالية في إتخاذ قراراتهم.

من خلال الدراسة الميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين والأكاديميين المختصين المسائل المحاسبية، المالية والجبائية بولاية بسكرة وجدنا أنّ:

- للمراجعة الخارجية دور مهم في إضفاء المصداقية على الكشوفات المالية المعروضة من طرف المؤسسة الإقتصادية الجزائرية ،وهو ما يثبت صحة الفرضية الأولى.
- المؤسسة الإقتصادية الجزائرية تستعمل طرق وأساليب سلبية لإدارة الارباح من خلال إدارة الأرباح الخاصة بالإيرادات والمصاريف، وهو ما يثبت صحة الفرضية الثانية.
- المراجعة الخارجية تساهم في التقليل من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية ،من خلال إظهار المبيعات بصورتها الحقيقية، وضبط المصاريف وفق القوانين الضريبية وهو ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

2- تحليل نتائج الإستبيان:

- يجب أن يقدم المراجع الخارجي رأي فني مدعم أدلة وقرائن إثبات وذلك لإضفاء الصورة الحقيقية لنتيجة المالية.
- الإبلاغ عن الأخطاء والإشارة اليها في تقريره، لأن تقرير المراجعة الخارجية له دور مهم في إعطاء المصداقية للكشوفات المالية.
- المراجعة الخارجية ذات مصداقية أكثر من المراجعة الداخلية، لأنها تقيم أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية ،
- الممارسات السلبية لإدارة الأرباح تؤثر على مستخدمي الكشوفات المالية في إتخاذ قراراتهم الاستثمارية عن طريق التلاعب في توقيت الإعتراف بالإيرادات مثلاً.
- بإعتبار الممارسات السلبية لإدارة الأرباح فن من فنون التلاعب المحاسبي فإنها تؤدي إلى إخفاء الصورة الحقيقية للنتيجة المحققة، فالإدارة تستطيع تسيير أرباحها إما بزيادتها أو تخفيضها بما يخدم مصالحها، فمثلاً الدافع من زيادة الأرباح تحقيق الأمن الوظيفي وزيادة المكافآت والتحفيزات ،والعكس فدافع من تخفيض إدارة الأرباح تخفيض التكاليف السياسية و تكاليف الإقراض، ومن هنا نجد أن هناك علاقة طردية بين زيادة الأرباح وزيادة المكافآت، فكلما زادت الأرباح زات المكافآت والتحفيزات وكذلك هناك علاقة طردية بين إنخفاض الأرباح والتكاليف.

- تعيين المراجع الخارجي المشرف على عملية المراجعة وتحديد اتعابه يزيد من إستقلاليته بهدف تقليل سلوك الإدارة اتجاه الارباح، لأن المراجعة الخارجية تخلق الثقة بين المؤسسة الإقتصادية والأطراف الآخذة، عن طريق إظهار المبيعات بصورتها الحقيقية، ضبط المصاريف وفق القوانين الضريبية، ومراقبة قيم الإهتلاكات، تقييم البيانات وتفهم الفروض التي تبنى عليها التقديرات المحاسبية ومثال ذلك العمر الإنتاجي.
- كما أن المراجعة الخارجية تقوم بمراقبة السلوك اللاأخلاقي للمسؤولين عند اعداد الكشوفات المالية للمؤسسة الإقتصادية وذلك عن طريق إكتشاف الغش والأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد توجد بالكشوفات. فهنا نجد أن المراجع الخارجي يتحمل ثلاث مسؤوليات.

وبالتالي يمكن القول أن هناك أهمية للمراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح من خلال الكشف عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية الموجودة بالكشوفات المالية، لأن ارتباط اهمية المراجعة الخارجية بتقليل هذه الممارسات قوي نظراً لما يقدمه المراجع الخارجي من معلومات صادقة في الكشوفات المالية لأنه مسؤول عن إكتشاف الأخطاء إن وجدت.

3- توصيات البحث:

على ضوء نتائج الدراسة، يمكن الأخذ بما يلي من التوصيات:

- زيادة استقلالية المراجع الخارجي وتحديد اتعابه بهدف التقليل من ظاهرة الممارسات السلبية لادارة الارباح.
- تحسيس المراجعين الخارجيين بالدور الفعال الذي يجب أن تلعبه مهنة المراجعة في التقليل من ممارسات السلبية لإدارة الأرباح داخل المؤسسة الإقتصادية الجزائرية، بإعتبارها وسيلة خارجية هدفها مراقبة تصرفات الإدارة، اذ يجب على ممارسي المهنة وضع المصلحة العامة فوق كل الإعتبارات بعيداً عن المحاباة والتبعية للإدارة.
- رفع من كفاءة المراجعين الخارجيين من خلال تنظيم دورات علمية وتحسيسهم بآثار وانعكاسات السلبية لممارسات إدارة الأرباح على مستخدمي الكشوفات المالية.
- العمل على استحداث آليات كفيلة للتقليل من الممارسات السلبية داخل المؤسسة الإقتصادية الجزائرية.

قائمـــــــة المراجــع:

أ-قائمة المراجع باللغة العربية:

- **الكتب:**

1- احمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكيد الحديث (المشاكل و المسؤوليات-الادوات و الخدمات)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن الكتاب الثاني،2009.

2- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان-الاردن، 2000.

3- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية- مصر، 2004.

4- أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الاسكندرية -مصر، 2007.

5- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة-الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان-الأردن الجزء الأول، 2009.

6- حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان-الأردن، الطبعة الأولى 1999.

7- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات -الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2007.

8- رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات-النظري، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان-الاردن، 2011.

9- رأفت سلامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان-الأردن الطبعة الأولى، 2011.

10- سمير كامل محمد، أساسيات المراجعة في ظل بيئة نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية-مصر،1999.

11- عبد الفتاح محمد الصحن ،حسين أحمد عبيد، شريفة علي حسن، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية-مصر،2007.

12- عبد الوهاب نصر علي، شحاته سيد شحاته، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية-مصر 2013.

13- كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية-مصر 2006.

14- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون -الجزائر، 2003.

15- محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية-مصر، 1998.

16- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون-الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008.

17- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، القاهرة، 2002.

18- وليد عبد الرحمان خالد الفرا، تحليل بيانات الإستبيان بإستخدام برنامج SPSS، إدارة البرامج والشؤون الخارجية، 1430هـ.

19- وليم توماس ، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الاول، تعريب ومراجعة: أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض-السعودية، 2006.

20- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2008.

- **المقالات والمجلات العلمية:**

21- الأزهر عزة، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي-الجزائر، العدد الخامس 2012.

22- أسامة عبد المنعم السيد علي، عمر إقبال المشهداني، الأزمة المالية هل هي أزمة معايير محاسبية وتدقيقية أم أخلاقية؟، مجلة الأبحاث الإقتصادية والإدارية، جامعة بسكرة، العدد الثامن، ديسمبر 2010.

23- أشرف محمد ابراهيم منصور، مراجعة خارجية: هل يعد المراجعين الخارجيين أحد المسؤولين عن حدوث الأزمة المالية العالمية؟، مجلة المحاسبة، المملكة العربية السعودية، العدد 47، 2013.

24- آمنة خميس حمد ، محمد ابو نصار ، اثر تمهيد الدخل على العوائد السوقية للشركات المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية ، مجلة العلوم الإدارية الأردن، المجلد 40، العدد 02، 2013.

25- بالرقي تيجاني، المحاسبة الابداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، العدد 12، 2012.

26- جميلة الجوزي ، مفيد عبد اللاوي ، الاجراءات المالية و العلمية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي العدد الخامس،2012.

27- حسين أحمد دحدوح، مسؤولية مراجع الحسابات عن إكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤشرة في إكتشافه، مجلة العلوم الإقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد 22، العدد الأول، 2006.

28- رياض العبد الله ،عقيل الحسناوي، العوامل المؤثرة في عملية تمهيد الدخل (دراسة ميدانية على شركات المساهمة الصناعية العراقية) المجلة العربية للمحاسبة، المجلد التاسع، العدد الأول، مايو 2006.

29- سامح محمد رضا رياض ، دور حوكمة الشركات في الحد من إدارة الأرباح–دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية، المجلة العربية للمحاسبة، أكتوبر، 2012.

30- سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية–مصر المجلد:45، العدد 02، 2008.

31- سيد عبد الرحمان، عباس بله، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسات أساليب إدارة الأرباح، مجلة كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، العدد 12، 2012.

32- شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف 01، 2012.

33- عبد الرزاق الشحادة، التحكم المؤسسي والمنهج المحاسبي السليم –متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر المصرفية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد 12، نوفمبر2007.

34- علام محمد موسى حمدان، العوامل المؤثرة على جودة الأرباح: دليل من الشركات الصناعية الأردنية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، مملكة البحرين، المجلد 20، العدد 01،يناير 2012.

35- علي حسين الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، دور قانون (سابنيز–اوكسلي)في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الإدارة والإقتصاد، العدد السادس والثمانون، 2011.

36- علي سليمان النعامي، مفيد الشيخ علي، محمد رجب بدر، دور المقياس المتوازن للأداء في ترشيد آداء إدارة الأرباح، مجلة جامعة الأزهر، جامعة غزة، فلسطين، المجلد 15، العدد 02، 2013.

37- عماد الآغا، المحاسبة الإبداعية، مجلة مال وأعمال، العدد 02، 2012/2011.

38- فداوي امينة ، قياس ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة المسجلة ببورصة الجزائر، مجلة التنظيم والعمل، جامعة معسكر، العدد 04، 2013.

39- محمد بشير غوالي، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية–دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائري، مجلة الباحث، العدد 12، جامعة ورقلة، 2013.

40- مراد سكاك، تدقيق المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات–دراسة ميدانية لبعض مؤسسات ولاية سطيف، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، العدد 11، 2011.

41- منذر نجم، دور المدقق الخارجي على محك الأزمة المالية العالمية، مجلة إقتصادية تصدرها سوق فلسطين للأوراق المالية، فلسطين، العدد 12، تشرين الأول، 2009.

42- هوام جمعة ،فداوي أمينة، بوسنة حمزة، قياس ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة المدرجة ببورصة باريس، مجلة الأكاديمية العربية، الدنمارك ،تشرين الأول، العدد 14، 2013.

- **المذكرات والأطروحات:**

43- خالدي المعتز بالله، مساهمة المراجعة الداخلية في إتخاذ القرارات المالية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة ورقلة، السنة: 2011.

44- أزرق أيوب محمد كرسوع، مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة(دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة – فلسطين)، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية ، فلسطين، السنة: 2008.

45- بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة سطيف، السنة: 2011.

46- بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية –تخضض دراسات مالية ومحاسبية معمقة جامعة سطيف، 2012.

47- حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، السنة : 2009.

48- حميداتو صالح، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة السنة: 2012.

49- خالد محمد اللوزي، اثر ممارسة ادارة الارباح على اسعار الاسهم ،مذكرة ماجستير في المحاسبة ، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الاوسط، الأردن، السنة: 2013.

50- سمير موسى زيتون، العلاقة بين كل من المستحقات والتدفقات النقدية والتشغيلية والدخل من جهة وجودة المعلومات المحاسبية من جهة أخرى للشركات الصناعية، مذكرة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، جامعة عمان 2013.

51- شادن هاني عرار، مدى إلتزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات وإختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا الأردن، السنة: 2009.

52- صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على آداء المالي في المؤسسات الإقتصادية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، السنة: 2012.

53- طلال حسن محمد الكندري، درجة ممارسة الإدارة في الشركات المساهمة العامة الكويتية لأساليب ادارة الأرباح و أثرها على ربحية تلك الشركات، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن 2012.

54- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر، السنة: 2010.

55- عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم آداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة بسكرة، السنة : 2007

56- فاتح غلاب، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة أعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة جامعة سطيف، السنة: 2011.

57- قلاب ذبيح إلياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة جامعة بسكرة، السنة: 2011.

58- ليندا حسن الحبلي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، السنة: 2009.

59- هاني محمد أشقر، إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومدى تأثر العلاقة بحجم الشركة مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة–فلسطين،2010.

60- وسيلة بوخالفة، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة جامعة ورقلة، السنة:2013.

- **الملتقيات والمؤتمرات العلمية:**

61- براق محمد، قمان عمر، مداخلة بعنوان: دور حوكمة الشركات في التنسيق بين آليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، يومي 06 و07 ماي 2012.

62- سفير محمد، رزقي إسماعيل، مداخلة بعنوان: مسؤولية ودور مراجع الخارجي في سياق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 05-06 ماي 2013.

63- هواري معراج، حديدي آدم، مداخلة بعنوان: نحو تفعيل دور الحوكمة المؤسسية في ضبط إدارة أرباح البنوك التجارية الجزائرية، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد الإداري، جامعة بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012.

ملحق رقم (01): مصفوفة الإستبيان لأجوبة الإستبيان حول أهمية المراجعة الخارجية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية.

NQ	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8	X9	X10	X11	X12	X13	X14	X15	X16
Q1	4	4	4	3	4	4	5	4	4	5	5	5	5	5	5	4
Q2	4	4	5	4	4	5	5	5	5	4	5	5	5	2	4	4
Q3	4	4	5	4	5	4	4	4	5	5	5	3	5	5	5	4
Q4	4	4	2	1	3	4	1	5	5	5	5	5	5	3	5	2
Q5	4	4	4	1	3	4	1	5	5	5	5	4	5	4	4	2
Q6	5	4	4	5	4	4	5	4	5	5	5	3	5	4	5	4
Q7	5	5	5	4	5	5	2	5	4	4	5	5	5	5	5	4
Q8	4	3	2	3	4	3	1	4	4	4	5	3	5	3	4	3
Q9	4	5	4	4	4	4	2	5	5	4	5	5	5	5	4	3
Q10	4	4	2	4	5	5	2	4	4	4	4	5	5	4	4	2
Q11	4	4	3	5	2	1	1	4	4	4	2	3	4	2	4	1
Q12	4	4	4	5	4	4	4	4	4	2	5	4	5	4	4	3
Q13	4	4	2	4	4	3	4	5	4	4	2	4	3	4	4	4
Q14	4	4	5	5	4	4	3	4	3	4	4	4	4	5	5	3
Q15	5	5	2	5	5	4	1	5	3	4	5	5	5	5	5	4
Q16	5	4	4	5	4	5	4	4	4	5	4	3	2	4	2	5
Q17	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
Q18	4	4	5	5	4	4	5	5	5	5	5	4	5	4	4	5
Q19	4	4	5	4	4	4	5	5	5	5	5	5	5	5	4	5
Q20	4	2	1	5	5	4	2	5	1	5	5	4	5	4	4	2
Q21	4	4	3	4	2	4	2	4	4	3	4	5	4	3	4	4
Q22	4	4	4	4	3	4	2	4	4	4	4	3	4	4	4	3
Q23	4	4	3	4	2	4	2	4	4	3	4	5	4	3	4	4
Q24	4	4	4	4	2	4	2	4	4	3	4	5	4	3	4	4
Q25	4	4	4	5	2	4	2	4	5	5	5	5	5	5	5	4
Q26	5	5	4	4	4	4	1	4	5	5	5	5	5	4	5	2
Q27	4	4	2	4	4	5	2	5	4	1	4	5	4	4	4	1
Q28	4	5	2	4	4	3	2	5	4	4	4	5	5	5	4	2
Q29	5	5	4	4	2	4	1	4	2	4	5	4	5	3	4	2
Q30	4	4	5	4	2	4	2	4	1	4	5	3	5	3	4	1
Q31	5	4	5	4	4	3	5	5	5	1	5	4	4	3	5	3

Q32	5	5	5	4	5	5	2	5	5	4	5	5	5	5	5	3
Q33	4	4	4	4	4	4	2	4	4	4	4	4	5	5	5	2
Q34	4	5	4	4	4	2	1	2	4	5	4	5	5	4	2	3
Q35	5	4	2	4	2	4	1	4	5	1	5	3	4	4	3	1
Q36	5	4	4	5	5	4	4	5	5	5	4	5	5	4	5	4
Q37	5	5	5	4	4	3	3	5	4	5	5	5	5	3	5	2
Q38	4	4	4	5	4	5	4	4	4	5	4	3	2	4	2	5
Q39	5	4	4	5	4	5	4	4	4	5	4	3	2	4	2	5
Q40	5	4	4	5	4	5	4	4	4	5	4	3	2	4	2	5
Q41	4	4	3	4	3	4	2	4	4	4	4	4	4	4	4	3
Q42	4	4	4	5	4	4	2	5	4	3	5	4	5	4	4	3
Q43	4	4	4	4	3	4	3	4	4	4	4	3	4	3	4	4
Q44	4	5	5	4	4	4	4	4	5	2	5	1	3	2	4	2
Q45	4	4	2	4	4	3	2	4	4	4	5	4	5	4	5	3
Q46	5	5	5	4	4	4	1	4	4	4	5	5	5	4	4	2

ملحق رقم (02): مصفوفة الإستبيان لأجوبة الإستبيان حول الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية.

NQ	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Y8	Y9	Y10	Y11	Y12	Y13	Y14
Q1	4	3	4	3	4	1	2	1	3	1	3	1	3	3
Q2	4	4	3	4	2	4	2	2	4	4	4	2	4	4
Q3	4	5	2	1	5	4	5	5	4	4	4	5	4	2
Q4	4	2	4	2	4	2	4	2	1	3	4	3	2	2
Q5	4	2	2	3	3	5	4	2	2	2	2	4	2	4
Q6	4	4	4	3	4	4	5	3	4	4	3	3	4	3
Q7	4	4	4	4	2	4	4	4	3	4	2	2	4	4
Q8	3	4	2	3	4	2	4	4	4	4	4	4	3	5
Q9	3	4	4	3	2	4	4	3	3	4	2	3	4	3
Q10	4	2	4	5	5	1	4	4	2	5	3	2	4	2
Q11	5	5	5	2	4	4	4	4	4	4	3	5	2	4
Q12	4	2	4	2	4	4	4	4	3	4	4	3	4	2
Q13	4	4	4	2	5	4	4	4	3	2	4	2	4	2
Q14	4	3	4	4	3	3	4	4	3	4	4	4	4	3
Q15	4	4	2	2	3	2	5	4	3	4	3	2	2	3
Q16	4	4	4	4	4	4	4	5	5	4	4	4	4	5

Q17	1	2	3	4	4	4	4	1	3	3	3	3	3	3
Q18	4	3	4	3	4	2	4	5	4	4	4	4	5	5
Q19	4	4	4	3	4	4	4	4	4	4	3	3	4	4
Q20	3	3	3	4	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
Q21	3	2	4	3	4	4	4	4	4	3	4	4	4	3
Q22	2	2	2	2	3	4	4	3	4	4	3	2	3	3
Q23	3	2	4	3	4	4	4	4	4	3	4	3	4	3
Q24	3	2	3	3	4	4	4	4	4	3	4	3	4	3
Q25	4	4	4	4	4	3	2	4	4	3	4	3	4	5
Q26	4	3	3	2	3	3	5	5	3	4	4	3	3	5
Q27	3	3	3	2	4	4	4	3	2	4	4	3	3	4
Q28	4	4	4	2	4	4	5	5	3	4	4	3	2	2
Q29	4	4	4	4	3	3	4	3	4	3	3	2	2	4
Q30	4	2	4	4	2	3	4	3	4	3	3	2	3	5
Q31	3	3	4	4	5	3	4	4	2	4	4	3	4	4
Q32	4	3	3	3	3	4	5	4	3	3	3	3	3	3
Q33	2	2	4	4	5	4	4	3	2	4	4	3	4	4
Q34	4	4	5	4	1	2	4	3	2	3	4	2	2	3
Q35	4	3	5	2	4	3	5	4	3	3	4	4	5	4
Q36	4	2	4	4	4	4	5	4	4	4	4	3	4	4
Q37	3	4	4	4	4	3	5	4	3	4	5	4	4	5
Q38	4	4	4	4	4	4	4	5	5	4	4	4	4	5
Q39	4	4	4	4	4	4	4	5	5	4	4	4	4	5
Q40	4	4	4	4	4	4	4	5	5	4	4	4	4	5
Q41	3	3	3	3	4	3	4	4	4	3	4	4	2	3
Q42	4	4	4	4	4	3	4	4	4	4	4	4	4	4
Q43	3	3	3	3	3	4	3	4	4	3	3	3	3	3
Q44	4	5	2	4	1	1	4	4	4	4	3	3	4	4
Q45	5	5	3	4	2	2	5	5	4	4	4	2	4	4
Q46	4	4	4	4	4	4	4	4	3	4	5	3	4	4

ملحق رقم (03): مصفوفة الإستبيان لأجوبة الإستبيان حول أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية.

NQ	Z1	Z2	Z3	Z4	Z5	Z6	Z7	Z8	Z9	Z10	Z11	Z12	Z13
Q1	4	5	4	4	3	4	4	5	5	5	5	5	3
Q2	4	4	2	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
Q3	4	4	4	4	4	5	5	5	5	4	4	4	4
Q4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	3	1	2	2
Q5	4	4	4	4	4	2	4	4	4	4	4	4	2
Q6	5	5	5	4	5	4	5	5	5	4	4	4	4
Q7	4	4	2	4	4	4	4	4	4	4	2	4	5
Q8	4	4	4	3	4	4	4	4	2	2	3	3	3
Q9	4	4	2	3	4	4	5	5	5	5	5	4	4
Q10	4	5	2	4	5	4	5	1	4	4	2	5	2
Q11	5	5	4	3	4	4	4	4	3	1	3	1	4
Q12	4	4	4	3	4	5	4	4	4	4	3	4	4
Q13	4	5	5	2	4	4	4	4	4	4	2	4	1
Q14	4	4	2	4	3	4	5	4	4	3	4	4	4
Q15	4	4	1	2	4	2	4	5	2	2	2	4	4
Q16	5	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	2
Q17	4	4	4	4	4	4	4	3	3	3	3	3	3
Q18	5	4	5	2	3	4	4	4	4	4	4	4	5
Q19	4	4	4	4	4	5	5	4	4	4	4	5	3
Q20	4	4	2	2	2	4	4	4	4	4	4	4	5
Q21	4	3	4	4	3	4	4	4	4	4	4	3	3
Q22	3	4	4	2	2	3	4	4	4	2	2	4	4
Q23	4	3	4	4	5	4	5	4	4	5	4	5	4
Q24	4	3	4	4	5	4	5	4	4	5	4	5	4
Q25	4	4	4	2	3	5	5	5	4	5	4	5	5
Q26	5	5	5	4	4	5	5	4	4	4	4	4	4
Q27	4	4	2	4	3	4	5	4	2	2	2	3	3
Q28	5	4	5	4	4	5	4	4	4	4	2	5	5
Q29	4	4	4	3	3	4	4	5	5	2	2	4	2
Q30	5	4	2	3	3	5	4	4	4	2	2	4	2
Q31	5	4	4	4	4	4	5	5	3	3	3	4	4

Q32	5	5	5	5	4	5	5	5	5	5	5	5	5
Q33	5	4	4	4	4	4	4	4	4	4	2	4	2
Q34	4	4	2	2	3	2	2	2	4	4	2	4	3
Q35	4	2	5	4	4	4	5	4	3	3	2	4	4
Q36	4	4	4	2	2	4	4	4	4	4	3	4	4
Q37	5	5	5	4	4	5	5	5	4	4	3	5	4
Q38	5	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	2
Q39	5	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	2
Q40	5	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	2
Q41	4	4	3	4	4	4	4	4	3	4	4	4	4
Q42	5	4	2	4	4	5	4	4	4	2	3	4	2
Q43	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	3
Q44	4	2	4	2	4	5	5	4	4	5	4	5	5
Q45	4	4	2	4	3	4	5	4	4	4	2	4	3
Q46	5	5	4	4	4	4	4	4	4	4	3	4	4

ملحق رقم (04): قائمة الإستقصاء

التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية

وعلوم التسيير.

قسم: العلوم التجارية.

تخصص: فحص محاسبي.

إستبيـــــان

يقوم الطالب بلقاسم بعوج في إطار تحضير مذكرة ماستر تحت عنوان:" **أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح**"، في تخصص الفحص المحاسبي .

وبعد التطرق إلى الجانب النظري للموضوع، إرتأينا قصد إستفاء هذا البحث أن نتبعه بدراسة ميدانية، بغرض معرفة مدى مطابقة الواقع لما تم التوصل له في الجانب نظري، وذلك من خلال التعرف على أهمية المراجعة الخارجية كوسيلة للتقليل من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

لهذا ندعو سيادتكم إلى الإجابة عن أسئلة الإستمارة بما يعبر عن وجهة نظركم عن الموضوع، وذلك بوضع إشارة مميزة في الخانة المناسبة لرأيكم.

كما يمكن تعريف ظاهرة الممارسات السلبية لإدارة الارباح على أنها ممارسات معتمدة تتبعها الإدارة عند إعداد وعرض الكشوفات المالية للمؤسسة الإقتصادية مستغلة المرونة المحاسبية و السلطة التقديرية الممنوحة لها لتقدير بعض عناصر الكشوفات المالية بقصد التأثير على أرباح المؤسسة إما بالزيادة أو النقصان.

وفي الأخير نشكركم سلفاً على تعاونكم وتخصيص جزء من وقتكم لملأ هذه الإستمارة بما يخدم البحث العلمي والصالح العام.

- **البيانات الشخصية:**

1- اللقب والإسم (إختياري):.....

2- الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

3- الوظيفة: محاسب معتمد ☐ محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐

الأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة ☐

4- المستوى العلمي: ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ تقني سامي ☐

5- مدة الخبرة: أقل من 5 سنوات ☐ من 6 إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

المحورالأول: أهمية المراجعة الخارجية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية.

العبـــــــــارات	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
للمراجعة الخارجية دور مهم في إعطاء مصداقية للكشوفات المالية.					
تُعتبر المراجعة الخارجية ذات أهمية كبيرة لمستخدمي الكشوفات المالية .					
تُعتبر المراجعة الخارجية ذات مصداقية أكثر من المراجعة الداخلية.					
تُقيم المراجعة الخارجية فاعلية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.					
يقوم المراجع الخارجي بإعداد تقارير عن تقييم آداء قسم المراجعة الداخلية.					
تُقيم المراجعة الخارجية المؤسسة الإقتصادية محل المراجعة عن مدى إلتزامها بالقوانين و اللوائح القانونية في ممارسة الأنشطة المختلفة .					
يقوم المراجع الخارجي بتصحيح الأخطاء المحاسبية إن وُجدت.					
يقوم المراجع الخارجي بمراجعة الحسابات والإبلاغ عن الأخطا .					
المراجع الخارجي مسؤول عن إكتشاف الغش والتضليل في الكشوفات المالية .					
ينتظر مستخدمو الكشوفات المالية من المراجعة الخارجية إكتشاف الغش والأخطاء والتصرفات الغير القانونية.					
يجب أن تشتمل التقارير المقدمة من طرف المراجع الخارجي على أدلة وقرائن الإثبات.					
يقوم المرجع الخارجي بتأدية مسؤوليته المهنية على أكمل وجه.					
المراجع الخارجي يقدم رأي فني محايد مستقل.					

للمراجع الخارجي الحرية التامة عند إعداد برنامج المراجعة.					
خدمات التأكيد التي يقدمها المراجع الخارجي تُحسن من جودة المعلومات المحاسبية والمالية.					
الإكتشاف اللاحق للأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية بعد صدور تقرير المراجع الخارجي له علاقة بإهمال المراجع و تقصيره في آداء واجباته المهنية.					

المحور الثاني: الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية.

العبـــــــــارات	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
تُعتبر ممارسات إدارة الأرباح فن من فنون التلاعب المحاسبي.					
الهدف من إدارة الأرباح تضليل مستخدمي الكشوفات المالية .					
ممارسة إدارة الأرباح سلوك تقوم به الإدارة لتحسين أرباحها.					
تؤدي ممارسات إدارة الأرباح إلى تخفيض قيمة أو سمعة المؤسسة.					
تُعبر ممارسة إدارة الأرباح عن قدرة ومهارة المحاسب في تسيير الأرباح وتحسينها .					
تُعتبر إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن عمل التقديرات المحاسبية.					
تؤثر الممارسات السلبية لإدارة الأرباح على مستخدمي الكشوفات المالية في إتخاذ قراراتهم الإستثمارية.					
إن التلاعب في توقيت الإعتراف بالإيراد من أهم الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح.					
التقديرات المحاسبية غالباً ما تعد في ظروف من عدم التأكد بالنسبة لنتائج الأحداث أو التي من المحتمل حدوثها، والتي تتضمن إستخدام الحكم الشخصي.					
عند قيام المؤسسة بعملية الإندماج و التلاعب بتقييم أصولها يزيد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح.					
تستغل الإدارة التغيرات المحاسبية الإختيارية في ممارسة إدارة أرباحها.					
من أهم دوافع القيام بممارسات إدارة الأرباح تحقيق الأمن الوظيفي.					
أساليب ممارسات إدارة الأرباح تقوم فعلاً على إدارة الأرباح الخاصة بالإيرادات والمصروفات.					
تُعبر الممارسات السلبية لإدارة الأرباح عن تلاشي المعايير اللاأخلاقية للمدراء والطاقم الإداري المسؤول عن إدارة المؤسسة.					

المحور الثالث: أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية الإدارة الأرباح في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية.

العبـــــــــــارات	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
يجب تعيين مراجع خارجي وتحديد أتعابه بهدف زيادة إستقلاليته للتقليل من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح.					
على المراجع الخارجي تقييم البيانات و تفهم الفروض التي تبنى عليها التقديرات المحاسبية.					
ضرورة تحميل المراجع الخارجي مسؤولية أكبر عن إكتشاف الأخطاء و الغش الموجود في الكشوفات المالية .					
تقوم المراجعة الخارجية على مقارنة التقديرات المعدة عن فترات سابقة مع النتائج الحقيقة لهذه الفترة.					
على المراجع الخارجي دراسة إعتماد الإدارة للتقديرات المحاسبية.					
المراجع الخارجي يساعد على إضفاء النتيجة المالية بصورتها الحقيقية.					
المراجع الخارجي يساهم في خلق الثقة بين المؤسسة والأطراف الآخذة.					
المراجع الخارجي يضمن وجود معلومات صادقة في الكشوفات المالية.					
يسعى المراجع الخارجي إلى إظهار المبيعات بصورتها الحقيقية في الكشوفات المالية.					
يسعى المراجع الخارجي إلى ضبط المصاريف وفق القوانين الضريبية.					
يقوم المراجع الخارجي بضبط ومراقبة تكلفة الإنتاج في المؤسسة الإقتصادية.					
يقوم المراجع الخارجي بمراقبة قيم الإهتلاكات في المؤسسة الإقتصادية نتيجة عملية إعادة التقييم لتفادي تضخيمها.					
المراجع الخارجي يقوم بمراقبة السلوك اللاأخلاقي للمسؤولين عند إعداد الكشوفات المالية في المؤسسة الإقتصادية.					

ملحق رقم (05): قائمة الأساتذة المحكمين للإستبيان

الأستاذ	الجامعة
الأستاذ عباسي صابر	جامعة بسكرة
الأستاذة كردودي سهام	جامعة بسكرة
الأستاذ بدوي إلياس	جامعة الجزائر