وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة فرحـــات عباس - سطيف
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجـــارية

مذكـرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة المـاجستير في العلوم التجارية

تخصص: دراسات مـالية ومحاسبية معمقة

الموضـــــــوع:

دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأربـاح

- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية -

إعداد الطـالب:
بوسنـة حمزة

الأستاذ المشرف:
د. بالرقي تيجاني

أعضـــاء لجنة المناقشة:

أ.د/ ملياني حكيـم	أستاذ التعليـم العالي	جامعة سطيف	رئيسا
د/ بالرقي تيجاني	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سطيف	مشرفا ومقررا
د/ عقاري مصطفى	أستاذ محاضر (أ)	جامعة بـاتنة	عضوا مناقشا
د/ عكي علواني عومر	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سطيف	عضوا مناقشا

السنة الجـامعية: 2011 / 2012

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة فرحـــات عباس - سطيف
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجـــارية

مذكـرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة المـاجستير في العلوم التجارية

تخصص : دراسات مـالية ومحاسبية معمقة

الموضـــــــوع:

دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأربـاح

- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية -

إعداد الطـالب :
بوسنـة حمزة

الأستاذ المشرف :
د. بالرقي تيجاني

أعضـــاء لجنة المناقشة :

أ.د/ مليـاني حكيـم	أستاذ التعليـم العالي	جامعة سطيف	رئيسا
د/ بالرقي تيجاني	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سطيف	مشرفا ومقررا
د/ عقاري مصطفى	أستاذ محاضر (أ)	جامعة بـــاتنة	عضوا مناقشا
د/ عكي علواني عومر	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سطيف	عضوا مناقشا

السنة الجـامعية: 2011 / 2012

﴿قَالَ رَبِّ اشْرَحْ لِي صَدْرِي، وَيَسِّرْ لِي أَمْرِي، وَاحْلُلْ عُقْدَةً مِّنْ لِسَانِي، يَفْقَهُوا قَوْلِي﴾

سورة طه الآية: (25 . 28)

إهـــــداء

إلى الوالــدين الكريمين حفظهما الله،

إلى الإخوة الأعزاء خــاصة الأخ الأكبر "فتح الـدين"،

إلى المدلــل الصغير "شمس الــدين"،

إلى خــالي " أحسن" وجميع أفراد العائلة الكريمة،

إلى الغــالية " أســماء" وجميع أفراد العائلة الكريمة،

إلى الصديق العزيز "سمير" ندعو له بالشفــاء العاجل إن شاء الله،

إلى "بــلال" وجميع زمــلاء الدراسة،

إلى "خير الدين" وجميع الأصدقاء في الإقامة الجامعية "محمد الأمين دباغين"،

إلى الأصدقاء الأوفياء "نعمان"، "خــالد"، "السبتي"، "حمزة بازية" و"محمد السبع".

أهدي هذا العمل المتواضع.

شكر وتقــدير

الحمد والشكر لله الذي بتوفيقه تتم الأعمال شكرا خالصا يليق بجلاله وعظيم سلطانه.

أتقدم بجزيل شكري وخــالص امتناني إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل المتواضع وأخص بالـــذكر :

- ✓ الأستاذ المشرف الدكتور بالرقي تيجاني الذي تفضل بالإشراف على هذا العمل منذ أن كان مجرد فكرة حتى اكتماله في صورته النهائية.
- ✓ الأســاتذة الأفاضل الدكتور عـلام محمد موسى حمدان والدكتور خـالد حسيني، والأستاذ فريد لطرش على توجيهاتهم ومساعدتهم لي في جميع مراحل هذا البحث.
- ✓ السيد بوشريط محاسب المؤسسة الوطنية للخزف الصحي بالميلية.
- ✓ عمال مكتبة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة فرحات عباس.

كما أتقدم بأسمى عبارات الشكر والعرفان للأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عنـــاء قراءة ومناقشة هذا البحث.

"جزاهم الله عني كل خير"

المقدمة

مقدمـــــة

إن انفصال الملكية عن الإدارة وتعقد البناء التنظيمي للمؤسسة، حتم على الأطراف ذات المصلحة توكيل طرف مستقل عن المؤسسة يراقب تصرفات الإدارة من أجل حماية مصالحهم وتلبية احتياجاتهم من معلومات محاسبية موثوقة خاصة المعلومات المرتبطة بالربح المحاسبي، إذ يعتبر الربح المحاسبي من المؤشرات الهامة التي يستند إليها المهتمون بنشاط المؤسسة للحكم على الأداء الحالي والمستقبلي للمؤسسة، وذلك بهدف اتخاذ العديد من القرارات الاستثمارية الحاسمة كقرار شراء أو الاحتفاظ بأسهم المؤسسة مثلا.

وفي أعقاب الانهيارات المالية التي طالت كبريات الشركات العالمية (مثل Enron و WorldCom في الولايات المتحـــدة الأمريكية)؛ حاولت المنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية فهم الأسباب الحقيقية لهذه الانهيارات ولقد توصلت معظم هذه الدراسات والتحقيقات إلى أن إتباع بعض المؤسسات لممارسات محاسبية احتيالية خاصة ممارسات إدارة الأرباح (Earnings Management) يعتبر من أهم العوامل المسببة لانهيار هذه المؤسسات نظرا للانعكاسات السلبية لهذه الممارسات على قيمة المؤسسة.

في هذا الإطار أكدت الدراسات المحاسبية أن إدارة الأرباح تعتبر من الممارسات التي تخفض من مصداقية القوائم المالية، ويتجلى ذلك بوضوح في السلوك المتبع من طرف الإدارة في الاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية والذي يخضع في الواقع العملي للعديد من المؤثرات نتيجة تعدد وتضارب مصالح الأطراف ذات العلاقة، فالحرية الممنوحة للإدارة في الاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية وممارسة التقديرات لبعض عناصر القوائم المالية يتم استغلالها بطريقة انتهازية من طرف الإدارة وبشكل يؤدي إلى التأثير إيجابا أو سلبا على صافي ربح الفترة بما يحقق أهدافها ويقابل توقعات الأطراف ذات المصلحة بشأن الأداء المالي للمؤسسة، وهو ما يعتبر تلاعب بالمعلومات المحاسبية وتضليل لمستخدمي القوائم المـــالية.

وباعتبار أن مدقق الحسابات يمثل الجهة الإشرافية المكلفة والمخولة قانونا بتدقيق القوائم المالية للمؤسسات يجب عليه التأكد من أن هذه القوائم المالية قد أعدت وفقا لما تقتضيه المعايير المعمول بها، كما أن تطبيق هذه المعايير قد تم بصورة سليمة وموضوعية، لكن في الواقع العملي نجد أن هذا الدور تقلص ويتجلى ذلك بوضوح في إصدار المدقق لرأي بدون تحفظ حول قوائم مالية تتضمن ممارسات محاسبية احتيالية تؤثر على مصداقية المعلومات المالية وقابلية المؤسسة على الاستمرار، وهو ما نتج عنه اهتزاز صورة مكاتب التدقيق وإغلاق العديد منها واختفاء اسمها من السوق المهنية نهائيا على غرار مكتب "Arthur Andersen" الذي ثبت تورطه في العديد من الفضائح المحاسبية أبرزها فضيحة "Enron"، كل هذه الأحداث سمحت بطرح عدة تساؤلات حول مدى مسؤولية مدققي الحسابات في حدوث هذه التلاعبات المحاسبية ومدى قدرتهم على اكتشافها، كما وسعت من دائرة الشك حول مدى استقلالية المدقق عن الإدارة ومستوى أدائه لمهمة التدقيق.

إن نقص الرقابة على ممارسات إدارة الأرباح في العديد من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يعتبر في نظر الكثير من المحاسبين من أهم المشاكل التي تعرقل سير هذه المؤسسات الاقتصادية وتؤدي إلى فقدان ثقة الأطراف ذات المصلحة بها، حيث أصبحت الرقابة على عملية إعداد وعرض القوائم المالية أولوية ضرورية، ومرد ذلك يعود للحاجة المتنامية لمؤسساتنا الاقتصادية لتبني وتكريس مبادئ الرقابة والمساءلة على أعمال الإدارة وزيادة الشفافية حول الأداء المـــالي الحقيقي للمؤسسة، وهذا قصد تعزيز وزيادة القدرات التنافسية للمؤسسات الجزائرية والاستفادة من التجارب الدولية في هذا المجال للفوز برهانات وتحديات السوق خاصة في ظل تبني الجزائر لإصلاحات محاسبية، تحرير الأسواق المالية ومرور الاقتصـــاد العالمي بأزمة مالية خانقة، الشيء الذي يساعد المؤسسات الجزائرية على جذب مستويات عالية من رأس المال طويل الأجل والتي تمكنها من تفعيل نشاطاتها الاستثمارية وجذب مستثمرين جدد وهذا ما يعود بالإيجاب على التنمية الاقتصادية الوطنية.

1. إشكـــالية البحث

في ظل تلاعب الإدارة بالأرباح المعلن عنها بالقوائم المالية بهدف تحقيق بعض المكاسب الذاتية وتضليل الأطراف ذات المصلحة بشأن حقيقية الأداء الاقتصادي للمؤسسة، أثيرت عدة تساؤلات حول الدور الذي يمكن أن تلعبه مهنة التدقيق المحاسبي في الحد والتقليل من ممارسات إدارة الأرباح داخل المؤسسة، ومدى جودة خدمات التدقيق المقدمة من طرف مدقق الحسابات، وبالتالي يمكن طرح الإشكـــالية التالية:

ما الدور الذي تلعبه عملية التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على ممارسات إدارة الأرباح المتبعة من طرف المؤسسات ؟

يندرج ضمن الإشكالية السابقة مجموعة من التساؤلات الفرعية كما يلي:

- ما مدى مساهمة معايير المحاسبة الدولية في تقليص ممارسات إدارة الأرباح المتبعة من طرف الإدارة ؟
- هل هنـــاك مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيـــام غالبية المؤسسات الفرنسية المسجـــــلة بمؤشر (SBF 250) بممارسات إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة ؟
- هل يحرص محافظو الحسابات في فرنسا على تحقيق مستوى أداء عالي عند تدقيق القوائم المالية الختامية للمؤسسات الفرنسية ؟
- هل توجـــد علاقة بين مستوى أداء محافظي الحسابات لعملية التدقيق وإتباع المؤسسات الفرنسية لسلوك إدارة الأرباح ؟
- هل هنـــاك مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام غالبية المؤسسات الجزائرية بممارسات إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة ؟

2. فرضيـــات البحث

من أجل معالجة هذه الإشكالية يمكن اعتماد الفرضيات الآتية كإجابات مبدئية للتساؤلات السابقة:

- **لا تساهم معايير المحاسبة الدولية في تقليص ممارسات إدارة الأرباح المتبعة من طرف الإدارة.**
- **توجـــد مؤشرات ذات دلالـــة إحصائية على قيام غالبية المؤسسات الفرنسية المسجـــلة بمؤشر (SBF 250) بإدارة أرباحها خلال فترة الدراسة.**
- **يحرص محافظو الحسابات في فرنسا على تحقيق مستوى أداء عالي عند تدقيق القوائم المـــالية الختامية للمؤسسات الفرنسية.**
- **هناك علاقة عكسية بين مستوى أداء محافظي الحسابات لعملية التدقيق وإتباع المؤسسات الفرنسية لسلوك إدارة الأرباح.**
- **توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام غالبية المؤسسات الجزائرية بإدارة أرباحها خلال فترة الدراسة.**

3. أهميـــة وأهـــداف البحث

يستمد هذا البحث أهميته من تزايد الأطراف ذات العلاقة المهتمة بنشاط المؤسسة وقوائمها المالية التي تعرض حصيلة هذا النشاط، الأمر الذي يتطلب إعداد تقارير مالية ذات غرض عام بكل مصداقية وموثوقية بعيدا عن التحيز والتدخل الشخصي، وذلك من خلال وضع الآليات والإجراءات التي تعمل على الحد من الممارسات المحاسبية الاحتيالية كسلوك إدارة الأرباح.

ويمكن تلخيص أهداف هذا البحث فيما يلي:

أ. التعرف على مختلف المفاهيم التي أعطيت لإدارة الأرباح، بالإضافة إلى الدوافع التي تحفز المؤسسات على التلاعب برقم الربح المعلن عنه.

ب. تحديد مختلف التقنيـــات والأساليب المستخدمة من طرف إدارة المؤسسة لإدارة أرباحها.

ج. إبراز مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية والفرنسية لسلوك إدارة الأرباح عند إعداد القوائم المالية.

د. إبراز الدور الفعال الذي تلعبه مهنة التدقيق المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ه. طرح مختلف الآليات والسياسات التي تساعد على الارتقاء بمهنة التدقيق المحاسبي وتحسن من أداء المدقق بما يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

و. فتح آفاق جديدة أمام الباحثين لتناول جوانب أخرى من موضوع الممارسات المحاسبية الاحتيالية كتمهيد الدخل والـــمحاسبة الإبداعية.

4. دوافع اختيـــار الموضوع

تعود أسباب اختيار هذا الموضوع إلى:

- الأهمية التي يحضى بها موضوعي جودة التدقيق المحاسبي وإدارة الأرباح في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة التي يشهدها الاقتصاد العالمي.
- الإطلاع على مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية والفرنسية لسلوك إدارة الأرباح واتجاه هذه الممارسة.
- تقديم إضافة في هذا المجال من خلال توضيح العلاقة الموجودة بين مستوى أداء عملية التدقيق وممارسة المؤسسات لسلوك إدارة الأرباح.
- تمـــاشي الموضوع مع طبيعة تخصص الطالب وميولاته الشخصية.

5. منهـــج البحث

لتحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته، تم استخدام المنهج الوصفي لعرض الجوانب المتعلقة بإدارة الأرباح وجودة التدقيق المحاسبي، والدور الذي يمكن أن تلعبه جودة التدقيق المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك بالاعتماد على الدراسات والأدبيات المحاسبية التي تناولت هذا الموضوع، أما فيما يتعلق بالجانب العملي فقد تم استخدام المنهج الإحصائي من خلال تحليل البيانات المالية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الفرنسية قوامها 60 مؤسسة، كما تم استخدام الاستبيان الذي تم توجيهه لمحافظي الحسابات الذين قاموا بتدقيق القوائم المالية للمؤسسات الفرنسية خلال الفترة الممتدة من 2007 م إلى 2009 م، أما على المستوى الوطني فقد تم أخذ عينة متكونة من 09 مؤسسات اقتصادية جزائرية مدرجة وغير مدرجة بالبورصة، وموزعة عبر التراب الوطني، حيث تم اختبار فرضيات الدراسة باستخدام الاختبـــارات الإحصائية الملائمة.

6. مصـــادر البحث

من أجل إنجاز البحث تم الاعتماد على العديد من مصادر المعلومات، تتمثل أساسا في الكتب ورسائل الماجستير والدكتوراه، المجلات العلمية، المقالات المتخصصة والملتقيات، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد تم الحصول على المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسات الجزائرية والفرنسية سواء من خلال الاتصال المباشر بالمؤسسات أو من خلال الإطلاع على مواقعها الرسمية، التي تتضمن فضاء خاص بالبيانات المالية ومعلومات حول نشـــاط المؤسسة، كما استعان الطالب بالاستبيان الذي تم إرساله عن طريق البريد الالكتروني والموجه لعينة من محافظي الحسابات الذين قاموا بتدقيق القوائم المالية للمؤسسات الفرنسية.

7. الدراســـات السابقة

أ. دراسة "Becker & al.,"، 1998، بعنوان: **" أثر جودة التدقيق على إدارة الأربـــاح "** [1]

هدفت هذه الدراسة إلى فحص تأثير جودة التدقيق على ممارسات إدارة الأرباح، وانطلقت من افتراضات أهمها أن خدمات التدقيق المقدمة من طرف مكاتب التدقيق الستة الكبيرة (Big Six) أعلى جودة مقارنة بخدمات التدقيق المقدمة من طرف مكاتب التدقيق الأخرى (non-Big Six)، من جهة أخرى، افترضت الدراسة أن عمـــلاء مكاتب التدقيق غير الكبيرة **تمارس المستحقات الاختيارية بشكل موجب** بهدف **تضخيم الأرباح** بشكل أكبر مقارنة بالمستحقات الاختيارية لعملاء مكاتب التدقيق الكبيرة، وقد استخدمت هذه الدراسة نموذج "Jones" لتقدير قيمة المستحقات الاختيارية خلال فترة الدراسة والمعبرة عن ممارسات إدارة الأرباح.

أهم النتـــائج التي توصلت إليها الدراسة يمكن حصرها فيما يلي:

- متوسط القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية لعملاء مكاتب التدقيق غير الكبيرة كان أكبر مقارنة بمتوسط القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية لعملاء مكاتب التدقيق الكبيرة، وهذا ما يدل على انخفاض جودة خدمات التدقيق المقدمة من طرف مكاتب التدقيق غير الكبيرة، وبالتالي هناك علاقة عكسية بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح، حيث أن كلما زادت جودة التدقيق انخفضت ممارسات إدارة الأرباح داخل الشركة.
- مكاتب التدقيق الستة الكبيرة (Big Six) أكثر قدرة على اكتشاف الممارسات المحاسبية الاحتيالية المتبعة من طرف إدارة الشركة، والاعتراض على استخدامها أو التحفظ بشأنها في تقرير التدقيق.

ب. دراسة "Davis & al.,"، 2000، بعنوان: **" مدة الارتباط بالمدقق، استقلال المدقق وإدارة الأرباح "** [2]

هدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة الموجودة بين طول فترة ارتباط المدقق بالعميل ومستوى المستحقات الاختيارية (معبر عنها بالقيمة المطلقة) وأخطاء التنبؤ (forecast errors)، وقد اشتملت عينة الدراسة على 855 شركة خلال الفترة الممتدة بين 1981 م و1998 م.

ويمكن تلخيص النتائج التي توصلت إليها الدراسة فيما يلي:

- وجود علاقة طردية بين طول مدة ارتباط المدقق بالعميل والقيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية، وتفسير ذلك أن طول مدة العلاقة بين المدقق والعميل يؤدي إلى إضعاف استقلالية المدقق مما يشجع الإدارة على ممارسة سلوك إدارة الأرباح.

---

[1] Connie L. Becker, Mark L. DeFond, James J. Jiambalvo, K.R. Subramanyam, **The Effect of Audit Quality on Earnings Management**, 1998, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=44835, (26/03/2011).

[2] Larry R. Davis, Billy Soo, Greg Trompeter, **Auditor Tenure, Auditor Independence and earnings management**, 2000, Available from: http://aaahq.org/audit/midyear/01midyear/papers/soo.pdf, (24/03/2011).

- الشركات التي أبقت على المدقق الخارجي لمدة طويلة قامت بممارسات إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة والهادفة لتخفيض الأرباح المعلن عنها.

ت. دراسة "Ahmed Ebrahim"، 2001، بعنوان: **" جودة التدقيق، مدة الارتباط بالمدقق، أهمية العميل، وإدارة الأربـــاح: أدلة إضافية "** [1]

هدفت الدراسة إلى فحص العلاقة الموجودة بين جودة التدقيق (المعبر عنها بمدة ارتباط المدقق بالعميل وأهمية هذا العميل) وسلوك إدارة الأرباح وذلك على مستوى الاقتصاد الأمريكي، وقد اشتملت عينة الدراسة على 1938 شركة مدرجة ببورصة (NYSE)، (AMEX) و(NASDAQ) وذلك خلال الفترة الممتدة بين 1988 م و1999 م، كما استخدمت الدراسة نموذج "Jones" المعدل لتقدير قيمة المستحقات الاختيارية خلال فترة الدراسة من أجل اكتشاف سلوك إدارة الأرباح، من جهة أخرى؛ شملت الدراسة جميع مكاتب التدقيق التي قامت بتدقيق القوائم المالية لشركات العينة، وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

- وجود علاقة عكسية بين جودة التدقيق وسلوك إدارة الأرباح، حيث أنه كلما زادت جودة عملية التدقيق كلما أدى ذلك إلى تخفيض ممارسات إدارة الأرباح داخل شركات العينة.
- وجود علاقة عكسية بين مدة ارتباط المدقق بالعميل وحجم المستحقات الاختيارية، حيث أن طول فترة ارتباط المدقق بالعميل محل التدقيق يؤدي إلى زيادة خبرة ومعرفة المدقق ببيئة العميل مما يساعده على اكتشاف ومنع حدوث أي استخدام انتهازي للمستحقات من طرف الإدارة.

ث. دراسة "Charles Piot" و"Rémi Janin"، 2004، بعنوان: **" جودة التدقيق، الحوكمة وإدارة الأرباح المحاسبية في فرنسا "** [2]

هدفت الدراسة إلى فحص تأثير متغيرات جودة التدقيق والحوكمة على استخدام المستحقات الاختيارية من طرف الإدارة والمعبرة عن إدارة الأرباح، وذلك لعينة متكونة من 102 شركة مسجلة بالمؤشر (SBF 120) خلال الفترة الممتدة بين 1999 م و2001 م.

وقد افترضت الدراسة ما يلي:

- لا توجد علاقة بين سمعة المدقق الخارجي وإدارة الأرباح المحاسبية في فرنسا.
- لا توجد علاقة بين مدة ارتباط مكتب التدقيق بالعميل وإدارة الأرباح المحاسبية في فرنسا.

---

[1] Ahmed Ebrahim, **Auditing Quality, Auditor Tenure, Client Importance, and Earnings Management: An Additional Evidence**, 2001, Available from: http://aaahq.org/audit/midyear/02midyear/papers/Auditing%20Conference%20Paper.pdf, (26/03/2011).

[2] C. Piot, R. Janin, **Qualité de l'audit, gouvernance et gestion du résultat comptable en France**, France, Juin 2004, *25ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité et 3ème Colloque International Gouvernance et Juricomptabilité*, document disponible sur le site: http://www.cerom.org/fileadmin/publication/04021.pdf, (20/03/2011).

- هناك علاقة عكسية بين إدارة الأرباح المحاسبية ووجود لجنة تدقيق في فرنسا.
- هناك علاقة عكسية بين استقلال لجنة التدقيق وإدارة الأرباح المحاسبية في فرنسا.
- هناك علاقة عكسية بين كفاءة لجنة التدقيق وإدارة الأرباح المحاسبية في فرنسا.

ويمكن تلخيص أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة فيما يلي:

- وجود لجنة التدقيق داخل مجلس الإدارة يعتبر العامل الوحيد الذي يعكس درجة تحفظ محاسبي عالية داخل الشركة، كما أن وجودها له تأثير ايجابي في تخفيض مستويات المستحقات الاختيارية.
- عدم وجود تأثير معنوي لكل من استقـــلال وكفاءة لجنة التدقيق على مستويات المستحقات الاختيارية.
- وجود مكـــاتب التدقيق الخمس الكبيرة (Big Five) ليس له أي تأثير على مستوى المستحقات الاختيارية المستخدمة من طرف الإدارة للتلاعب بالنتائج المحاسبية المعلنة.
- استقلال مجلس الإدارة ووجود ممثل عن المساهمين قادر على رصد أنشطة الإدارة، يعتبر من العوامل المهمة التي تساهم في الحد من التلاعبات المحاسبية داخل الشركة.

ج. دراسة "Tendeloo & Vanstraelen"، 2005، بعنوان: "**إدارة الأرباح وجودة التدقيق في أوروبا**" [1]

حاولت هذه الدراسة فحص العلاقة الموجودة بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح في الشركات الأوروبية الخاصة، وقد استبعدت الدراسة بعض البلدان الأوروبية بسبب عدم اكتمال المعلومات الخاصة بمكاتب التدقيق أو البيانات المحاسبية للشركات الخاصة الناشطة في هذه البلدان، لذا فقد اشتملت عينة الدراسة على 120 شركة موزعة على ست دول أوروبية هي: بلجيكا، فنلندا، فرنسا، هولندا، اسبانيا والمملكة المتحدة، وذلك خلال الفترة الممتدة بين 1998 م و2002 م، وقد قامت هذه الدراسة على افتراضات هي:

- الشركات الخاصة المدققة من طرف مكاتب التدقيق الأربعة الكبيرة تمارس إدارة الأرباح بصورة أقل مقارنة بالشركات الخاصة المدققة من طرف مكاتب التدقيق الأخرى.
- قوانين حماية المستثمر لها تأثير على نوعية خدمات التدقيق المقدمة للشركات الخاصة.

وقد توصلت الدراسة إلى نتائج يمكن حصرها فيما يلي:

- الشركات الأوروبية الخاصة تمارس إدارة الأرباح بصورة أقل إذا تم تدقيقها من طرف مكاتب التدقيق الأربعة الكبيرة.

[1] Brenda Van Tendeloo, Ann Vanstraelen, **Earnings Management and Audit Quality in Europe: Evidence from the Private Client Segment Market**, 2005, Available from: http://www.ear-net.eu, (17/04/2011).

- البلدان التي تتضمن قوانين صارمة لحماية المستثمر تكون شركاتها الخاصة أقل ممارسة لسلوك إدارة الأرباح مقارنة بالشركات الخاصة في البلدان التي لا تحتوي على قوانين صارمة لحماية المستثمر.
- تعتبر جودة التدقيق وقوانين حماية المستثمر من الآليات الفعالة التي تحد من ممارسات إدارة الأرباح داخل الشركات الأوروبية الخاصة.
- الفرق بين جودة خدمات التدقيق المقدمة من طرف مكاتب التدقيق الأربعة الكبيرة ومكاتب التدقيق الأخرى يتضاءل في البلدان التي تطبق بها قوانين صارمة لحماية المستثمر.

ح. دراسة "Piot et Janin"، 2005، بعنوان: **"جودة التدقيق وإدارة الأرباح في فرنسا"** [1]

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تأثير متغيرات جودة التدقيق على المستحقات الاختيارية (غير العادية) في البيئة الفرنسية، وقد اشتملت عينة الدراسة على 85 شركة مسجلة بمؤشر (SBF 120) بإجمالي مشاهدات سنوية قدرها 255 مشاهدة خلال الفترة الممتدة بين 1999 م و2001 م، ولتقدير قيمة المستحقات الاختيارية خلال فترة الدراسة تم استخدام نموذج "Jones" المعدل، فضلا عن استخدام نموذج "Jones" المعدل بالتدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية (نموذج "Ress & al." سنة 1996م)، وقد افترضت الدراسة ما يلي:

- لا يوجد اختلاف بين جودة خدمات التدقيق المقدمة من طرف مكاتب التدقيق الخمس الكبيرة ومكاتب التدقيق الأخرى.
- طول فترة ارتباط مكتب التدقيق بالعميل له أثر إيجابي في تخفيض ممارسات إدارة الأرباح.
- وجود لجنة تدقيق يقلل من ممارسات إدارة الأرباح.
- استقلال لجنة التدقيق يحد من ممارسات إدارة الأرباح.

وقد توصلت الدراسة إلى نتائج مهمة يمكن حصرها فيما يلي:

- على عكس الدراسات التي أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية، مكاتب التدقيق الخمس الكبيرة لا ترتبط بمستويات مستحقات اختيارية منخفضة، كما أنها لا تختلف عن مكاتب التدقيق الأخرى فيما يتعلق بجودة الأرباح المعلن عنها، وبالتالي لا يوجد فرق بين خدمات التدقيق المقدمة من طرف مكاتب التدقيق الخمس الكبيرة ومكاتب التدقيق الأخرى في البيئة الفرنسية، ويفسر الباحثان هذه النتيجة بأن اختلاف البيئة القانونية الفرنسية عن نظيرتها الأمريكية من حيث درجة التشدد، يقلل من خطر المساءلة القانونية لمكتب التدقيق في حالة عدم كشفه عن ممارسات إدارة الأرباح، مما يقلل من اهتمام مكاتب التدقيق الكبيرة لبذل الجهد اللازم لكشف هذه الممارسات.

[1] Charles Piot, Rémi Janin, **Audit Quality and Earnings Management in France**, July 2005, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=830484, (13/04/2010).

- عدم وجود علاقة ايجابية بين طول فترة ارتباط مكتب التدقيق بالعميل واتجاه شركات العينة نحو تبني سلوك إدارة الأرباح.
- وجود لجنة تدقيق داخل مجلس الإدارة يساعد على تخفيض تأثير المستحقات الاختيارية ويزيد من جودة الأرباح المحاسبية المعلنة.

خ. دراسة "Wang Xinhan"، 2005، بعنوان: "**إدارة الأربـــاح، رأي التدقيق وموقع المدقق**" [1]

هدفت الدراسة إلى فحص العلاقة الموجودة بين ممارسات إدارة الأرباح وتقرير التدقيق من جهة، وموقع المدقق (مدقق محلي أو أجنبي) من جهة أخرى، وقد اشتملت الدراسة على جميع الشركـــات الصينية المدرجة بالسوق المالي وعددها 986 شركة بإجمالي مشاهدات قدرها 3944 مشاهدة خلال الفترة الممتدة بين 1998 م و2001 م، أما عينة الدراسة فقد استقرت في حدود 3364 مشاهدة نظرا لوجود بعض العوائق مثل فقدان البيانات المالية لبعض الشركات بالإضافة إلى استبعاد بعض الشركات لتحقيقها خسائر خلال فترة الدراسة.

وقد افترضت الدراسة ما يلي:

- الشركات التي تمارس إدارة الأرباح بشكل كبير أكثر عرضة للحصول على تقارير تدقيق معدلة.
- وجود علاقة قوية بين إدارة الأرباح وتقارير التدقيق في الشركات المدققة من طرف مكاتب التدقيق الأجنبية (non-local auditors).
- الشركات المدققة من طرف مكاتب التدقيق الأجنبية أقل ممارسة لسلوك إدارة الأرباح.

وقد توصلت دراسة "Xinhan" إلى نتائج يمكن تلخيصها فيما يلي:

- وجود علاقة طردية (موجبة) بين ممارسات إدارة الأرباح وتقارير التدقيق المعـــدلة، وهذه العلاقة تتعزز عندما يتم تدقيق الشركات من طرف مكاتب التدقيق الأجنبية.
- الشركات التي يتم تدقيقها من طرف مكاتب التدقيق الأجنبية أقل ممارسة لسلوك إدارة الأرباح مقارنة بالشركات المدققة من طرف مكاتب التدقيق المحلية.

[1] Wang Xinhan, **Earnings Management, Audit opinion and Auditor location**, *Master of Philosophy*, The Department of Accounting, City University of Hong Kong, China, 2005, Available from: http://lbms03.cityu.edu.hk/theses/c_ftt/mphil-ac-b19885763f.pdf, (03/02/2011).

د. دراسة "Chen & al.,"، 2006، بعنوان: **" سمعة المدقق، التخصص الصناعي، وإدارة الأرباح: أدلة من الشركات التايوانية "** [1]

هدفت الدراسة إلى فحص العلاقة الموجودة بين سمعة مكتب التدقيق وتخصصه الصناعي وإدارة الأرباح داخل عينة من الشركات التايوانية المدرجة ببورصة تايوان (TSE & GreTai Securities Market) والتي تنشط في بيئة يقل فيها خطر المساءلة القانونية للمدقق مقارنة بالولايات المتحدة الأمريكية، وقد اشتملت الدراسة على جميع الشركات التايوانية المدرجة بالسوق المالي بإجمالي مشاهدات قدرها 5355 مشاهدة خلال الفترة الممتدة بين 1998 م و2002 م، أما العينة النهائية فقد استقرت في حدود 2324 مشاهدة، وافترضت الدراسة ما يلي:

- الشركات التايوانية المدققة من طرف مكاتب التدقيق الخمسة الكبيرة أقل ممارسة لسلوك إدارة الأرباح مقارنة بالشركات المدققة من طرف مكاتب التدقيق غير الكبيرة (non-Big 5).
- الشركات التايوانية المدققة من طرف مكاتب تدقيق متخصصة في الصناعة أقل تبني لممارسات إدارة الأرباح مقارنة بالشركات المدققة من طرف مكاتب التدقيق غير المتخصصة في الصناعة.

ويمكن تلخيص النتائج التي توصلت إليها الدراسة فيما يلي:

- الشركات التايوانية المدققة من طرف مكاتب التدقيق الخمسة الكبيرة أقل ممارسة لسلوك إدارة الأرباح، وتفسير ذلك أن مكاتب التدقيق الكبيرة ولغرض الحفاظ على سمعتها تقوم برفع جودة خدمات التدقيق المقدمة من طرفها بهدف اكتشاف أي أخطاء أو مخالفات جوهرية بالقوائم المالية.
- الشركات التي تم تدقيق قوائمها المالية من طرف مكاتب تدقيق متخصصة في الصناعة أقل ممارسة لسلوك إدارة الأرباح مقارنة بالشركات الأخرى المدققة من طرف مكاتب تدقيق غير متخصصة في الصناعة، وهذا ما يدل على أن تخصص مكتب التدقيق في صناعة معينة يكسبه معرفة وخبرة أوسع بما يساعده على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية للعميل.

ذ. دراسة "Fatma Zehri"، 2006، بعنوان: **" جودة التدقيق الخارجي وإدارة الأربـــاح المحاسبية: دراسة حالة تونس "** [2]

هدفت هذه الدراسة إلى فحص العلاقة الموجودة بين إدارة الأرباح وجودة التدقيق الخارجي على مستوى الاقتصاد التونسي، وقد عبرت الدراسة عن جودة التدقيق بمتغيرين أساسيين هما: سمعة المدقق ومدة ارتباط المدقق بالعميل محل التدقيق، كما اشتملت عينة الدراسة على 93 مؤسسة تونسية مدرجة وغير مدرجة ببورصة تونس

---

[1] Ken Y. Chen, Shan-Ying Wu, Jian Zhou, **Auditor brand name, industry specialisation, and earnings management: evidence from Taiwanese companies**, *The International Journal of Accounting, Auditing, and Performance Evaluation*, Vol. 3, Issue. 2, 2006, Available from: http://ir.lib.ksu.edu.tw/bitstream/987654321/3130/1/IJAAPE, (17/04/2011).

[2] Fatma Zehri, **Qualité d'audit externe et gestion des résultats comptables: Cas de la Tunisie**, *La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité*, France, 2008, document disponible sur le site: http://hal.archives-ouvertes.fr, (08/04/2011).

موزعة على خمس قطاعات نشاط هي: الصنـــاعة، الفلاحة، الخدمات، التجارة والسياحة، وذلك خلال الفترة الممتدة بين 1997 م و2000 م.

وقد بنيت الدراسة على عدة افتراضات هي:

- لا توجد علاقة عكسية بين جودة التدقيق الخارجي وإدارة الأرباح المحاسبية.
- لا توجد علاقة عكسية بين إدارة الأرباح المحاسبية وسمعة المدقق.
- توجد علاقة طردية بين إدارة الأرباح المحاسبية ومدة ارتباط المدقق بالعميل محل التدقيق.

وقد توصلت دراسة "Zehri" إلى نتائج مهمة يمكن تلخيصها فيما يلي:

- مكاتب التدقيق الأربعة الكبيرة (Big Four) لا تقلل من ممارسات إدارة الأرباح المتبعة من طرف إدارة المؤسسات التونسية.
- مكاتب التدقيق المحلية تحد بشكل كبير من استخدام الإدارة للمستحقات الاختيارية.
- طول فترة ارتباط المدقق بالعميل محل التدقيق يؤثر سلبا على استقلالية المدققين وبالتالي مصداقية المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وتفسير ذلك أن طول مدة ارتباط المدقق بالعميل يؤدي إلى خلق نوع من الرضا بين المدقق والمؤسسة محل التدقيق بما يؤدي إلى تقليل إجراءات التدقيق، وبالتالي عدم كشف الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية للعميل.

ر. دراسة "Jenkins & al.,"، 2006، بعنوان: **" انحراف جودة الأربـــاح وتأثير تخصص مدققي الحسابات في الصناعة "** [1]

هدفت الدراسة إلى اختبار مدى كفاءة مدققي الحسابات المتخصصين صناعيا في الرقابة على انحرافات جودة الأرباح، حيث تم قياس متغير جودة الأرباح باستخدام كل من **حجم المستحقات الاختيارية** (التي عادة ما تستخدم كبديل لجودة الأرباح) **وقيمة ملاءمة الأرباح** التي تم قياسها بمعامل استجابة الأرباح (Earnings response coefficients)، كما تم قياس التخصص الصناعي للمدقق باستخدام مقياس الحصة السوقية للمدقق والتي تم تحديدها بنسبة 20- 25 %، وقد تم إجراء الدراسة على عينة من الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية الأمريكية خلال الفترة الممتدة بين 1990 م و1999 م، وقد افترضت الدراسة أن عملية التدقيق لا يمكن أن تقوم بمنع الانحراف في جودة الأرباح بشكل تام، إلا أن خدمات التدقيق ذات الجودة المرتفعة المقدمة بواسطة مدققين متخصصين صناعيا يمكن أن تحقق الرقابة على انحراف جودة الأرباح.

[1] David S. Jenkins, Gregory D. Kane, Uma Velury, **Earnings quality decline and the effect of industry specialist auditors: An analysis of the late 1990s**, 2006, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol.25, Issue.1.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة يمكن حصرها فيما يلي:

- ارتفاع مستوى المستحقات الاختيارية وانخفاض معامل استجابة الأرباح لشركات العينة، وهو ما يدل على انخفاض جودة الأرباح خلال فترة الدراسة لكل شركات العينة سواء التي تم تدقيقها بواسطة مدققين متخصصين صناعيا أو غير المتخصصين صناعيا، إلا أن الانحراف كان بدرجة أكبر في الشركات التي تم تدقيقها بواسطة مدققين غير متخصصين صناعيا، مما يعني أن المدققين المتخصصين صناعيا قادرين على تخفيض انحراف جودة الأرباح لكنهم غير قادرين على منع هذا الانحراف بدرجة كاملة.
- الزيادة في حجم المستحقات الاختيارية والانخفاض في معامل استجابة الأرباح كان أقل بشكل جوهري في الشركات التي تم تدقيقها من طرف مدققي حسابات متخصصين صناعيا.

ز. دراسة "سمير كامل محمد عيسى"، 2008، بعنوان: "**أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية**" [1]

هدفت الدراسة إلى فهم جودة عملية التدقيق والعوامل المؤثرة عليها، بالإضافة إلى إبراز الدور الذي تلعبه عملية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في السوق المصري، ولتحقيق أهداف البحث تم إجراء دراسة تطبيقية على عينة من مديري مكاتب التدقيق الخارجية قوامها 64 مفردة باستخدام أسلوب قائمة الاستقصاء، كما عبرت الدراسة عن متغير جودة التدقيق الخارجي بعدة محددات منها: مراقبة أداء المدققين والتفتيش الداخلي على الجودة بمكتب التدقيق، تخصص المدقق في صناعة معينة، إمكانية تعرض المدقق للمساءلة القانونية، استقلالية وموضوعية المدقق، تأهيل ومهارة المدقق ...الخ.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- وجود علاقة ايجابية بين مراقبة أداء المدققين والتفتيش الداخلي على الجودة وجودة التدقيق، وتفسير ذلك أن مراقبة أداء المدققين والتفتيش الداخلي على الجودة بمكتب التدقيق يدفع المدققين نحو الالتزام بمعايير التدقيق المهنية عند تنفيذ عملية التدقيق مما ينعكس إيجابا على جودة التدقيق الخارجي.
- وجود علاقة ايجابية بين تخصص المدقق في الصناعة وجودة التدقيق، وتفسير ذلك أن التخصص الصناعي يعتبر ذات أهمية كبيرة خاصة في عمليات التدقيق المعقدة، حيث يتوافر للمدقق المتخصص في صناعة معينة هيكل معرفة يساعده في بناء أحكام قوية ومتميزة مما ينعكس إيجابا على جودة عملية التدقيق.

[1] سمير كامل محمد عيسى، **أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد الثاني، جويلية 2008.

- وجود علاقة ايجابية بين تعرض المدقق للمساءلة القانونية وجودة التدقيق، وتفسير ذلك أن المساءلة القانونية للمدقق تدفعه إلى العمل على اكتشاف والحد من الأخطاء والمخالفات الجوهرية مما يزيد من جودة التدقيق.
- وجود علاقة ايجابية بين استقلالية المدقق وجودة التدقيق الخارجي، حيث أن استقلالية المدقق تضمن نزاهته في التقرير عن أي تلاعبات يمكن أن ترتكبها الإدارة بهدف التأثير على القوائم المالية.
- وجود علاقة ايجابية بين تأهيل ومهارة المدقق وجودة التدقيق، حيث أن تمتع المدقق بالتأهيل العلمي والعملي يساعده بشكل كبير على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية للعميل.
- وجود علاقة عكسية بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح، حيث أن أداء عملية التدقيق بمستوى عالي من الجودة يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية ومن بينها سلوك إدارة الأرباح، مما يزيد من مصداقية القوائم المالية المنشورة.

س. دراسة "الرفاعي إبراهيم مبارك"، 2008، بعنوان: **" جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على البيئة السعودية "**

هدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة الموجودة بين جودة التدقيق الداخلي وسلوك إدارة الأرباح داخل 35 شركة مساهمة سعودية وذلك خلال الفترة الممتدة بين 2006 م و 2008 م، وقد استخدمت الدراسة التغير في نسبة ميلر لقياس المتغير التابع (إدارة الأرباح)، أما المتغير المستقل (جودة التدقيق الداخلي) فقد عبرت عنه الدراسة بإحدى عشر متغيرا هي: المؤهلات العلمية، الشهادات المهنية، التدريب، الخبرة، حجم قسم التدقيق الداخلي، حجم العمل المرتبط بعملية إعداد وعرض التقارير المالية، المعرفة بعمليات الشركة، الاستقلال التنظيمي للتدقيق الداخلي، عدم المشاركة في العمليات التنفيذية، وجود دليل للتدقيق الداخلي، وأخيرا وجود نظام لرقابة جودة أداء وظائف التدقيق الداخلي.

وقد توصلت الدراسة إلى نتائج يمكن حصرها فيما يلي:

- وجود علاقة عكسية ذات تأثير معنوي بين جودة التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية.
- حجم العمل المرتبط بعملية إعداد وعرض التقارير المالية هو المتغير الوحيد الذي له علاقة عكسية ذات تأثير معنوي على إدارة الأرباح.

وقد اعتبرت الدراسة النتيجة السابقة منطقية نظرا لأن ممارسات إدارة الأرباح غالبا ما يتم تطبيقها في مرحلة إعداد وعرض التقارير المالية، لذا فإن المعيار الأساسي لقدرة التدقيق الداخلي على الحد من ممارسات

إدارة الأرباح يتوقف على مدى مراقبتها لعملية إعداد وعرض التقارير المالية للشركة مع عدم إغفال عوامل الجودة الأخرى مثل: التأهيل العلمي والعملي، التدريب الكافي، الاستقلال والموضوعية ... الخ.

ش. دراسة "أبو عجيلة وحمـــدان"، 2010، بعنوان: **" أثر جودة التـــدقيق في الحد من إدارة الأرباح: دليل من الأردن "** [1]

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى ممارسة الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان لسلوك إدارة الأرباح خلال الفترة الممتدة بين 2001 م و 2006 م، وفحص تأثير إحدى العوامل المحددة لجودة التدقيق على تلك الممارسة (حجم مكتب التدقيق، ارتباط مكتب التدقيق بمكاتب تدقيق عالمية، فترة الاحتفاظ بالعميل، أتعاب التدقيق، التخصص في صناعة العميل)، وقد اشتملت عينة الدراسة على 45 شركة أردنية مساهمة بالإضافة إلى جميع مكاتب التدقيق التي دققت القوائم المالية لشركات العينة خلال فترة الدراسة.

وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة يمكن حصرها فيما يلي:

- الشركات الأردنية المساهمة المدرجة ببورصة عمان قامت بممارسات إدارة الأرباح خلال جميع سنوات الدراسة من 2001 م إلى 2006 م، مع وجود بعض التباين خلال تلك السنوات والذي يظهر جليا في سنتي 2005 م و 2006 م، حيث تعتبر سنة 2005 م أقل السنوات حدة في ممارسة سلوك إدارة الأرباح بنسبة قدرها 2 % فقط من مجموع شركات العينة (45 شركة مساهمة)، في المقابل كانت سنة 2006 م أكثر السنوات حدة في ممارسة سلوك إدارة الأرباح بنسبة قدرها 62 % من مجموع شركات العينة.
- وجود علاقة عكسية بين حجم مكتب التدقيق وممارسات إدارة الأرباح، وتفسير ذلك أن مكاتب التدقيق الكبيرة تحرص على تقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية حفاظا على سمعتها في السوق المهنية مما ينعكس بدوره على كبح ممارسات إدارة الأرباح داخل الشركات محل التدقيق.
- عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لارتباط مكتب التدقيق بمكاتب تدقيق عالمية على اتجاه شركات العينة نحو تبني سلوك إدارة الأرباح.
- وجود علاقة طردية بين فترة الاحتفاظ بالعميل وسلوك إدارة الأرباح، وتفسير ذلك أن طول فترة الاحتفاظ بالعميل يؤثر سلبا على استقلالية المدقق نتيجة نشوء علاقات ومصالح شخصية بين المدقق وإدارة الشركة مما يفتح المجال أمام هذه الأخيرة للقيام بممارسات إدارة الأرباح.

[1] عماد محمد على أبو عجيلة، علام حمدان، **أثر جـــودة التدقيق في الحد من إدارة الأربـــاح: دليل من الأردن**، المجلة العربية للعلوم الإدارية، المجلد 17، العدد الثاني، ماي 2010، الكويت.

- وجود علاقة عكسية بين أتعاب التدقيق واتجاه شركات العينة نحو تبني سلوك إدارة الأرباح، ويفسر ذلك بأن ارتفاع أتعاب التدقيق يخلق لدى المدققين شعور بوجود نوع من التوازن بين حجم العمل المؤدى وقيمة الأتعاب المتحصل عليها، وهذا ما يدفعهم لبذل المزيد من الجهد لتحسين جودة عملية التدقيق مما ينعكس إيجابا على تقليل الممارسات المتبعة من طرف الإدارة لإدارة أرباحها.
- وجود علاقة عكسية بين التخصص الصناعي للمدقق وممارسات إدارة الأرباح، ويفسر ذلك بأن فهم المدقق لطبيعة نشاط العميل محل التدقيق يساعده على الإلمام بكافة الممارسات والعمليات التي يقوم بها العميل، مما يسمح له باكتشاف ممارسات إدارة الأرباح لدى ذلك العميل.

ص. دراسة "Lin & Hwang"، 2010، بعنوان: **"جودة التدقيق، حوكمة الشركات، وإدارة الأرباح"** [1]

انطلاقا من نتائج الدراسات المحاسبية السابقة التي تناولت تأثير متغيرات جودة التدقيق وحوكمة الشركات على ممارسات إدارة الأرباح، قامت هذه الدراسة بتطبيق تقنيات تحليل ميتا (* Meta-analytic) لبيانات 48 دراسة تناولت العلاقة الموجودة بين متغيرات جودة التدقيق وحوكمة الشركات وسلوك إدارة الأرباح.

وقد توصلت الدراسة من تحليلها لبيانات الأبحاث السابقة أن المتغيرات المرتبطة بحوكمة الشركات المتمثلة في استقلال مجلس الإدارة وخبرته لها علاقة عكسية مع إدارة الأرباح، كما أنه هناك علاقة عكسية بين استقلال لجنة التدقيق، حجم اللجنة، عدد اجتماعات اللجنة وخبرتها وسلوك إدارة الأرباح، من جهة أخرى؛ توصلت الدراسة إلى أن متغيرات جودة التدقيق المتمثلة في مدة ارتباط العميل بالمدقق، حجم مكتب التدقيق، استقلال المدقق والتخصص الصناعي له، كلها عوامل تحد من سلوك إدارة الأرباح داخل الشركة.

8. خطـــة البحث

لقد تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول كما يلي:

- **الفصل الأول**: الإطـــار النظري للتدقيق المحاسبي، حيث يتطرق هذا الفصل إلى مختلف المفاهيم المرتبطة بالتدقيق المحاسبي، خصائص التدقيق، المعايير والقواعد العامة التي تحكم مهنة التدقيق المحاسبي، بالإضافة إلى الأهمية النسبية، مخاطر التدقيق وأدلة الإثبات في التدقيق.
- **الفصل الثـــاني**: إدارة الأرباح: المفاهيم، الدوافع والخصائص، تطرقنا في هذا الفصل إلى موضوع الأرباح المحاسبية، المحاسبة على أساس الاستحقـــاق، نظرية الوكالة، مفاهيم إدارة الأرباح، الدوافع والاستراتيجيات

---

[1] Jerry W. Lin, Mark I. Hwang, **Audit Quality, Corporate Governance, and Earnings Management: A Meta-Analysis**, *International Journal of Auditing*,14, 2010.

* نتيجة لتعارض نتائج البحوث مع بعضها البعض يتم استخدام تحليل ميتا أو التحليل البعدي (Meta-analytic)، الذي يشير إلى العملية التي يتم بموجبها دمج بيانات دراسات مماثلة (صغيرة الحجم) للحصول على دراسة جديدة (كبيرة الحجم) يمكن أن تساعد في الوصول إلى نتائج أدق.

المختلفة لإدارة الأرباح، التقنيات والأساليب التي تستخدمها الإدارة للقيام بإدارة الأرباح، نماذج تقدير ممارسات إدارة الأرباح، بالإضافة إلى النتائج المترتبة عن ممارسات إدارة الأرباح.

- **الفصل الثالث**: جودة التدقيق المحاسبي ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، تطرقنا في هذا الفصل إلى الإطار العام لجودة التدقيق المحاسبي، مسؤولية المدقق اتجاه سلوك إدارة الأرباح، العلاقة الموجودة بين جودة التدقيق المحاسبي وممارسات إدارة الأرباح، بالإضافة إلى الوسائل والآليات المقترحة من طرف المنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية لتحسين جودة خدمات التدقيق المقدمة.
- **الفصل الرابع (تطبيقي)**: دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، قمنا في هذا الفصل التطبيقي باختبار فرضيات الدراسة الرئيسية والفرضيات الفرعية لها لعينة من المؤسسات الاقتصادية الفرنسية والجزائرية، وذلك بهدف اختبار العلاقة الموجودة بين جودة التدقيق المحاسبي (التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق المهنية) وسلوك إدارة الأرباح داخل المؤسسات خلال الفترة الممتدة بين 2007م و 2009م.

9. صعـــوبات البحث

أثناء إنجاز هذا البحث واجهتنا عدة صعوبات أهمها:

أ. الاعتماد على ترجمة المقالات المتخصصة والتي أخذت الوقت الكبير من هذا البحث.

ب. صعوبات متعلقة بالمجال الإحصائي خاصة عند تحليل مخرجات البرنامج الإحصائي "**SPSS**".

ج. كثرة المصطلحات المحاسبية التقنية والتي يكون من الصعب إيجـــاد ترجمة لها مثل "Big Bath Charges" و"Cookie Jar reserve".

الفصل الأول:

الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

تمهيـــــد

إن انفصال الملكية عن الإدارة وانتشار المؤسسات المساهمة الكبرى وتعقد البناء التنظيمي لها، حتم على الأطراف ذات المصلحة توكيل طرف ثالث مستقل عن المؤسسة يراقب تصرفات الإدارة ويهدف إلى حماية حقوقهم ويلبي احتياجاتهم من معلومات محاسبية وتقارير مالية موثوقة، وحتى يمكن الاعتماد على هذه التقارير المالية في اتخاذ القرارات الاستثمارية لا بد من قيام شخص مستقل ومؤهل بالتحقق من مدى مصداقيتها وصحتها بتجميع الأدلة والقرائن الكافية وتقييمها بطريقة موضوعية في ضوء المعايير المحددة، حتى يمكن إبداء الرأي الفني المحايد حول هذه التقارير المالية وتوصيل نتائج عملية التدقيق للأطراف ذات العلاقة.

لذا سنقوم في هذا الفصل بإلقاء الضوء على التدقيق المحاسبي من خلال التطرق للعناصر التالية:

- **المبحث الأول**: ماهية التدقيق المحاسبي، يتنـــاول هذا المبحث التطور التاريخي للتدقيق، مفهومه، تفسيرات الاستعانة بخدمات التدقيق، بالإضافة إلى التطرق إلى أهداف وأهمية التدقيق بالنسبة للأطراف ذات المصلحة.
- **المبحث الثاني**: خصائص التدقيق، يتم التطرق في هذا المبحث إلى فروض التدقيق، أنواع التدقيق، بالإضافة إلى العلاقة الموجودة بين التدقيق والمحاسبة.
- **المبحث الثالث**: معايير التدقيق، يتناول هذا المبحث بصفـــة عامة معايير التدقيق المتعارف عليها والمتمثلة في المعايير العامة أو الشخصية، معـــايير العمل الميداني، معـــايير إعداد التقرير.
- **المبحث الرابع**: الأهمية النسبية، مخـــاطر التدقيق وأدلة الإثبات، يتناول هذا المبحث الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق، أدلـــة وقرائن الإثبات.
- **المبحث الخامس**: القواعد العامة للتدقيق، يتم التطرق في هذا المبحث إلى مبادئ وقواعد السلوك المهني التي تحكم مهنة التدقيق المحاسبي، بالإضافة إلى مسؤوليات مدقق الحسابات.

المبحث الأول: مـــاهية التدقيق المحاسبي

إن ظهور مهنة التدقيق وتطورها جاء كنتيجة حتمية للتطور والتوسع الذي عرفته الأنشطة الاقتصادية وانفصال الملكية عن الإدارة، ففي ظل هذه المعطيات تغيرت أهداف التدقيق المحاسبي من اكتشاف الأخطاء والتلاعبات إلى إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة وإيصـــال نتائج عملية التدقيق والفحص للأطراف ذات المصلحة.

المطلب الأول: التطور التـــاريخي للتدقيق المحاسبي

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العـــامة [1]، ويرجع أصل كلمة « Audit » إلى الكلمة اللاتينية « Auditus » التي تعني الاستماع « Audition » والتدقيق يشير إلى ممر التفتيش واستجواب طرف آخر أو الاستماع لأجل التقييم والتقدير، فهو فحص انتقادي يهدف إلى تقييم الأعمال المتحققة، حيث كان المدقق يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتهـــا [2].

ومع التطور الذي شهده النشاط التجاري والاقتصادي اتسع نطاق التدقيق المحاسبي خاصة بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع **"مبدأ القيد المزدوج"** كما ورد في موسوعة "لوكـــا باشيليو" تحت عنوان "Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita" سنة 1494 م [3]، فقد أدت سهولة استعمال مبدأ القيد المزدوج إلى انتشار تطبيقه وهذا ما ساعد على تطور مهنتي المحاسبة والتدقيق، كما أن اتساع حجم المؤسسات وما صاحبه من انفصال للملكية عن الإدارة أدى بالمساهمين إلى تعيين مدققي حسابات كوكلاء عنهم للقيام بمراقبة أعمال الإدارة، حيث ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في **"فينيسيا"** بايطاليا عام 1581م، ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة وكان لبريطانيا فضل السبق في هذا التنظيم المهني إذ أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما تم إنشاء **"جمعية المحاسبين القانونيين"** عام 1854 م، ومع صدور قانون الشركات عام 1862 م – الذي ينص على إلزامية التدقيق بغرض حماية المستثمرين من تلاعب المؤسسات بأموالهم– خطت مهنة التدقيق خطوات هامة إلى الأمام، حيث ساعد صدور هذا القانون على الاهتمام بمهنة التدقيق وانتشارها في العديد من الدول كالتالي: فرنسا سنة 1881م، الولايات

---

(1) خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقـــابة في البنـــوك**، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 1998، ص3.

(2) Howard-F Stettler, **Audit: Principes et Méthodes Générale**, Edition Publi-Union, Paris, 1976, p 55.

(3) غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعـــاصر: الناحية النظرية**، ط1، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2006، ص13.

المتحدة الأمريكية سنة 1882 م والتي تم بعدها إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (*AICPA*[*]) سنة 1912 م، ألمانيا سنة 1896 م، كنـــدا سنة 1902 م، أستراليا سنة 1904 م وفنلندا في سنة 1911 م [1].

ومع بداية العشرينيات من القرن الماضي عرف التدقيق المحاسبي انتشارا متسارعا خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية، نتيجة للتطور الكبير الذي عرفته المعاملات في السوق المالي وكنتيجة حتمية للأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929 م، حيث أصبح التدقيق المحاسبي وسيلة وأداة للرقابة [2].

أما على المستوى العربي، فكانت مصر أول بلد ينظم مهنة التدقيق بصدور القانون رقم (1) سنة 1909 م المنظم لمهنة تدقيق الحسابات والذي أدخلت عليه عدة تعديلات فيما بعد، وفي سنة 1946 م أنشئت **"جمعيـــة المحاسبين والمراجعين المصرية"** التي تحولت فيما بعد إلى نقابة بمقتضى القانون رقم (394) لسنة 1955 م، حيث أصدرت هذه النقابة سنة 1957 م دستورا لمهنة المحاسبة والتدقيق ينظم أعمال آداب سلوك المهنة وواجبات وحقوق ومسؤوليات المحاسبين لها، أما الجزائر فقد تأخرت في مجال تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق إذا ما قورنت بالدول سالفة الذكر، حيث كانت المهنة غير منظمة إلى غاية صدور القانون رقم **91- 08** المؤرخ في 27 أفريل 1991 م والذي تضمن تشريعات وأحكـــام متعلقة بالمهنة ومزاوليها [3]، تلاها بعد ذلك القـــانون رقم **10-01** الصادر في 29 جوان 2010 م.

المطلب الثاني: مفهـــوم التدقيق المحاسبي

سنحاول في هذا المطلب تقديم أهم التعاريف التي أعطيت للتدقيق المحاسبي كما يلي:

- عرفت جمعيـــة المحاسبين الأمريكيين (*AAA*[**]) التدقيق على أنه: "عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق" [4].
- أما "Friédérich et autres" فقد عرف التدقيق بأنه: "فحص انتقادي لأدلة وقرائن الإثبات المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، يقوم به فرد مهني من أجل إعطاء رأي فني محايد حول مدى اتساق هذه العناصر مع المعـــايير المقررة" [5].

---

[*] *AICPA : American Institute of Certified Public Accountants.*

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص3- 4.

[2] Michel Weill, **L'audit Stratégique: Qualité et Efficacité des Organisations**, 3eme édition, Edition Afnor, France, 2007, p 37

[3] محمد حولي، **المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة باتنة، 2009، ص11.

[**] *AAA : American Accounting Association.*

[4] مجيد جاسم الشرع، **المـــراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصـــارف الإسلامية**، دار وائل للنشر، عمان، 2003، ص108.

[5] Micheline Friédérich, Georges Langlois, Alain Burlaud, René Bonnault, **DSCG 4**, **Comptabilité et Audit: Manuel & Applications 2008 / 2009**, Editions Foucher, France, 2007, p 441.

- كما يعرف "أحمد لطفي" التدقيق على أنه: "عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات بطريقة منهجية وموضوعية عن طريق شخص كفء ومستقل لتحديد مدى توافق المعلومات المعـــدة عن الأحداث الاقتصادية مع المعايير المقررة والتقرير عن نتائج ذلك للأطراف ذات المصلحة" [1].

- أما "Belaiboud" فيعرف تدقيق الحسابات على أنها: "الرقابة التي يمارسها الشخص المهني المؤهـــل قانونا وحسب الأصول المهنية بغية التأكد والمصادقة على صدق وعدالة القوائم المالية السنوية للمؤسسة والمتمثلة في الميزانية العـــامة، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية" [2].

- في حين يعرف "التميمي" التدقيق المحاسبي بأنه: "الإجراءات المختلفة التي يقوم بهـــا شخص مستقل ومحايد لأجل التوصل إلى رأي فني محايد فيما إذا كانت المعلومات المسجلة بالدفاتر والمستندات تعكس وبعدالة الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال فترة معينة بالمؤسسة محل التدقيق وأن هذه البيانات المحاسبية تم تحضيرها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها" [3].

- كما يعرف "Collins et Valin" التدقيق على أنه: "اختبار تقني صارم وبأسلوب بناء يتم من طرف شخص مهني مؤهل ومستقل بهدف إعطاء رأي مبرر حول نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ومدى الوفاء بالالتزامات في كل الظروف واحترام القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، ومدى تمثيل المعلومات للصورة الصادقة والوضعية المـــالية ونتائج أعمال المؤسسة" [4].

من خلال التعاريف السابقة نجد أن تعريف التدقيق المحاسبي يتضمن عدة نقاط مهمة وهي:

1. التدقيق المحاسبي **عملية منظمة ومنهجية**: لأنها تتم خلال عدة مراحل متتابعة تتابعا منطقيا وكل مرحلة تحتوي على مجموعة من الخطوات المتتابعة أيضا، وتتكون عملية التدقيق المحاسبي من أربع مراحل أساسية هي مرحلة قبـــول التكليف، مرحلة تخطيط أعمال التدقيق، مرحلة تنفيذ أعمال التدقيق، وأخيرا مرحلة بلورة النتائج وإعداد وعرض التقرير.

2. ضرورة الحـــصول على **أدلة الإثبات والقرائن وتقييمها بطريقة موضوعية**: حيث تمثل عملية جمع وتقييم الأدلة جوهر عملية التدقيق للحكم على مـــدى تمشي تأكيدات المؤسسة مع المعايير الموضوعة، ومن صور أدلة الإثبات في التدقيق نجد: الوجود المـــادي، الملاحظة، المصادقات، الإقرارات الإدارية، الشهادات من داخل وخارج المؤسسة.

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **المـــراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المـــال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص103.

[2] Mokhtar Belaiboud, **Pratique de l'Audit: Apports de l'entreprise, Guide synthétique**, **Organisation de la fonction ,Présentation des normes IAS / IFRS**, Berti Editions, Alger, 2005, p 4.

[3] هادي التميمي، **مدخـــل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص23.

[4] Lionel Collins, Gérard Valin, **Audit et contrôle interne: Aspects financiers, opérationnels et stratégiques**, 4e édition, Editions Dalloz, Paris, 1992, p 21.

3. **مجال ونطـــاق التدقيق:** يشير مجال التدقيق إلى القوائم المالية الخاضعة لعملية التدقيق والمتمثلة في: قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق المساهمين والإيضاحات التفسيرية المكملة لهذه القوائم المالية، أما نطاق التدقيق فيشير إلى إجراءات التدقيق التي تبدو ضرورية وملائمة في ضوء الظروف المحيطة لتحقيق أهداف عملية التدقيق [1].

4. تشمل عملية التدقيق **الفحص، التحقق والتقرير**، فالهدف الأساسي من وراء الفحص هو إعطاء رأي مدعم بأدلة وبراهين إثبات حول شرعية وصدق قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها في القوائم المالية الختامية للمؤسسة [2]، أما التحقق فيقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كأداة للتعبير السليم عن نتيجة أعمال المؤسسة لفترة مالية معينة وكدلالة على وضعها المالي في نهاية تلك الفترة، ويمكن الإشارة إلى أن الفحص والتحقق هما وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المـــدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للأحداث المالية قد أفضت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي، أما التقرير فيقصد به بلورة نتائج خطوتي الفحص والتحقق وإثباتها في شكل تقرير يقدم للأطراف ذات المصلحة والمستخدمة للتقرير سواء كانت داخـــل المؤسسة أو خارجها [3].

5. **معايير قياس صـــدق القوائم المالية:** نظرا لأهمية المعلومات التي تحتويها القوائم المالية للأطراف ذات المصلحة يجب التأكد من مسايرة إعداد وعرض هذه القوائم للمعايير الموضوعة ووفق إطار محدد، ويشمل إطار إعداد وعرض القوائم المالية كلا من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ومعايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية، ويتحقق هذا الهدف من خلال امتثال المدقق لمعايير التدقيق الدولية أثناء القيام بعملية التدقيق [4].

6. **إيصال نتائج عملية التدقيق إلى الأطراف ذات المصلحة والمهتمة بنشاط المؤسسة:** من خلال عرض تقرير يتضمن رأي فني محايد، حيث يعتبر رأي المدقق حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة ذات أهمية كبيرة بالنسبة للأطراف ذات المصلحة وأفضل مؤشر لدرجة الثقة التي يمكن أن تعطيها هذه القوائم المالية لمستخدميها [5].

مما سبق؛ يمكن تعريف التدقيق المحاسبي على أنه: " عملية منظمة ومنهجية تستهدف جمع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل، وإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى

---

(1) عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص14- 18.

(2) محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظـــرية إلى التطبيق**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص29.

(3) مسعود صديقي، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجـــزائر على ضوء التجارب الدوليـــة**، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص22- 23.

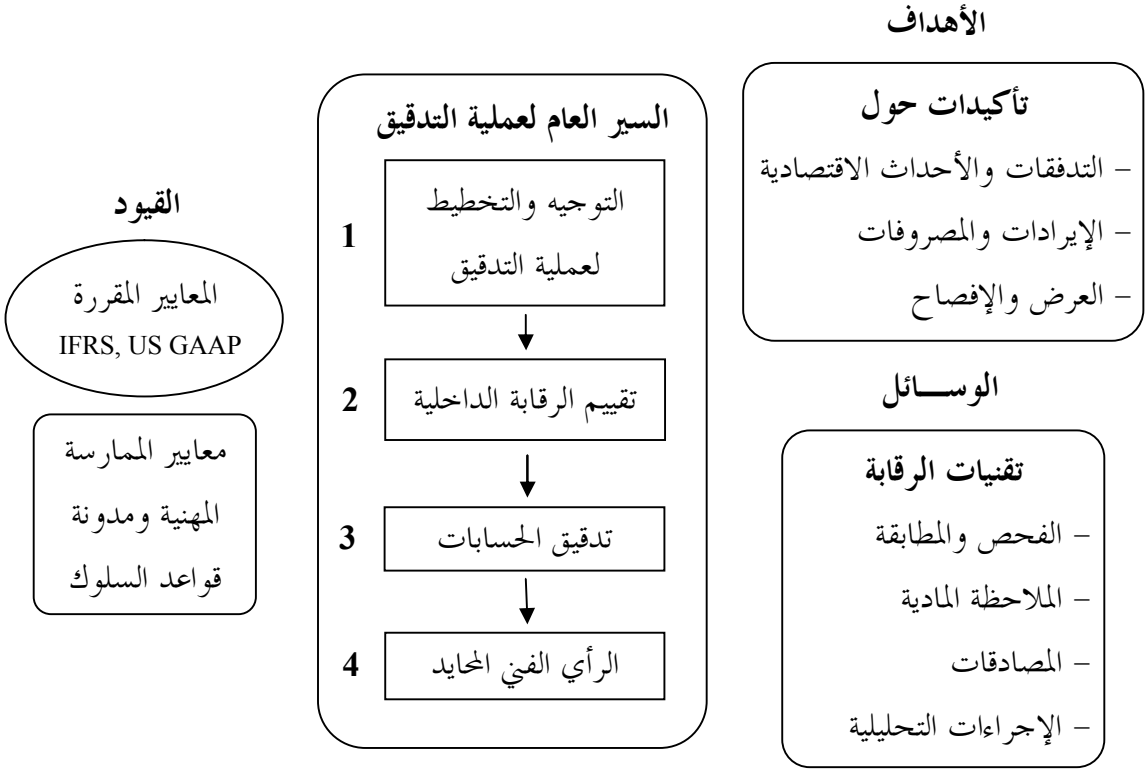
(4) Gérard Valin, Jean-François Gavanou, Catherine Guttmann, Joëlle Le Vourc'h, **Controlor & Auditor**, Edition Dunod, Paris, 2006, p 70.

(5) Howard-F Stettler, Op.cit., p 53.

تمثيل وتطابق المعلومات الواردة بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة مع الواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة وتبليغ هذا الرأي للأطراف المستخدمة لهذه القوائم لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية".

والشكل التالي يوضح الإطار العام للتدقيق المحاسبي:

الشكـــل (1-1): الإطـــار العام للتدقيق المحاسبي



Source : Micheline Friédérich, Georges Langlois, Alain Burlaud, René Bonnault, Op.cit., p 518

المطلب الثالث: تفسيرات ودوافع الاستعانة بخدمـــات التدقيق

هناك عدة تفسيرات ودوافع للاستعانة بخدمات التدقيق وهي كما يلي [1]:

1. **التفسير الأول:** هي نظرية الوكـــالة، فمع ظهور المؤسسات المساهمة وانفصال الملكية عن الإدارة أصبحت إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إعداد وعرض القوائم المالية، وطبقا لنظرية الوكالة يوجد تعارض في المصالح – قد يتحول إلى صراع – بين ملاك المؤسسة والإدارة نتيجة تعمد إدارة المؤسسة إلى إعداد قوائم مالية بطريقة تحقق مصلحتها الشخصية على حساب مصلحة المـــلاك، ونظرا لهذا التعارض في المصالح أو الصراع تنشأ رغبة مشتركة لدى الطرفين في الحصول على تأكيدات من طرف محايد حول مصداقية المعلومات الواردة بالقوائم المالية، فحاجة الملاك لتأكيدات مدقق مستقل تنشأ نتيجة معرفتهم بأن الإدارة يتوافر لديها كل

[1] أحمد صلاح عطية، **أصـــول المراجعة الحكومية وتطبيقاتها بالمنطقة العـــربية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص20- 21.

المعلومات نظرا لمعايشتها اليومية لأعمال المؤسسة، كما أنها تتولى إعداد القوائم المالية وفقا لسياسات وطرق محاسبية تمتلك سلطة اختيارها بشكل قد يؤدي لتحقيق نتائج مستهدفة، من جهة أخرى، رغبة إدارة المؤسسة في فحص القوائم المالية من طرف مدقق مستقل يشير إلى وجود رغبة لديها في إضفاء المزيد من الدعم والثقة لهذه القوائم المالية وتقليل درجة عدم ثقة الملاك والأطراف ذات المصلحة بها، وهو ما يترتب عليه إبراء لذمة الإدارة وإخلاء مسؤولياتها، لذا فوظيفة المدقق المستقل تتمثل في فحص القوائم المالية للمؤسسة في نهاية السنة المالية ثم تقديم تقرير مكتوب بنتائج ذلك الفحص للأطراف المهتمة بأعمال المؤسسة بما يفيد بأن الحسابات والقوائم المالية تمثل بصدق وعدالة العمليات التي تمت خلال الفترة محل التدقيق.

2. **التفسير الثاني:** هو التأثير الإعلامي، فحسب ما ورد بدراسة "Chow & al.," سنة 1988 م فإن أحد دوافع الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي هو إعلام الأطراف ذات المصلحة بأحوال المؤسسة وتطورات الأداء فيها وإمكانيات نجاحها ودرجة إسهام الإدارة في تحقيق هذا النجاح.
3. **التفسير الثالث:** حسب "Chow & al.," أحد دوافع الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي هو توفير نوع من الضمان المتمثل في إمكانية اتخاذ موقف قانوني تجـــاه المدقق، بهدف تغطية خسائر لحقت بالأطراف ذات المصلحة نتيجة اعتمادهم على قوائم مالية بها أخطاء جوهرية بالرغم من صدور تقرير نظيف بشأنها، وذلك بفرض أن النظام التشريعي يسمح للأطراف ذات المصلحة المستخدمة للقوائم المالية برفع دعاوي قضائية على المدققين لتعويضهم عن تلك الخسائر وأن يكون لدى المدققين القدرة المالية الكافية لدفع تلك التعويضات.

إضافة لما سبق ذكره، هناك تفسيرات ودوافع أخرى تفسر سبب لجوء الأطراف ذات المصلحة لخدمات التدقيق هي التفسير القانوني وخطر المعلومات، بالنسبة للتفسير القانوني تنص القوانين والتشريعات الحكومية مثل قوانين البورصة، وقوانين المؤسسات المساهمة وقوانين الضرائب على تدقيق القوائم المالية للمؤسسة بواسطة مدقق خارجي مستقل عنها، أما خطر المعلومات (Information Risk) فيشير إلى احتمال أن المعلومات المستخدمة في اتخاذ القرارات هي معلومات غير دقيقة، بمعنى أن القوائم المالية المعدة من طرف الإدارة يمكن أن تحتوي عن نوع من التحيز عند إعدادها، وهذا ما يدفع الأطراف ذات المصلحة إلى طلب خدمات شخص خارجي مستقل عن المؤسسة للتأكد من مدى صدق وعدالة التقارير المالية للمؤسسة [1].

المطلب الرابع: أهـــداف وأهمية التدقيق المحاسبي

الفرع الأول: أهـــداف التدقيق المحاسبي

إن المتتبع للتطور التاريخي للتدقيق المحاسبي يلاحظ التغير الهائل الذي طرأ على أهداف التدقيق، فقديما كانت عملية التدقيق مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش وتلاعب، لكن

[1] حاتم محمد الشيشيني، **أساسيات المراجعة : مدخـــل معاصر**، ط1، المكتبة العصرية للنشر، مصر، 2007، ص8- 11.

هذه النظرة تغيرت عندما قرر القضاء الانجليزي عام 1897 م أن اكتشاف الغش والأخطاء لا يعتبر من أهداف التدقيق، من جهة أخرى، كان هدف التدقيق مقتصرا على التأكد من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات وما تحتويه من بيانات دون إبداء رأي فني محايد، لكن هذا الهدف أيضا تغير حيث أصبح من واجب المدقق تقديم تقرير يتضمن رأي فني محايد عن نتيجة الفحص للمساهمين والأطراف ذات المصلحة[1].

والجدول التـــالي يوضح التطور التاريخي لأهداف التدقيق:

الجدول (1-1): التطور التاريخي لأهداف التدقيق المحاسبي

الفتـــرة	الهدف من عملية التدقيق	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500م	- اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1500م - 1850م	- اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1850م - 1905م	- اكتشاف التلاعب والاختلاس - اكتشاف الأخطاء الكتابية	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1905م - 1933م	- تحديد مدى صحة وعدالة تقرير المركز المالي - اكتشاف التلاعب والأخطاء	تدقيق تفصيلي واختباري	اعتراف مبدئي وسطحي
1933م - 1940م	- تحديد مدى صحة وعدالة تقرير المركز المالي - اكتشاف التلاعب والأخطاء	تدقيق اختباري	بداية الاهتمام بالرقابة الداخلية
1940م - 1960م	- تحديد مدى صحة وعدالة تقرير المركز المالي	تدقيق اختباري	الاهتمام والتركيز على الرقابة الداخلية
الفترة ما بعد 1960م	- إبداء الرأي حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية	تدقيق اختباري	التركيز على الرقابة الداخلية

المصدر : محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخـــارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص5

بتحليل الجدول السابق يمكن القول أن للتدقيق أهداف عامة وأهداف ميدانية نلخصها كما يلي:

[1] خـــالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص8- 9.

1. الأهـــداف العامة

تتمثل الأهداف العـــامة للتدقيق المحاسبي فيما يلي [1]:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش لشعور مرتكب الغش بأن ما يقوم به خاضع للرقابة والتدقيق.
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
- التأكد من صحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية وإبداء رأي فني محايد عن مدى صدقها وعدالتها استنادا إلى أدلة وبراهين ملائمة وكافية، وبالتالي خدمة الأطراف ذات المصلحة التي تعتمد على القوائم المالية الختامية للمؤسسة بغرض اتخاذ القرارات ورسم السياسات الاستثمارية.
- اكتشاف حالات الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية.
- التأكد من وجود نظام رقابة داخلية جيد وإمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عنه وأوجه القصور فيه.
- حماية جميع أصول المؤسسة من الاختلاس [2].

ومؤخرا أصبح التدقيق المحاسبي يهدف إلى ما يلي [3]:

- مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات.
- تقييم نتائج أعمال المؤسسة في ضوء الخطط الموضوعة.
- اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الدفاتر والسجلات المحاسبية إن وجدت.
- المصادقة على الوثائق والتقارير المالية المودعة من طرف الإدارة وإعطائها مصداقية أكبر.

2. الأهـــداف الميدانية

وتتمثل الأهداف الميدانية للتدقيق المحاسبي في:

- **عرض القوائم المـــالية:** يعتبر هدف عرض القوائم المالية الهدف الرئيسي للقيام بعملية التدقيق، ولتحقيق هذا الهدف فإنه يجب على مدقق الحسابات التأكد من أن كل عناصر القوائم المالية قد تم تبويبها والإفصاح عنها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبشكل ملائم [4].

---

[1] حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعـــايير الأمريكية والدولية**، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص15.

[2] Mokhtar Belaiboud, Op.cit., p 5.

[3] حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعـــايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2009، ص15.

[4] Micheline Friédérich, Georges Langlois, Alain Burlaud, René Bonnault, Op.cit., p 516.

- **شرعية وصحة العمليات المالية:** يتطلب هدف التحقق من شرعية وصحة العمليات ضرورة قيام المدقق بالتحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة محل التدقيق تعكس جميع التغيرات الحقيقية في موارد والتزامات المؤسسة خلال هذه الفترة، والتحقق من شرعية وصحة العمليات يتضمن هدفين فرعيين أولهما تقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به بالنسبة لكل عملية من العمليات المالية المسجلة بالدفاتر، ذلك لأن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المدقق على تقرير طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات الأساسية الواجب أداءها بالنسبة لكل رصيد من أرصدة الحسابات المختلفة، أما الهدف الفرعي الآخر فيتمثل في التأكد من وجود تأييد مستندي ملائم للعمليات المالية الواقعة خلال الفترة محل التدقيق.

- **الملكية (الحقوق والالتزامات):** بالرغم من أن الحيازة قد تكون دليلا مقبولا على ملكية المؤسسة للأصول إلا أن المدقق يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر المحاسبية تملكها المؤسسة فعلا، فعلى سبيل المثال يفحص المدقق صكوك ملكية الأصول وعقود المبيعات للتحقق من ملكية المخزون، أما فيما يتعلق بالالتزامات فيجب على المدقق التحقق من صدق الالتزامات المسجلة بالدفاتر [1].

- **استقلال الفترة المالية:** يهدف التدقيق إلى التأكد من أن الإيرادات والمصاريف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، وهذا يتطلب من المدقق التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة، وبالمثل يجب أن يتحقق المدقق من أن العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن نشاط الفترة الحالية موضع التدقيق، ويتطلب تحقيق هذا الهدف ضرورة فحص المستندات ذات الأرقام المتسلسلة خلال السنة مع مطابقتها مع سجلات الفترة، كما يجب على المدقق إعادة حساب قيم معينة كالاهتلاك فضلا عن تحديد كافة الإيرادات والمصروفات المقدمة والمستحقة.

- **التقويم والتخصيص:** يهدف التدقيق المحاسبي إلى التحقق من تقييم المؤسسة للأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات، ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما [2].

- **الوجود أو الحدوث:** أي التأكد من أن جميع أصول وخصوم المؤسسة موجودة بالفعل عند تاريخ إعداد الميزانية العامة، وأن العمليات المالية المختلفة الظاهرة في القوائم المالية الختامية قد حدثت بالفعل أثناء الفترة محل التدقيق [3].

---

[1] وليم توماس، إمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الكتاب الأول، تعريب ومراجعة: أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، السعودية، 2006، ص310- 312.

[2] مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص24.

[3] منصور أحمد البديوي، شحاته السيد شحاته، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص42.

- **إبداء الرأي الفـــني المحايد:** يهدف التدقيق المحاسبي في المقـــام الأول إلى إبداء الرأي الفني المحايد بشأن ما إذا كانت القوائم المالية الختامية تعبر بصدق وعدالة في كل الأمور الجوهرية عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية والتغير في حقوق الملـــكية، ويتحقق هذا الهدف من خلال قيام المدقق بالتأكد من مطابقة إعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسة مع الإطار المحدد لإعدادها [1].

الفرع الثاني: أهمية التـــدقيق المحاسبي

إن الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية عديدة وتتمثل في: المؤسسات التمويلية والاستثمارية، إدارة المؤسسة، المساهمون، اتحادات ونقابات العمال، المستثمرون المحتملون، الجهات الحكومية، مصلحة الضرائب، منظمات التحليل الاقتصادي، العملاء ...الخ [2]، لذا تبرز أهمية التدقيق المحاسبي في كونه وسيلة وليست غاية تهدف إلى خدمة الأطراف التي تعتمد على القوائم المالية المدققة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات [3].

ويمكن تلخيص أهم الجهات المهتمة بنتائج التدقيق المحاسبي كما يلي [4]:

1. **إدارة المؤسســـة:** رغم أن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وعرضها في ظل التزام كامل بمعايير المحاسبة الوطنية ودون أدنى خروج على المبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية والقوانين واللوائح السارية الملزمة، إلا أن مجلس إدارة المؤسسة كوكيل عن المساهمين يهمه أن يخلي مسؤوليته أمام الجمعية العامة للمساهمين، حيث يمثل تقرير مدقق الحسابات أداة ذات تأثير ملموس في إثبات أن الإدارة قد قامت بدورها في إدارة أموال المـــلاك بكفاءة.
2. **المساهمون:** يعتبر المساهمون المستخدم الأول للقوائم المالية وتقرير مدقق الحسابات باعتبارهم ملاك المؤسسة ويحتاج المساهمون إلى المعلومات التي تمدهم بها القوائم المالية لاتخاذ القرارات ومعرفة القيمة السوقية للمؤسسة في البورصة، ومن أهم هذه المعلومات عائد السهم والأداء المالي للمؤسسة، كما أن تقرير المدقق يمدهم بمعلومات إضافية خاصة مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي تحتويها القوائم المـــالية.
3. **المستثمرون المحتملون:** يحتاج المستثمر المحتمل إلى معلومات خاصة بدرجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في أسهم المؤسسة، العائد الحالي والمتوقع للسهم، الأداء المالي للمؤسسة ومركزها المالي ونتائج أعمالها، وتعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لإمداد هؤلاء المستثمرين بهذه المعلومات، لذا فإن تقرير المدقق سوف يدعم

---

(1) عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص29.

(2) Robert Obert, **DESCF, Manuel & Applications, Synthèse droit et Comptabilité: Audit et commissariat aux comptes aspects internationaux**, 3e édition, Edition Dunod, Paris, 2002, p 4.

(3) خالد أمين عبد الله، **علم تدقيـــق الحسابات**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2003، ص15.

(4) عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص22- 25.

ثقتهم فيما تقدمه لهم هذه القوائم المالية من معلومات ومن ثم زيادة اعتمادهم عليها في اتخاذ قرار الاستثمار في أسهم المؤسسة من عدمه.

4. **المؤسسات التمويلية والاستثمارية:** تعتمد المؤسسات التمويلية على المعلومات المالية التي توفرها القوائم المالية لاتخاذ قرارات منح الائتمان وتشكيل محافظ الاستثمار في الأوراق المالية، ومن المؤكد أن هذه المؤسسات تعتمد على تقرير مدقق الحسابات في تحديد مدى إمكانية الاعتماد والوثوق في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، بل وتختلف إمكانية الاعتماد على هذه المعلومات باختلاف اسم وسمعة المدقق وحجم مكتبه.

5. **هيئة سوق المـــال:** تعتبر هيئة سوق المال مستخدم هام لتقرير المدقق لما لها من دور إشرافي ورقابي على سوق الأوراق المالية، وبحكم القـــانون فإن المؤسسات المقيدة بالبورصة والمؤسسات العاملة في مجال الأوراق المالية ملزمة بتقديم صورة من قوائمها المالية وتقرير مدقق الحسابات للهيئة العامة لسوق المال.

6. **اتحادات ونقابات العمال:** من المعلوم أن اتحادات ونقابات العمال تلعب دورا هاما في الحفاظ على حقوق العمال وذلك من خلال التفاوض والمساومات الاجتماعية بشأن عوائد العمل من أجور وحوافز ومزايا مادية واجتماعية، وعملية التفاوض هذه تكون مبنية على معلومات خاصة بمقدرة المؤسسة على الدفع، مؤشرات الربحية والسيولة وحصة المؤسسة من سوق المنتج والعوائد الحالية للعمل، وبما أن القوائم المالية للمؤسسة هي المصدر الرئيسي لمثل هذه المعلومات فإن تقرير المدقق سوف يدعم مدى اعتماد اتحادات العمال على هذه المعلومات وثقتهم فيها.

7. **المجتمـــع:** حسب نظرية "العقد الاجتماعي" المجتمع هو الذي أمد المؤسسة بالموارد الاقتصادية اللازمة لتحقيق أهدافها، وفي مقابل ذلك يجب على المؤسسة المساهمة في تحقيق رفاهية هذا المجتمع من جهة وعدم التسبب بأدنى ضرر اجتماعي أو بيئي له من جهة أخرى، وحتى يعتمد المجتمع على المعلومات المحاسبية الاجتماعية والبيئية للمؤسسة يجب أن يقدم له تقرير المدقق تأكيدات بمدى التزام المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية والبيئية وإفصاحها إفصاحا محاسبيا وبيئيا للمجتمع.

8. **الجهـــات الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات المالية التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي للدولة ورسم السياسات الاقتصادية أو تعديل السياسة الضريبية المتبعة، ولا يمكن للجهات الحكومية القيام بتلك الأعمال دون وجود بيانات موثوق فيها ومعتمدة من طرف جهات مستقلة عن الإدارة [1].

[1] يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظـــرية والتطبيق**، ط1، دار الوراق للنشر، الأردن، 2007، ص9.

المبحث الثاني: خصائص التدقيق المحاسبي

إن قيام التدقيق المحاسبي كعلم جعله يقوم على مجموعة من الأفكار والمبادئ والقوانين العامة المرتبطة والمتسقة منطقيا، والتي تهدف إلى التقييم والتفسير المنطقي للقرارات والممارسات الواجب اتخاذها أو القيام بها عند أداء المهنة وتوجيه السلوك بما يكفل تحقيق قيم وأهداف محددة.

المطلب الأول: فروض التدقيق المحاسبي

لقد عرف "أحمد لطفي" الفروض بأنها: "عبارة عن المعتقدات التي تحظى بقبول عام وتعبر عن التطبيق العملي وتستخدم في حل نوع من المشاكل أو ترشيد السلوك إلى وضع معين"[1]، ومن الملاحظ أن فروض التدقيق المحاسبي لم تحظى بنفس الأهمية التي أعطيت لفروض المحاسبة، لذلك فإن وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ بعين الاعتبار طبيعة التدقيق المحاسبي ونوعية المشاكل التي تتعامل معها هو بمثابة إيجاد مجموعة من الفروض التجريبية القابلة للتطوير والتغيير حتى يمكن أن تلقى القبول العام من المهنـــة.

ويمكن تلخيص أهم الفروض التي تستند إليها عملية التدقيق المحاسبي كما يلي[2]:

1. قابلية البيانات المـــالية للفحص

ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم المعلومات المحاسبية والخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها، وتتمثل هذه المعـــايير في:

أ. **الملاءمـــة:** معيار الملاءمة يشير إلى قدرة المعلومة المحاسبية في التأثير على قرارات مستخدميها من خلال تغيير أو تأكيد توقعاتهم بشأن النتائج التي تترتب عن التصرفات والأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية، وأن تكون متاحة للمستخدم في الوقت المناسب أي قبل أن تفقد قدرتها في التأثير على خياراته[3].

إن خاصية الملاءمة إذا ما توفرت في المعلومات المالية فإنها تعكس المقومات الذاتية التالية[4]:

- القـــدرة على التنبؤ بالمستقبل.
- التغـــذية العكسية: ويقصد بها مساعدة مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات.
- التوقيت: ويقصد به توفر المعلومات في التوقيت المناسب.

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظـــرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص63.

[2] منصور أحمد البديوي، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص36- 39.

[3] حيدر علوان كاظم الشمري، **دور المعلومات في صنع قرارات تسعير عقـــود المقاولات**، ملتقى دولي: صنع القـــرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، 14-15 أفريل 2009، ص4.

[4] مصطفى عقاري، **مساهمة علميـــة لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة**، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2004، ص103.

ب. **القـــابلية للتحقق:** يقصد بإمكانية التحقق أن المعلومات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية ينبغي أن تقدم نتائج يمكن الوصول إلى مثيلاتها بواسطة مقاييس مستقلة وباستخدام نفس طرق القياس، بمعنى آخر أنه إذا قام شخص أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنه لابد أن يتم الوصول إلى نفس النتائج [1].

ج. **البعـــد عن التحيز:** يجب أن تكون المعلومات المحاسبية محايدة وغير متحيزة لصالح مجموعة من الأفراد على حساب مجموعة أخرى، ويعني الحياد أنه عند صياغة أو تطبيق المعايير المحاسبية يُركز الاهتمام على ملاءمة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها وليس على النتائج الاقتصادية المتوقعة من استخدام قاعدة محاسبية معينة.

د. **القابلية للقيـــاس الكمي:** هي خاصية يجب أن تتصف بها المعلومات المحاسبية، وتعتبر وحدة النقد من أكثر المقاييس الكمية فاعلية للتعبير عن التغيرات في رأس المال وتبادل السلع والخدمات.

2. عدم وجود تعارض محتمل في المصالح بين المدقق وإدارة المؤسسة

يعني أن هناك تبادل للمنفعة بين إدارة المؤسسة ومدقق الحسابات، ويستوجب هذا الفرض وجود نوع من التكامل والتعاون بين الإدارة والمدقق قدر الإمكان الشيء الذي يساعد ويسرع عملية التدقيق [2]، لكن هذا لا يعني استحالة وجود تعارض في المصالح، ففي بعض الأحيان قد ترى إدارة المؤسسة أن من مصلحتها اللجوء إلى إخفاء بعض المعلومات عن المدقق الخارجي.

3. خلو القوائم المـــالية من التلاعب والتواطؤ

يقوم مدقق الحسابات بعملية التدقيق بافتراض أن القوائم المالية والمعلومات المقدمة له خالية من الأخطاء غير العادية أو التلاعب، وفي حالة عدم ثبوت هذا الفرض فإن عمل المدقق يصبح تفصيلي لكافة البيانات وليس اختباري كما هو مفترض [3]، كما يشير هذا الفرض إلى مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤولياته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير التدقيق المتعارف عليها [4].

4. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء والتلاعبات

إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية بالمؤسسة يبعد احتمال حدوث الأخطاء والتلاعبات بالقوائم المالية للمؤسسة، إلا أنه وبالرغم من وجود نظام سليم للرقابة الداخلية فإن احتمال حدوث الأخطاء والتلاعبات بالمؤسسة ممكن جدا، من جهة أخرى، تحقق هذا الفرض يجعـــل عملية التدقيق اقتصادية وعملية من خلال استخدام التدقيق الاختباري بدلا من التدقيق التفصيلي.

---

[1] سليمة نشنش، **دور المعلومات المحاسبية في اتخـــاذ قرار الاستثمار المالي**، ملتقى دولي: صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، 14-15 أفريل 2009، ص7.

[2] لطفي شعباني، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص28.

[3] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص22.

[4] مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص46.

5. التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال

تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها المعيار الذي يستخدمه مدقق الحسابات للحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي والأداء الاقتصادي للمؤسسة، ويثير هذا مشكلة تحديد مسؤولية المدقق واعتماده على الأحكام الشخصية عندما تكون هذه المبادئ تعاني القصور أو غير موجودة أصلا [1].

6. العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل

إذا اتضح لمدقق الحسابات أن الإدارة رشيدة في تصرفاتها وأن الرقابة الداخلية سليمة فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك، حيث أنه إذا اتضح للمدقق أن الإدارة تميل إلى التلاعب والاحتيال عند إعداد القوائم المالية وأن الرقابة الداخلية ضعيفة فإنه يجب أن يأخذ ذلك بعين الاعتبار في الفترات اللاحقة.

7. مدقق الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط

رغم تعدد الخدمات التي يستطيع المدقق أن يقدمها لعميله، إلا أن عمله يقتصر على إبداء رأيه حول سلامة القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ويثير هذا الفرض موضوع استقلالية المدقق أثناء أداء عمله.

8. يفرض المركز المهني لمدقق الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز

نظرا لحساسية الدور الذي يلعبه مدقق الحسابات فإن ذلك يفرض عليه التزامات مهنية تم الاعتراف بها إلى حد ما بقبول معايير التدقيق المتعارف عليها.

المطلب الثـــاني: أنـــواع التدقيق

يمكن تلخيص أنواع التدقيق حسب التبويبات المختلفة التي أعطيت له فيما يلي:

الفرع الأول: من حيث القـــائم بعملية التدقيق

1. **التدقيق الـــداخلي**: هو التدقيق الذي يتم تنفيذه داخليا خدمة لأهداف المؤسسة [2]، يقوم به موظف من داخل المؤسسة من خلال فحص الدفاتر والسجلات والتحقق من مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية خلال عملية التسجيل في الدفـــاتر والسجلات، ويعتبر التدقيق الداخلي أداة بيد الإدارة ويخضع لسلطتها تخول له مهام التقييم والمراقبة والتطابق والتحقق، ومن واجبات المدقق الداخلي تزويد الإدارة بمعلومات حول [3]:

- دقة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية والكفاءة التي يتم بها تنفيذ المهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة.

---

[1] محمد سمير الصبـــان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص21- 23.

[2] Micheline Friédérich, Georges Langlois, Alain Burlaud, René Bonnault, Op.cit., p 448.

[3] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص25.

- كفاءة النظام المحاسبي للمؤسسة وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.
- حالات الغش المكتشفة، المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، التهديدات والفرص المتاحة أمام المؤسسة [1].

2. التدقيق الخارجي: هو التدقيق الذي يتم تنفيذه من قبل هيئة خارجية مستقلة عن المؤسسة بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمؤسسة خـــلال فترة معينة [2].

والجدول التالي يوضح أوجه الاختلاف بين دور كل من المدقق الداخلي والخارجي كما يلي:

الجدول (1-2): أوجه الاختـــلاف بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي

	المـــدقق الخارجي	المـــدقق الداخلي
الهـــدف	- خدمة الملاك عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة. - اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية.	خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة.
نوعية من يقوم بالتدقيق	شخص مهني مستقل عن المؤسسة يعين من طرف الملاك	موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة ويعين من طرف الإدارة
درجة الاستقلال	استقلال كامل عن الإدارة في عمليات الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	استقلال جزئي.
المسؤولية	مسؤول أمام الملاك، حيث يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية إلى المـــلاك.	مسؤول أمام الإدارة ، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.
نطاق العمل	يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائد ومعايير التدقيق المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال التدقيق الخارجي المستقل.	الإدارة هي التي تحدد نطاق عمل المدقق الداخلي.
توقيت الأداء	يتم الفحص في الغالب مرة واحدة في نهاية السنة المالية، وقد يكون في بعض الأحيان على فترات متقطعة خلال السنة.	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة.

المصدر: محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص32

[1] نادر شعبان إبراهيم السواح، **المراجعة الداخلية في ظـــل التشغيل الالكتروني**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص23.

[2] Micheline Friédérich, Georges Langlois, Alain Burlaud, René Bonnault, Loc.cit.,

الفرع الثاني: من حيث الإلزام القـــانوني

1. **التدقيق الإلزامي**: هو التدقيق الذي تُلزم المؤسسة به وفقـــا للقوانين والتشريعات السائدة وغالبا ما يسمى بالتدقيق القانوني [1]، ومثـــال ذلك القوانين المنظمة لعمل المؤسسات المساهمة، ومن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مدقق حسابات يتولى تدقيق حسابات المؤسسة وقوائمها المالية الختامية، وقد جرى العرف أن يقوم مجلس إدارة المؤسسة بترشيح مدقق الحسابات وتصدر الجمعية العامة للمساهمين قرار تعيينه وتحديد أتعابه [2].

2. **التدقيق غير الإلزامي (التعاقدي)**: التدقيق التعاقدي هو تدقيق اختياري يتم دون إلزام قانوني أو لائحة معينة ويرجع أمر اعتماده لأصحاب المؤسسة أو الأطراف ذات المصلحة، يجوز في هذا النوع من التدقيق تحديد مجال التدقيق بين الجمعية العـــامة ومدقق الحسابات لتحقيق أهداف معينة [3].

الفرع الثالث: من حيث نطـــاق التدقيق

1. **التدقيق الكامل**: هذا النوع من التدقيق يُخول للمدقق إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، حيث يقوم بفحص البيانات والسجلات والقيود المثبتة وكل ما من شأنه أن يؤسس لإبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صحة مخرجات النظام المحاسبي وتمثيلها للواقع الفعلي لها [4]، فمسؤولية المدقق تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص، ويناسب هذا التدقيق المؤسسات الصغيرة أو تلك التي لا يعتمد نظامها على الرقابة الداخلية.

2. **التدقيق الجزئي**: هو التدقيق الذي يتضمن وضع قيود على نطاق أو مجال الفحص، حيث يقتصر عمل مدقق الحسابات على عمليات معينة وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في حدود التدقيق المكلف به، ويتطلب ذلك وجود اتفاق كتابي بين مدقق الحسابات والجهة المعينة له يبين فيه حدود التدقيق والهدف منه [5].

الفرع الرابع: من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات

1. **التدقيق الشامل (التفصيلي)**: يعني التدقيق التفصيلي أن يقوم مدقق الحسابات بتدقيق جميع القيود، الدفاتر والسجلات، الحسابات والمستندات، وهذا النوع من التدقيق يصلح للمؤسسات صغيرة الحجم ولا يناسب المؤسسات الكبيرة لأن استخدام التدقيق التفصيلي يؤدي إلى زيادة أعباء عملية التدقيق والوقت اللازم لها [6].

---

(1) Micheline Friédérich, Georges Langlois, Alain Burlaud, René Bonnault, Op.cit., p 447.

(2) محمد السيد سرايا، **أصـــول وقواعد المراجعة والتدقيق: الإطـــار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص44.

(3) Micheline Friédérich, Georges Langlois, Alain Burlaud, René Bonnault, Loc.cit.,

(4) مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص33.

(5) أحمد حلمي جمعة، **المـــدخل إلى التدقيق الحـــديث**، ط2، دار صفاء للنشر، عمان، 2005، ص11.

(6) محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص36.

2. **التدقيق الاختباري:** نظرا للاعتبارات العملية وكبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها بصورة كبيرة وتحقيقا لكفاءة عملية التدقيق يلجأ مدقق الحسابات إلى استخدام عينات التدقيق لإجراء اختبارات الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية وأيضا لإجراء اختبارات التحقق التفصيلية للأرصدة والعمليات، ويتم ذلك بتنفيذ اختبارات التدقيق على عينة فقط من مجتمع البيانات محل الفحص بدلا من تنفيذها على جميع المفردات ويقوم المدقق باستخلاص أحكام تتعلق بالمجتمع في ضوء تقويمه لنتائج العينة، ويتوقف تحديد حجم العينة على عدة اعتبارات أهمها ما يظهره فحص وتقييم المدقق الخارجي لأنظمة الرقابة الداخلية المتبعة داخل المؤسسة من جهة ومدى إمكانية تطبيق إجراءات التدقيق الاختباري من جهة أخرى [1].

الفرع الخامس: من حيث توقيت عملية التدقيق

1. **التدقيق المستمر:** يقوم فيه المدقق ومساعديه بإجراء عمليات الفحص والاختبارات باستمرار على مدار السنة أو خلال فترات محددة على أن يقوم المدقق في نهاية السنة المالية بإجراء تدقيق نهائي للقوائم المالية بعد إقفال الدفاتر والحسابات، وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا [2].

2. **التدقيق النهائي:** هو التدقيق الذي يتم عند انتهاء إدارة الحسابات من تقييد وترحيل العمليات واستخراج الحسابات الختامية وإعداد القوائم المالية للمؤسسة في نهاية السنة المالية، ويلجأ المدقق الخارجي عادة لهذا النوع من التدقيق في حالة المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة [3].

وفي الأخير تجدر الإشـــارة إلى أن وجهة النظر الحديثة تتجه إلى اعتماد الهدف من إجراء التدقيق كمعيار لتقسيم أنواع التدقيق، والتي تشتمل على [4]:

أ. تدقيق القوائم المـــالية: يتركز الغرض من عملية تدقيق القوائم المالية تحديد ما إذا كان إعداد القوائم المالية قد تم طبقا لمعايير ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ب. تدقيق الالتزام: يعرف بتدقيق الأداء أو التنفيذ حيث يكون الغرض منه معرفة مدى تقيد أو التزام المؤسسة بأداء سياسات معينة أو قوانين ولوائح وتعليمات أو مدى التقيد بعقود معينة.

ج. تدقيق النشاط (التدقيق التشغيلي): يطلق عليه التدقيق الإداري ويقصد به عمليات التدقيق التي تهدف إلى تحديد فعالية وكفاءة التنظيم، حيث تقيس الفعالية كيفية تحقيق المؤسسة لأهدافها بنجاح أما الكفاءة فهي تقيس كيفية استخدام المؤسسة لمواردها بشكل جيد لتحقيق أهدافها [5].

---

[1] محمد الفيومي محمد، علاء الدين محمد الدميري، أيمن أحمد أحمد شتيوي، **دراســـات متقدمة في المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008، ص376.

[2] عبد الفتاح الصحن، **مبـــادئ وأسس المراجعة: علما وعملا**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993، ص49.

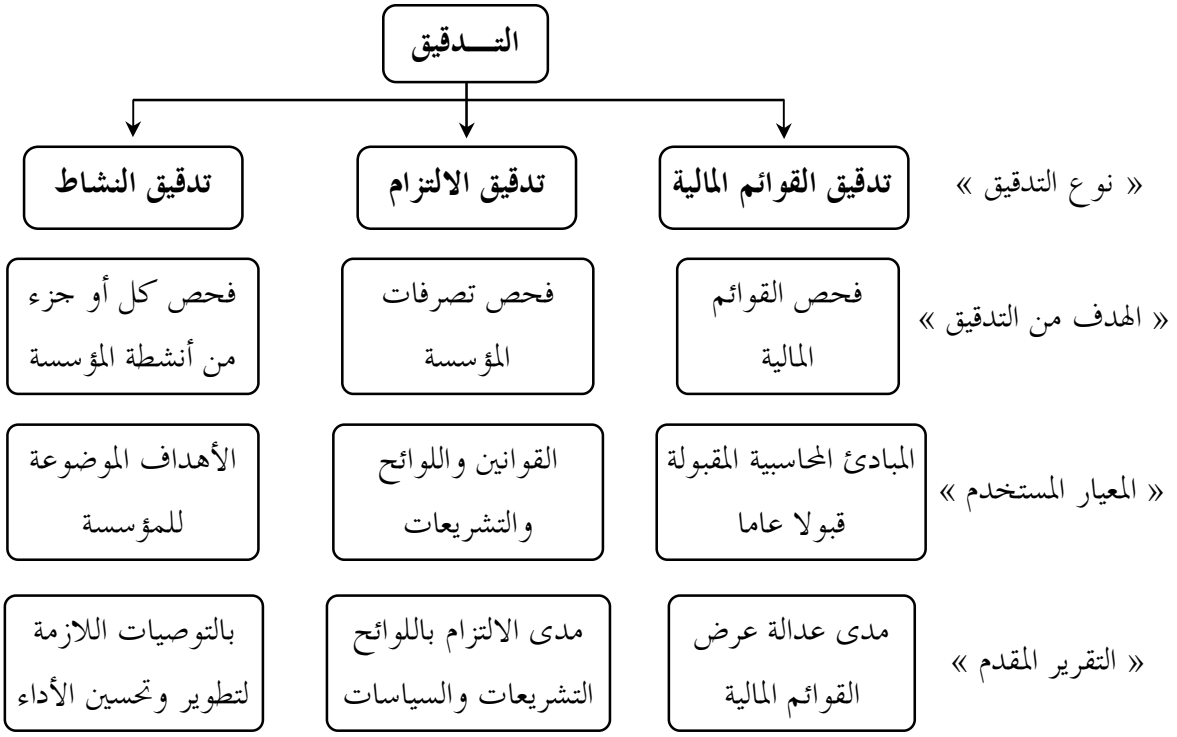
[3] المرجع السابق، ص52.

[4] هـــادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص23- 24.

[5] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص23- 27.

ويمكن توضيح أنواع التدقيق حسب الهـــدف من إجراءه في الشكل التالي:

الشكـــل (1-2): أنواع التدقيق حسب الهدف من إجراءه



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المرجع: محمد الفيومي، عوض لبيب، **تطبيقات في أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص51- 52

المطلب الثالث: العلاقـــة بين التدقيق والمحاسبة

يمكـــن القول أنه توجد علاقة وثيقة بين المحاسبة والتدقيق المحاسبي، فالمحاسبة عبارة عن مجموعة القواعد والمبادئ التي تحكم قياس، تسجيل، تلخيص وتبويب العمليات المالية للمؤسسة والتي يكون لها تأثير على المركز المالي لها في صورة نقدية، ثم عرض نتائج هذه العمليات في قوائم مالية تبين نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة معينة ومركزها المالي في نهاية هذه الفترة [1]، أما التدقيق المحاسبي فهو عبارة عن مجموعة المعايير والإجراءات التي يمكن بواسطتها القيـــام بفحص انتقادي للدفاتر، السجلات، أنظمة الرقابة الداخلية والقوائم المالية للمؤسسة بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي في نهاية السنة المـــالية [2].

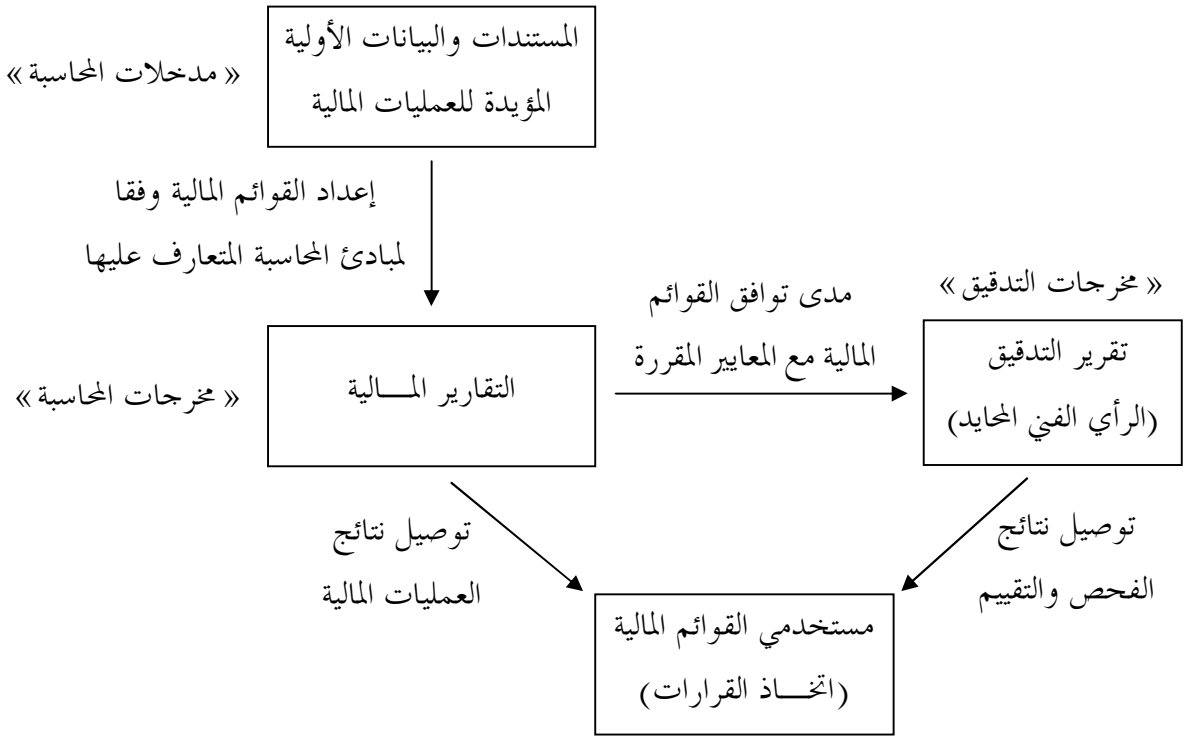
[1] John G. Helmkamp, Leroy F. Imdieke, Ralph E. Smith, **Principles of Accounting**, 2nd edition, John Wiley & Sons Edition, New York, 1986, p 5.

[2] يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص9- 10.

فالمحاسبة عملية ذات طبيعة إنشائية تقوم بتجميع وتلخيص وتحليل المعلومات المتعلقة بالعمليات والأحداث والأنشطة الاقتصادية للمؤسسة وتهدف إلى توصيل المعلومات والنتائج التي يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات من قبل الأطراف ذات المصلحة، أما التدقيق المحاسبي فيعتبر عملية ذات طبيعة تحليلية انتقادية تبدأ من حيث انتهت المحاسبة، حيث يبدأ المدقق عمله بالتحقق من سلامة القوائم المالية التي أعدها المحاسب والتأكد من صحة ما تشتمل عليه من بيانات ومعلومات محاسبية [1]، أما الاتجاهات الحديثة فتنظر إلى المحاسبة والتدقيق المحاسبي باعتبارهما نظاما متكاملا للاتصال يتولى توصيل المعلومات إلى مستخدميها لمساعدتهم في عملية اتخاذ القرار [2].

بالرغم من العلاقة الوطيدة الموجودة بين المحاسبة والتدقيق المحاسبي إلا أنه هناك فروق أساسية بين المحاسب ومدقق الحسابات، فالمحاسب يعتبر موظفا لدى المؤسسة ويخضع بالتبعية لإدارتها ويقـــوم بالأعمال وفق إرادة القائمين على المؤسسة، أما مدقق الحسابات فلا تربطه بالمؤسسة أي علاقة تبعية ولا يخضع لسلطة الإدارة وإنما يقوم بعمله وفق برنامج التدقيق الموضوع، ويمكن تشبيه العلاقة بين المحاسب ومدقق الحسابات بتلك العلاقة القائمة بين القاضي والمحامي، فقد يشترط في كلا الطرفين الخلفية العلمية ولكن يضاف إلى المدقق والقاضي صفة الحيـــاد والاستقلالية [3]، والشكل التالي يوضح العـــلاقة بين المحاسبة والتدقيق المحاسبي:

الشكـــل (1-3): العـــلاقة بين المحاسبة والتدقيق المحاسبي



المصدر: من إعـــداد الطالب

[1] حازم هاشم الآلوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتـــدقيق، الجزء الأول: المراجعة نظريا**، ط1، دار الكتب الوطنية، طرابلس، 2003، ص48- 49.

[2] زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحســـابات والتدقيق**، ط1، دار الراية للنشر، عمان، 2009، ص54.

[3] محمد حولي، مرجع سبق ذكره، ص26.

المبحث الثالث: معـــايير التدقيق المحاسبي

يعتمد التدقيق المحاسبي كمهنة على مجموعة من المعايير التي تصدرها الهيئات المهنية وتلقى القبول العام والتي تهدف إلى تقليل التفاوت في الممارسة المهنية وتوحيد مهنة التدقيق، مما ينعكس إيجابا على الإجراءات التي تتبع بصدد القيام بواجبات هذه المهنة ويسمح بالقيام بعملية التدقيق بمستوى عال من الأداء المهني.

المطلب الأول: مـــاهية معايير التدقيق

يعتبر تعريف "Kohler" للمعيار من أشمل التعاريف، حيث يرى أن المعيـــار عبارة عن: "هدف مرغوب ومطلوب تحقيقه أو نمط يتأسس بالعرف عن طريق القبول العام أو من خلال الهيئات العلمية أو المهنية أو الحكومية أو السلطات التشريعية، ويهدف وضع المعيار إلى تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الأشخاص في نطـــاق وظروف أعمالهم" [1].

من جهة أخرى، يمكن تعريف معايير التدقيق على أنها: "مقاييس للأداء يتم وضعها بواسطة السلطات المهنية أو عن طريق الاتفاق العام بين أعضاء المهنة لتكون مرشدا عاما يوضح طريقة العمل بحيث تمثل مقياسا عاما للأداء" [2]، كما يمكن تعريف معايير التدقيق بأنها: "نموذج أداء مُلزم يحدد القواعد العـــامة الواجب إتباعها عند تنفيذ عملية التدقيق وتعتبر بمثابة المقاييس لتقويم كفاءة المدقق ونوعية العمل الذي يؤديه، ويتم صياغتها عن طريق المنظمات المهنية أو التشريع أو العـــرف المهني" [3].

ولقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (*AICPA*) السباق في إرساء معايير التدقيق من خلال إصدار كتيب عام 1954 م تحت عنوان "**معايير التدقيق المتعارف عليها**"، وقد تم تبويبها إلى 3 مجموعات رئيسية: **المجموعة الأولى** تضمنت المعايير المرتبطة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق، **المجموعة الثانية** تضمنت معايير الأداء المهني، أما **المجموعة الثالثة** فقد خصصت لبيان كيفية إعداد تقرير التدقيق وما يجب أن يشتمل عليه التقرير من معلومات [4]، ويمكن تحديد الأهداف المنتظرة من إرساء معايير التدقيق فيما يلي [5]:

- إرشاد مدقق الحسابات أثنـــاء قيامه بعمله.
- تحديد كيفية تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي.
- تحديد مسؤولية مدقق الحسابات نتيجة فحصه.

---

[1] عيد حامد معيوف الشمرى، **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانيـــة استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية**، ط1، معهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية، 2006، ص15- 16.

[2] إبراهيم شاهين، **مفهوم معـــايير الأداء المهني في المراجعة المـــالية الخارجية**، مجلة المحاسبون، العدد الخامس، الكويت، نوفمبر 1995، ص36.

[3] عيد حامد معيوف الشمرى، مرجع سبق ذكره، ص16.

[4] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص46.

[5] محمد حولي، مرجع سبق ذكره، ص27.

وتجدر الإشارة إلى أنه يجب التفرقة بين معايير التدقيق وإجراءات التدقيق، فإجراءات التدقيق تشير إلى مجموعة الخطوات التفصيلية التي يطبقها المدقق للحصول على الأدلة والبراهين الملائمة التي يبني عليها رأيه في القوائم المالية ككل [1]، وهي تختلف عن معايير التدقيق في كونها ترتبط بالتصرفات والممارسات الواجب أداءها من قبل المدقق باعتبارها مصممة لمقابلة أهداف التدقيق وتحقيقها، وعادة ما يتم تلخيص إجراءات التدقيق في برنامج مكتوب ويختلف شكل البرنامج وتفاصيله باختلاف درجة تعقيد مهمة التدقيق [2].

من جهة أخرى، يجب التفرقة بين إجراءات التدقيق والأسباب الفنية للتدقيق أو طرق الإثبات، حيث تمثل هذه الأخيرة مجموعة الوسائل التي تهدف إلى الحصول على أدلة وقرائن الإثبات التي تمكن المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن نتائج أعمال المؤسسة والمركز المالي في نهاية فترة معينة، ومن أهم الأسباب الفنية أو أساليب الإثبات نجد: الجرد الفعلي، التدقيق المستندي، الربط بين المعلومات والمقارنات، التدقيق الحسابي، المصادقات والاستفسارات [3].

المطلب الثاني: المعايير العـــامة أو الشخصية

ترتبط هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق المحاسبي، حيث أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مؤهلين، وتوصف هذه المعايير بالمعايير العامة لأنها تمثل مطالب أساسية لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بشكل ملائم، كما تعتبر شخصية لأنها تحدد الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها الشخص الممارس لهذه المهنة، وتتمثل المعايير العامة فيما يلي [4]:

- يجب أن يقـــوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والعملي في مجال خدمات التدقيق.
- يجب على المدقق أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات العمل.
- يجب على المدقق أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى وكذلك عند إعداد تقرير التدقيق.

الفرع الأول: التـــأهيل العلمي والعملي

يشير هذا المعيار إلى أنه يجب أن تتم عملية التدقيق من طرف شخص أو أشخاص لديهم المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة المهنية ما يؤهلهم للعمل كمدققي حسابات [5]، وتنبع أهمية هذا المعيار من وجود

---

[1] منصور أحمد البديوي، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص44.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص66.

[3] عيد حامد معيوف الشمرى، مرجع سبق ذكره، ص22.

[4] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مـــراجعة الحسابات المتقدمـــة**، الجزء الأول، ط1، دار الثقافة للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص64.

[5] Howard-F Stettler, Op.cit., p 61- 62.

أطراف متعددة تعتمد على رأي مدقق الحسابات، ويعني التأهيل العلمي أن يكون لدى مدقق الحسابات درجة التأهيل الفني (مؤهل جامعي) في مجـــال المحاسبة والتدقيق مع توفر بعض جوانب المعرفة الأخرى ومنها النواحي السلوكية والإدارية وطرق الاتصال، أما التأهيل العملي فيعني ضرورة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة قبل البدء في مزاولة مهنة التدقيق [1].

الفرع الثاني: الاستقلال والحيـــاد

تنبع أهمية الاستقلال والحياد من أن درجة ثقة الأطراف ذات المصلحة في رأي المدقق تتحدد بمدى استقلاليته وحياده عند إبداء رأيه حول القوائم المالية، فبانعدام استقلالية المدقق تصبح عملية التدقيق بدون مبرر على الإطلاق وتفقد دورها الاجتماعي والاقتصادي، كما يعتبر معيار استقلال وحياد المدقق من أكثر معايير التدقيق المتعارف عليها عرضة للجدل ومشاكل للتطبيق عمليا، خاصة بعد اتساع تشكيلة خدمات مدقق الحسابات في مطلع القرن الواحد والعشرين، ويمكن تعريف استقلال المدقق: " أن يكون المدقق أمينا نزيها صادقا يكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين، لا يهادن ولا يجامل ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ، ولا يغير رأيه نتيجة خصومه وإنما يجب عليه أن يبدي رأيه الفني الموضوعي عن اقتناع بعد أن تطمئن نفسه لما توصل إليه " [2].

وقد تم تحديد مفهوم السلوك المستقل لمدقق الحسابات من ناحيتين [3]:

1. الاستقلال في الظاهر

يرتبط بنظرة وإدراك مستخدمي القوائم المالية لاستقلال المدقق، ويعني الاستقلال في الظاهر ألا يكون للمدقق أدنى مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة مع المؤسسة محل التدقيق، حيث يجب على المدقق ألا يكون مساهما في المؤسسة التي يدقق حساباتها، أو أحد مورديها أو أحد عملائها أو مقترضا منها أو مقرضا لها، كما يجب ألا يكون أحـــد أقاربه من العاملين بالمؤسسة، وبالطبع فإن الاستقلال بهذا المعنى يسهل إدراكه من قبل الأطراف ذات المصلحة.

2. الاستقلال في الواقع (الاستقلال الذهني)

الاستقلال في الواقع حـــالة ذهنية تشير إلى أن المدقق يجب أن يكون مستقلا من حيث السلوك أو الحالة الذهنية في كل الأمور المرتبطة بعملية التدقيق، فالاستقـــلال الذهني تحكمه قيم المدقق وضميره ومعاييره الذاتية لذلك يصعب قياسه وإدراكه من قبل الأطراف ذات المصلحة.

---

[1] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص49- 52.

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص40.

[3] Antoine Mercier, Philippe Merle, Claudine Flahaut-Jasson, Sandrine Besnard, **Audit et commissariat aux comptes 2009 / 2010 : Guide de L'auditeur et de L'audité**, Editions Francis Lefebvre, France, 2008, p 105.

ويمكن تحديد ثلاث أبعاد لاستقلال المـــدقق وهي [1]:

أ. **الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق:** يقصد بذلك الحرية التي يتمتع بها المدقق عند إعداد برنامج التدقيق من ناحية تحديد خطوات العمل وحجم العمل المطلوب أداؤه، ولا شك أن هذا البعد يتضمن عدم تدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل أي جزء من برنامج التدقيق وعدم تدخلها في تعديل الإجراءات التي وضعها المدقق أو التأثير على المدقق لفحص مجالات لم ترد بالبرنامج الموضوع.

ب. **الاستقلال في مجـــال الفحص:** يقصد به بعد المدقق عن أية ضغوط أو تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص.

ج. **الاستقلال في مجال إعداد التقرير:** يعني عدم وجود أية تدخلات أو ضغوط من قبل الإدارة للتأثير على المدقق عند إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص أو التأثير في طبيعة رأيه النهائي.

وقد أبرزت لجنة إجراءات التدقيق التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن معيـــار الاستقلال ومعيار التأهيل العلمي والعملي لمدقق الحشسابات يعتبران من أهم معايير التدقيق المتعارف عليها، حيث أن أي خلل في هذين المعيارين سيؤثر على المعايير الأخرى للتدقيق.

الفرع الثالث: بذل العناية المهنية الكافية والالتزام بقواعـــد السلوك المهني

يقصد ببذل العناية المهنية الكافية التزام مدقق الحسابات بمستوى أداء معين عند القيام بفحص وتدقيق القوائم المالية الختامية للمؤسسة وإعداد التقرير، أي العمل الذي يحقق المستوى اللازم لإخراج المعلومات في صورة دقيقة لخدمة الأطراف ذات المصلحة وحمايتهم [2]، ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها ما تنص عليه التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية للمدقق والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من مدقق الحسابات، هذا بالإضافة إلى ما تنص عليه القواعد والمعـــايير التي تصدرها الهيئات المهنية لغرض المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة [3].

ولقد حددت الدراسات السابقة الشروط العامة التي يجب توافرها في مدقق الحسابات من بينها [4]:

- أن يحاول باستمرار الحصول على أنواع المعرفة المتاحة والتي تمكنه من التنبؤ بالأخطار غير المنظورة ومن أمثلة ذلك التقييم الموضوعي لأنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- أن يعطي أهمية متزايدة للخطر الذي تظهره خبرته المهنية أو التعامل السابق مع المؤسسة.

---

(1) حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص176- 177.

(2) محمود ناجي درويش، عبد الفتاح محمد الصحن، **المراجعة بين النظـــرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص41.

(3) محمد سمير الصبـــان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص70.

(4) المرجع السابق، ص59- 60.

- أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف غير العادية أو العلاقات غير الطبيعية، فإذا حدث وأن واجهته بعض العناصر غير العادية فيفترض على المراجع أن يعطي درجة عالية من الحذر عند فحص تلك العناصر.
- العمل على إزالة الشكوك والاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية عند إبداء الرأي.
- أن يعمل باستمرار على تطوير مجال خبرته المهنية خاصة في مجال اكتشاف الأخطاء والتلاعب.
- الاعتراف بأهمية وضرورة مراجعة عمل المساعدين.

المطلب الثالث: معـــايير العمل الميداني

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق المحاسبي وتمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة وحجم أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات التدقيق المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها عند استخدام هذه الإجراءات، وتتمثل هذه المعايير فيما يلي [1]:

- يجب على المدقق أن يقوم بتنفيذ عملية التدقيق وفق خطة ملائمة وأن يحسن الإشراف على مساعديه.
- يجب على المدقق أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالمؤسسة محل التدقيق كأساس لإمكانية الاعتماد عليه ولتحديد المدى المطلوب من الاختبارات لوضع إجراءات التدقيق الملائمة لها.
- يجب على المدقق أن يقوم بتجميع الأدلة الكافية والمقنعة التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية، وذلك من خلال الفحص، الملاحظة، الاستفسارات والمصادقات.

الفرع الأول: التخطيط السليم لعملية التدقيق والإشراف على المساعدين

يجب على المدقق أن يقوم بتنفيذ عملية التدقيق وفق خطة ملائمة وأن يحسن الإشراف على مساعديه ويتابع مدى تقدمهم في الأعمال الموكلة إليهم، ويتطلب التخطيط السليم لعملية التدقيق أن يقوم المدقق بدراسة بيئة العميل مع التركيز بصفة خاصة على دراسة نظام الرقابة الداخلية وذلك لإعداد خطة التدقيق مع ضرورة أن تتميز هذه الخطة بالمرونة بحيث تكون قابلة للتعديل كلما تقدم الفحص، ولاشك أن نجاح مدقق الحسابات في وضع برنامج التدقيق الملائم يمكنه من تحديد عدد المساعدين ومهاراتهم وخبراتهم ومؤهلاتهم المطلوبة، من جهة أخرى يعتبر المدقق مسؤولا عن تقسيم العمل والإشراف على مساعديه وتوجيه جهودهم لتحقيق أهداف الفحص وتقييم أدائهم بناء على مدى تحقيق هذه الأهداف، ويعتمد مدى الإشراف الملائم في كل حالة على عدة عوامل منها درجة تعقيد وصعوبة مهمة الفحص ومؤهلات الأفراد القائمين به [2].

---

[1] Howard-F Stettler, Op.cit., p 62.

[2] عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد كامل سالم، **أصـــول المراجعـــة الحديثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص45- 46.

ويمكن حصر أهداف برنامج التدقيق في الجوانب التـــالية [1]:

- يستخدم كخطة تفصيلية لعملية التدقيق حيث يبين نطاق الفحص، الاختبارات المراد القيام بها والمفردات الخاضعة للفحص، خطوات الفحص الضرورية، توقيت القيام بالاختبارات وعمليات الفحص.
- يستخدم هذا البرنامج للدلالة على العمل المنجز، حيث يمكن لمدقق الحسابات في أي لحظة أن يحدد المدى الذي أنجز من عمليات واختبارات التدقيق، مقدار الأعمال المتبقية والتاريخ المتـــوقع لإتمامها، وهذا بهدف الانتهاء من عملية التدقيق في زمن مقبول خاصة في حالة وجود القيد الزمني لإبداء الرأي عن القوائم المالية.
- يعتبر برنامج التدقيق أداة لتحديد مسؤولية الأداء المهني خاصة في حالة حدوث انحرافات أو مساءلة من قبل الأطراف ذات المصلحة، حيث يبين الشخص المسؤول عن تنفيذ كل جزء من عملية التدقيق.

الفرع الثاني: دراسة وتقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

ينظر للرقابة الداخلية على أنها: " كافة السياسات والإجراءات التي تضعها وتنفذها الإدارة لكي تساعدها في تحقيق أهـــداف المؤسسة خاصة ما يتعلق بضمان سير الأعمال بطريقة كفئة ومنظمة، وبالتالي الالتزام بالسياسات الإدارية، حماية الأصول، منع واكتشاف الأخطاء والغش، دقة واكتمال السجلات المحاسبية وإنتاج معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات " [2]، ولهذا يجب على المدقق أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالمؤسسة محل التدقيق كأساس لإمكانية الاعتماد عليه ولتحديد المدى المطلوب من الاختبارات لوضع إجراءات التدقيق الملائمة لها [3].

وفي ضـــوء نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية يقرر مدقق الحسابات [4]:

- مدى الاعتماد على النظام ككل أو أجزاء منه، ومدى ملاءمته في تحقيق الدقة المحاسبية للبيانات.
- تحديد نطاق عمل المدقق وما يترتب على ذلك من تحديد أدلة التدقيق المطلوبة ومدى امتداد الفحص لعمليات المؤسسة.
- تقديم التوصيات والاقتراحات لتعديل النظام بما يتوافق مع كفاءة النظام وإمكانية الاعتماد عليه.

الفرع الثالث: الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة

يشير هذا المعيار إلى أنه يجب على مدقق الحسابات أن يقوم بجمع أدلة الإثبات الكافية والتي تمثل أساسا معقولا لإبداء رأيه الفني فيما يتعلق بالقوائم المـــالية، أي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشيد لأحكام

---

(1) محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص77- 78.

(2) عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص129.

(3) عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد كامل سالم، مرجع سبق ذكره، ص46.

(4) عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، محمود ناجي درويش، **المراجعة الخـــارجية: موضوعـــات متخصصة**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2001، ص46.

وتقديرات المدقق حول عدالة وصدق عرض المعلومات المـــالية، ويعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض قابلية البيانات المالية التي تتضمنها القوائم المالية للتدقيق والتحقق، كما أن الأدلة يجب أن تكون كافية ونعني بالكفاية أن تكون كمية الأدلة المعقولة متاحة لتدعيم وتأكيد رأي المدقق ولأن أساليب العينات تستخدم غالبا لتحديد وجمع الأدلة فإن العينة يجب أن تكون كبيرة بدرجة تكفي لتقديم أساس معقول لتكوين رأي المدقق، لكن يجب أن نشير إلى أن مفهوم التحقق والتأكيد المعقول إنما ينص على أن تكاليف التدقيق يجب أن لا تتجاوز المنافع المتوقعـــة منها [1].

المطلب الرابع: معـــايير إعداد التقرير

يعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج النهائي لعملية تدقيق القوائم المالية الختامية، وهو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها للأطراف ذات المصلحة، وتحقيقا لذلك فقد حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (*AICPA*) أربعة معايير تحكم إعداد تقرير التدقيق، هذه المعايير تحدد الخطوط العريضة التي يسترشد بها المدقق عند إعداده للتقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية، حيث أنها تعتمد بدرجة كبيرة عند تطبيقها على التقدير الشخصي لمدقق الحسابات ومن ثم فإن سلامة تطبيق هذه المعايير يعتمد على الخبرة المهنية للمدقق والتي يكتسبها من مزاولته المهنة [2].

وتتمثل معايير إعداد التقارير فيما يلي [3]:

- يجب على المدقق أن يبين في تقريره ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.
- يجب أن يشير مدقق الحسابات في تقريره إلى مدى الثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مقارنة بالفترات السابقة.
- ما لم يشر التقرير إلى خلاف ذلك فإن المعلومات الواردة بالقوائم المالية تعتبر كافية بطريقة معقولة.
- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المدقق بشأن القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي الحالات التي لا يمكن فيها إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة يجب على المدقق الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، كما يجب أن يوضح التقرير خصائص الخدمة التي يقوم بها المـــدقق وطبيعتها مع الإشارة إلى حدود المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

---

[1] وليم توماس، إمرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص51- 52.

[2] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص65.

[3] Howard-F Stettler, Op.cit., p 62- 63.

الفرع الأول: الإشارة إلى مدى إعداد وعرض القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يجب أن يشير مدقق الحسابات في تقريره إلى ما إذا كانت القوائم المـــالية قد تم إعدادها وعرضها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، ومهنيا ينظر المدقق للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما كمعايير لقياس مدى صدق القوائم المالية، بمعنى أن التزام الإدارة بهذه المبادئ عند إعداد وعرض القوائم المالية يضمن صدق هذه القوائم المالية وخلوها من التحريفات الجوهرية سواء كانت تحريفات متعمدة أو غير متعمدة [1]، ويتوقف تحديد مدى ملاءمة المبادئ المحاسبية في حالة معينة على التقدير والحكم الشخصي لمدقق الحسابات، لذا يجب على المدقق أن يكون ملما إلماما كافيا بالمبادئ المحاسبية البديلة التي تصلح للتطبيق في حـــالات معينة [2].

الفرع الثاني: الإشارة إلى مدى ثبات المؤسسة في تطبيق المبـــادئ المحاسبية

يجب على مدقق الحسابات التأكد من ثبات المؤسسة في تطبيق واستخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مع ضرورة أن يحدد التقرير الظروف التي لم يراعى فيها ثبات المبادئ المحاسبية في الفترة الحالية مقارنة بالفترات السابقة، وذلك ليتأكد مستخدمو القوائم المالية من أن التغيرات الرئيسية في القوائم المالية على مر الزمن قد نشأت نتيجة للأنشطة المختلفة للمشروع وليس نتيجة للتغيير في المبادئ المحاسبية، والهدف من المعيار هو [3]:

- قابلية القوائم المـــالية للمقارنة.
- عدم تأثر القوائم المالية تأثرا جوهريا بالتغييرات في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية من فترة لأخرى.
- عدم إتاحة الفرصة للتلاعب في استخدام وتطبيق المبادئ المحاسبية لإظهار نتيجة معينة.

وبصفة عامة تتأثر إمكانية المقارنة بين القوائم المـــالية لعدد من السنوات بالتغيرات الناشئة عن [4]:

1. التغير في المبـــادئ المحاسبية المستخدمة: إن أهم ما يميز هذه التغيرات هو خضوعها لرغبة الإدارة التي غالبا لا تبين سبب هذا التغيير، كالتحول من إتباع القسط الثابت إلى القسط المتناقص عند حساب قسط الاهتلاك.
2. التغير في بعض الظروف المحيطة بالمؤسسة والتي تستلزم إجراء تغييرات محاسبية ولكنها لا تتضمن تغييرات في المبادئ المحاسبية المستخدمة: في هذه الحالة نجد أن الإدارة ليس لديها الاختيار في إجراء التغيير أو عدم إجراءه ومثال ذلك التغيير في الحيـــاة الإنتاجية المتبقية لأحد الأصول.

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص200.

[2] عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد كامل سالم، مرجع سبق ذكره، ص48.

[3] محمد السيد سرايا، **أصـــول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل: الإطـــار النظري، المعايير والقواعد، مشـــاكل التطبيق العملي**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص299- 300.

[4] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص90- 91.

3. التغير في بعض الظروف والتي ليس لها صلة بالمحاسبة: هذه الظروف ناتجة عن عمليات أو حوادث لها تأثير محاسبي لكنها لا تتضمن أي تغيير في المبادئ المحاسبية المطبقة، فعند امتلاك أحد الأصول تقتضي المبادئ المحاسبية حساب أقساط الاهتلاك له أما عند بيعه فلا تحسب أقساط الاهتلاك، وهذا التغير يجب الإفصاح عنه في صورة ملاحظات في القوائم المـــالية.

فإذا حدث تغيير في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية، فإن المدقق مطالب بدراسة وتحليل أسباب التغيير في تطبيق هذه المبادئ ولا يوافق على هذا التغيير إلا بمبررات منطقية ومقبولة ولظروف غير عادية مرت بها المؤسسة خلال الفترة محـــل التدقيق.

الفرع الثالث: بيان مدى كفاية وملاءمة الإفصاح في القوائم المـــالية

يتطلب هذا المعيار من المدقق أن يفترض كفاية الإفصاح في القوائم المالية ما لم يشر هو إلى غير ذلك، ولا يقصد بالإفصاح الكافي نوع المعلومات في القوائم المـــالية وإنما يتضمن أيضا أسلوب عرض هذه المعلومات وتبويبها ونفس الشيء بالنسبة للمصطلحات المستخدمة للتعبير عن العناصر الموجودة بالقوائم المالية [1]، ومن الصعوبات التي تواجه المدقق عند تحديد مستوى الإفصاح المطلوب تعدد المصطلحات التي تستخدم لوصف مستويات الإفصاح، فنجد الإفصاح الكامل، والإفصاح العادل والإفصاح الكافي والملائم.

وفي هذا الإطار يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي [2]:

- لو قرر المدقق أن الإفصاح غير كافي وغير مناسب أو أن القوائم المـــالية لا يتفق إعدادها والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فليس له صلاحية إجبار المؤسسة على تعديل القوائم المالية.
- يستطيع المدقق التحكم في محتوى تقرير التدقيق، وبالتالي فهو يتحمل مسؤولية تضمين هذا التقرير للإفصاح الضروري في حالة ما إذا كانت القوائم المالية للمؤسسة تتجاهل هذا الإفصاح.
- الهدف الرئيسي للإفصاح الكافي والمناسب هو خدمة مصلحة الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية.
- الإفصاح الكافي والمناسب يعني أن المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وواضحة، كاملة وغير منقوصة، كما أنها لا تحمل أكثر من معنى.
- في حالة وجود تضارب في المصالح فقد يكون عدم الإفصاح عن بعض المعلومات له ما يبرره خاصة لو ترتب على هذا الإفصاح ضرر على المؤسسة أكبر من الفائدة التي تعود على الأطراف التي يعنيها الإفصاح.

---

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص47.

[2] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص301- 302.

- هناك أحداث قد تقع بعد إعداد الميزانية وقبل إعداد تقرير التدقيق ومن بين هذه الأحداث:

* أحداث تقع بعد الميزانية وتؤثر على أرقام القوائم المالية مثل تعديل بعض المخصصات نتيجة بعض الظروف الطارئة كمخصصات الديون المشكوك في تحصيلها، فهذه الأحداث لا بد من أخذها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المـــالية.

* أحداث تقع بعد إعداد الميزانية ولا تؤثر على أرقام القوائم المالية لكنها هامة بالنسبة للعمليات القادمة مثل إصدار سندات لذلك يجب الإفصاح عنها.

* أحداث تقع بعد إعداد الميزانية العامة وليس لها طبيعة محاسبية ولا تتطلب الإفصاح عنها في القوائم المالية.

الفرع الرابع: إبداء الرأي الفني المحايد عن القوائم المـــالية كوحدة واحدة

يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات رأي فني محايد عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو تأكيد بأنه لا يستطيع إبداء الرأي مع توضيح الأسباب التي أدت إلى عدم القدرة على إبداء الرأي، وطبقا لنشرة معايير التدقيق رقم (15) فإنه يقصد بـــ "القوائم المـــالية كوحدة واحدة" مجموعة القوائم المـــالية للفترة الحالية شأنها شأن مجموعة القوائم المالية لفترة سابقة أو أكثر والتي تقدم لغرض المقـــارنة [1].

كما يجب أن يحدد تقرير التدقيق القوائم المالية الخاضعة لعملية التدقيق والتي تقع تحت مسؤولية مدقق الحسابات، وهذا التحديد يظهر في الفقرة الافتتاحية للتقرير بحيث يظهر اسم المؤسسة، تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ تدقيقها من طرف المدقق [2]، ويمكن أن يأخذ التقرير الذي يصدره المدقق الأشكـــال التالية:

1. التقرير برأي غير متحفظ (رأي نظيف)

إبداء الرأي غير المتحفظ يعني اقتناع المدقق بأن هناك التزام بالعناصر التـــالية [3]:

- إعداد التقارير المـــالية وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
- عدم اكتشاف أي مخالفات للقوانين واللوائح بالمؤسسة محل التدقيق.
- عدم وجود قيود هامة تمنع المدقق من الالتزام بقواعد وسلوك المهنة وأداء عمله بحرية وحيادية كاملة.

والشكل التالي يشير إلى تقرير التدقيق غير المتحفظ:

---

[1] وليم توماس، إمرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص56.

[2] Howard-F Stettler, Op.cit., p 57.

[3] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص323- 324.

الشكـــل (1-4): تقرير التدقيق النموذجي (غير المتحفظ)

تقرير المدقق المستقل: .....

الجهة الموجه إليها التقرير ← إلى: مساهمي المؤسسة (X)

الفقرة الافتتاحية: قمنا بتدقيق قائمة المركز المالي للمؤسسة (X) في 31 ديسمبر (N+1)، وكذا القوائم المرتبطة بالدخل والتدفقات النقدية عن السنوات المنتهية في تلك التواريخ، هذه القوائم المالية تعد مسؤولية الإدارة أما مسؤوليتنا فهي إبداء الرأي حول القوائم المالية تأسيسا على تدقيقها.

فقرة النطـــاق: قمنا بأداء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، تتطلب هذه المعايير أن تخطط وتؤدى عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهري، تتضمن عملية التدقيق فحص أدلة الإثبات على أساس اختباري كما تتضمن أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية بالإضافة إلى تقييم العرض الشامل للقوائم المـــالية، ونعتقد أن تدقيقنا يوفر أساس معقول لإبداء رأينا.

فقرة الرأي: في رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعرض بعدالة في كافة النواحي الهامة المركز المالي للمؤسسة في 31 ديسمبر (N) و (N+1) ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنوات المنتهية في تلك التواريخ طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها.

التوقيع .....

تاريخ إعداد التقرير: .. / .. / ....

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص507

2. التقرير برأي غير متحفظ مع لفت الانتبـــاه

في حالات معينة يقوم مدقق الحسابات بتعديل تقريره بإضافة فقرة الإيضاح لتوجيه انتباه مستخدم القوائم المالية لأمر معين يؤثر على القوائم المـــالية لكن هذا التعديل لا يؤثر على رأي المدقق، ويمكن توضيح الحـــالات التي تتطلب إضافة فقرة لفت الانتباه كما يلي [1]:

أ. **الخروج عن مبادئ محاسبية معينة:** في بعض الحالات قد تضطر الإدارة للخروج عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وذلك حتى تصبح القوائم المالية الخاصة بها أكثر مصداقية مع تقديم مبررات الخروج عن المبادئ المحاسبية للمدقق، فإذا اقتنع المدقق بهذه المبررات فإنه يجب عليه أن يعبر عن ذلك بإضافة فقرة تفسيرية يوضح فيها مبررات الخروج عن المبادئ المحاسبية المقبولة وأثر ذلك على صدق القوائم المالية.

[1] محمد سمير الصبان، عبد الفتاح الصحن، شريفة علي حسن، **أسس المـــراجعة: الأسس العلمية والعملية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص401- 407.

ب. **عدم الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما:** يتطلب المعيار الثاني من معايير التدقيق المتعارف عليها والخاصة بتقرير التدقيق أن يوضح التقرير مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترة الحالية مقارنة بالفترات السابقة لها، ويجب على الإدارة إذا قامت بتغيير المبادئ المحاسبية أو طرق تطبيقها الإفصاح عن طبيعة وأسباب هذا التغيير وأثر هذا التحول على القوائم المالية في شكل إيضاحات أسفل القوائم المالية.

ج. **مقدرة المؤسسة على الاستمرار:** طبقا لإصدارات التدقيق الحديثة أصبح المدقق مسؤولا عن تقييم إمكانية استمرار المؤسسة مستقبلا لفترة معقولة، وقد أوضحت هذه الإصدارات أهم العوامل التي تؤدي إلى الشك في استمرار المؤسسة وهي:

- تحقيق المؤسسة لخسائر تشغيل جوهرية وبصورة متكررة.
- وجود مشاكل خاصة برأس المـــال العامل.
- وجود مشاكل في السيولة النقدية وتزايد التزامات المؤسسة نحو الغير.
- زيادة الديون المعدومة والمشكوك في تحصيلها، ومواجهة المؤسسة لمشاكل مع نقابات العمال أو صدور تشريعات جديدة من شأنها التأثير على مقدرة المؤسسة على الاستمرار في السوق.
- حدوث أعطال في التشغيل أو توقف الإنتاج نتيجة لحدوث كوارث طبيعية.

د. **حـــالة عدم التأكد الجوهرية:** حالة عدم التأكد الجوهرية تشير إلى حالة تعتمد نتائجها على تصرفات أو أحداث مستقبلية لا يمكن للمؤسسة التحكم فيها لكنها تؤثر على القوائم المالية، حيث يجب على المدقق أن يدرس الحاجة إلى تعديل التقرير إذا كان هناك عدم تأكد جوهري، ومن أمثلة حالات عدم التأكد الجوهرية القضايا والمنازعات القانونية التي لم يصدر بشأنها حكم قانوني بعد أو حالة الخلاف حول الإقرار الضريبي.

3. التقرير بـــرأي متحفظ

يكون المدقق غير قادر على إبداء رأي نظيف في حالة وجود ظروف لها تأثير هام نسبيا على القوائم المالية في الحاضر والمستقبل، والتي نلخصها فيما يلي:

أ. **وجود قيود على نطاق الفحص:** قد تؤدي القيود المفروضة على عمل مدقق الحسابات إلى إبداءه لرأي متحفظ، ويتوقف رأي المدقق في حالة وجود قيود على نطـــاق الفحص على الأهمية النسبية لتلك القيود وطبيعتها والتأثير المحتمل لها على صدق القوائم المالية، بحيث إذا كان الأثر المحتمل لهذه القيود على نطاق الفحص غير هام لدرجة كبيرة فإن المدقق يبدي رأيا متحفظا [1]، وقد تنشأ هذه القيود نتيجة لظروف خاصة أو بناء على طلب الإدارة، ويعتبر السبب الثاني أكثر خطورة نظرا لأن تدخل العميل في حد ذاته يعتبر معوقا

[1] محمد سمير الصبان، عبد الفتاح الصحن، شريفة علي حسن، مرجع سبق ذكره، ص409- 410.

لاستقلالية المدقق في أداء مهمته، ومن أمثلة القيود التي تفرضها الإدارة عدم إعطاء المدقق فرصة مراقبة عملية الجرد الفعلي أو إرسال مصادقات لبعض أصحاب حسابات المدينين أو عدم تزويد المدقق بصور محاضر جلسات مجلس الإدارة أو خطاب إقرار الإدارة، وفي كافة هذه الحالات يجب على المدقق أن يبحث ويقيم أسباب امتناع العميل عن تزويده بالأدلة اللازمة حتى يستطيع أن يقرر ما إذا كان من الملائم له أن يبدي رأيا متحفظا أو يمتنع عن إبداء الرأي كليـــا [1].

لكن في بعض الحالات قد توجد ظروف تخرج عن إرادة العميل تحول دون حصول المدقق على أدلة إثبات كافية وملائمة مثل [2]:

- عدم قدرة المدقق على الحصول على المصادقات نظرا لعدم تعاون أصحاب الحسابات.
- عدم إمكانية مراقبة الجرد الفعلي نظرا لأن العميل لا يستعمل نظام المخزون المستمر.
- رفض المستشار القانوني للمؤسسة تزويد المدقق بخطاب يتضمن رأيه بشأن الدعاوي القانونية المرفوعة ضد المؤسسة أو لصالحها.

ب. **حالة الخلاف مع الإدارة حول السياسات المحاسبية:** قد يختلف المدقق مع إدارة المؤسسة حول بعض الأمور مثل مدى قبول السياسات المحاسبية التي اتبعتها المؤسسة عند إعداد القوائم المالية وطرق تطبيقها أو مدى كفاية الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية، فإذا كانت هذه الاختلافات هامة نسبيا يجب على المدقق أن يبدي رأيا متحفظا أو عكسيا تبعا للأهمية النسبية للحالات التي ترفض فيها الإدارة تصحيح مخالفتها للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما [3].

وهنا نشير إلى أنه عندما يقوم مدقق الحسابات بإصدار تقرير متحفظ يجب عليه أن يشير في فقرة النطاق إلى القيود والأسباب التي جعلته يبدي رأيا متحفظا حول القوائم المالية، وأن يقوم بتعديل فقرة الرأي باستخدام عبارة "مـــا عدا" أو "باستثناء" [4].

والشكـــل التالي يوضح نموذج تقرير برأي متحفظ:

---

[1] وليم توماس، إمرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص98- 99.

[2] المرجع السابق، ص99.

[3] محمد سمير الصبان، عبد الفتاح الصحن، شريفة علي حسن، مرجع سبق ذكره، ص412.

[4] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص511- 512.

الشكـــل (1-5): نموذج تقرير برأي متحفظ

تقرير المدقق المستقل: .....

إلى: مساهمي المؤسسة (X)

الفقرة الافتتاحية: قمنا بتدقيق قائمة المركز المالي للمؤسسة (X) في 31 ديسمبر (N+1)، وكذا القوائم المرتبطة بالدخل والتدفقات النقدية عن السنوات المنتهية في تلك التواريخ، هذه القوائم المالية تعد مسؤولية الإدارة أما مسؤوليتنا فهي إبداء الرأي حول القوائم المالية تأسيسا على تدقيقها.

فقرة النطاق: **وباستثناء** ما وضحناه بالفقرة التالية قمنا بأداء عملية التدقيق طبقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، تتطلب هذه المعايير أن تخطط وتؤدى عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهري، تتضمن عملية التدقيق فحص أدلة الإثبات على أساس اختباري وتقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية، بالإضافة إلى تقييم العرض الشامل للقوائم المالية، ونعتقد أن تدقيقنا يوفر أساس معقول لإبداء رأينا.

فقرة الإيضاح: لم نتمكن من مراقبة عملية الجرد الفعلي لمخزون العام المنتهي في 31 ديسمبر (N+1) والذي تبلغ قيمته .... دج والعام المنتهي في 31 ديسمبر (N) والذي تبلغ قيمته .... دج، نظرا لأنه تم التعاقد على مهمة التدقيق في تاريخ لاحق لهذه التواريخ لم نستطع التحقق من كميات مخزون هذه الفترات باستخدام إجراءات التدقيق الأخرى نظرا لطبيعة السجلات التي تستخدمها المؤسسة.

فقرة الرأي: في رأينا – **باستثناء** آثار تلك التسويات التي ربما كانت ضرورية إذا ما كنا قادرين على مراقبة الجرد الفعلي للمخزون – فإن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعرض بعدالة في كافة النواحي الهامة المركز المالي للمؤسسة في 31 ديسمبر (N) و (N+1) ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنوات المنتهية في تلك التواريخ طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها.

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على المرجع: وليم توماس، إمرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص100

4. التقرير برأي عكســـي (سلبي)

إبداء المدقق للرأي العكسي يكون بعد القيام بعملية التدقيق وتجميع قدر كاف ومناسب من الأدلة لتأييد رأيه والوصول إلى قناعة بأن القوائم المالية ككل لا تتماشى مع معايير المحاسبة الدولية أو الوطنية، ويعد التقرير برأي سلبي حالة نادرة في الممارسة المهنية نظرا لما يترتب عليه من آثار سلبية على المؤسسة خاصة إذا كانت أسهمها مقيدة بالبورصة [1].

[1] محمد سمير الصبان، عبد الفتاح الصحن، شريفة علي حسن، مرجع سبق ذكره، ص415.

5. التقرير مع الامتناع عن إبداء الرأي

يمتنع المدقق عن إبداء الرأي عندما يكون الأثر المحتمل للقيد على نطاق الفحص هاما للدرجة التي يجد المدقق نفسه غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، كما قد يمتنع المدقق عن إبداء رأيه إذا اتضح أنه غير قادر على تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار مع وجود ظروف عدم تأكد جوهرية مؤثرة على القوائم المالية والتي تتعلق بأحداث تتحدد نتيجتها في المستقبل، فضلا عن ذلك فقدان المدقق لاستقلاله في علاقته مع إدارة المؤسسة [1].

والشكل التالي يوضح نموذج التقرير مع الامتناع عن إبـــداء الرأي:

الشكـــل (1-6): نموذج تقرير يتضمن الامتناع عن إبداء الرأي

تقرير المدقق المستقل: .....

إلى: مساهمي المؤسسة (X)

تعاقدنا على تدقيق الميزانية العامة للمؤسسة (X) في 31 ديسمبر عامي (N) و (N+1) والقوائم المرتبطة: قائمة الدخل والتدفقات النقدية عن السنوات المنتهية في تلك التواريخ، هذه القوائم المالية تعد مسؤولية الإدارة أما مسؤوليتنا فهي إبداء الرأي حول القوائم المالية تأسيسا على تدقيقها.

(يجب استبعاد الفقرة الثانية –فقرة النطاق– من تقرير التدقيق النموذجي)

لم تقم إدارة المؤسسة بإجراء الجرد المادي لمخزوناتها في السنة (N) و (N+1)، وقد تم تحديده في القوائم المالية المرفقة بمبلغ .....في 31 ديسمبر (N) ومبلغ .....في 31 ديسمبر (N+1) علاوة على ذلك ليس متاحا لنا الحصول على دليل إثبات يؤيد تكلفة الأصول الثابتة المقتناة قبل تاريخ 31 ديسمبر (N+1)، ولا تسمح سجلات المؤسسة بتطبيق أية إجراءات تدقيق بديلة أخرى على المخزون أو على الأصول الثـــابتة.

بما أن المؤسسة لم تقم بالجرد المادي للمخزون و لم نستطع تطبيق أية إجراءات تدقيق بديلة حتى نقتنع بكميات المخزون وتكلفة الأصول الثابتة، فإن نطاق عملنا كان غير كافي لتمكيننا من إبداء رأينا ولذلك نمتنع عن إبداء الرأي حول تلك القوائم المـــالية.

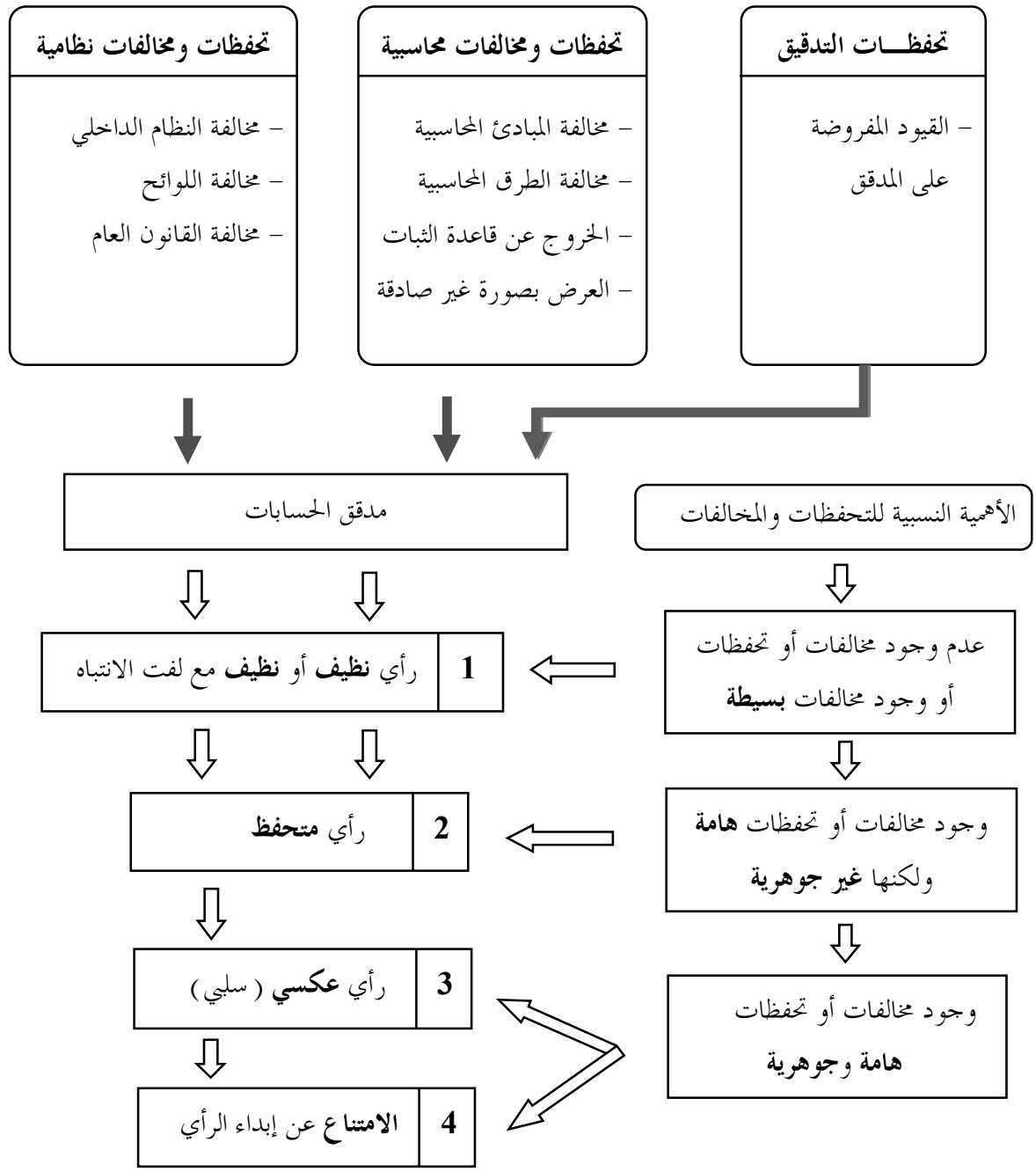
المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص539- 540

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص513.

بصفة عامة، يتوقف تحديد نوع تقرير التدقيق على نوع القيود أو الأخطاء أو أوجه التقصير التي يواجهها المدقق خلال أدائه لمهمته وانجاز برنامج التدقيق، ومن ناحية أخرى يتولى المدقق بخبرته تحديد الأهمية النسبية لمثل هذه الأخطاء وأوجه التقصير وذلك في سبيل اتخاذ القرار المناسب بالنسبة لكل حالة.

والشكل التالي يوضح أثر الأخطاء أو التقصير وأهميتها النسبية على نوع الرأي الذي يصدره المدقق:

الشكـــل (1-7): أثر الأخطاء والمخالفات وأهميتها النسبية على نوع الرأي الذي يصدره المدقق



المصدر: محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص376

المبحث الرابع: الأهميـــة النسبية، مخاطر التدقيق وأدلة الإثبات

لقد أورد معيار التدقيق الدولي رقم (200) مخاطر التدقيق والأهمية النسبية ضمن الأهداف والمبادئ التي تحكم تدقيق البيانات المالية، حيث يؤكد مجلس معـــايير التدقيق والتأكيد الدولية (*IAASB*) أنه واعتمادا على طبيعة عمليات المؤسسة والبيئة التنظيمية التي تعمل بها وحجمها وتعقيدها فإنها تواجه مخاطر عمل متنوعة والإدارة مسؤولة عن تحديد هذه المخاطر والاستجابة لها والمدقق معني بالمخاطر التي قد تؤثر على البيانات المالية.

المطلب الأول: الأهمية النسبية ومخـــاطر التدقيق

الفرع الأول: الأهمية النسبيـــة

لقد عرف مجلس معايير المحاسبة المـــالية (*FASB*) الأهمية النسبية بأنها: " حجم الحذف أو التحريف في المعلومات المالية الذي يجعل من المحتمل – في ضوء الظروف المحيطة – أن يتغير الحكم الشخصي للشخص الذي يعتمد على تلك المعلومات أو يتأثر بالحـــذف أو التحريف " [1].

وحتى يكون المدقق قادرا على الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المـــالية للمؤسسة خالية من التحريف الجوهري، يجب عليه القيام بتقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية والذي يشمل تقديرات لما يعتبر جوهريا بالنسبة لكل مجموعة من المجموعات المهمة في قائمة المركز المـــالي وقائمة الدخل كل على حدا والقوائم المالية في مجموعها، وهذا التحديد ضروري للأسباب التـــالية [2]:

- إن التحديد المبكر للأهمية النسبية يوفر ما يُعرف بحدود الأهمية النسبية للأخطاء والمخالفات، والتي خارجها لا يكون المدقق باستطاعته قبول تحريف القوائم المالية وتغييرها.
- .بمجرد تحديد الأهمية النسبية يتم تحديد العناصر والقيم غير المهمة، ومن ثم فإن المدقق يكون باستطاعته التركيز على الجوانب المهمة وبالتالي تحسين نوعية عملية التدقيق ورفع كفايتها.
- مساعدة المدقق في تخطيط طريقة جمـــع الأدلة المناسبة.

ويوجد في الواقع العملي مجموعة من الأسس يمكن لمدقق الحسابات أن يعتمد عليها لتحديد ما إذا كانت التحريفات جوهرية أم لا، وهذه الأسس هي: صـــافي الربح قبل الضريبة، إجمالي الأصول، إجمالي الأصول المتداولة، إجمالي حقوق الملكيـــة.

---

* *IAASB : International Auditing and Assurance Standards Board.*

* *FASB : Financial Accounting Standards Board.*

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص225.

[2] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص250- 251.

إضافة إلى الأسس الكمية السابقة، هناك أسس نوعية قد تكون أكثر أهمية للمستخدمين مثل:

- وجود عدم انتظام في اتجـــاه الأرباح من سنة لأخرى.
- موقف إدارة المؤسسة ووجهة نظرها تجاه سلامة القوائم المالية وعدالتها.
- رفض إدارة المؤسسة تعديل بعض القيود المحاسبية نتيجة لما سبق اكتشافه من أخطاء.
- احتمال وجود مدفوعات غير قـــانونية.
- وجود شروط في عقد الدين الذي حصلت عليه المؤسسة من البنك يتطلب بقاء نسب مالية معينة عند مستوى معين كحد أدنى.

للتذكير أنه حتى الآن لم تقدم معـــايير المحاسبة والتدقيق أية إرشادات رسمية مهنية بشأن القياس الكمي للأهمية النسبية، والسبب في ذلك أن المنظمات المهنية تخشى استخدامها من قبل مدققي الحسابات وتطبيقها حرفيا دون النظر إلى جميع الاعتبارات التي يمكن أن تؤثر في قرارهم النهائي بشأن الأهمية النسبية، لذا ينبغي على المدقق أن يستخدم حكمه الشخصي وخبرته المهنية عند تقدير الأهمية النسبية كما يجب عليه أن يعد قائمة أو بيانا تتضمن السياسة التي سوف يتبعها عند إصدار مثل هذا الحكم.

ويقوم المدقق بإصدار حكمه على الأهمية النسبية من خلال القيـــام بخمسة خطوات متكاملة، ويمكن تلخيص هذه الخطوات فيما يلي [1]:

1. الحكم المبدئي على الأهمية النسبية: يقصد بالحكم المبدئي على الأهمية النسبية قيام مدقق الحسابات بتقدير قيمة التحريفات المجمعة في القوائم المالية والتي يراها مهمة نسبيا، ويتم عادة التعبير عن هذه القيمة كميا وتعد بمثابة حكم مبدئي للأهمية النسبية.

مهنيا ينظر المدقق إلى الحكم المبدئي على الأهمية النسبية بأنه أقصى قيمة لتحريف القوائم المالية والتي لا تؤثر على قرار المستخدم العادي لهذه القوائم بالاعتماد على ما توصل إليه من معلومات محاسبية.

2. تخصيص الحكم المبدئي للأهمية النسبية على عناصر القوائم المالية (التحريف المقبول لكل عنصر): بعد أن يصدر مدقق الحسابات حكمه المبدئي على الأهمية النسبية يجب عليه تخصيص قيمة هذا الحكم على كل عنصر من عناصر القوائم المالية.
3. تقدير إجمالي التحريف في عناصر القوائم المـــالية: تتمثل هذه الخطوة في تقدير إجمالي التحريف في كل عنصر من عناصر القوائم المـــالية.

[1] عبد الوهـــاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص275- 293.

4. تقدير التحريف المجمع: يقوم في هذه المرحلة المدقق بتجميع قيم التحريفات المخططة لكـــل حساب من الحسابات وصولا إلى التحريف المجمع المخطط والذي سيتم مقارنته بالحكم الأولي على الأهمية النسبية.

5. مقارنة التحريف المجمع المقدر مع الحكم الأولي على الأهمية النسبية: في هذه المرحلة يقوم المدقق بمقارنة قيمة التحريف المجمع المخطط مع قيمة الحكم الأولي للأهمية النسبية، لكي يحدد ما إذا كان في حاجة لاتخاذ قرار بتعديل حكمه الأولي على الأهمية النسبية أو إعادة النظر في قراره بشأن توقيت وطبيعة ومدى اختبارات التدقيق.

الفرع الثاني: مخـــاطر التدقيق

تعتبر المخاطر التي تتضمنها عملية التدقيق من العوامل الهامة التي يجب أن يأخذها المدقق بعين الاعتبار سواء عند التخطيط لعملية التدقيق أو تصميم إجراءات التدقيق الملائمة أو عند تقييم أدلة وقرائن الإثبات، وذلك في سبيل إبداء الرأي الفني الموضوعي في القوائم المالية محل التدقيق كوحدة واحدة [1].

1. مفهوم مخـــاطر التدقيق

- عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (*IFAC*[*]) خطر التدقيق بأنه: "احتمال إبداء مدقق الحسابات لرأي غير سليم في القوائم المالية الخاضعة لرقابته رغم أن هذه القوائم المالية تحتوي على تحريفات جوهرية" [2].
- كما يمكن تعريف خطر التدقيق على أنه: "ذلك الخطر الناتج عن فشل المدقق بدون قصد في تعديل رأيه في القوائم المالية بطريقة ملائمة رغم أن هذه القوائم تحتوي على تحريف جوهري" [3].

فعملية التدقيق عرضة لمخاطر تتعلق باحتواء القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق على تحريفات وأخطاء قد لا يمكن لمدقق الحسابات اكتشافها رغم قيامه بإتباع معايير التدقيق المتعارف عليها، وذلك بسبب طبيعة عملية التدقيق وما تتسم به من قصور ذاتي وما يحيط بها من محددات تؤثر على قدرة المدقق في اكتشاف التحريفات والأخطاء الجوهرية، هذه المحددات ناتجة من عـــوامل عديدة منها [4]:

- اعتماد عملية التدقيق عند تجميع الأدلة والقرائن على أسلوب العينات.
- أوجه القصور والمحددات الملازمة لنظم الرقابة الداخلية.
- حقيقة أن معظم أدلة وقرائن التدقيق تعتبر مقنعة وليست حاسمة.

---

[1] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معـــايير المراجعة: شرح معـــايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص249.

[*] *IFAC : International Federation of Accountants.*

[2] Antoine Mercier, Philippe Merle, Claudine Flahaut-Jasson, Sandrine Besnard, Op.cit., p 446.

[3] عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، محمود ناجي درويش، مرجع سبق ذكره، ص54- 55.

[4] منصور أحمد البديوي، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص91- 96.

- أن الرأي الذي يبديه المدقق يكون دائما عرضة للصواب والخطأ باعتبار أنه إنسان وطالما أنه بذل العناية المهنية الواجبة انتفت مسؤوليته عن هذا الخطأ.

2. مكونات مخـــاطر التدقيق

بالنظر للتعاريف التي أعطيت لخطر التدقيق يمكن التمييز بين نوعين من مكونات خطر التدقيق [1]:

- مخاطر أن الحسابات تحتوي على الأخطـــاء المادية (الجوهرية): حيث أظهرت الأبحاث السابقة أن هذه المخاطر ناجمة عن المخاطر الكامنة والمخاطر المرتبطة بالرقابة الداخلية.
- مخاطر عدم اكتشاف مدقق الحسابات للأخطاء الجوهرية بالقوائم المـــالية.

ويمكن توضيح مكونات كل نوع من المخـــاطر كما يلي:

أ. مخـــاطر الأخطاء الجوهرية

يمكن تقسيمها إلى نوعين من المخاطر:

- **المخاطر المـــلازمة (الكامنة)**: يمكن تعريف المخاطر الملازمة بأنها: "قابلية رصيد حساب معين أو مجموعة من العمليات أن تكون خاطئة بشكل جوهري، سواء منفردة أو عندما تجمع مع الأخطاء في أرصدة الحسابات الأخرى وذلك بافتراض عدم وجود ضوابط داخلية ذات علاقة" [2].
- **المخاطر المرتبطة بالرقابة**: هذا النوع من المخاطر مرتبط بقوة وفعالية نظام الرقـــابة الداخلية، ويمكن تعريف مخاطر الرقابة بأنها: "احتمال أن نظام الرقابة الداخلية لا يستطيع منع أو اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الوقت المناسب، والتي يمكن أن تحتويها الأرصدة أو العمليات إما منفردة أو مجتمعة مع بعضها البعض سواء كانت هذه الأخطاء متعمدة أو غير متعمدة أو نتيجـــة للغش" [3].

إن المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة الداخلية لا يمكن للمدقق التحكم فيها، فالخطر الملازم يرتبط بقابلية الحساب للتحريف الذي يعتبر مسؤولية إدارة المؤسسة، إذ يقع على عاتقها عبء تصميم وتشغيل هيكل رقابة داخلية يمنع أو يكتشف ويصوب هذه التحريفات، ولهذا السبب غالبا ما يرتبط الخطر الملازم وخطر الرقابة مع بعضهما البعض، ووفقا للاتجاه الجديد لمعايير التدقيق ذات الصلة يمكن جمع هذين الخطرين في خطر واحد يسمى خطر التحريفات المـــادية (RMM^*) [4]، وبالرغم من ذلك فإن المدقق يستطيع تقويم مخاطر الرقابة والمخاطر

---

[1] Antoine Mercier, Philippe Merle, Claudine Flahaut-Jasson, Sandrine Besnard, Loc.cit.

[2] أرزاق أيوب محمد كرسوع، **مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة: دراسة تحليلية لأراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية- غزة، فلسطين، 2008، ص133.

[3] Hugues Angot, Christian Fisher, Baudouin Theunissen, **Audit comptable, Audit informatique**, 3e édition, Edition De Boeck, Bruxelles, 2004, p 126.

* *RMM : Risk of Material Misstatements.*

[4] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص322.

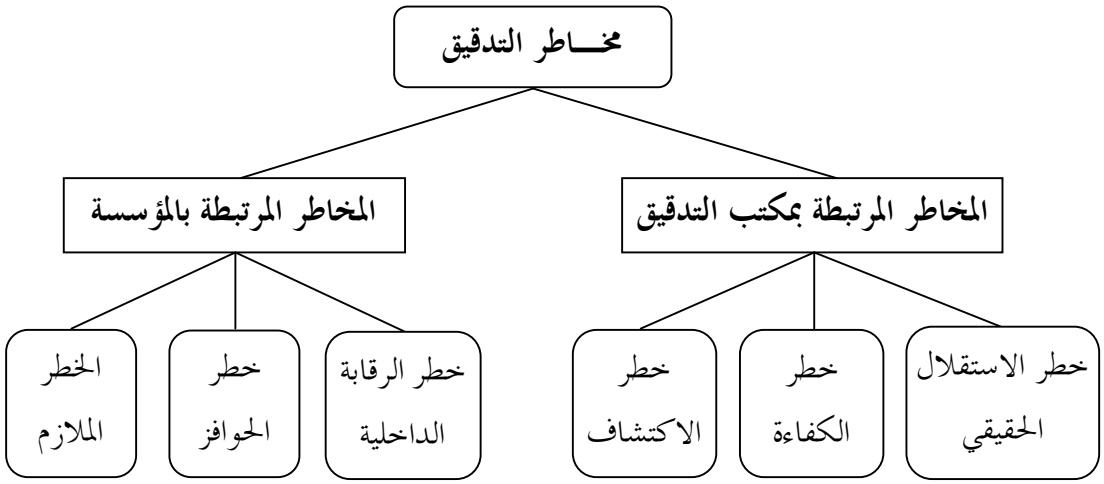
الملازمة ووضع الإجراءات الملائمة للوصول إلى مستوى مقبول للمخاطر في الكشف عن الأخطاء، وبذلك يقلل من مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض ومقبول، كما أنه هناك علاقة عكسية بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق فإذا تم رفع المستوى المقبول للأهمية النسبية تقل مخاطر التدقيق والعكس صحيح، حيث ينبغي على مدقق الحسابات أن يأخذ هذه العلاقة بعين الاعتبار عند تحديد طبيعة إجراءات التدقيق وتوقيتها ومدى الفحص[1].

ب. مخـــاطر عدم الاكتشاف

تعرف مخاطر عدم الاكتشاف بأنها: "المخاطر المتمثلة في أن إجراءات التدقيق قد تؤدي بالمدقق إلى نتيجة مؤداها عدم وجود خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من العمليات في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجودا ويكون جوهريا إذا اجتمع مع أخطـــاء في أرصدة أخرى أو نوع آخر من العمليات"[2].

ويمكن تلخيص مخـــاطر التدقيق حسب "Fearnley & al.," في الشكـــل التوضيحي التالي:

الشكـــل (1-8): تقسيم مخـــاطر التدقيق



Source: Gérard Valin, Jean-François Gavanou, Catherine Guttmann, Joëlle LE Vourc'h, Op.Cit., p 168

المطلب الثاني: أدلـــة وقرائن الإثبات

الفرع الأول : مفهوم وأنواع أدلـــة وقرائن الإثبات

1. مفهوم أدلـــة وقرائن الإثبات

ينص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على أنه يجب على مدقق الحسابات الحصول على أدلة وقرائن إثبات ملائمة وكافية للاعتماد عليها لتأييد رأيه في القوائم المالية وفقا لمتطلبات مهمة التدقيق التي تعاقد على

(1) عيد حامد معيوف الشمرى، مرجع سبق ذكره، ص107.

(2) عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد كامل سالم، مرجع سبق ذكره، ص161.

إنجازها، وتعرف أدلـــة وقرائن التدقيق بأنها: "كل ما من شأنه أن يؤثر على رأي المدقق بشأن عدالة تعبير القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق عن مركزها المـــالي في تاريخ معين ونتائج نشاطها وتدفقاتها النقدية خلال الفترة المالية المنتهية في ذلك التاريخ" [1].

وقد حدد معيار "أدلة وقرائن التدقيق" خاصيتين يجب توافرهما في الأدلة والقرائن التي يستند إليها المدقق عند إبداء رأيه في القوائم المالية وهما:

أ. **كفـــاية الأدلة:** تتعلق الكفاية بصفة عامة بمقدار أو حجم أدلة الإثبات الضروري لتدعيم رأي مدقق الحسابات، وهناك عوامل عديدة تحدد مدى كفاية أدلة الإثبات لتدعيم رأي المدقق وهي [2]:

- مدى قدرة دليل الإثبات أو القرينة على تحقيق الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها مدقق الحسابات.
- أهمية العنصر محل الفحص ومدى ملاءمة دليل الإثبات أو القرينة لطبيعة العنصر محل الفحص.
- درجة الخطر التي يتعرض لها عنصر الفحص، فكلما زاد احتمال تعرض العنصر محل الفحص للاختلاس والتلاعب كلما قام المدقق بجمع أكبر كمية من أدلة الإثبات والقرائن.
- تكلفة الحصول على الدليل أو القرينة والمنافع المتحققة من الدليل.
- درجة كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية.
- احتمـــال تأخر نتائج التدقيق.

ب. **صلاحية الأدلة والقرائن:** لكي تتحقق صلاحية وملاءمة أدلة الإثبات يجب أن يكون الدليل فعال وملائم ويقصد بالفعالية والملاءمة تلك النوعية الجيدة من الأدلـــة التي يمكن الاعتماد عليها في استنتاج رأي منطقي والتي تتكون من العناصر الطبيعية القابلة للملاحظة [3].

ومن الضروري الإشارة إلى النقاط التالية بشأن مدى موثوقية وملاءمة الأدلة كما يلي [4]:

- تكون الأدلة أكثر موثوقية عندما تؤخذ من مصادر خارجية مستقلة عن المؤسسة.
- أدلة الإثبات الداخلية تكون أكثر موثوقية عندما تكون أساليب الرقابة الخاصة بها فعالة.
- الأدلة المباشرة تكون أكثر موثوقية من الأدلة التي تؤخذ بشكل غير مباشر أو بالاستدلال.

---

(1) محمد الفيومي محمد، علاء الدين محمد الدميري، أيمن أحمد أحمد شتيوي، مرجع سبق ذكره، ص375.

(2) أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص161.

(3) وليم توماس، إمرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص306- 307.

(4) أحمد حلمي جمعة، **تطور معـــايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعـــد أخلاقيات المهنة: عرض وتحليل**، ط1، دار صفاء للنشر، عمان، 2008، ص30- 31.

- الأدلة الموجودة في شكل وثائقي تكون أكثر موثوقية من الأدلة غير الموثقة مثل الإقرارات الشفوية.
- الأدلة التي توفرها الوثائق الأصلية تكون أكثر موثوقية.

2. أنـــواع أدلة الإثبات

يمكن حصر أنواع أدلـــة وقرائن الإثبات فيما يلي:

أ. **الوجود الفعلي:** حيث يستخدم مدقق الحسابات الجرد الفعلي للتحقق من الوجود المادي للعناصر الملموسة من موجودات المؤسسة، وهنا لا يجب على مدقق الحسابات أن يسلم بأن الوجود المادي لعناصر الأصول دليل على ملكيتها وملاءمة طرق تقييمها، لذلك يجب عليه أن يتأكد من مستندات الملكية ويفحص طرق تقييم هذه الأصـــول [1].

ب. **المستنـــدات:** يعتمد مدقق الحسابات أثناء قيامه بعملية التدقيق على المستندات أكثر من اعتماده على أي دليل إثبات آخر، ومن أمثلة المستندات: فواتير الشـــراء، فواتير البيع، مستندات المصروفات النثرية، بوالص التأمين ... الخ، ويمكن تقسيم المستندات إلى [2]:

- المستندات المعدة خارج المؤسسة والمستعملة داخلها.
- المستندات المعدة داخل المؤسسة والمستعملة من قبل شخص مستقل عن المؤسسة.
- المستندات المعدة والمستعملة داخل المؤسسة.

ج. **الدقة المحاسبية والفنية:** تعتبر الدقة المحاسبية والفنية للعمليات المقيدة بالدفاتر والسجلات من الأدلة والقرائن على صحة العمليات ودقة البيانات، ويتحقق ذلك من خلال رجوع مدقق الحسابات إلى العمليات المسجلة بالدفاتر والمستندات [3].

د. **الإقرارات المكتوبة من إدارة المؤسسة:** في بعض الحالات تواجه مدقق الحسابات أمور لا يستطيع الحكم عليها بنفسه بل يحتاج إلى إقرار من الإدارة، لذلك فإن المدقق يستعمل هذا النوع من الدليل لتأييد ما هو وارد بالسجلات ومثال ذلك شهادة جرد المخزون.

ه. **الإقرارات المكتـــوبة من خارج المؤسسة:** تعتبر الشهادات التي يتلقاها المدقق من الأطراف الخارجية التي لها مصلحة لدى المؤسسة دليلا قويا على صحة أرصدة بعض الحسابات كحسابات البنك والمدينين والدائنين.

---

[1] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص324.

[2] عبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره، ص58.

[3] عمر ديلمي، **أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلـــومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2009، ص36.

و. **الاستفسارات من العاملين بالمؤسسة:** تعد الاستفسارات التي توجه عادة للمسؤولين والعاملين بالمؤسسة من أدلة الإثبات المهمة التي يحصل عليها المدقق نظرا للعلاقة الموجودة بين العاملين والمؤسسة ودرايتهم بمختلف جوانب نشاط المؤسسة.

ز. **دقة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة:** إن وجود نظـــام رقابة داخلية متكامل وفعال يبعث الاطمئنان في نفسية المدقق على أن ما يتم من أحداث وأنشطة يمكن الوثوق فيها كدليل إثبات قوي وسليم [1].

ح. **نتـــائج تتبع الأحداث اللاحقة:** إن عمل المدقق يبدأ بعد الانتهاء من إعداد قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وخلال الفترة التي تلي إعداد هذه القوائم تنشأ بعض العمليات والأحداث التي قد تكون دليل إثبات على صحة أو خطأ بعض العناصر الخاصة بقائمتي المركز المـــالي والدخل والتي يقوم المدقق بفحصهما.

ط. **الارتباطات والمقارنات والنسب المالية:** يعتبر الارتباط بين عناصر معينة مثل المبيعات والمخزون دليل إثبات على صحة العمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات، كما أن إجراء المقارنة بين أرصدة الحسابات من نفس السنة أو مع السنوات السابقة بهدف تسليط الضوء على الاختلافات الجوهرية بين الفترتين والانحرافات التي تمت خلال الفترة دليل آخر للإثبات، كذلك يفيد مدقق الحسابات استخدام النسب المالية لبعض المفردات كدليل عام لإثبات درجة السيولة والربحية وتقييم الأداء في نفس السنة أو مقارنة بالسنوات الســـابقة [2].

الفرع الثاني: أساليب جمع أدلـــة الإثبات

هناك العديد من الأساليب التي تتيح لمدقق الحسابات الحصول على أدلة الإثبات نلخصها فيما يلي [3]:

1. **الفحـــص:** إن الفحص غالبا ما يستخدم بشكل مرتبط بأدلة الإثبات المستندية، كما أن صلاحية وقدرة دليل الإثبات المستندي على الإقناع غالبا ما يعتمد إلى حد كبير على مصدر أو منشأ المستند وما إذا كان المستند قد أرسل مباشرة للمدقق، فالمستندات التي تعد خارج تنظيم العميل توفر دليل إثبات أكثر إقناعا وصلاحية مما لو كان هذا المستند قد أعد داخل تنظيم العميل، وبالمثل فإن المستندات التي ترسل مباشرة للمدقق من الأطراف الخارجية توفر عادة دليل إثبات أكثر إقناعا مما لو كانت هذه المستندات قد مرت على العاملين بالمؤسسة قبل الوصول إلى المـــدقق.

2. **المـــلاحظة:** تعد الملاحظة طريقة مباشرة للحصول على أدلة الإثبات وتهدف إلى التأكد من صحة وشرعية العمليات المـــالية والوجود من خلال مقارنة ما تم ملاحظته بما هو مسجل بدفاتر المؤسسة، وهذه الوسيلة ملائمة للرقابة على المخزون السلعي الهام نسبيا من خلال استخدام الجرد المادي [4]، والجدير بالذكر أنه على

---

[1] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص330- 331.

[2] عمر ديلمي، مرجع سبق ذكره، ص37.

[3] وليم توماس، إمرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص319- 324.

[4] Dov Ogien, **Comptabilité et Audit Bancaires**, Edition Dunod, Paris, 2006, p 338.

الرغم من أن ملاحظة الأصول الملموسة قد توفر دليلا هاما لإثبات وجود هذه الأصول إلا أن هذه الملاحظة عادة ما تكون قليلة أو عديمة الفائدة لغرض التحقق من صحة مزاعم العميل الأخرى المتعلقة بالتقويم المناسب واستقلال الفترة المالية وصحة عمليات إثباتها في سجلات المؤسسة، ومن ثم فإن تطبيق إجراءات أخرى كفحص المستندات بالمؤسسة قد تكون مفيدة للتحقق من صحة هذه المزاعم.

3. **المصادقات:** تعتبر المصادقات من أهم أدلة الإثبات المستندية التي توفر دليلا يمكن الاعتماد عليه بدرجة كبيرة لأنها أنشئت خارج تنظيم العميل فضلا عن أنها سلمت وحولت مباشرة إلى المدقق دون تعرضها لمخاطر احتمال تحريفها من طرف المؤسسة، حيث يقوم المدقق بإرسال طلب المصادقة إلى الأطراف الخارجية والتي تكون لديها علاقات تجارية، مـــالية أو قانونية مع المؤسسة، للرد على المعلومات الواردة بها والتي تتعلق بأرصدة حساباتها والعمليات التي قامت بها مع المؤسسة محل التدقيق خلال الفترة المـــالية [1].

وهناك نوعين من طلبات المصادقة هي:

- **طلبـــات إيجابية:** فيها يطلب المدقق من الطرف الخارجي الذي تجرى معه المصادقة ضرورة الرد بغض النظر عما إذا كان هذا الطرف يوافق على صحة المعلومات الواردة بطلب المصادقة أو لا.
- **طلبـــات سلبية:** فيها يطلب المدقق من الطرف الخارجي الذي تجرى معه المصادقة ضرورة الرد في حالة ما إذا كانت المعلومات الواردة بطلب المصادقة غير صحيحة، هذا النوع من المصادقات السلبية لا يستخدم عادة إلا إذا كان المدقق بحاجة إلى مصادقات عن عناصر ذات قيم بسيطة نسبيا من وسط مجتمع تدقيق كبير نسبيا، أو عندما يكون نظام الرقابة الداخلية للعميل جيد.

4. **الاستفســـار:** يقصد بالاستفسار الحصول على معلومات مكتوبة أو شفهية كإجابة على تساؤلات يطرحها مدقق الحسابات على شخص لديه معلومات حول جانب معين من جوانب نشاط المؤسسة والذي عادة يكون من العاملين بالمؤسسة، ومع أن معـــايير التدقيق قد اعترفت بصحة وشرعية هذه الأدلة وما يتضمنها من خطاب إقرار الإدارة إلا أنها حذرت المدقق من اعتبار هذه الأدلة الشفهية بديلا للأساليب الأخرى التي توفر أدلـــة إثبات مباشرة وأكثر صلاحية [2].

5. **تدقيق العمليات الحسابية:** تستخدم إجراءات تدقيق العمليات الحسابية لتوفير الدليل بهدف التحقق من أرصدة الحسابات المحددة بناء على عمليات حسابية، وهذا الدليل يوفر القرينة على تحقق أهداف التدقيق المتعلقة بالتقويم وصحة العمليات المالية، فالمدقق يقوم بهذا التدقيق الحسابي عند اختبار تفاصيل أرصدة بعض

---

[1] Dov Ogien, Loc.cit.

[2] كمال خليفة أبو زيد، سمير كامل عيسى، رجب السيد راشد، **دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المـــالية**، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص168.

الحسابات كالاهتلاك والديون المعدومة والمستحقات والمقدمات، وغالبا ما يقترن هذا الإجراء بأساليب جمع أدلة الإثبات الأخرى كفحص المستندات والمصادقات [1].

6. **المطـــابقة**: غالبا ما تختلف قيم بعض العمليات الموضحة في أدلة الإثبات عن ما هو مثبت بسجلات المؤسسة وعليه يجب على المدقق إجراء هذا النوع من التسوية (المطابقة) لتفسير هذه الفروق بين رصيد العنصر كما هو مبين في دفاتر العميل ورصيده طبقا للمعلومات الواردة في دليـــل الإثبات.

7. **الفحص التحليلي**: تستخدم أساليب الفحص التحليلي لمساعدة المدقق في تسليط الضوء على الأحداث أو العلاقات غير العادية بالبيانات المسجلة، ويطلق على الفحص التحليلي "التدقيق والتمحيص"، فهو يقوم بتحليل وتبرير حركة كل حسابات المؤسسة مما يسمح بتوفير الدليل على العلاقات غير العادية والأخطاء المحتمل وجودها في بيانات المؤسسة [2].

ومن الأمثلة على العلاقات المتداخلة بين البيانات المسجلة نجد [3]:

- المبيعات- حسابات المدينين.
- حسابات المدينين- الديون المعدومة.
- المخزون- تكلفة المبيعات.
- الأصول الثـــابتة- مصروف الاهتلاك.
- الفائدة المستحقة- مصروف الفائدة.
- صافي الدخل- مصروف ضرائب الدخل وضرائب الدخل المستحقة.

---

[1] وليم توماس، إمرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص329- 330.

[2] بلخيضر سميرة، **المـــراجعة في قطاع البنـــوك**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص51.

[3] وليم توماس، إمرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص331- 332.

المبحث الخامس: القـــواعد العامة للتدقيق المحاسبي

إن الأهمية الاقتصادية التي تلعبها مهنة التدقيق وكثرة الأطراف المستفيدة من تقاريرها وتضارب المصالح بين هذه الأطراف فرضت على مدقق الحسابات التحلي بسلوك أخلاقي يمكنه من إنجاز المهمة التي ألقاها المجتمع على عاتقه، ومن ثم يمكن القول أن مهنة التدقيق المحاسبي وكأي مهنة أخرى لها قواعد وآداب سلوك يتعين على مزاولي المهنة الالتزام بها، حيث تبين الواجبات والالتزامات المهنية التي يجب أن يلتزم بها المدقق أثناء أداء عمله من جهة وتنظم العلاقة بين مزاولي المهنة من جهة أخرى مما يعزز ثقة المجتمع في مهنة التدقيق.

المطلب الأول: مبـــادئ وقواعد السلوك المهني

تعبر كلمة "مهني" عن المسؤولية التي يتحملها الفرد تجاه المستفيدين من خدماته وذلك من خلال الالتزام بالسلوك الشريف حتى لو كان ذلك على حساب مصلحته الخاصة، من هنا فالمدقق كمهني يتحمل المسؤولية تجـــاه العميل والزملاء والمجتمع من خلال الالتزام بمبادئ وقواعد السلوك المهني [1].

فازدياد حدة المنافسة بين مكاتب التدقيق وتزايد اهتمام المدقق نحو الحفاظ على العميل أكثر من اهتمامه بالحفاظ على جودة الخدمات المقدمة له، أثر كثيرا على التزام مدققي الحسابات بالسلوك الأخلاقي وهذا ما ظهر جليا في الفضائح المـــالية التي عرفتها بعض الشركات العالمية (مثل Merrill Lynch، Tayco International، Enron، WorldCom) والتي أثبتت تورط مكاتب تدقيق عملاقة كمكتب "**Arthur Andersen**" في التلاعبات المحاسبية التي قامت بها إدارات هذه الشركات المنهارة، وهو ما نتج عنه انخفاض ثقـــة المجتمع اتجاه مهنة التدقيق والتشكيك في مصداقيتها كأداة رقابية.

ويعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (*AICPA*) أول من قام بإصدار دليل ميثاق السلوك المهني والذي عرف تحسينات وتطورات على مدار عدد من السنوات لكي يعكس المزيد من المسؤولية الملقاة على عاتق الأفراد المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق، وينقسم هذا الميثاق إلى أربعة أجـــزاء هي [2]:

- مبادئ السلوك المهني.
- قواعد السلوك المهني.
- تفسيرات قواعد السلوك المهني.
- القواعد والأحكـــام الأخلاقية.

---

[1] أشرف عبد الحليم محمود كراجه، **مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعـــد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها**، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2004، ص59- 60.

[2] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص79- 80.

الفرع الأول: مبـــادئ السلوك المهني

تمثل المبادئ معايير مثـــالية للسلوك يجب أن تتوافر في المدقق ويندرج تحتها ما يلي [1]:

1. **المسؤوليات:** يجب على المدقق أن يتسم بالمسؤولية المهنية – في كافة الأنشطة التي يؤديها – اتجاه الجهات المستفيدة من خدماته وتجـــاه المجتمع ككل، لذا يتعين على المدققين الالتزام والتعاون المستمر فيما بينهم لتحسين أدائهم والاحتفاظ بثقة المجتمع، والقيام بمسؤولياتهم الخاصة في إدارة شؤون مهنتهم والحفاظ على التقاليد المهنية والعمل على رفع شأنها.
2. **الصـــالح العام:** يجب على المدقق أداء عمله بالطريقة التي تحافظ على مصلحة المجتمع وشرف المهنة والثقة الموضوعة فيه، وأن يسعى بصفة مستمرة لإظهار تفانيه في تقديم أفضل أداء مهني.
3. **الاستقـــامة:** يجب على المدقق أن يؤدي كافة المسؤوليات بأعلى قدر من الاستقامة وذلك من أجل المحافظة على ثقة الأطراف ذات المصلحة.
4. **الموضوعية والحيـــاد:** يجب على مدقق الحسابات أن يبقى موضوعيا ومتجردا من صراعات المصالح عند تنفيذ المسؤوليات المهنية، وأن يتمتع بالحياد في الواقع والظاهر عند تقديم خدمة التدقيق وخدمات إبداء الرأي الأخرى، كما يجب عليه أن يتجنب أي علاقات قد تفقده موضوعيته واستقلاله عند تقديم خدماته المهنية.
5. **العنـــاية المهنية:** يجب على المدقق أن يلتزم بمعايير المهنة الفنية والأخلاقية، وأن يسعى على الدوام لتحسين كفاءة وجودة خدماته، وتتطلب العنـــاية المهنية التزاما بأداء الخدمات المهنية على أكمل وجه ممكن مع الاهتمام بمصالح العملاء أفضل اهتمام بما يتفق مع مسؤولية المهنة تجاه المجتمع بصفة عامة.
6. **مجـــال وطبيعة الخدمة:** يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار مبادئ السلوك المهني عند تحديد قبول أو عدم قبول تأدية خدمـــات مهنية معينة، ولا يمكن وضع قاعدة ثابتة للوصول إلى حكم بشأن مجال وطبيعة الخدمة المقدمة، ولكن يتعين على المدقق أن يكون مقتنعا بمسايرة روح المبادئ في هذا الشأن.

الفرع الثاني: قواعـــد السلوك المهني

قواعد السلوك المهني هي معايير تمثل الحد الأدنى للسلوك الأخلاقي الذي يجب على المدققين الالتزام به أثناء الممـــارسة المهنية، ونظرا للطبيعة الإلزامية لقواعد السلوك المهني يشير العديد من ممارسي المهنة إلى أنها تمثل ميثاق السلـــوك المهني [2].

---

[1] أشرف عبد الحليم محمود كراجه، مرجع سبق ذكره، ص79- 81.

[2] ألفيـــن أريتز، جيمس لـــوبك، **المراجعة: مدخـــل متكامل**، تعريب ومراجعة: محمد محمد عبد القادر الديسطي، أحمد حامد حجاج، ط7، دار المريخ، الرياض، السعودية، 2009، ص113.

وتتمثل قواعد السلوك المهني حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (*AICPA*) فيما يلي:

- الالتزام بالاستقلال والموضوعية.
- المقدرة والمعـــايير الفنية.
- المسؤولية اتجـــاه العميل.
- المسؤوليات والممارسات الأخرى.

1. الاستقـــلال والموضوعية [1]

أ. **الاستقـــلال:** يجب أن يتمتع المدقق بالاستقلال والحياد عند إبداء رأيه في عدالة القوائم المالية، وهناك أمور مهمة يجب أن يأخذها المدقق بعين الاعتبار للحفاظ على استقلاليته وهي:

- يجب أن لا يكون له أدنى مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة داخل المؤسسة محل التدقيق.
- يجب أن لا يكون على علاقة تعاقدية مع المؤسسة التي يدقق حساباتها كأن يكون أحد العاملين بها.
- الأتعاب: يجب أن تكون أتعاب التدقيق متناسبة مع الوقت والجهد المبذول.
- الخدمات الاستشـــارية: يمكن للمدقق تقديم خدمات مكملة لطبيعة عمله مثل الاستشارات المالية والمحاسبية بشرط أن لا يجمع بين هذه الخدمات وتدقيق حسابات نفس العميل وفي وقت واحد.

ب. **الموضـــوعية:** يمكن أن يتعرض المدقق لمواقف قد تضعف من موضوعيته، لذا ينبغي عليه تجنب العلاقات التي تؤثر بشكل كبير على الحكم المهني له، كما لا يجوز للمدقق أن يقوم عمدا بتحريف الحقائق عند ممارسته لمهنة التدقيق بما في ذلك تقديم الخدمات الاستشارية للعميل مهما كانت وأن لا يكون متحيزا لأي جهة، كما لا يجب أن تخضع أحكامه المهنية لآراء الآخرين.

2. المقدرة والمعـــايير الفنية

تتضمن هذه القاعدة مـــا يلي [2]:

- يجب على المدقق عند تدقيق القوائم المالية للمؤسسة الالتزام بمعايير التدقيق والمعايير المهنية المنشورة بواسطة مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (*IAASB*) أو الأجهزة التي يعينها المجلس.
- يجب ألا يقبل المدقق أية عملية تدقيق لا يستطيع إتمامها بدرجة معقولة من الكفاية المهنية المناسبة.

---

[1] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص81- 82.

[2] ألفين أريتز، جيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص126.

- يجب على المدقق أن يبدي رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة مع الإشارة إلى حالات خروج المؤسسة عن المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، مع تبيان المخالفات في تقريره والآثار المترتبة عن ذلك والأسباب التي تجعل تطبيق المبادئ المحاسبية يؤدي إلى عدم تعبير القوائم المالية عن المركز المالي ونتائج الأعمال بصورة عادلة وصادقة.

3. المسؤولية اتجـــاه العميل

يتطلب تحقيق هذه القاعدة ضرورة التزام مدقق الحسابات بمعايير السلوك المهني التي تشمل [1]:

- الأمـــانة: تعني المصداقية في عرض الحقائق والإحساس الصادق بالأمور والصراحة في طرح الحقائق والاستقامة في العمل وعدم الغش.
- التراهة: تعني أن رغبة مدقق الحسابات في تقديم خدمات مثالية لعميله تفوق رغبته في تحقيق مصلحته الشخصية، والتراهة ضمنيا تعني التعامل العادل والصدق في العلاقة المهنية.
- سريـــة البيانات: يجب على المدقق عدم الكشف عن المعلومات السرية الخاصة بالعميل والتي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية دون تفويض صريح ومحدد من العميل مباشرة، ويستثنى من ذلك المعلومات التي تطلبها المحكمة أو الجهـــات المهنية [2].
- الأتعـــاب الشرطية: بغرض المحافظة على الموضوعية خلال أداء عملية التدقيق لا يجب على المدقق ربط وتحديد الأتعاب وفقا لنتائج الخدمات المقدمة [3].

4. المسؤوليات والممارسات الأخرى

تتضمن هذه القاعدة ما يلي [4]:

- الأعمال المخلة والمعيبـــة: يجب على المدقق أن لا يقوم بأي عمل يخل بقواعد السلوك المهني ويضر بسمعة المهنة ككل.
- العمـــولات: يجب على المدقق ألا يدفع أية عمولات بغرض الحصول على العملاء.
- الإعـــلان: لا يحق لمزاول المهنة أن يحصل على العملاء من خلال الإعلان.

---

(1) محمد حولي، مرجع سبق ذكره، ص39.

(2) IFAC, **Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements**, Part 1, New York, 2008, p 22, Available from: http://www.ifac.org.

(3) ألفين أريتز، جيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص129.

(4) حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص84.

- الوظـــائف المتعارضة: يجب على المدقق عدم الارتباط بأية وظيفة في أي مؤسسة لأن ذلك يضعف من موضوعيته وحياده عند تقديم الخدمات المهنية.
- شكـــل مكتب التدقيق واسمه: يمكن للمدقق أن يزاول مهنته كمالك أو كأحد العاملين في مكتب التدقيق بشرط أن يتخذ المكتب شكل المؤسسة الفردية أو شركة الأشخاص أو الأموال حسب الشروط والتشريعات المحددة لخصائصها، كما يجب على المدقق ألا يزاول المهنة تحت اسم وهمي.

المطلب الثاني: مسؤوليـــات مدقق الحسابات

تشير معايير التدقيق المتعارف عليها إلى أنه يجب على المدقق بذل العناية المهنية الواجبة أثناء تأدية عملية التدقيق المحاسبي، ويقصد بذلك أن يؤدي عملية التدقيق بنفس الطريقة التي يمكن أن تؤدى بواسطة مدقق آخر في ضوء الظروف المحيطة وذلك من دون أي إهمال أو تقصير، وبذلك يعد المدقق مسؤولا عن أي خطأ أو تقصير أو إهمال يقع منه أو من أحد الأفراد العاملين بمكتبه أثناء أداء مهمة التدقيق.

ويمكن تقسيم أنواع المسؤولية التي يتحملها المدقق إلى:

- المســـؤولية المدنية.
- المســـؤولية الجزائية.
- المســـؤولية المهنية.

الفرع الأول: المســـؤولية المدنية

يمكن تقسيم المسؤولية المدنية التي يتحملها مدقق الحسابات إلى نوعين [1]:

أ. **مسؤولية المدقق اتجاه العميل:** إن مدقق الحسابات مسؤول من الناحية القانونية اتجاه العميل الذي يدقق حساباته، ويحكم العلاقة بين المدقق والعميل العقد المبرم بينهما أو أية مستندات أو خطابات أخرى تحدد طبيعة العملية، كما يتحمل المدقق مسؤولية الإخلال بأحكام هذا العقد خاصة فيما يتعلق بالإهمال والتقصير في تنفيذ شروطه، وهذا النوع من المسؤولية يسمى "المسؤولية التعاقدية".

ب. **مسؤولية المدقق اتجاه الطرف الثالث:** يعتبر المدقق مسؤول اتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود عقد واضح بينهما، ففي معظم الحالات التي تعرض لها المدققون للمحاكمة كانت الأسباب الرئيسية هي فشل المدقق في بذل العناية المهنية الواجبة للقيام بالأعمال الموكلة إليه، وهذا النوع من المسؤولية يسمى "المسؤولية التقصيرية".

---

[1] يوسف محمود جربوع، **مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن معالجة الآراء المتحفظة في تقارير المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية**، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 24، الأردن، مارس 2004، ص7.

إن تحقق المسؤولية المدنية تعاقدية كانت أو تقصيرية يتطلب توافر شروط أو أركان هي [1]:

- **الضـــرر:** يعتبر الضرر الناتج عن فشل مدقق الحسابات في اكتشاف الأعمال غير القانونية التي كان من الممكن كشفها لو بذلت العناية المهنية الواجبة من أهم أركان المسؤولية المدنية.
- **الإهمـــال:** القاعدة العامة تشير إلى أن المدقق مسؤول مدنيا في حدود إهماله، حيث تؤثر درجة الإهمال في نتيجة الدعاوي القضائية المرفوعة ضده.
- **العلاقة السببية بين الإهمال والضرر:** لا يكفي لقيام المسؤولية المدنية توفر الإهمال وحدوث الضرر للمدعي بل لا بد من وجود علاقة سببية بينهما، أي لا بد أن يكون الضرر نتيجة مباشرة للإهمال.

وقد تطرق المشرع الجزائري للمسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات بموجب المادة **715** مكرر **14** من القانون التجاري والمادة **45** من القانون **91- 08** : "محافظو الحسابات يعدون مسؤولون مسؤولية مدنية اتجاه المؤسسة موضوع المراقبة أو الهيئة عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء تأدية مهامهم، ويتحملون بالتضامن سواء اتجاه المؤسسة أو الهيئة أو اتجاه الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام هذا القانون، ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضـــاء مجلس المديرين حسب الحالة، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية رغم إطلاعهم عليها" [2].

الفرع الثاني: المســـؤولية الجزائية

مسؤولية المدقق الجزائية تعني مسؤوليته عن مخالفة القواعد القانونية المنصوص عليها في التشريعات المختلفة المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات والتي توجب عليه القيام بعمل معين أو الامتناع عن القيام بعمل معين، ومن الأمثلة على التصرفات التي يترتب عليها المسؤولية الجزائية لمدقق الحسابات [3]:

- تآمر المدقق مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين.
- إغفال المدقق لبعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة وعدم الإشارة إلى ذلك في تقريره.
- ارتكاب الأخطاء والمخالفات التي تضر بمصالح المؤسسة مثل إفشاء بعض أسرار المؤسسة.

وقد تطرق المشرع الجزائري للمسؤولية الجزائية في المادة **52** من القانون **91- 08** كما يلي: "يمكن أن يتحمل الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون المسؤولية الجـــزائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام قانوني" [4].

---

[1] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص190- 192.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 20، الصادرة في 16 شوال 1411هـــ الموافق لـــ 1 ماي 1991، ص656.

[3] محمد السيد سرايا، **المراجعة والرقابة المـــالية: المعايير والقواعد**، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008، ص74.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص656.

أما المواد **59- 63** من القانون رقم **10-01** فقد حددت مسؤوليات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والمتمثلة في توفير الوسائل دون النتائج والعناية بمهماتهم أثناء ممارسة مهامهم باعتبارهم مسؤولين تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية، حيث بينت المادة **61** مسؤوليات محافظ الحسابات تجاه الكيان المراقب وعن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه وأنه يعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر نتج عن مخالفة أحكام هذا القانون [1].

أما المـــادة **63** من القانون رقم **10-01** فقد حملت الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام القانوني، كما أنه لا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا ثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات [2].

الفرع الثالث: المســـؤولية المهنية

تعبر المسؤولية المهنية للمدقق عن التزاماته وواجباته تجاه المهنة بشكل عام وتجاه عميله وزملائه في المهنة بشكل خاص، حيث أن القبول الاجتماعي لدور مدققي الحسابات وضخامة المسؤولية الملقاة على عاتقهم دفعهم إلى تنظيم أنفسهم في شكل منظمات مهنية، حيث قامت هذه المنظمات بوضع دليل السلوك المهني الذي يتوجب على الأعضاء الالتزام به حرصا على كرامة المهنة وإلا تعرضوا للمساءلة المهنية التي قد تتراوح بين التنبيه والإنذار أو تجميد العضوية أو حرمانهم من ممارســـة المهنة [3].

وقد تطرق المشرع الجزائري للمسؤولية التأديبية في المادة **53** من القانون **91- 08** كما يلي: " يمكن أن يترتب على الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، المسؤولية الانضباطية اتجاه المنظمة الوطنية عن كل مخالفة أو تقصير في القواعـــد المهنية" [4].

---

[1] القانون رقم 10- 01 المؤرخ في 29 جوان 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 42، الصادرة في 28 رجب 1431 الموافق 11 جويلية 2010.

[2] المرجع السابق.

[3] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص190- 192.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 91-08.

خلاصـــــة الفصل

إن ظهور المؤسسات المساهمة واتساع حجمها وانفصال الملكية عن الإدارة أدى بالمساهمين إلى تعيين مدققي حسابات كوكلاء عنهم للقيام بمراقبة أعمال وتصرفات الإدارة، ويعتبر التدقيق المحاسبي عملية منظمة ومنهجية تستهدف جمع وتقييم الأدلـــة والقرائن بطريقة موضوعية بواسطة شخص خارجي مؤهل ومستقل للتحقق من صحة وصدق المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، ثم تبليغ نتائج التدقيق للأطراف المستخدمة لهذه القوائم سواء داخل المؤسسة أو خارجها لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، حيث يقوم المدقق بإبداء الرأي الفني المحايد عن القوائم المـــالية كوحدة واحدة حول مدى تطابق المعلومات الواردة بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة مع الواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة أو تقديم تأكيد يتضمن عدم إمكانية إبداء الرأي مع توضيح الأسباب التي أدت إلى عدم القدرة على إبداء الرأي، فالمهمة الرئيسية للمدقق تتمثل في فحص وتدقيق القوائم المالية والتحقق من تطبيق المؤسسة للمبادئ والطرق والسياسات المحاسبية بطريقة صحيحة وثابتة من سنة لأخرى تتوافق مع المبادئ والمعـــايير المحاسبية السائدة في قطاع الصناعة.

الفصل الثاني:

إدارة الأربـاح

المفاهيم، الدوافع والخصائص

تمهيـــــد

لقد اتجه اهتمام الفكر المحاسبي مؤخرا نحو محاولة فهم نموذج سلوكي مثير للجدل يتمثل في سلوك إدارة الأرباح، إذ أن الحرية الممنوحة للإدارة في الاختيار بين السياسات المحاسبية وممارسة التقديرات لبعض عناصر القوائم المالية يتم استغلالها بطريقة انتهازية وبشكل يؤدي إلى التأثير إيجابا أو سلبا على صافي ربح الفترة بما يحقق أهداف الإدارة ويقابل توقعات الأطراف ذات العلاقة بشأن الأداء المالي للمؤسسة، وهذا ما يعتبر نوعا من التلاعب بالمعلومات المحاسبية وتضليل لمستخدمي القوائم المـــالية.

في هذا الفصل سنقوم بإلقاء الضوء على سلوك إدارة الأرباح من خلال التطرق إلى الجوانب التالية:

- **المبحث الأول:** الربح المحاسبي، يتناول هذا المبحث موضوعات لها علاقة بمحاسبة الأرباح من خلال التطرق لمفاهيم الدخل ومداخل تحديده وأهداف قياسه، أساس الاستحقاق، بالإضافة إلى التطرق لعنصري الإيرادات والمصاريف ومبدأ المقابلة بينهما باعتبارهما محور التلاعب.
- **المبحث الثاني:** الإطار المفاهيمي لإدارة الأرباح، في هذا المبحث سوف نتطرق لنظرية الوكالة باعتبارها نظرية وصفية تساعد على تفسير سبب تعدد الممارسات المحاسبية داخل المؤسسة، بالإضافة إلى مفهوم ودوافع والاستراتيجيات المختلفة لإدارة الأرباح.
- **المبحث الثالث:** خصائص إدارة الأرباح، يتناول هذا المبحث التقنيات والأساليب التي تستخدمها الإدارة للقيام بإدارة الأرباح، بالإضافة إلى نماذج تقدير ممارسات إدارة الأرباح، والنتائج المترتبة عن ممارسات إدارة الأرباح سواء على المؤسسة أو الأطراف ذات العلاقة أو الاقتصاد ككل.

المبحث الأول: الربح المحـــاسبي

يرتبط مفهوم الربح المحاسبي بشكل عام بالإيرادات والمصاريف، فالإيرادات العادية هي الإيرادات التي تنشأ من ممارسة المؤسسة لأنشطتها العادية المتكررة، في حين تشكل المصاريف جميع المبـــالغ التي تدفعها أو تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على هذه الإيرادات بشرط أن تكون هذه الإيرادات والمصاريف مرتبطة بفترة مالية واحدة تطبيقا لمبدأ المقابلة بين الإيرادات والمصاريف.

المطلب الأول: الدخـــــل

الفرع الأول: مفـــاهيم الدخل

بالرغم من الاستعمال الواسع لمفهوم الدخل إلا أنه ما زال هناك اختلاف بين المهتمين بمهنة المحاسبة حول تقديم تعريف محدد وواضح للدخـــل، ويتجلى ذلك بوضوح في وجود عدة مفاهيم للدخل ترتبط بوجهات نظر كل من المحاسبين والاقتصاديين، إذ أن هناك اختلاف بين نظرة الاقتصاديين والمحاسبين للدخل خصوصا ما يتعلق بتوقيت الاعتراف وقياس الدخل.

1. الدخل بالمفهـــوم الاقتصادي

يختلف مدلول الدخل بالمفهوم الاقتصادي عن مدلوله بالمفهوم المحاسبي، فحسب المفهوم الاقتصادي يمثل الدخل: "**الحد الأقصى من الموارد الاقتصادية الذي يمكن للفرد أن يستهلكه خلال فترة زمنية معينة مع بقاء ثروته في نهاية تلك الفترة بنفس المقدار الذي كانت عليه في بدايتها**" [1]، يتماشى هذا المفهوم مع مدخل المحافظة على رأس المال (Capital Maintenance Approach) الذي يكتسب أهمية خاصة في فترات التضخم الاقتصادي، ففي مثل هذه الظروف يصبح الهدف الأساسي للمؤسسة هو المحافظة على القيمة الحقيقية لرأسمالها وليس قيمته الاسمية فقط، وهنا تصبح مشكلة قياس دخل المؤسسة أكثر تعقيدا بسبب الصعوبات التي تنشأ عند قياس القيمة الحقيقية لموجودات والتزامات المؤسسة.

ويعتبر العالم الاقتصادي "**آدم سميث**" أول من عالج المفهوم الاقتصادي للدخل حيث عرفه بأنه: "**المبلغ الذي يمكن للفرد أن يصرفه خلال فترة زمنية معينة دون المساس برأس المال**"، ثم تبعه بعد ذلك "**هيكس**" الذي عرف الدخل بأنه: "**يمثل الفـــرق بين ثروة الفرد في نهاية الفترة وثروته في بدايتها**" [2].

ويقتضي حدوث الدخل وفق مفهوم المحافظة على رأس المال وجود عائد على رأس المال المستثمر أو استرداده، وبالتالي يعتبر مفهوم المحافظة على رأس المال مهما للتمييز بين العائد على رأس المال المستثمر باعتباره

---

[1] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبـــة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص205.

[2] محمد مطر، **مبادئ المحاسبـــة المالية: مشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح**، الجزء الثاني، ط4، دار وائل للنشر، عمان، 2007، ص286.

دخلا (Return on Investment) وإعـــادة رأس المال المستثمر (Return of Investment) باعتباره استردادا للتكلفة أو الاستثمار، وهناك مفهومان أساسيان للمحافظة على رأس المال هما [1]:

- مفهوم المحافظة على رأس المال المالي (النقدي).
- مفهوم المحافظة على رأس المال المادي (العيني)، ويمكن التعبير عن كل من المفهومين السابقين بفرض ثبات وحدة القياس النقدي وثبات القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي.

تحدث المحافظة على رأس المال المالي عندما تتجاوز القيمة المالية (النقدية) لصافي أصول المؤسسة في نهاية الفترة القيمة المالية لصافي أصولها في بداية الفترة بعد استبعاد العمليات مع الملاك، وهي وجهة النظر التقليدية المستخدمة من قبل المحاسبين الماليين للمحافظة على رأس المال، أما المحافظة على رأس المال المادي فتتضمن أن العائد على رأس المال يحدث عندما تفوق الطاقة الإنتاجية المادية للمؤسسة في نهاية الفترة طاقتها الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد العمليات مع الملاك، ويقتضي هذا المفهوم ضرورة عدم الاعتراف بالدخل إلا بعد الاحتياط للاستبدال المادي للأصول التشغيلية، والطاقة الإنتاجية المادية في أي نقطة زمنية تساوي القيمة الجارية لصافي الأصول المستخدمة لتوليد الأرباح، وتجسد القيمة الجارية التوقعات المتعلقة بالقدرة الإيرادية المستقبلية لصافي الأصول، كما يتطلب تحقيق مفهوم المحافظة على رأس المال المادي أن تكون جميـــع الأصول والالتزامات مسجلة على أساس قيمتها الجارية.

أما الفرق الأساسي بين المحافظة على رأس المال المادي والمحافظة على رأس المال المالي فيكمن في معالجة مكاسب وخسائر الحيازة، فمكاسب وخسائر الحيازة تحدث متى كانت قيمة العنصر في الميزانية تتغير خلال الفترة المحاسبية، حيث يعتبر مؤيدو المحافظة على رأس المال المادي مكاسب وخسائر الحيازة بمثابة استرداد لرأس المال ولا يتم إدراجها ضمن الدخل وبالتالي يتم معالجتها كتعديل مباشر لحقوق الملكية، وعلى العكس من ذلك تعتبر مكاسب وخسائر الحيازة في ظل مفهوم المحافظة على رأس المال المالي عائدا على رأس المال وبالتالي تدخل ضمن دخل الفترة المحاسبية.

استنادا لما تقدم يمكن قياس الدخل الدوري للمؤسسة بمفهومه الاقتصادي عن طريق المقارنة بين القيمة الحقيقية لصافي أصولها في بداية الفترة المالية مع القيمة الحقيقية لصافي أصولها في نهاية الفترة، بعد الأخـــذ بعين الاعتبار التغير في حقوق الملكية التي تنشأ إما بسبب زيادة أو تخفيض رأس المال أو بسبب المسحوبات وتوزيعات الأرباح التي تحدث خلال تلك الفترة، ويقصد بصافي أصول المؤسسة في لحظة زمنية معينة الفرق بين قيمة أصولها في تلك اللحظة وقيمة التزاماتها في نفس تلك اللحظة [2].

---

[1] ريتشارد شرويدر، مارتل كلارك، جاك كاثي، **نظرية المحاسبـــة**، تعريب ومراجعة: خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، الكيلاني عبد الكريم الكيلاني، دار المريخ، الرياض، 2006، ص176- 177.

[2] محمد مطر، المرجع الســـابق.

2. الدخل بالمفهـــوم المحاسبي

يختلف المحاسبون عن الاقتصاديين في المنهج أو المدخل الذي يستخدم لقياس دخل الفترة المحاسبية، فمن حيث المفهوم يهمل المحاسبون افتراض ثبات قيمة وحدة النقد ويتمسكون بمبدأ التكلفة التاريخية في الاعتراف بموجودات المؤسسة والتزاماتها، ومن حيث أسلوب قياس صافي دخل الفترة المحاسبية يركز المحاسبون على حركة الأنشطة التي تحدث خلال الفترة المحاسبية بدلا من التركيز فقط على التغير الحادث في صافي أصول المؤسسة خلال تلك الفترة وهذا ما يطلق عليه بمدخل العمليات (Transaction Approach)، ويقصد بالعمليات المالية للفترة المحاسبية ما يحدث خلال تلك الفترة من إيرادات ومصروفات ومكاسب أو خسائر، وعلى هذا الأساس يقاس صافي دخل الفترة المحاسبية وفقا لمدخل العمليات بالمعادلة التالية [1]:

دخل الفترة = الإيرادات – المصاريف + المكاسب – الخسائر

لقد اعتمدت المحاسبة تقليديا على مدخل العمليات (الأنشطة) عند قياس دخل الفترة، إذ يعتمد الدخل المحاسبي على الأنشطة الفعلية للمؤسسة، فالأنشطة التي تحدث في المؤسسة يمكن أن تكون خارجية تتسم بالدقة ووضوح أسلوب المعالجة المحاسبية باعتبارها معززة بثبوتيات موضوعية أو أنشطة داخلية تتصف بدرجة دقة وموضوعية أقـــل بسبب تعدد الأساليب التي يمكن إتباعها لمعالجتها محاسبيا في أوضاع وحالات عدم التأكد الموجودة، ومن الأمثلة على ذلك تعدد طرق اهتلاك الأصول الثابتة، كما أنه عند قياس الدخل وفقا لمدخل العمليات يمكن للمحاسب أن يستخدم أحد المفهومين التاليين [2]:

- مفهوم دخل العمليات الجارية (Current Operating Income).
- مفهوم الدخل الشـــامل (All- Inclusive Income).

يتضمن دخل العمليات الجارية أو كما يسمى أحيانا دخل النشاط التشغيلي فقط العناصر التي ترتبط بالنشاط الأساسي أو الطبيعي للمؤسسة، والتي تتسم بالتكرار أي تكون قابلة للتنبؤ، والتي تتعلق بنشاط الدورة الحالية ويتم إعدادها وفق أساس الاستحقاق، وبناء عليه فإن أي بنود غير عادية أو غير متكررة أو تتعلق بنشاط فترات سابقة يجب استبعادها من قائمة دخل العمليات الجارية، ويبرر مؤيدو دخل العمليات الجارية موقفهم بأن البنود غير العادية وغير المتكررة لا تخضع عادة لإرادة وتأثير إدارة المؤسسة، لذلك فإن استبعادها يجعل قائمة الدخل أكثر فائدة في مجال التحليل وعقد المقارنات وإجراء التنبؤات وتقييم أداء الإدارة.

أما الدخل الشامل فيتضمن كافة العمليات والأحداث التي أدت إلى تغيير صافي الأصول خلال الفترة المحاسبية وذلك بعد استبعاد تغييرات حقوق الملكية الناجمة عن العمليات الرأسمالية مثل زيادة أو تخفيض رأس

---

[1] وليد ناجي الحيالي، مرجع سبق ذكره، ص206- 207.

[2] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير: دراسة معمقة في نظرية المحاسبة**، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2003، ص246.

المال وتوزيعات الأرباح، وهكذا فإن الدخـــل الشامل يتضمن أيضا البنود غير المعتادة وغير المتكررة، ويبرر مؤيدو مفهوم الدخل الشامل انتقادهم لمفهوم الدخل الجاري بأن إدارة المؤسسة سوف تعمل على التأثير على نتيجة الدورة، وذلك نظرا لصعوبة الفصل الدقيق بين النشاط الجاري العادي والمتكرر وبين البنود غير العادية وغير المتكررة الأمر الذي يسمح للإدارة بالتدخل والتلاعب عند تحديد رقم الدخل، واستنادا إلى الخواص الأساسية الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية لتكون مفيدة نجد حالة تعارض بين خاصية الملاءمة حتى تكون المعلومات صالحة للتنبؤ من جهة، وبين خاصية الموثوقية لافتقار المعلومات إلى الحياد نتيجة تدخل الإدارة وضعف قابلية المعلومات للتحقق من جهة أخرى، كما يرى مؤيدو مفهوم الدخل الشامل أن استخدام مفهوم الدخل الشامل سوف يقطع الطريق على الإدارة لإساءة استخدام قائمة الأرباح المحتجزة، كأن تقوم الإدارة بإخفاء أثر بعض العمليات من قائمة الدخل كعدم الاعتراف بخسائر بعض العمليات خلال الدورة وإطفائها مباشرة في قائمة الأرباح المحتجزة وذلك بحجة أنها عمليات غير عادية أو غير متكررة، وبذلك فإن مفهوم الدخل الشامل سوف يزيد من موثوقية المعلومات التي تتضمنها قائمة الدخل [1].

الفرع الثاني: مداخل تحديد الدخـــل وأهداف قياسه

1. مداخل تحديد الدخـــل

انطلاقا من مفهوم ترابط القوائم المالية خصوصا الترابط القائم بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي يمكن التمييز بين مدخلين أساسيين لتحديد دخل الفترة المحاسبية:

- مدخل الأصول- الالتزامات (Assets - Liability Approach).
- مدخل الإيرادات- المصاريف (Revenue - Expense Approach).

أ. **مدخل الأصول- الالتزامات:** يسمى أيضا بمدخل الميزانية أو مدخل المحافظة على رأس المال أو مدخل تغيرات حقوق الملكية، ويعطي هذا المدخل الأهمية لقائمة الميزانية العامة على حساب قائمة الدخل من أجل تحديد دخل الفترة، إذ تنظر الأطراف التي تتبنى وجهة نظر الميزانية إلى الإيرادات والمصاريف باعتبارها ناتجة عن تغيرات قيم الأصول والالتزامات والتي تنعكس بدورها على تغيرات حقوق الملكية بعد استبعاد زيادة أو تخفيض رأس المـــال والأرباح الموزعة [2].

أما نقطة الضعف الأساسية الموجودة في مدخل الميزانية أو مدخل تغيرات حقوق الملكية لتحديد الدخل أن المعلومات التفصيلية المتعلقة بمكونات الدخل تكون غير متاحة لمستخدمي القوائم المالية.

---

[1] رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية: الإطـــار الفكري، التطبيقات العملية**، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2005، ص101- 102.

[2] رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص237.

ب. **مدخل الإيرادات– المصاريف:** يسمى أيضا بمدخل قائمة الدخل أو مبدأ المقابلة بين الإيرادات والمصاريف أو مدخل العمليات، وحسب هذا المدخل فإن قائمة الدخل تظهر التغييرات الناتجة عن العمليات التي تمت في المؤسسة خـــلال السنة المالية.

ويركز مدخل الإيرادات– المصاريف بصورة أساسية على قياس مكاسب المؤسسة أكثر من تركيزه على قياس زيادة أو نقصـــان صافي أصول المؤسسة خلال الدورة، لذلك فإن قائمة الميزانية العامة في هذا المدخل تتضمن إلى جانب الأصول والالتزامات الأعباء الإيرادية المؤجلة مثل مصاريف التأسيس، مصاريف الدعاية والإعلان ...الخ، باعتبار أن تخصيص تلك الأعباء الإيرادية المؤجلة على دورات محاسبية مستقبلية يضمن مقابلة أكثر صحة وملاءمة ويتجنب تشويه توزيع المكاسب [1].

وكما أشرنا إليه من قبل، فإن الموقف التقليدي للمحاسبين دائما هو ضرورة استخدام مدخل العمليات للمحاسبة عن الأصول والالتزامات والإيرادات والمصاريف وذلك كمحاولة للتغلب على مشاكل القياس المصاحبة لاستخدام المفهوم الاقتصادي للدخل، ويعتمد هذا المدخل على افتراض أن عناصر القوائم المالية يجب التقرير عنها متى كان هناك دليل على حدوث عملية تبادل خارجية أو وجود عملية تفاوضية بين المؤسسة والوحدات الخارجية، حيث تتطلب المحاسبة وفق مدخل العمليات أن يكون الدخل المقرر عنه هو نتيجة لوجود عملية تبادلية أو تفاوضية بين المؤسسة والوحدات الخارجية، وبذلك يؤدي هذا المطلب إلى ظهور مبدأ تحقق الإيراد الذي ينص على أن الدخل يجب الاعتراف به عند استكمال عملية البيع أو متى أوشكت عملية البيع على الاكتمال مع ضرورة حدوث عملية التبادل التي تعتبر أساس المحاسبة وعلى أساسها يحدد توقيت الاعتراف بالإيراد ومقدار الإيراد الذي يجب تسجيله، ويتم التعبير عن القوائم المالية المترتبة عن هذا المدخل من خلال رأس المال النقدي المستثمر في صافي الأصول والعائد على هذا الاستثمار لحملة الأسهم، وبالتالي تعتبر المحاسبة التقليدية التي تعتمد على مدخل العمليات متماشية مع مفهوم المحافظة على رأس المال المالي [2].

كما يمتاز مدخل العمليات في قياس الدخل الدوري للفترة المحاسبية عن مدخل المحافظة على رأس المال في أنه يوفر معلومات أكثر تفصيلا عن مصـــادر هذا الدخل ما يتماشى مع مبدأ الإفصاح، كما أنه يوضح أثر الأنشطة التي تمارسها المؤسسة على العائد المحقق على الأموال المستثمرة وبالتالي يوفر مجموعة من المؤشرات التي تمكن من التنبؤ بالتدفق النقدي المستقبلي للمؤسسة [3].

---

[1] رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص240.

[2] ريتشارد شرويدر، مارتل كلارك، جاك كاثي، مرجع سبق ذكره، ص182- 183.

[3] وليد ناجي الحيالي، مرجع سبق ذكره، ص207.

2. أهداف قياس الدخـــل

هناك العديد من الأهداف التي يحققها قياس الدخل كما يلي [1]:

- **الدخل كمقياس لكفاءة وفعالية الإدارة:** يتم استخدام الدخل كمقياس لتقييم كفاءة وفعالية الإدارة ويؤيد هذا الرأي تقرير مجلس معايير المحاسبة المالية (*FASB*) تحت عنوان "أهداف القوائم المالية" حيث يذكر:

*أن هدف القوائم المالية هو تزويد المستخدمين بالمعلومات النافعة للحكم على مقدرة الإدارة في استخدام موارد المؤسسة بشكل فعال لتحقيق هدف المشروع الأساسي.

*أن عملية الكسب وتحقيق الربح مقتصرة على الجهود الموجهة لتحقيق هدف المشروع الأساسي بسعي الإدارة إلى تعظيم عائدات ومكاسب السهم الواحد.

إن الموقف السابق ينطلق من فرضية أن الإدارة تهدف إلى تعظيم أرباح المساهمين وأن هؤلاء المساهمين يقيمون كفاءة وفعالية الإدارة استنادا إلى أرقام الربح المعروضة عليهم في القوائم المالية، لكن من جهة أخرى تظهر عدة دراسات أن الإدارة تسعى لتحقيق أهداف خاصة بها مثل هدف تعظيم مكافآت وتعويضات الإدارة.

- **الدخل كأســـاس للضريبة:** إن سعي غالبية الحكومات إلى مشاركة الأفراد والمؤسسات في قسم هام من دخلهم الدوري بواسطة تحصيل الضرائب التي تستند إلى الدخل، يجعل هذا الدخل محل اهتمام المساهمين والإدارة والمصالح الحكومية على حد سواء، ومع أن التشريعات الضريبية لا تُعرّف الدخل إلا أنها تحدد ما هو خاضع للضريبة وما هو قابل للتنزيل منها.

- **الدخـــل والتنبؤ:** يساعد الدخل على التنبؤ بتطور الأرباح والأحداث الاقتصادية في المستقبل، حيث أظهرت العديد من الأبحاث أن قيم الدخل المحققة في الفترات السابقة – سواء تم التقويم وفق التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية – تعد بيانات مفيدة في التنبؤ بتطور الدخل وفق طريقة التقويم المعتمدة.

- **الدخل كمرشد لأهلية التسليف:** إن مقدرة المؤسسة على الاقتراض من المؤسسات المالية تتعلق إلى حد كبير بمركزها المالي الحالي وبدخلها الجاري وبالتنبؤ بإمكانية تحقيق الأرباح في المستقبل.

- **الدخل كمؤشر للاستثمار واتخـــاذ القرارات:** حيث يسعى المستثمرون إلى تعظيم عائداتهم من رأس المال المستثمر مع مراعاة درجة المخاطرة التي ترافق هذا الاستثمار، ويتم الاختيار بين الاستثمارات على أساس تقدير التدفقات النقدية المستقبلية والتي يلعب فيها الدخل الجاري المحقق من طرف المؤسسة دورا هاما مما يؤثر على توقعات التدفقات النقدية المستقبلية، كما يعتمد المستثمرون على التقارير المالية لاتخاذ القرارات المتعلقة بالاحتفاظ بالأسهم أو بيعها أو شراء أسهم جديدة.

---

[1] رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر: التضخم، تكلفة الاستبدال، القيمة البيعيـــة**، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2003، ص30- 34.

الفرع الثالث: أساس الاستحقـــاق والأساس النقدي

لقد نصت الفقرتان رقم (**25**) و(**26**) من المعيار المحاسبي الدولي الأول المعدل في سنة 1997 م على أنه يجب على المؤسسة إعداد قوائمها المالية ماعدا تلك المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي، وبموجب أساس الاستحقاق المحاسبي يتم الاعتراف بالمعاملات والأحداث عند حدوثها ويتم قيدها في السجلات المحاسبية وإظهارها في القوائم المالية للفترات المالية المتعلقة بها، كما يتم الاعتراف بالمصاريف في قائمة الدخل على أساس العلاقة المباشرة بين التكاليف التي تكبدتها المؤسسة والدخل الذي تحقق من عنصر معين من عناصر الإيراد وفقا لمبدأ المقابلة بين الإيرادات والمصاريف [1]، بمعنى آخر أن المحاسبة وفق أساس الاستحقاق تقوم على فكرة أن القوائم المالية التي تخص فترة مالية معينة يجب أن تشتمل على كافة المصاريف المتعلقة بتلك الفترة بغض النظر عما إذا كانت تلك المصاريف دفعت أم لم تدفع، وكذلك الحال بالنسبة للإيرادات سواء حصلت هذه الإيرادات أم لم تحصل.

أما بمقتضى المحاسبة على الأساس النقدي فإن إيرادات الوحدة المحاسبية لا تعتبر متحققة بمجرد إتمام عملية البيع وإنما في الوقت التي يتم فيه تحصيل قيمة المبيعات، ونفس الحال بالنسبة للمصاريف حيث لا تعتبر متحققة إلا عند دفع قيمتها وبالتالي تحمليها للقوائم المـــالية وخصمها من إيرادات تلك الفترة [2].

وتجدر الإشارة إلى أن تغير نمط ملكية المؤسسات الاقتصادية من الملكية الفردية إلى نمط المساهمة وما رافق ذلك من تزايد الدور الذي تلعبه القوائم المالية كمصدر للمعلومات، جعل المهتمين بالمحاسبة يتحولون من المحاسبة وفق الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقـــاق وذلك سعيا منهم نحو تحسين أساليب قياس الربح والمركز المالي للمؤسسة ومن ثم تحسين مصداقية القوائم المالية المنشورة، ومن أهم مزايا أساس الاستحقاق أنه يضمن ربط عملية قياس الربح الدوري بالتغير الحادث في صافي أصول المؤسسة وليس بالتغير الحادث في بند النقدية فقط كما هو الحال بالنسبة للأساس النقدي، لذا فإن استخدام أساس الاستحقاق في قياس الربح يوفر نتائج منطقية تتلاءم مع مستوى النشاط الفعلي للمؤسسة خلال الفترة المحاسبية، وهذا ما يرجح استخدام أساس الاستحقاق على الأساس النقدي الذي لا يساير مبدأ العدالة في توزيع الإيرادات والمصاريف بين الفترات المحاسبية، حيث يترتب على إتباع الأساس النقدي عند قياس الربح نقل أرباح فترة محاسبية لفترة أخرى دون أسس منطقية تبرر ذلك، لكن في نفس الوقت المعلومات المستقاة من المستحقات حول المنافع والالتزامات المستقبلية تعتبر أقل موثوقية مقارنة بالمقبوضات أو المدفوعات النقدية الفعلية حيث يدخل فيها درجة من الحكم الشخصي، كما يتم الاعتراف بالعديد من المنافع والالتزامات المستقبلية وفق المحاسبة على أساس الاستحقاق

---

(1) أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبـــة: القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية**، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص100.

(2) وليد ناجي الحيالي، **المحاسبـــة المتوسطة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص32.

بمستوى معين من عدم التأكـــد وهذا يعني نقص في الموثوقية، وبالتالي يمكن القول أن المحاسبة وفق أســـاس الاستحقاق تضحي بجزء من الموثوقية في سبيل توفير معلومات أكثر ملاءمـــة [1].

وفي هذا الإطـــار يؤكد "Sloan" أن الأرباح المحاسبية تتكون من جزئين: **جزء نقدي** يتصف بالموثوقية وبمستوى أقل من الملاءمة و**جزء من المستحقات** يتصف بالملاءمة وبمستوى أقل من الموثوقية، كما يشير كل من "Ronen & Yaari" إلى أن المستحقات تنشأ عندما يكون هناك تباين بين توقيت حدوث التدفقات النقدية وتوقيت الاعتراف المحاسبي بالعمليات والأحداث التي تقوم بها المؤسسة خـــلال فترة معينة، ويمكن تقسيم المستحقات المحاسبية حسب "Ronen & Yaari" إلى نوعين [2]:

1. **مستحقات غير اختيارية (Non-discretionary Accruals)**: هي المستحقات التي تنشأ من المعاملات التي تقوم بها المؤسسة في الفترة الحالية وهي طبيعية بالنسبة للمؤسسة نظرا لمستوى أدائها، استراتيجياتها، اتفاقيات الصناعة، الأحداث على مستوى الاقتصاد الكلي والعوامل الاقتصادية الأخرى.
2. **المستحقات الاختيارية (Discretionary Accruals)**: هي المستحقات التي تنشأ نتيجة اختيار الإدارة بين المعالجات والخيارات المحاسبية المتاحة وذلك بهدف تضخيم أو تخفيض أرباح المؤسسة على غير الحقيقة، وفي هذا الإطار يؤكد "Dharan & al.," أن معظم إدارات المؤسسات تعمل على زيادة أو تخفيض المستحقات المحاسبية المتعلقة بحسابات تحت التحصيل كحسابات العملاء والديون المشكوك في تحصيلها، حسابات المخزون كمؤونة الانخفاض في قيمة المخزونات، حسابات الذمم الـــدائنة، الإيرادات المؤجلة، الالتزامات مستحقة الدفع، المصاريف المدفوعة مسبقا ... الخ، وذلك من أجل الوصول إلى رقم الربح المستهدف [3].

المطلب الثاني: الإيـــرادات

تعتبر الإيرادات أحد العناصر الأساسية في القوائم المالية، والشروط العامة الواجب توافرها في أي عنصر من عناصر القوائم المالية حتى يتم الاعتراف به وإثباته في السجلات المحاسبية حسب البيان رقم (**05**) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية تحت عنوان "الاعتراف والقياس في القوائم المالية لمنشآت الأعمال" هي [4]:

- **التعريف**: أي أن المفردة (العنصر) ينطبق عليها تعريف أحد عناصر القوائم المـــالية.
- **القياس**: بمعنى إمكانية إخضاع العنصر لعملية القياس والتعبير عنها بوحدة القياس النقدي المعتمدة.

---

[1] محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص22- 24.

[2] Joshua Ronen, Varda Yaari, **Earnings Management: Emerging Insights in Theory, Practice, and Research**, Springer Edition, New York , 2008, p 371- 372 .

[3] Bala G. Dharan, J. Howard Creekmore, Jesse H. Jones, **Earnings Management with Accruals and Financial Engineering**, January 2003, p 2, Available from: http://www.ruf.rice.edu/~bala/files/EM_and_financial_Engineering-the_accountants_world_ICFAI_02-2003.pdf, (14/02/2010).

[4] رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص173.

- **الملاءمة:** أي أن تكون المعلومات الخاصة بالعنصر لها تأثير على عملية اتخاذ القرارات.
- **الموثوقية:** أي إمكانية الاعتماد على نتيجة القياس.

بالإضافة إلى هذه الشروط العامة يجب أن يتوفر شرطين أساسيين في الإيرادات للاعتراف بها وإثباتها بالسجلات المحاسبية وهما: أن يكون الإيراد **مكتسبا**، أن يكون الإيراد متحققا أو **قابلا للتحقق** [1]، وتعتبر الإيرادات متحققة أو قابلة للتحقق عندما تكون الأصول غير النقدية قابلة للتحويل إلى نقدية أو ما هو في حكمها مع وجود سوق نشطة تسمح بتحديد الأسعار بموثوقية وبدون تكاليف كبيرة، أما اكتساب الإيراد فيشير إلى أن المؤسسة قد أنجزت النشاط (اكتمال المنتج الذي يحقق الإيراد أو اقترابه من الاكتمال) الذي يؤهل لتحقيق المنافع المتمثلة في الإيرادات [2].

الفرع الأول: مفهوم الإيراد

لقد قدمت لجنة المصطلحات المحاسبية التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في سنة 1955 م تعريفا للإيرادات على أنها: " ما ينتج من بيع السلع وتقديم الخدمات ويتم قياسها وفق ما يتحمله العملاء نظير تلك السلع والخدمات "، وفي سنة 1970 م عرف مجلس المبادئ المحاسبية (*APB**) التابع لنفس المعهد الإيرادات على أنها: " الزيادة الإجمالية في الأصول أو النقص الإجمالي في الخصوم والناتجة عن القيام بنشاط موجه لتحقيق الأرباح ويتم قياسها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها " [3]، أما في سنة 1985 م فقد استقر رأي مجلس معايير المحاسبة المالية على تعريف للإيرادات على أنها: " **التدفقات الداخلة إلى الوحدة أو أي زيادة في أصولها أو تسديد لالتزاماتها أو كليهما معا والتي تنشأ خلال الدورة المحاسبية نتيجة للأنشطة الرئيسية المستمرة والمعتادة للمؤسسة** " [4].

ويلاحظ على التعريف الأول أنه يعكس بوضوح وجهة نظر قائمة الدخل إذ تم تعريف الإيراد على أنه ناتج النشاط الإنتاجي للمؤسسة، أما التعريف الثاني فيتبنى وجهة نظر قائمة المركز المالي إذ تم تعريف الإيراد من زاوية تأثيره على عناصر الأصول والخصوم، أما التعريف الثالث فهو أكثر التعاريف شمولية وذلك لسببين رئيسيين، السبب الأول أنه يجمع بين تحديد مصدر الإيراد وبين تأثيره على عناصر الأصول والالتزامات والسبب الثاني أنه لم يشر إلى الهدف من النشاط (ربحي أو غير ربحي) وبذلك يعد صالحا للتطبيق في الوحدات التجارية الهادفة إلى تحقيق الربح والوحدات غير التجارية [5].

---

[1] عباس مهدي الشيرازي، **المحاسبة عن الإيرادات**، مجلة المحاسبون، العدد الأول، الكويت، أفريل 1994، ص44.

[2] كمال الدين الدهراوي، عبد الله هلال، **المحاسبة المتوسطة: مدخل نظري تطبيقي**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص45.

* *APB : Accounting Principles Board.*

[3] رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص316.

[4] حيدر محمد علي بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، ط1، دار الحامد، عمان، 2007، ص103 .

[5] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص45.

الفرع الثاني: تحديد وقيـــاس عناصر الإيراد

لقد دار جدل علمي كبير حول مفهوم الإيراد باختلاف مكوناته وعناصره، فنجد وجهتي نظر مختلفتين **وجهة نظر شاملة** ترى أن الإيراد هو عبارة عن تدفق داخل للمؤسسة ينتج عن الأنشطة التشغيلية والأنشطة العرضية التي لا ترتبط بالنشاط العادي للمؤسسة، أما **وجهة النظر المقيدة** فتميز بين الإيرادات والمكاسب إذ ترى أن الإيراد هو عبارة عن التدفق الداخل للمؤسسة والمتحقق عن الأنشطة التشغيلية فقط [1]، أما المكاسب فهي الزيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) الناتجة عن الأنشطة العرضية أو الفرعية أو أي عمليات أخرى أو أحداث أو ظروف تؤثر على الوحدة المحاسبية باستثناء تلك الناتجة عن الإيرادات أو استثمارات الملاك [2].

والقاعدة العامة في قياس الإيراد تقوم على أساس القيمة التبادلية لناتج النشاط من السلع والخدمات، أي أن قياس الإيرادات يقوم على أساس قيمة الزيادة في الأصول أو النقص في الخصوم نتيجة بيع السلع أو تأدية الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصول المؤسسة [3]، أما بالنسبة لعمليات التبادل غير النقدية فيتم قياس الإيراد على أساس القيمة العادلة للأصل الذي حصلت عليه المؤسسة أو الأصل الذي قدمته المؤسسة في عملية خلق الإيراد أيهما أيسر أو أدق في التقدير، أما فيما يتعلق بالعمليات الآجلة فيلاحظ أنه إذا كانت فترة الائتمان الممنوحة للعملاء طويلة نسبيا فإنه يتعين إيجاد القيمة الحالية للنقدية المتوقع تحصيلها في تاريخ الاستحقاق، ولذا فإن أي خصومات نقدية أو ديون معدومة متوقعة يجب معالجتها على أساس أنها تخفيض للإيرادات وليست من المصاريف، ذلك لأن الخصومات النقدية والديون المعدومة المتوقعة ليست خدمات مستنفذة في سبيل تحقيق الإيرادات وبالتالي فليس من المنطق اعتبارها من المصاريف [4].

الفرع الثالث: اكتســـاب وتحقق الإيراد

من المسلم به أن الإيراد –بصفة عامة– يكتسب بصورة تدريجية ومستمرة أثناء دورات نشاط متصلة تبدأ بالنقدية وتنتهي بالنقدية، كما أن دورات النشاط عادة ما تتداخل مع بداية ونهاية الدورات المحاسبية المتعاقبة فقد تبدأ عملية الاكتساب وتكتمل خلال الدورة المحاسبية نفسها، وقد تبدأ في دورة سابقة ويتم إكمالها في الدورة الحالية، وقد تبدأ في الدورة الحـــالية ويتم إكمالها في دورة موالية، كما قد يطول زمن إكمال عملية الاكتساب لتستغرق عدة دورات، وهكذا فإن عملية اكتساب الإيراد تتم في شكل قيم مضافة وتمثل عملية مشتركة بين أوجه النشاط المختلفة من ناحية وبين الدورات المحاسبية المختلفة من جهة أخرى [5].

---

[1] وليد ناجي الحيالي، مرجع سبق ذكره، ص183.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معـــايير المحاسبة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص129.

[3] وليد ناجي الحيالي، **أصـــول المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص25.

[4] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص46.

[5] رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص175- 176.

وتعتمد عملية اكتساب الإيراد عموما على ما إذا كانت المؤسسة قد استكملت الحدث الحاسم، ومعنى ذلك أن كل دورة من دورات النشاط تحتوي على حدث حاسم (رئيسي) يتوجب على المؤسسة تحقيقه لكي تكون مستحقة للإيراد، وهذا الحـــدث يختلف من مؤسسة لأخرى ومن صناعة لأخرى [1]، إلا أنه في نفس الوقت تبرز لنا مشكلة توزيع الإيراد فيما بين الأنشطة والفترات المختلفة، ومن هنا تنشأ أهمية التحقق باعتباره المبدأ الذي يعني بوضع الضوابط اللازمة لتوقيت الاعتراف المحاسبي بالإيراد وتحديد مقداره، أي أن مبدأ التحقق يختص بسؤالين هامين همـــا [2]:

- متى يتم الاعتراف بالإيراد.
- كيف يتم توزيع الإيراد فيما بين الأنشطة والفترات.

ويجمع المحاسبون على أنه يجب الاعتراف بالإيراد عند نقطة بيع السلع أو تأدية الخدمات أي عند حدوث عملية تبادل بين المؤسسة والغير، فالاعتراف بالإيراد عند هذه النقطة يعتبر أمرا منطقيا لأن المؤسسة تكون قد أكملت عملية اكتساب الإيراد، كما أن هذه النقطة توفر للمحاسب الدليـــل الموضوعي الذي يمكنه من قياس القيمة المحققة من السلع المباعة أو الخدمات المقدمة بطريقة موضوعية على ضوء السعر المحدد [3]، أما مشكلة توزيع الإيرادات بين الأنشطة والفترات المحاسبية فيما لو كانت هذه الإيرادات متداخلة بين الفترات فقد وفر أساس الاستحقاق القاعدة لمعالجة هذه المشكلة عن طريق تخصيص الفترة بالإيرادات التي تخصها سواء حصلت هذه الإيرادات أم لم تحصل [4].

وبالرغم من أن نقطة البيع والتسليم تعتبر القاعدة المطبقة في الواقع من قبل المحاسبين للاعتراف بالإيراد إلا أنه هناك استثناءات في التطبيق العملي، فنظرا لتعدد مجالات التطبيق وتنوع الأنشطة نجد تعدد للممارسات المحاسبية في مجال تحقق الإيراد، لكن القاعدة العامة التي يجب أن يسترشد بها المحاسب عند الاختيار بين أسس تحقق الإيراد البديلة هي أنه يجب الاعتراف بالإيراد في أقرب وقت ممكن طالما أنه تم اكتساب الإيراد، كما أن تطبيق هذه القاعدة يستلزم الموازنة بين خاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية التي يوفرها الأساس البديل وبين خاصية موثوقيتها ودرجة الاعتماد عليها، فتأجيل الاعتراف بالإيرادات أكثر مما ينبغي يفقد المعلومات المحاسبية فائدتها في اتخاذ القرارات هذا من جهة، من جهة أخرى نجد أن التعجيل في الاعتراف بالإيرادات قبل اكتسابها أو قبل توفر الدليل الموضوعي لتحققها واحتمالات تحصيلها يقلل من خاصية الموثوقية للمعلومات المحاسبية [5].

---

[1] ريتشارد شرويدر، مارتل كلارك، جاك كاثي، مرجع سبق ذكره، ص189.

[2] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص47.

[3] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **المحاسبة المالية المتوسطة: القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص45.

[4] وليد ناجي الحيالي، المرجع الســـابق.

[5] رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص390.

الفرع الرابع: الأسس البديلـــة لتحقق الإيراد

يمكن حصر الممارسات المحاسبية المتبعة في مجال تحقق الإيراد في مجموعتين رئيسيتين هما:

1. المجموعـــة الأولى: مجموعة الأسس التي تنظر للإيراد على أنه تيار متدفق من الإنتاج المشترك بين الأنشطة المختلفة والفترات المحاسبية، وبالتالي يجب توزيع القيمة المضافة على أكثر من نقطة زمنية واحدة وعلى أكثر من وظيفة إنتاجية واحدة، ويندرج تحت هذه المجموعة الأسس التي تعترف بالإيراد تدريجيا وأهمها [1]:

أ. **أساس الاستحقاق الدوري:** يتم في ظل عقود مبرمة مع المؤسسة والتي يتم فيها تحديد كيفية احتساب الإيراد واستحقاقه ومثال ذلك: الإيجارات الدائنة، الفوائـــد الدائنة، العمولات والأتعاب التي تستحق مقابل تقديم الخدمات أو التنازل عن حق استخدام بعض أصول المؤسسة.

ب. **أساس الزيادة الطبيعية:** يتم تطبيقه عن طريق إعـــادة التقييم الدوري لأصول المؤسسة، ويستخدم هذا الأساس عموما في الأنشطة التي يكون فيها عنصر الزمن العامل الرئيسي في الاكتساب التدريجي للإيراد ومثال ذلك الصناعات الاستخراجية، الزراعة، الصيد وتربية المواشي، حيث تطرأ زيادات بمرور الوقت وبصورة تدريجية على قيمة الأصل وبالتالي يجب إعادة تقدير قيمة الأصول بصورة دورية.

ج. **أســـاس نسبة الإتمام:** يتم الاعتراف بالإيراد تدريجيا وفق نسبة التقدم في الانجاز والتنفيذ، ويطبق هذا الأساس في المجالات التالية: العقود والمقاولات طويلة الأجل، العقود ذات الربحية الثابتة [2].

2. المجموعـــة الثانية: هي مجموعة الأسس التي تقضي بالاعتراف بالإيراد كاملا في النقطة الزمنية التي يتم عندها إتمام الحدث الهام (الحاسم) أو التي يتم عندها أداء النشاط الرئيسي، ويندرج تحت هذه المجموعة ثلاث أسس رئيسية هي [3]:

أ. **أساس البيع والتسليم:** يمثل الأساس التقليدي لتحقق الإيرادات، إذ أن نقطة البيع وتسليم السلعة أو أداء الخدمة للعميل عادة ما يتحقق عندها الشروط العامة للتحقق، نظرا لأن:

- سعر المنتج قد تم تحديده بصورة قطعية.
- المنتج قد انتقلت حيازته لطرف آخر وحل مكانه أصل جديد.
- عملية الاكتساب قد انتهت أو قاربت على الانتهاء.
- معظم التكاليف الخاصة بالمنتج قد تم تحميلها فعلا أو يمكن تحديدها بدقة.

---

[1] عباس مهدي الشيرازي، المرجع الســـابق.

[2] رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص179- 180.

[3] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص48.

ب. **أساس الإنتـــاج:** يتم الاعتراف بالإيراد بالكامل عند اكتمال الإنتاج دون انتظار حدوث مبادلة مع طرف خارجي، ففي كثير من الحالات يعتبر إتمام الإنتاج المرحلة الحاسمة في دورة النشاط لذا فإن الإيراد يعتبر قابلا للتحقيق بمجرد إتمام هذه المرحلة، ويعتبر الإيراد قابلا للتحقق إذا كانت هناك سوق نشطة لتصريف إنتاج المؤسسة وبأسعار تنافسية لا تتأثر كثيرا بكمية الإنتاج الذي تطرحه المؤسسة للبيع، ومن المجالات التي يطبق فيها أساس الإنتاج نجد: السلع الثمينة، الصناعات الاستخراجية، المنتجات الزراعية وبعض الاستثمارات في الأوراق المالية التي لها أسعار بيع مؤكدة أو شبه مؤكدة.

ج. **أساس التحصيل النقدي:** في بعض الحالات يعتبر تحصيل النقدية الحدث الهام في دورة النشاط وهذا التحصيل قد يسبق النشاط الإنتاجي وقد يكون لاحقا له، ففي حالة استلام مبالغ نقدية كبيرة قبل البدء في النشاط كما في حالة المقدمات أو تحصيل اشتراكات الدوريات والصحف مثلا فلا يمكن اعتبار تلك المبالغ إيرادات وإنما يلزم إثباتها على أنها إيراد غير مكتسب مرتبط بتقديم سلع وخدمات في المستقبل، أما في حالة كون التحصيل النقدي يتم بعد البيع والتسليم فيجب التفريق بين حالتين [1]:

- حالة كون التحصيل عملية روتينية: وهنا يتم إتباع أساس البيع التقليدي فيتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن المبيعات الآجلة وتكوين مخصصات للديون المشكوك في تحصيلها، وإذا كانت فترة التحصيل طويلة نسبيا فيجب الاعتراف بالإيراد عند نقطة البيع على أساس القيمة الحالية.
- حالة كون التحصيل عملية غير روتينية: وهي حالة تكتنفها مخاطر كبيرة مثل حالة البيع بالتقسيط لفترات طويلة، وهنا نجد أن الاعتراف بالإيراد وتحقيق الربحية يرتبط بمدى كفاءة نشاط التحصيل، وقد ظهرت في هذا الشأن ثلاثة آراء متضاربة هي:

- رأي متفائل: يتم الاعتراف بالربح كاملا عند نقطة البيع والتسليم، ويعد هذا الرأي مخالفا لقواعد الاعتراف بالإيراد والربح كما يتعارض مع خاصية موثوقية المعلومات المالية.
- رأي وســـط: يتم الاعتراف بالإيرادات والأرباح على أساس متزامن مع التحصيل النقدي وتسمى هذه الطريقة بطريقة البيع بالتقسيط، حيث يتم توزيع الربح على كل فترة بما يتناسب والتحصيل النقدي.
- رأي متشـــائم: يعتمد طريقة استرداد التكلفـــة أولا حيث يؤجل الاعتراف بالأرباح من المتحصلات النقدية إلى أن يتم تغطية التكلفة بالكامل، وهذا الرأي مقبول إلا أنه يتعارض مع خاصية ملاءمة المعلومات المالية بصورة خاصة.

[1] رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص316.

المطلب الثالث: المصـــاريف

الفرع الأول: مفهـــوم المصاريف

لقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية المصاريف على أنها: " **التدفقات الخارجة من المؤسسة أو أي نقص في أصولها أو زيادة في التزاماتها أو كليهما معا والتي تنشأ خلال الدورة من إنتاج السلع أو بيعها وتأدية الخدمات أو أية أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة للمؤسسة** "[1].

ويركز هذا التعريف على التضحيات الاقتصادية للمؤسسة في سبيل أداء النشاط الجاري المعتاد والمستمر والذي ينتظر تكراره من فترة لأخرى، وذلك للتمييز بينها وبين التضحيات الاقتصادية الأخرى التي تنشأ من الأنشطة العرضية للمؤسسة، وفي هذا الإطار يجب علينا أن نميز بين المصاريف والخسائر، فالخسائر هي ذلك الجزء من الإنفاق أو ذلك الجزء المستنفذ من موارد المؤسسة دون أن يكون له قدرة حالية أو مستقبلية على تحقيق الإيرادات، فالخسائر تمثل إنفاقا غير ضروري لنشاط المؤسسة إلا أنه أيضا غير متوقع ولا يمكن التحكم فيه من طرف الإدارة، وبالتالي فقيمة الخسائر تعتبر مؤشر لدرجة المخاطرة التي تواجهها المؤسسة[2].

من جهة أخرى يجب التفريق بين المصاريف الإيرادية والرأسمالية كما يلي[3]:

- **المصـــاريف الإيرادية:** هي المصاريف التي يستفاد منها لفترة زمنية محددة أي سنة مالية واحدة وتساهم في تحقيق إيرادات المؤسسة خلال السنة المالية، ومن الأمثلة على المصاريف الإيرادية: مصاريف شراء البضاعة ومصاريف البيع كالرواتب والأجور ومصاريف الدعاية والإعلان ومصاريف التغليف والنقل، المصاريف الإدارية والمصاريف العامة كالكهرباء والماء والهاتف، إضافة إلى المصاريف المالية.
- **المصاريف الرأسمالية:** هي المصاريف التي تدفع في سبيل الحصول على الموجودات الثابتة مثل شراء الآلات أو لزيادة قيمة الأصول الثابتة أو زيادة القدرة الإنتاجية لها لأكثر من سنة مالية.

ولقد اختلفت وجهات نظر المحاسبين حول المعايير التي يمكن بواسطتها التمييز بين المصاريف الإيرادية والرأسمالية، وتتمثل هذه المعايير في[4]:

1. **معيار المدة الزمنية:** يقوم هذا المعيار على أساس المدة الزمنية التي يستفاد بها من المصروف، فإذا كان هذا المصروف يفيد المؤسسة في أكثر من فترة مالية يعتبر مصروفا رأسماليا مثل مصروف تركيب الآلات، أما إذا كان المصروف يستفاد منه لفترة مالية واحدة يعتبر مصروف إيرادي مثل مصروف الكهرباء والماء.

---

(1) رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص186.

(2) عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحـــاسبة**، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت، 1990، ص303- 304.

(3) أحمد مخادمة، مجدي زريقـــات، **أصول المحاسبـــة المالية**، دار الشروق، عمان، الأردن، 2002، ص109- 110.

(4) المرجع السابق، ص111.

2. **معيار الطـــاقة الإنتاجية:** إذا كان المصروف يساعد على زيادة القدرة الإنتاجية للأصل يعتبر مصروفا رأسماليا، أما إذا لم يساعد على زيادة الطاقة الإنتاجية للأصل فيعتبر مصروفا إيراديا.

3. **معيار العمر الإنتاجي:** إذا أدى المصروف إلى زيادة العمر الإنتاجي للأصل يعتبر مصروفا رأسماليا، أما إذا لم يؤدي إلى زيادة العمر الإنتاجي للأصل يعتبر مصروفا إيراديا.

4. **معيار قيمة المصروف مقارنة بقيمة الأصل:** إذا كانت قيمة المصروف المدفوعة كبيرة نسبيا مقارنة بقيمة الأصل يعتبر مصروفا رأسماليا، أما إذا كانت قيمة المصروف صغيرة نسبيا مقارنة بقيمة الأصل يعتبر هذا المصروف إيراديا.

الفرع الثاني: تحديد وقياس عناصر المصـــاريف

إن تحديد وقياس عناصر المصاريف يتطلب التطرق للجوانب التالية:

- ما هي العناصر المكونة للمصاريف.
- كيف يمكن قياس هذه العناصر.

بالنسبة للعناصر المكونة للمصاريف هناك بنود من المصاريف ينطبق عليها تعريف المصاريف بصورة واضحة مثل تكلفة البضاعة المباعة، الإيجار المدين، الرواتب والأجور ...الخ، حيث يتم مقابلة هذه المصاريف على الأساس الإجمالي مع إيرادات الفترة المحاسبية، من جهة أخرى، هناك تدفقات سالبة يعالج بعضها معالجة سليمة كتخفيض لرقم إجمالي الإيرادات مثل مردودات ومسموحات المبيعات، والبعض الآخر يُعالج معالجة خاطئة مثل الخصم المسموح به لتعجيل الدفع والديون المشكوك في تحصيلها والتي يتم معالجتها على أنها مصاريف، والمنطق المحاسبي السليم هو أن هذه العناصر لا تعتبر مصاريف وإنما تخفيض لقيمة الإيراد الذي حصل (حالة الخصم المسموح به) أو الذي سيحصل (حالة الديون المشكوك فيها) لأنها لا تمثل موارد مستنفذة في سبيل تحقيق نشاط المؤسسة [1].

أما بالنسبة لأسس قياس المصاريف فيمكن التمييز بين أساسين هما: **أساس التكلفة التاريخية وأساس القيم الجارية**، فطبقا للأساس الأول يتم قياس المصاريف على أساس التكلفة التاريخية أو تكلفة اقتناء الأصول التي استنفذت أو مقدار الالتزام الذي نشأ على المؤسسة خلال الفترة المحاسبية، ويأخذ على أساس التكلفة التاريخية أنه لا يمثل مقياس مناسب للقيم الحقيقية للسلع والخدمات المستنفذة الأمر الذي يترتب عليه مقابلة خاطئة بين الإيرادات والمصاريف، وبالتالي لا يمكن الإفصاح عن نتائج نشاط المضاربة على أسعار الأصول التي تقتنيها المؤسسة [2]، أما طبقا للأساس الثاني فإن قياس المصاريف يجنبنا الكثير من الانتقادات الموجهة لأساس التكلفة

[1] رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص187.

[2] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص308.

التاريخية خاصة ما يتعلق بالمقابلة غير السليمة بين الإيرادات والمصاريف كون دخل التكلفة التاريخية خليط من نشاطين مختلفين إنتاجي ومضاربة، الأمر الذي يجعل المعلومات المحاسبية الناتجة غير ملائمة لاتخاذ القرارات، لكن من جهة أخرى، تطبيق أساس القيم الجارية سوف ينتج عنه معلومات محاسبية أكثر ملاءمة وأقل موثوقية [1].

الفرع الثالث: توقيت الاعتراف بالمصـــاريف

يقصد بتوقيت الاعتراف بالمصاريف تحديد النقطة الزمنيـــة التي يتحقق فيها المصروف ويتم إثباته في السجلات المحاسبية، والقاعدة العامة في تحقق المصاريف أو الخسائر هي [2]:

- يتم الاعتراف بالمصاريف بمجرد أن يتبين للمحاسب أن هناك موارد اقتصادية قد تم استنفاذها في سبيل تحقيق النشاط الرئيسي الجاري والمستمر للمؤسسة، أو قد تم استنفاذها خلال الفترة المحاسبية بصورة عادية متوقعة.
- يتم الاعتراف بالخسائر بمجرد أن يتبين للمحاسب أن المنافع الاقتصادية المتوقعة التي سبق الاعتراف بها كأصل قد تلاشت كليا أو انخفضت جوهريا عما كانت عليه بصورة غير عادية أو غير متوقعة.

وهنا يجب التمييز بين نوعين من المصاريف [3]:

1. مصاريف ترتبط مباشرة بالإيرادات التي تم تحقيقها أو إثباتها محاسبيا خلال الفترة، وهنا تتم المقابلة على أساس افتراض علاقة سببية بين الإيرادات والمصاريف، وبذلك فإن توقيت الاعتراف بالمصروف يرتبط بتوقيت الاعتراف بالإيراد على أساس مبدأ المقابلة.

يعاب على أسلوب المقابلة على أساس العلاقة السببية أنه يجعل من المحاسبة عن المصاريف مجرد نتيجة تلقائية للمحاسبة عن الإيرادات، في حين أنه يجب التأكيد على وجوب المحاسبة عن المصاريف بصورة مستقلة عن الإيرادات، بل إن الاعتراف بالمصاريف كثيرا ما يكون واجبا حتى في ظل غياب إيرادات خلال فترة معينة.

2. مصاريف لا ترتبط بصورة مباشرة بالإيرادات ولكن يمكن ربطها بطريقة أو بأخرى بالفترات المحاسبية، أي أن المقابلة هنا تكون على أساس افتراض علاقة بين المصروف ونشاط فترة أو فترات معينة، وهنا نجد نوعين من المصاريف هما:

- مصاريف يمتد أثرها لأكثر من فترة محاسبية واحدة، وهنا يتم الاعتراف بالمصروف على أساس توزيع التكلفة على الفترات المختلفة طبقا لطريقة معينة مثل الاهتلاك.
- مصاريف يقتصر أثرها على الفترة المحاسبية التي يتم فيها الإنفاق وبالتالي يتم الاعتراف بها على أساس التحميل الفوري.

---

[1] رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص189- 190.

[2] المرجع السابق، ص190.

[3] وليد ناجي الحيالي، مرجع سبق ذكره، ص201- 202.

يثير الاعتراف بالمصاريف على أساس الفترات المحاسبية الكثير من المشاكل المتعلقة بالتوزيع والتحميل بطريقة منتظمة ومنطقية، مثلا توزيع التكلفة التاريخية للأصول الثابتة على الفترات المحاسبية المستفيدة، توزيع النفقات الإيرادية المؤجلة كنفقات التأسيس ونفقات ما قبل التشغيل، تكاليف البحث والتطوير ...الخ، كما أن جميع طرق التخصيص والتوزيع هي طرق تحكمية بعيدة عن الموضوعية حيث [1]:

- لا يمكن تفضيل طريقة على أخرى بمعنى أنه لا توجد طريقة صحيحة وسليمة لتوزيع المصاريف على المنتجات والفترات المحاسبية، فمثلا لا يمكن إثبات أن طريقة القسط الثابت أفضل من طرق الاهتلاك الأخرى.
- أن جميع طرق التخصيص أو التوزيع المعروفة لا تعتمد على تبرير منطقي، فهناك طرق بديلة عديدة وكلها تتمتع بالقبول لكن ينتج عنها أرقام دخل مختلفة.

المطلب الرابع: مبدأ مقـــابلة الإيرادات بالمصاريف

لقد سعى النموذج المحاسبي المعاصر إلى خلق ترابط مقبول إلى حد ما بين إيرادات ومصاريف كل فترة محاسبية، حيث يتم تحديد الدخل على أساس إيجاد علاقة سببية بين الإيرادات والمصاريف والتي تمثل الأساس العام الذي يمكن به مواجهة معظم مشاكل القياس الدوري لعناصر المصاريف، كما أن اهتمام مستخدمي القوائم المالية لا يقتصر على مقدار الدخل الذي حققته المؤسسة خلال فترة معينة وإنما يمتد إلى ضرورة معرفة مصادر تلك الدخول ومكوناتها والأحداث والعمليات والظروف التي أدت إلى تحقيقها، والخطوة الأولى لتطبيق مبدأ المقابلة تتمثل في تحديد إيرادات الفترة ثم يأتي بعد ذلك تحديد المصاريف باعتبارها ذلك الجزء من التكاليف المستنفذة في سبيل تحقيق هذه الإيرادات، وبالتالي فإن مبدأ المقابلة يقصد به مضاهاة الانجازات المحققة خلال فترة معينة بالمجهودات المبذولة في سبيل تحقيق هذه الإيرادات، ومع مرور الوقت أصبح مبدأ المقابلة يستخدم كأساس لتبرير كثير من المعالجات والممارسات المحاسبية مثل: الأصول الثـــابتة القابلة للاهتلاك، تكاليف المعاشات والتقاعد، الأصـــول الرأسمالية المستأجرة، تكاليف البحث والتطوير، تكاليف الاستكشاف والأصول غير الملموسة، ويعتمد مبدأ المقابلة في التطبيق العملي على أساسين هما [2]:

- أساس الاستحقـــاق.
- أساس المحافظة على رأس المال.

ولغرض تحديد الدخل الدوري يجب على المؤسسة تحديد التكاليف المستنفذة خلال الفترة الحالية، وما إذا كانت هذه التكاليف مولدة للإيرادات أو لا، ويمكن دعم عملية التحديد هذه بفصل المصاريف إلى تكاليف

[1] رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص191- 192.

[2] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص280- 281.

منتج وتكاليف فترة، فتكاليف المنتج هي التكاليف المستنفذة التي يمكن ربطها مباشرة بمنتج المؤسسة كالمواد الأولية والمصاريف الصناعية الإضافية المباشرة، حيث يتم تحميل تكاليف المنتج في حساب المصاريف على أساس عدد وحدات المنتج المباعة (تكلفة البضاعة المباعة)، أما بالنسبة لتكاليف الفترة فهي تلك التكاليف المستنفذة والتي ترتبط بشكل أكبر بالفترة الزمنية أكثر من ارتباطها بمنتج معين ومثال ذلك الرواتب الإدارية، ويتم تحميل تكاليف الفترة على أساس فترة الاستفادة من هذه التكاليف [1].

[1] ريتشارد شرويدر، مارتل كلارك، جاك كاثي، مرجع سبق ذكره، ص197- 198.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لإدارة الأربـــاح

يشير "Coase" إلى أن المؤسسة عبارة عن وحدة فنية تجمع بين عوامل الإنتاج من أجل تحقيق أقصى فائدة ممكنة، حيث ينظر للمؤسسة على أنها مجموعة واسعة من العقود تتميز بوجود العديد من صراعات المصالح وأحد أسباب هذا الصراع هي مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الأطراف ذات المصلحة، كما أن سلوك الإدارة في الاختيار بين السياسات المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية يخضع في الواقع العملي للعديد من المؤثرات نتيجة تعدد الأطراف المهتمة بهذه القوائم المالية، لذا فقد حاولت كل من نظرية الوكالة والنظرية الايجابية تقديم تفسيرات تساعد على فهم سلوك ودوافع الإدارة المختلفة عند الاختيار بين القواعد والسياسات المحاسبية.

المطلب الأول: نظرية الوكـــالة

إن انفصال الملكية عن الإدارة وظهور المؤسسات المساهمة كان له الأثر الكبير في ظهور نظريات اقتصادية تهتم بالسلوك والعلاقات القائمة في المؤسسة بين الأطراف ذات المصلحة، وتعتبر دراسة "Berle & Means" سنة 1932م من الدراسات الرائدة في هذا المجال، حيث يشير "Berle & Means" إلى أن المؤسسة تمثل مجموعة من الأطراف ذات المصالح المختلفة والمتمثلة في: المساهمين، الإدارة، الدائنين، العمال ... الخ، والعلاقة بين هذه الأطراف تتميز بوجود نوع من صراعات وتضارب المصالح، وانطلاقا من دراسة "Berle & Means" قام كل من "Jensen & Meckling" سنة 1976م بطرح **"نظرية الوكالة"** التي تحاول تقديم تفسير متكامل للممارسات والسياسات المحاسبية المستخدمة من طرف إدارة المؤسسة للتأثير على الأرقام المحاسبية خاصة ما يتعلق بصافي الدخل، حيث يعرف "Jensen & Meckling" علاقة الوكـــالة بأنها: **"عقد يقوم بموجبه شخص أو عدة أشخاص (الموكل) بتكليف طرف آخر (الوكيل) لأداء بعض الخدمات نيابة عنه والتي تحمل في طياتها تفويضا لسلطة اتخاذ القرارات لصالح هذا الأخير (الوكيل)"** [1].

فوفقا لنظرية الوكالة المؤسسة عبارة عن مجموعة من العلاقات التعاقدية الصريحة أو الضمنية والإدارة هي محور العلاقات سواء مع الملاك أو الدائنين أو السوق المـــالي، وهذه العلاقات التعاقدية حسب نظرية الوكالة لها أبعاد اقتصادية، سلوكية، محاسبية وقانونية كما يلي [2]:

1. **البعد الاقتصادي:** يركز على المنافع الاقتصادية التي ستؤول لكل طرف من أطراف التعاقد، ويعكس هذا البعد نوعا من التعارض في المصالح بين الأطراف ذات المصلحة، حيث تفترض نظرية الوكالة أن كل طرف يسعى إلى تحقيق منفعته الذاتية على حساب مصلحة الأطراف الأخرى.

---

[1] Michael C. Jensen, William H. Meckling, **Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure**, *Journal of Financial Economics*, 3(4), May 1976, p 308.

[2] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **دراسات متقدمـــة في المحاسبة المـــالية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص161- 164.

ويمكن توضيح بعض أوجه التعارض بين أطراف علاقات التعاقد داخل المؤسسة كما يلي [1]:

- يتمثل هدف الإدارة عادة في إتباع السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة صافي الربح وبالتالي زيادة نصيبها من الحوافز ودعم مراكزها الوظيفية وتحقيق سمعة شخصية لأعضائها، في حين أن ذلك يتعارض مع دالة هدف المساهمين لأنه يؤدي إلى زيادة التدفقات النقدية للأطراف الأخرى.
- يمكن أن تتعارض مصلحة الدائنين مع مصلحة المساهمين ويتجلى ذلك في تخوف الدائنين من قيام المؤسسة بانتهاك شروط عقد الدين أو إجراء توزيعات كبيرة للأرباح على المساهمين.
- يمكن أن يحدث تعارض في المصالح بين الإدارة العليا (وكيل) ومدقق الحسابات (وكيل)، وقد يظهر هذا التعارض نتيجة قيام المدقق بكشف استخدام الإدارة للسياسات المحاسبية الهادفة للتلاعب بالأرقام المحاسبية أو إخفاء بعض المعلومات الهامة عن المساهمين.

2. **البعـــد السلوكي**: يركز على سلوك كل طرف من أطراف التعاقد عند إبرام عقد الوكالة، حيث يحاول كل طرف تأمين مصالحه الذاتية عن طريق الرقابة على ممارسات الطرف الآخر مما ينعكس بدوره على التكاليف التي يتحملها كل طرف من أطراف العلاقة، ويزداد الأمر تعقيدا عندما تتغير الظروف بعد التعاقد مما يؤثر سلبا على مصالح كل الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة.

وحسب "Jensen & Meckling" يترتب على عقد الوكالة تكاليف تتحملها المؤسسة تمكن من تخفيض التعارض في المصالح القائم بين الأطراف المختلفة، ويمكن تقسيم التكاليف المترتبة عن عقد الوكالة إلى [2]:

- تكاليف رقابة تهدف إلى رصد وتقييد تصرفات الإدارة التي لا تصب في مصلحة الملاك، إضافة إلى التكاليف المترتبة عن عقود المكافآت التي تهدف إلى تشجيع الإدارة على العمل لمصلحة المساهمين.
- تكاليف لتأكيد نية الإدارة في خدمة مصالح المساهمين وتعظيم قيمة المؤسسة مثل: تكاليف تطبيق الإدارة لنظام رقابة داخلية فعال والتأمين على ممتلكات المؤسسة...الخ.
- تكاليف ناتجة عن اتخاذ الإدارة لقرارات غير مثلى يطلق عليها الخسارة المتبقية (Residual Loss)، وتعبر عن الأثر الذي يحدث على ثروة المساهمين فيما لو قاموا بأنفسهم باتخاذ القرارات في المؤسسة.

3. **البعد المحاسبي والقانوني**: من أهم مظاهر هذا البعد أن الإدارة وباعتبارها أحد أطراف العلاقة يمكنها التحكم في كمية ونوعية المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية، وكنتيجة لعدم تماثل المعلومات تنشأ مشكلة الاختيار العكسي (Adverse Selection) والتي تظهر في الحالات التي لا يمكن فيها للمساهمين ملاحظة أداء الإدارة بصورة مباشرة والتحقق من نتائج قراراتها، وبالتالي لا يمكن للمساهمين تحديد ما إذا كانت الإدارة

---

[1] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات: المفـــاهيم، المبادئ، التجارب**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص51- 52.

[2] Michael C. Jensen, William H. Meckling, Ibid.,

تختار البديل المناسب أم لا عند اتخاذ القرارات المختلفة، وتظهر مشكلة الاختيار العكسي بوضوح عند اختيار الإدارة بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي، حيث تلجأ إدارة المؤسسة إلى اختيار الطرق المحاسبية التي تتفق مع مصلحتها الذاتية مثل اختيار طريقة "FIFO" لتسعير المخزون في ظل ظروف التضخم رغم تعارض ذلك مع مصلحة المساهمين [1].

وبالتالي فإن سلوك الإدارة في التأثير على الأرقام المحاسبية الواردة بالقوائم المالية حسب نظرية الوكالة ينشأ نتيجة للعلاقات التعاقدية القائمة بين الأطراف ذات العلاقة، هذا ما أدى إلى ظهور ثلاث اتجاهات لتفسير اختيار الإدارة بين السياسات المحاسبية في مجال المحاسبة كما يلي [2]:

- **الاتجـــاه الأول:** يشير إلى أن اختيار الإدارة بين السياسات المحاسبية يتم بدافع من عقود الحوافز والمكافآت الإدارية، فعندما تكون الحوافز الإدارية مبنية على أساس الأرقام المحاسبية المحققة فإن الإدارة تتجه إلى تبني السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الأرباح في الفترة الحالية.
- **الاتجـــاه الثاني:** يشير إلى أن اختيار الإدارة بين السياسات المحاسبية يتم بهدف تحقيق واستيفاء شروط عقد الدين، والافتراض الضمني الذي يقوم عليه هذا الاتجاه هو أن مصلحة الإدارة تتماشى مع مصلحة الملاك.
- **الاتجـــاه الثالث:** يشير إلى أن اختيار الإدارة بين السياسات المحاسبية يكون بهدف جذب المشاركين في سوق رأس المال وزيادة رأس مال المؤسسة، ويتم ذلك عن طريق تحقيق الأرقام القياسية للأرباح مثل توقعات المحللين الماليين بشأن الأربـــاح المستقبلية.

والملاحظ أن هامش الحرية التي تتمتع بها الإدارة عند إعداد وعرض القوائم المالية يجعل من المتوقع عملية الاختيار بين السياسات المحاسبية متأثرة بالأهداف الذاتية لها حتى ولو كان ذلك على حساب صدق التعبير عن نتائج الأحداث والعمليات التي قامت بها المؤسسة خلال فترة معينة، وقد تعرضت سيطرة الإدارة في الاختيار بين السياسات المحاسبية لانتقادات عديدة أهمها [3]:

- ظهور تناقضات بين المبادئ المحاسبية نتيجة لافتقار تطبيق هذه المبادئ للخلفية النظرية القوية، إذ أصبحت المبادئ المحاسبية المستخدمة تطبق لمعالجة قضايا نفعية ومشاكل طارئة تحقق مصالح متحيزة خصوصا في ظل وجود تضارب في المصالح بين الأطراف ذات العلاقة.
- عدم التزام الإدارة بخاصية الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية والانتقائية في عملية الإفصاح بما يحقق مصالحها.

---

(1) طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص68- 69.

(2) Joseph Ben Omonuk, **Rate Regulation and Earnings Management: Evidence From The U.S. Electric Utility Industry**, *Doctorat of Philosophy in Accounting*, The Department of Accounting, Louisiana State University, 2007, p 21-22.

(3) محمد أحمد علقم، **تطوير نموذج لتقييم جودة الأرباح المعلنة في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية وعلاقتها بخصائص الشركات ومكاتب تدقيق الحسابات**، رسالة دكتوراه فلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات الإدارية والمـــالية، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، 2005، ص69.

– استخدام الإدارة لممارسات محاسبية تؤدي إلى تقليل حدة التقلبات في الدخل من فترة لأخرى بهدف توزيع أرباح وعوائد متقاربة خلال الفترات المالية.

المطلب الثاني: مفهوم إدارة الأربـــاح

يشكل موضوع إدارة الأرباح أحد أهم اتجاهات البحث المحاسبي المعاصر، وفي ظل عدم وجود تعريف محدد لمفهوم إدارة الأرباح وتعدد التعريفات المقدمة له سنحاول تقديم أهم التعاريف التي قدمتها الأبحاث المحاسبية لهذا المفهوم، والتي تحمل في طياتها وجهات نظر مكملة لبعضها البعض مما يساعدنا على وصف سلوك إدارة الأرباح وصفا جيدا ومن مختلف النواحي كما يلي:

- عرف " Davidson & al., " سنة 1989 م إدارة الأرباح على أنها: " **عملية اتخاذ خطوات مدروسة في حدود المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما بهدف تحقيق المستوى المطلوب من الأرباح المعلنة بالقوائم المالية** " [1].

- أما " Rosenfield " فقد عرفها على أنها: " **أي سلوك تقوم به الإدارة ويؤثر على الدخل الذي تظهره القوائم المالية ولا يحقق مزايا اقتصادية حقيقية وقد يؤدي في الواقع إلى أضرار في الأجل الطويل** " [2].

- في حين نجد أن كلا من " Healy & Wahlen " قد عرفا إدارة الأرباح كما يلي: " **إدارة الأرباح تحدث عند استخدام المديرين للحكم الشخصي في عملية التقرير المالي وفي هيكلة العمليات من أجل تغيير مدلول التقارير المالية إما لتضليل بعض الأطراف ذات المصلحة حول الأداء الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة أو من أجل التأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بهذه التقارير** " [3].

- بينما يرى " Partha " أن إدارة الأرباح هي عبارة عن: " **التحريف المتعمد للأرباح الأمر الذي يُفضي بدوره إلى أرقام محاسبية تختلف بشكل أساسي عما يمكن أن تكون عليه في غياب التلاعب، وذلك عندما يتخذ المديرون قرارات لا تخضع لأسباب إستراتيجية بل لمجرد التعديل على الأرباح** " [4].

- يمكن تعريف إدارة الأرباح أيضا على أنها: " **سعي الإدارة إلى تقليل حجم التقلبات في الدخل عما هو متوقع أو غير عادي أو مماثل في الوحدات الاقتصادية المماثلة إلى أقل حد ممكن وتسلك الإدارة في سبيل تحقيق ذلك أساليب محاسبية وعمليات حقيقية** "، كما يقصد بإدارة الأرباح: " **محاولة الإدارة**

---

[1] Nedal Al-Fayoumi, Bana Abuzayed, David Alexander, **Ownership Structure and Earnings Management in Emerging Markets: The Case of Jordan**, *International Research Journal of Finance and Economics*, Issue. 38, 2010, p 29.

[2] سمير كامل محمد عيسى، **أثر جودة المراجعة الخـــارجية على عمليات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد الثاني، جويلية 2008، ص13.

[3] Saleh. Norman Mohd, Iskandar. Takiah Mohd, Mohid Rahmat. Mohd, **Earnings Management and Board Characteristics, Evidence from Malaysia**, *Jurnal Pengurusan*, vol. 24, 2005, p 78.

[4] عماد محمد على أبو عجيلة، علام حمدان، **أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأربـــاح**، ملتقى دولي حول: الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، 20-21 أكتوبر 2009، ص6.

للتلاعب بشكل غير حقيقي في الأرباح لتحقيق أفكار مقدمة عن الأرباح المتوقعة مثل توقعات المحللين الماليين أو تقديرات الإدارة المستقبلية للأرباح أو استمرار تحقيق بعض اتجاهات الأرباح" [1].

- أما "عبد العال حماد" فقد عرف إدارة الأرباح على أنها: **" قدرة الإدارة على زيـــادة أو تخفيض صافي الدخل في التقارير المالية بطريقة متعمدة، وتحدث عندما يستخدم المديرون المرونة المتاحة لهم للاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية وكذلك حالات التقدير والحكم الشخصي لبعض البنود الظاهرة في التقارير المالية سواء لتضليل أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بالتقارير المالية "** [2].

من خـــلال التعريفات السابقة، يمكن القول أن إدارة الأرباح تمثل ممارسات متعمدة تتبعها الإدارة عند إعداد وعرض التقارير المالية للمؤسسة مستغلة المرونة التي تنطوي عليها معايير المحاسبة الدولية في الاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية وكذلك السلطة التقديرية الممنوحة لها لتقدير بعض عناصر التقارير المالية، بقصد التأثير على دخل المؤسسة في الأجل القصير وإكساب التقارير المالية صورة مغايرة للواقع، وذلك بغرض تحقيق أهداف محددة مسبقا كتوقعات المحللين الماليين أو الإدارة نفسها بشأن الأرباح المستقبلية أو المحافظة على اتجاه نمو معين للأرباح، وتسلك الإدارة في سبيل تحقيق هذه الأهداف أساليب محاسبية (وهمية) وعمليات حقيقية.

وفي هذا الإطار يشير "Parafet" إلى وجود نوعين من ممارسات إدارة الأرباح هما: إدارة الأرباح السيئة وإدارة الأرباح الجيدة، بالنسبة لإدارة الأرباح السيئة (Bad Earnings Management) هي إدارة الأرباح التي تهدف إلى إخفاء الأداء التشغيلي الحقيقي للمؤسسة عن طريق إنشاء بعض القيود المحاسبية المصطنعة والعمليات الوهمية مثل تشكيل احتياطات سرية والاعتراف الخاطئ بالإيرادات، أو استخدام تقديرات مفرطة وغير منطقية عند ممارسة الأحكام المحاسبية مثل تخفيض مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها، وتعتبر ممارسات إدارة الأرباح السيئة ممارسات غير منتجة ولا تخلق أي قيمة حقيقية للمؤسسة وفي أسوأ حالاتها تشكل عمليات احتيالية، فحسب "Parafet" غالبا ما تنطوي إدارة الأرباح السيئة على بعض الممارسات المحاسبية والإدارية غير المقبولة وغير القانونية والتي يكون من الصعب اكتشافها، فإدراج الإدارة لبعض القيود المحاسبية المصطنعة والعمليات الوهمية لا يمثل إدارة سيئة للربح فحسب وإنما يمثل إدارة غير قانونية وغير مشروعة للأرباح [3].

أما بالنسبة لإدارة الأرباح الجيدة (Good Earnings Management) فقد أشار "Parafet" إلى أنها كل عملية تسيير تقوم بها المؤسسة وتهدف إلى تحسين أداءها وتحقيق أهـــداف ميزانية واضحة، تتفاعل مع كل

---

[1] جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد، **أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية: دراسة تطبيقية**، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 17، العدد الأول، جانفي 2009، ص822.

[2] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص55.

[3] William U. Parfet, **Accounting Subjectivity and Earnings Management: A preparer perspective**, *Conference on the role of Accounting Standards in controlling Earnings Management*, University of Michigan, May 2000, p 8, Available from: http://www2.financialexecutives.org/download/benchmarking/Panel-2.pdf, (06/01/2010).

التهديدات المتوقعة والفرص المحتملة، تعترف بجميع الالتزامات المترتبة على المؤسسة وفي وقتها المحدد وتستطيع خلق قيمة للمساهمين، وبالتالي يمكن تعريف إدارة الأرباح الجيدة على أنها إدارة الأرباح التشغيلية التي تحدث عند اتخاذ الإدارة لقرارات اختيارية من شأنها المحافظة على أداء مالي مستقر ومقبول للمؤسسة، على سبيل المثال قد تلجأ الإدارة إلى تقديم خصومات تجارية للعملاء لتسريع المبيعات أو بيع بعض الأصول لتعويض التراجع الحاصل في إيرادات التشغيل العادية، وهذا ما يعتبر ممارسة مقبولـــة من الناحية القانونية [1].

وهنا نؤكد على نقطة مهمة جدا وهي ضرورة التمييز بين مصطلح "إدارة الأرباح" و"تمهيد الدخل" الذي تعرفه الدراسات السابقة على أنه عبارة عن: "**المجهودات المبذولة من طرف الإدارة التي تهدف إلى تقليل حـــدة التقلبات في أرباح المؤسسة عن المستوى الطبيعي لها**"، وبالتالي فإن تمهيد الدخل يهدف إلى المحافظة على مستوى معين للأرباح بحيث تظهر أكثر استقرارا وثباتا من سنة لأخرى، فتمهيد الدخل مجرد ادخار جزء من أرباح الفترات المالية ذات النتائج الجيدة لاستخدامها في الفترات المالية ذات النتائج الرديئة، وبذلك يمكن اعتبار تمهيد الدخل نشاط من أنشطة إدارة الأرباح [2].

وفي ضـــوء ما سبق يمكن القول أن:

- استغلال الإدارة للمرونة التي تتيحها مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية يجعل عملية الاختيار بين السياسات المحاسبية عملية تحكمية وتدخل عمدي من قبل الإدارة لتغيير مدلول التقارير المالية وجعل النتائج تقترب من النتائج المتوقعة، العادية أو المستهدفة، وهذا السلوك يعتبر عمل غير أخلاقي.
- ممارسات إدارة الأرباح قد تكون قانونية إذا بقيت في إطار المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وقد تكون غير قانونية إذا خرجت عن إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ممارسات إدارة الأرباح تكون متوقعة بشكل كبير في البيئات التي تحتوي معايير المحاسبة فيها على مرونة كبيرة في الاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية، حيث أن هذه المرونة تؤدي إلى غموض في تنفيذ هذه المعايير وهذا ما يخلق الحـــافز لدى الإدارة للتلاعب برقم الربح المعلن عنه [3].
- تدخل إدارة المؤسسة في عمليات إعداد وعرض التقارير المالية ينتج عنه تغيير في القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية، كما يعتبر تحكم في كمية ونوعية المعلومات المعلنة وبالتالي التأثير سلبا على جودة المعلومات المحاسبية وفائدتها لغرض اتخاذ القرارات من قبل الأطراف ذات المصلحة.

---

(1) William U. Parfet, Op.cit., p 8-9.

(2) فواز سفير القثامي، توفيق بن عبد المحسن الخيال، **إدارة الأربـــاح في الشركات المساهمة السعودية : دراسة تطبيقية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 47، العدد الأول، جانفي 2010، ص247.

(3) Keith A. Houghton, Christine A Jubb, Shireenjit Johl, **Audit Quality: Earnings Management in the Context of the 1997 Asian Crisis**, *Illinois International Accounting Summer Conference*, College of Business at Illinois, Germany, 2003, p 5, Available from: http://www.business.illinois.edu/accountancy/research/vkzcenter/conferences/gottingen/papers/Johl.pdf, (25/01/2010).

- ممارسات إدارة الأرباح تهدف إلى تغيير الأداء الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة إما لتضليل أصحاب المصلحة أو للتأثير على النتائج التعاقدية للمؤسسة [1].
- إدارة الأرباح تستهدف التلاعب بالأرقام المالية وبشكل خاص مؤشر الربح ونسب توزيعه [2].
- عندما تلجأ إدارة المؤسسة إلى ممارسات إدارة الأرباح فإنها تستند إلى المبررات الآتية:
  * أنها لا تخالف القواعد القانونية سواء كانت عامة أو خاصة بنشاط المؤسسة.
  * أنها لا تخالف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
  * أنها لا تتجاوز نطاق سلطتها الإدارية.

المطلب الثالث: دوافع إدارة الأربـــاح

إن لكل ممارسة من ممارسات الحياة العملية دوافع معينة تعمل كموجه لتحقيق بعض الأهداف المنشودة لتلك الممارسة وهذا ينطبق تماما على إدارة الأرباح، حيث يشير "Beneish" إلى وجود وجهتي نظر مختلفتين حول دوافع قيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح هما **وجهة النظر الانتهازية ووجهة النظر المعلوماتية**، بالنسبة لوجهة النظر الانتهازية (Opportunistic Perspective) ترى أن الإدارة تهدف من ممارسات إدارة الأرباح إلى تضليل الأطراف ذات المصلحة حول الأداء الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة أو للتأثير على النتائج التعاقدية لها وذلك بغرض تحقيق منافع ذاتية لها، أما بالنسبة لوجهة النظر المعلوماتية (Information Perspective) فترى أن 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 وعندئذ يكون الدافع هو إظهار كفاءة المؤسسة، وهنا يؤكد "Beneish" على أنه من الصعب جدا الحكم على ما إذا كان دافـــع الإدارة من تبني ممارسات إدارة الأرباح هو الدافع الانتهازي أو الدافع المعلوماتي (الابلاغي) بالرغم من أن العديد من الدراسات السابقة قد أثبتت فرضية الدافع الانتهـــازي [3].

وقد أشارت معظم الدراسات التي تناولت إدارة الأرباح إلى وجود عدة دوافع تحفز الإدارة على القيام بممارسات إدارة الأرباح منها: خطط الحوافز والتعويضات، موافقة شروط عقد الدين، اكتساب مزايا عند التفاوض مع اتحادات العمال، الدوافع التنظيمية، دوافع سعر الأسهم، الوفاء بتوقعات المحللين الماليين وتوقعات

---

(1) Daniel Zeghal, Hakim Ben Othman, **A study of earnings-management motives in the Anglo-American and Euro-Continental Accounting models: The Canadian and French cases**, *The International Journal of Accounting*,41, 2006, p 407

(2) عبد الرزاق الشحادة، سمير إبراهيم البرغوثي، **ركائز الحوكمة ودورها في ضبط إدارة الأرباح في البيئة المصرفية في ظل الأزمة المالية العالمية**، ملتقى دولي حول: الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، 20-21 أكتوبر 2009، ص9.

(3) Messod D. Beneish, **Earnings Management: A Perspective**, *Working Paper*, Indiana University, April 2001, p 3, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=269625, (12/02/2010).

الإدارة بشأن الأرباح المستقبلية، تجنب الإعلان عن الانخفاضات والخسائر الحاصلة في القيمة [1]، وفي هذا الصدد يشير "Healy & Wahlen" إلى أنه يمكن تقسيم دوافع إدارة الأرباح إلى ثلاثة دوافع رئيسية قد ينطوي كل منها على الدافع الانتهازي أو الدافع المعلوماتي (دافع الكفاءة) أو على الدافعين معا كما يلي [2]:

- الدوافع التعاقدية (Contractual Arrangements Motivations).
- دوافع سوق المـــال (Capital Market Motivations).
- الدوافع التنظيمية (Regulatory Motivations).

الفرع الأول: الدوافـــع التعاقدية

حسب نظرية الوكالة المؤسسة عبارة عن سلسلة العقود التي تتم بين الأطراف ذات المصلحة والتي تسعى إلى تعظيم منافعها الخاصة، وقد استخدمت هذه النظرية الأرقام المحاسبية ونتيجة النشاط لإدارة وتفسير العلاقات التعاقدية القائمة بالمؤسسة، كما أنها ساهمت بشكل كبير في ظهور النظرية الإيجابية للمحاسبة التي وضعها كل من "Watts & Zimmerman" سنة 1986م والتي سمحت بدورها بصياغة ثلاث فرضيات مهمة لتفسير سلوك الإدارة في الاختيار بين السياسات المحاسبية وهي:

- فرضية التعويضات والحوافز.
- فرضية اتفـــاقية الديون.
- فرضية الحجم (فرض التكلفة السياسية).

وهنا يشير "Scott & Pitman" إلى أنه عندما يكون التعاقد بين المؤسسة والأطراف الأخرى مبنيا على النتائج المحاسبية فإنه يتولد لدى الإدارة الدافع للقيام بإدارة الأرباح بما يحقق أهدافها، وهذا ما يطلق عليه الدوافع التعاقدية والمتمثلة في: زيادة مكافآت وحوافز الإدارة، موافقة شروط عقود الدين، اكتساب مزايا عند التفاوض مع نقابات واتحادات العمال، تحقيق الأمن الوظيفي [3].

وسنقوم بشرح هذه الدوافع بشيء من التفصيل كما يلي:

---

[1] Daniel Zeghal, Hakim Ben Othman, Ibid.,

[2] Diego Prior, Jordi Surroca, Josep A. Tribó, **Earnings Management and Corporate Social Responsibility**, *Working Paper*, September 2007, p 2, Available from: http://e-archivo.uc3m.es/bitstream/10016/428/3/wb062306-1.pdf, (08/03/2010).

[3] Scott B. Jackson, Marshall K. Pitman, **Auditors and Earnings Management**, July 2001, Available from: http://www.nysscpa.org/cpajournal/2001/0700/features/f073801.htm, (19/03/2010).

1. زيادة مكـــافآت وحوافز الإدارة

لقد أثبتت العديد من الدراسات أن إدارة المؤسسة تعمل على تعظيم منفعتها الشخصية على حساب مصلحة المساهمين وبالتالي تحويل جزء من الثروة من المساهمين إلى الإدارة، ووفقا لنظرية الوكالة فإن كافة الأطراف ذات المصلحة تتميز بالرشد الاقتصادي لذا فإن المساهمين يحتاطون لمثل هذا النوع من التعارض في المصالح ويكون ذلك بوضع أساليب تحد من قدرة الإدارة على تعظيم منفعتها الشخصية، ومن بين هذه الأساليب نجد "**عقود الحوافز**" التي تعد من أهم العقود المالية القائمة بالمؤسسة وهي عبارة عن اتفاقيات يبرمها المساهمون مع الإدارة تتضمن تحقيق مقاييس أداء معينة كصافي الدخل أو معدل العائد على حقوق الملكية مقابل الحصول على حوافز معينة، ويمكن أن تكون هذه الحوافز عبارة عن مكافآت نقدية تقدم للإدارة سنويا كنسبة مئوية من الأرباح المحققة وتسمى **بالحوافز النقدية** (Cash Bonus)، كما يمكن أن تكون هذه الحوافز عبارة عن امتلاك حصة من أسهم المؤسسة وتسمى **بخطط امتـــلاك الأسهم** (Stock Option Plans)[1].

وبما أن ربط الحوافز بالأداء المحقق يتطلب ضرورة وجود مقياس موضوعي لقياس هذا الأداء فإن المساهمين يتخذون النتائج المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية كمقياس لتقييم أداء الإدارة، وحسب فرضية التعويضات التي جاءت بها النظرية الايجابية فإن المؤسسة التي تحتوي على عقود الحوافز تكون أكثر عرضة لاختيار السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تقديم أرباح الفترات اللاحقة للفترة الحالية بغرض تضخيم الأرباح [2]، إلا أن سلوك الإدارة في الاختيار بين السياسات المحاسبية يتوقف على ما إذا كان الربح المحقق أقل من الربح المستهدف أو يزيد عن الحد الأقصى المحدد في خطط الحوافز والمكافآت، وبالتالي فإن الإدارة لديها حرية الاختيار بين السياسات المحاسبية والتي من شأنها التقرير عن رقم الربح المرغوب فيه بما يضمن حصولها على مكافآت أعلى [3].

وأهم الدراسات التي أجريت لتوضيح تأثير عقود الحوافز على سلوك الإدارة عند الاختيار بين السياسات المحاسبية دراسة " Smith " سنة 1976 م، والتي أظهرت وجود أدلة تجريبية مؤيدة لفرضية أن المؤسسات التي تكون تحت سيطرة الإدارة من المحتمل أن تختار السياسات المحاسبية التي من شأنها تخفيف حدة التقلبات الحاصلة في الدخل وتعظيم منفعة الإدارة الذاتية أكثر منها في المؤسسات التي يسيطر عليها المساهمون، ويرجع سبب إتباع هذا السلوك من طرف الإدارة حسب " Smith " إلى أن معظم خطط الحوافز تستخدم الدخل قبل الضريبة كأساس لقياس أداء الإدارة [4].

---

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص97- 98.

[2] Thomas Jeanjean, **Contribution a L'analyse de La Gestion du Résultat des Société Cotées**, p 3, document disponible sur le site: http://www.afc-cca.com/archives/docs_congres/congres2001/textespdf/Jeanjean.pdf, (25/01/2010).

[3] George Iatridis, George Kadorinis, **Earnings management and firm financial motives: A financial investigation of UK listed firms**, *International Review of Financial Analysis*, 18, 2009, p 165.

[4] جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد، مرجع سبق ذكره، ص824.

وفي هذا الإطـــار يرى " Ahmed & al., " أن خطط الحوافز تعتبر من الأساليب المستخدمة في الأدب المحاسبي لتحقيق التوافق بين مصلحة الإدارة والمساهمين، لكن هذه النظرة تغيرت مع مرور الوقت إذ أصبحت خطط الحوافز تدفع إدارة المؤسسة للتلاعب بالأرقام المحاسبية وتشويه الأداء المالي الحقيقي للمؤسسة لزيادة أسعار أسهمها في المدى القصير بهدف الحصول على حوافز ومكافآت أعلى لا تنسجم مع الأداء المحقق [1].

كما أن الدراسة التي قام بها " Healy " سنة 1985م أثبتت أن الإدارة قد يكون لديها الحـــافز لتخفيض الأرباح في بعض الفترات، وسلوك الإدارة في الاختيار بين السياسات المحاسبية يتوقف على ما إذا كان الربح المحقق أقل من الربح المستهدف، يقع بين الربح المستهدف والحد الأقصى، يزيد عن الحد الأقصى، فإذا كانت الأرباح المحققة تفوق الحد الأقصى (سقف الحوافز) فإن الإدارة سيكون لديها الحافز لتخفيض الأرباح عن طريق تأجيل جزء منها للفترات المستقبلية وبالتالي زيادة المكافأة المتوقعة مستقبلا، أما إذا كانت الأرباح المحققة تقع بين الأرباح المستهدفة والحد الأقصى فإن الإدارة سيكون لديها الرغبة في تحويل أرباح الفترات المستقبلية إلى الفترة الحالية بما لا يزيد عن الحد الأقصى، أما إذا كانت الأرباح المحققة أقل من المستهدفة فإن الإدارة سيكون لديها الحافز لإتباع سلوك يسمى بالحمام الكبير أو غسل القوائم المالية (Big Bath)، حيث تعمد الإدارة إلى تخفيض الأرباح أو حتى تحقيق خسائر عن طريق إدراج أقصى ما يمكن من مصاريف في القوائم المالية للفترة الحالية أملا في تحقيق أرباح كبيرة مستقبلا وبالتالي ضمان الحصول على المكافآت في الفترات المستقبلية [2].

ولقد أيدت دراسة " Holthausen " سنة 1995م ما جاء بدراسة " Healy " في أن الإدارة قد تلجأ إلى تخفيض الأرباح عند وصول الحوافز التي تحصل عليها إلى أقصى حد ممكن، وذلك لأن أي زيادة في الأرباح الحالية لن يحقق أي زيادة في المكافآت، كما أكدت الدراسة أن الإدارة تسعى إلى تطبيق أساليب محاسبية من شأنها زيادة الأرباح في الحالات التي تكون فيها الأرباح المحققة أقل من الحد الأدنى اللازم للحصول على المكافآت [3]، أما الدراسة التي قام بها " Iatridis & Kadorinis " فقد ركزت على مدى وجود علاقة بين خطط الحوافز وممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات البريطانية، وتوصلت إلى أن إدارة المؤسسات البريطانية تميل إلى تبني ممارسات إدارة الأرباح لتحسين الأداء المالي للمؤسسة بهدف تعزيز وزيادة مكافآتها [4].

بالإضافة إلى آلية المكافآت والحوافز المالية تقوم المؤسسات الحديثة بتشجيع وزيادة مستوى الملكية الإدارية (Level of Managerial Ownership) لمعالجة الآثار السلبية الناجمة عن انفصال الملكية عن الإدارة، والتي تستند إلى حصول الإدارة على أسهم مجانية أو حق تملك الأسهم، فنظريا كلما اتجه المدير إلى تملك المزيد من أسهم المؤسسة كلما زاد احتمال عمله لمصلحة المساهمين، لكن ما يثير القلق حسب " Jensen " أن التعويضات على

---

(1) Anwer S. Ahmed, Scott Duellman, Ahmed Abdel-Meguid, **Equity Incentives, Corporate Governance, and Earnings Management**, *Working Paper*, October 2008, p 3-4, Available from: http://wehner.tamu.edu, (25/04/2010).

(2) كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص120- 121.

(3) جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد، مرجع سبق ذكره، ص825.

(4) George Iatridis, George Kadorinis, Op.cit., p 164.

أساس الأسهم وغيرها من حوافز الأسهم تشجع الإدارة على القيام بإدارة الأرباح لزيادة أسعار أسهم المؤسسة في المدى القصير وذلك أملا في الاستفادة من بيع حصة أسهمها لاحقا في السوق المالي [1].

وفي هذا الإطار تنظر دراسة " Bartov & Mohanvam " سنة 2004 م إلى عقود حق شراء الأسهم على أنها البند الأكثر أهمية في المكافآت الإدارية وهي آلية فعالة لتحقيق التوافق بين أهداف الإدارة والملاك، وبالرغم من ذلك فإن الإدارة تقوم بممارسات إدارة الأرباح بشكل انتهازي بهدف ضمان الوصول إلى أفضل النتائج التي تحقق مصلحتها الذاتية عند ممارسة حق شراء الأسهم، وتتمثل أحد مداخل إدارة الأرباح المستخدمة لهذا الغرض حسب " Baker & al., " في التلاعب بالأرباح المعلنة بشكل سلبي، أي القيام بممارسات إدارة الأرباح بشكل يؤدي إلى تخفيض الأرباح على غير الحقيقة والذي ينجم عنه انخفاض مؤقت في سعر السهم في السوق المالي وبالتالي ممارسة حق شراء الأسهم بسعر منخفض [2].

2. التـــوافق مع شروط عقد الدين

حسب نظرية الوكالة هناك علاقة تعاقدية تربط بين الدائنين والمؤسسة وهذا ما يجعل الأطراف الدائنة تهتم بمؤشر الأرباح خاصة التقلبات في هذا المؤشر التي تشير إلى زيادة مخاطر عدم قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها اتجاه الدائنين [3]، وحسب فرضية اتفاقية الدين يؤكد كل من " Watts & Zimmerman " أن المؤسسات التي تكون فيها نسبة المديونية مرتفعة والتي تكون عرضة لعدم تحقيق الشروط الخاصة بعقد الدين سوف تميل إلى استخدام السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تقديم أرباح الفترات اللاحقة إلى الفترة الحالية بغرض تضخيم الأربـــاح الحالية [4].

ولقد تناولت دراسة " Linda " سنة 1987 م ملامح عقود الدين وأثرها على اختيار الإدارة بين السياسات المحاسبية وركزت على تحليل عقود الوكالة بين أطراف التعاقد، حيث تنشأ تكاليف الوكالة المصاحبة لإصدار الدين نتيجة توقع حاملي السندات بأن المساهمين قد يحاولون التأثير على قرارات الإدارة فيما يخص حقوق حاملي السندات، ويتجلى ذلك في احتمال تخلف المؤسسة عن سداد التزاماتها نتيجة توزيعات الأرباح الكبيرة على حاملي الأسهم أو إصدار صكوك دين ممتازة أو القيام بمشروعات ذات مخاطرة مرتفعة [5]، لذا فإن عقد الدين غالبا ما يتضمن شروطا صارمة تبنى على أساس أرقام محاسبية أو مشتقات الأرقام المحاسبية مثل رأس المال العامل أو عدد مرات تغطية الفوائد ...الخ من المؤشرات، والتي تعمل على رصد أداء المؤسسة وتقييد التصرفات

---

(1) Qiang Cheng, Terry Warfield, **Equity Incentives and Earnings Management**, *Working Paper*, April 2005, p 1, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=457840, (17/03/2010).

(2) أيمن أحمد شتيوي، **دراسة تطبيقية لتحليل تأثير العوامل الاقتصادية على ممارسات إدارة الأرباح بالشركات المصرية**، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، العدد الأول، 2009، ص11.

(3) Andrew K. Prevost, Christopher J. Skousen, Ramesh P. Rao, **Earnings Management and the Cost of Debt**, *Working Paper*, July 2007, p 4, Available from: http://www.fma.org/Orlando/Papers/Earnings_mgt_and_cost_of_debt.pdf, (07/05/2010).

(4) Thomas Jeanjean, Ibid.,

(5) طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص74- 75.

المالية والاستثمارية التي تخفض من قيمة ديونها الخارجية، لأن مخالفة هذه الشروط ينتج عنه ارتفاع تكلفة الاقتراض أو فرض شروط تقييدية جديدة على المؤسسة [1].

ومن أمثلة هذه الشروط نجـــد [2]:

- **قيود على توزيعات الأرباح:** والتي تحدد مخزون الأموال القابلة للصرف كتوزيعات أرباح على المساهمين خلال مدة حياة الدين، فالمبـــالغة في توزيعات الأرباح يمكن أن يؤدي إلى تحويل الثروة من الدائنين إلى المساهمين من خلال تخفيض الأصول المتاحة لدى المؤسسة لمواجهة التزاماتها ومن ثم زيادة مخاطر العجز عن سداد حقوق الدائنين، لذا فإن عقود الدين غالبا ما تتضمن قيود على سياسة دفع توزيعات الأرباح.
- **الحفاظ على رأس المال العـــامل:** حيث يتطلب عقد الدين من المؤسسة تحقيق نسب أو حدود دنيا لبعض المؤشرات المالية مثل رأس المال العامل الذي يجب أن تحتفظ به المؤسسة.
- **قيود على أنشطة الاندماج:** في بعض الحالات يضع عقد الدين قيودا على أنشطة الاندماج، ومن الأمثلة على هذه القيود أن صافي الأصول الملموسة للمؤسسة بعد عملية الاندماج لا يجب أن تقل عن الديون طويلة الأجل لها، فهذه القيود تحد من قدرة الإدارة على استخدام قرارات الاندماج لزيادة درجة مخاطرة المؤسسة وبالتالي تخفيض قيمة الديون الخارجية.
- **القيـــود على الديون الإضافية:** حيث يتطلب عقد الدين من المؤسسة تحقيق مؤشرات مالية ذات حد أقصى مثل نسب المديونية والتي تحد من قدرة المؤسسة على الدخول في عقود دين جديدة.
- **قيود على الاستثمار في مؤسسات أخرى.**
- **قيود على تصفية الأصول:** قد تلزم اتفـــاقية الدين المؤسسة بعدم إجراء أي عمليات إحلال وتجديد للأصول والالتزام بسياسة استثمارية معينة يتم الاتفاق عليها.

وفي هذا الإطار يشير " Iatridis & Kadorinis " إلى أن انتهاك شروط عقد الدين يعني ضمنيا عدم وجود استقرار في المؤشرات المالية الرئيسية للمؤسسة مثل انخفاض مؤشرات الربحية والسيولة فضلا عن وجود مخاطر الإفلاس، هذا ما يعطي إشارة سلبية عن أداء المؤسسة والتي تؤثر بدورها على أسعار أسهمها في السوق المالي وسمعة ومصداقية الإدارة، ولتجنب الآثار المترتبة عن الإخلال بشروط عقد الدين تقوم الإدارة بممارسات إدارة الأربـــاح [3]، كما يؤكد " Scott & Pitman " أن المؤسسات المتهمة سابقا بانتهاك شروط عقد الدين سوف

---

[1] Scott B. Jackson, Marshall K. Pitman, Ibid.,

[2] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص110- 113.

[3] George Iatridis, George Kadorinis, Op.cit., p 164- 165.

تعمل على إدارة أرباحها لأن مثل هذه التصرفات من شأنها تحسين الموقف التفاوضي لها من خلال إعادة التفاوض وطلب قروض أخرى وبشروط أقـــل صرامة وتقييد [1].

إذن يمكن القول أن عقود الدين التي تحدّد فيها القيود على أساس الأرقام المحاسبية من شأنها أن تخلق لدى الإدارة دوافع قوية لتجنب التقصير الفني (Technical default) ومخالفة مثل هذه العقود، لأنه في حالة مخالفة المؤسسة لشروط عقد الدين يكون المقرضون في وضعيات تعطيهم الحق في رفع معدلات الفائدة على الدين أو طلب ضمانات أكبر أو وضع المزيد من القيود على عقد الدين أو حتى المطالبة بقيمة الدين فورا، وبالتالي تحمل المؤسسة لتكاليف اقتراض أعلى.

3. اكتساب مزايا عند التفاوض مع نقابات واتحادات العمال

في فترات زمنية معينة تتفاوض الإدارة مع ممثلي العمال حول أمور تتعلق بمصلحة العمال كرفع مستويات الأجور والمكافآت والمعاشات، ومن المرجح أن يركز ممثلو العمال على الأرباح المحققة من طرف المؤسسة لطلب زيادات في الأجور، في المقابل تسعى الإدارة إلى الحصول على عقود عمل ميسرة تحاول من خلالها تخفيض أي زيادات مقترحة في الأجور من جانب ممثلي العمال، فمعظم المؤسسات تبرم عقود مع العمال على أساس إعطائهم أجر ثابت بالإضافة إلى مكافأة تحدد على أساس نسبة معينة من الأرباح في حال تحقيق المؤسسة لمستوى ربح معين، وبالتالي فإن أي زيادة حادة في الأرباح المعلنة أو تحقيق مستويات أرباح معينة من شأنه أن يدفع العمال إلى المطالبة بزيادة أجورهم، لذلك تسعى الإدارة إلى التأثير على المفاوضات مع ممثلي الاتحادات والنقابات من خلال تبني ممارسات إدارة الأرباح وتخفيض صافي الربح في الفترة التي تسبق هذا التفاوض لتجنب تنفيذ هذه العقود بهدف إيهام هذه الاتحادات بعدم قدرة المؤسسة على ضمان أي زيادات في أجور العمال [2].

والجدير بالذكر أن البعض يرى أن قدرة الإدارة على التلاعب بالأرباح في مثل هذا الموقف قد تكون محدودة نظرا لقدرة ممثلي العمال على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح بأقل تكلفة ممكنة، كما أن مثل هذه العقود لا تمثل دافعا كبيرا للقيام بممارسات إدارة الأرباح.

4. تحقيق الأمـــن 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 أكبر قدر منها وهي: الأمن الوظيفي، السمعة المهنية الحسنة، المكـــانة المرموقة [3]، حيث تؤثر الأرقام المحاسبية تأثيرا

---

[1] Scott B. Jackson, Marshall K. Pitman, Ibid.,

[2] محمد أحمد علقم، مرجع سبق ذكره، ص74.

[3] Biao Xie, Wallace N. Davidson, Peter J. DaDalt, **Earnings Management and Corporate Governance: The Role of the Board and the Audit Committee**, *Working Paper*, July 2001, p 5, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=304195, (25/04/2010).

مباشرا على مقدار ما تحصل عليه الإدارة من حوافز غير مالية وهذا ما يحفزها على إدارة أرباحها مستهدفة الحصول على ثقة الملاك بما يكفل لها الاحتفاظ بمركزها الوظيفي، وقد برهنت دراسة " Dechow & Sloan " سنة 1991 م على قيام الإدارة بزيادة الأرباح المعلنة من خلال تخفيض نفقات البحوث والتطوير في السنوات الأخيرة من تعاقدها مع المؤسسة، والدافع من وراء تحسين الأرباح في السنوات الأخيرة للتعاقد لا يكون بهدف استيفاء المتطلبات الضرورية للحصول على المكافآت الإدارية فقط ولكن من أجل تقليص احتمال إنهاء أو الاستغناء عن خدمات الإدارة [1]، وهذا ما أكدته دراسة " Graham & al., " سنة 2005 م التي توصلت إلى أن المخاوف المتعلقة بالمستقبل المهني وسمعة الإدارة المهنية لدى الغير تعتبر من العوامل التي تدفع الإدارة للقيام بممارسات إدارة الأرباح، بالرغم من ذلك وعلى خلاف الدراسات السابقة، فقد ادعى هؤلاء المديرون بأن عقود المكافآت ذاتها لا تعد دافع قوي لإدارة الأرباح، وهذا ما أثبتته نتائج المسح حيث جاء دافع تحقيق الأمن الوظيفي والسمعة المهنية الخارجية في المرتبة الثالثة في حين احتل دافع تعظيم الحوافز والمكافآت المرتبة السابعة من بين دوافع لجوء الإدارة لممارسات إدارة الأرباح [2].

الفرع الثاني: الدوافـــع المتعلقة بتوقعات وتقييم سوق المال

حسب " Scott & Pitman " حوافز إدارة الأرباح المتعلقة بسوق رأس المال تنشأ عندما يكون لدى الإدارة تصور بوجود علاقة بين الأرباح المعلن عنها وقيمة الأسهم في السوق المـــالي، حيث تستخدم الإدارة أحكامها الشخصية والحرية المتاحة لها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما للتلاعب بالأرقام المحاسبية المعلن عنها وتحسين صافي الربح، وذلك بهدف التأثير على أسعار الأسهم خاصة في الفترات التي تسبق طرح العروض العامة الأولية وعروض الأسهم التي تطرح لزيادة رأسمال المؤسسات القائمة، كما ترتبط دوافع إدارة الأرباح المتعلقة بالسوق المالي بتضخيم أرباح المؤسسة لتتسق مع تنبؤات المحللين الماليين أو تنبؤات الإدارة نفسها، وذلك لمنع حدوث أي تقلبات أو تذبذبات في أسعار أسهم المؤسسة في المدى القصير [3].

من جهة أخرى ووفقا لنظرية الإشارة، فإن جميع الأطراف المهتمة بنشاط المؤسسة لديها معلومات ناقصة وغير متماثلة حول المؤسسة، لكن في الحقيقة الإدارة في موقع يسمح لها بأن تكون الجهة الوحيدة التي تحوز على المعلومات الخاصة بالمؤسسة وسوف تسعى إلى إصدار إشارات للمستثمرين الحاليين والمرتقبين حول خصائص المؤسسة التي يديرونها، لذا ينبغي أن تكون هذه الإشارات موثوقة وذات مصداقية وإلا فإن المؤسسة سيتم معاقبتها من طرف السوق المالي وستتحمل تكـــاليف إضافية نتيجة إرسالها لإشارات خاطئة ومغلوطة [4].

---

[1] أيمن أحمد شتيوي، المرجع الســـابق.

[2] John R. Graham, Campbell R. Harvey, Shiva Rajgopal, **The Economic Implications of Corporate Financial Reporting**, *Journal of Accounting and Economics*, 40, 2005, p 27- 28.

[3] Scott B. Jackson, Marshall K. Pitman, Ibid.,

[4] Mohamed Chabchoub, Mansour Mrabet, **Gestion du Résultat et Introduction en Bourse: cas des entreprises tunisiennes**, p 3, document disponible sur le site: http://www.iae.univ-poitiers.fr/afc07/Programme/PDF/p199.pdf, (25/01/2010).

وسوف نقوم بشرح الدوافع المتعلقة بالسوق المالي بشيء من التفصيل كما يلي:

1. التـــأثير على أسعار أسهم المؤسسة

يعتبر السعر السوقي للسهم وعوائده من العوامل المؤثرة في تفضيل الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية المتبعة للتقرير عن رقم الربح المحاسبي، حيث تستهدف الإدارة من ممارسات إدارة الأرباح تحسين شكل القوائم المالية للمؤسسة والتأثير على أسعار أسهمها قبل الاكتتاب العام وتجنب هبوط أسعار أسهم المؤسسة في المدى القصير، ولقد قدم العديد من الباحثين أدلة على أن التغيرات في أسعار الأسهم لفترة معينة ترتبط ارتباطا وثيقا باتجاه الربح المحاسبي غير المتوقع للفترة، حيث ركزت دراسة "Ball & Borwn" سنة 1968 م على إشارة العائد وافترضت وجود ارتباط ذات دلالة إحصائية بين إشارة الربح المحاسبي غير المتوقع وإشارة عائد السوق غير العادي للسهم، وتوصلت الدراسة إلى أنه إذا كانت إشارة الربح المحاسبي غير المتوقع موجبة أي أن الربح المحاسبي الفعلي يفوق الربح المحاسبي المتوقع فإن إشارة عائد السوق غير العادي للسهم سوف تكون موجبة [1].

من جهة أخرى، زيادة القـــدرة الكسبية للمؤسسة يؤثر إيجابا على أسعار أسهمها في السوق المالي نظرا لتهافت المستثمرين لشرائها وبالتالي زيادة قيمتها السوقية، والقدرة الكسبية تمثل قدرة المؤسسة على توليد سلسلة مستقرة من الأرباح والتدفقات النقدية سواء كانت هذه الأرباح والتدفقات النقدية للفترة الحالية أو للفترات اللاحقة، كما أن انخفاض التقلبات في أرباح المؤسسة من فترة لأخرى يعني تخفيض عدم التأكد حول اتجاه الأرباح بما يعزز الانطباع بانخفاض المخاطر وهو الأمر الذي يؤدي عمليا إلى ارتفاع أسعار الأسهم [2].

وفي هذا الإطار كشفت دراسة "Barth & al.," عن مكافأة السوق المـــالي للمؤسسات التي تعلن عن سلسلة أرباح متزايدة ويتجلى ذلك بوضوح في ارتفاع نسبة سعر السهم إلى الأرباح (P/E)، كما أن تواصل الارتفاع الحاصل في هذه النسبة يتعلق بطول الفترات التي تحدث فيها زيادة الأرباح ومدى اتصالها، كما كشفت الدراسة أيضا عن تناقص النسبة بشكل كبير في الحالات التي تكون فيها سلسلة الأرباح المتزايدة متقطعة وغير متصلة، وهذا ما أكـــدته دراسة "DeAngelo & al.," سنة 1996 م التي توصلت إلى أن المؤسسات التي تحقق سلسلة أرباح متزايدة بشكل متقطع وغير متصل تعاقب من طرف السوق المالي في السنة التي لا تحقق فيها زيادة في الأرباح بنقص يبلغ متوسطه 14 % من عائد أسهمها [3].

كما يؤكد "Hong & al.," أن العروض العامة الأولية (Initial Public Offerings) تكون عرضة لإدارة الأرباح نظرا لعدم وجود تماثل في المعلومات بين المستثمرين والإدارة، فالتقارير السابقة أثبتت وجود تغطية كبيرة من المؤسسات على بياناتها المالية في الفترات التي تسبق الاكتتاب العام، هذا ما يدفع المستثمرين للجوء إلى

---

(1) كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص19.

(2) طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعـــة: شرح معايير المراجعـــة الدولية والأمريكية والعربية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص427- 428.

(3) أيمن أحمد شتيوي، مرجع سبق ذكره، ص9.

نشرة الاكتتاب التي تحتوي على بيانات ثلاث سنوات الأخيرة فقط من نشاط المؤسسة، إذا وبافتراض أن المستثمرين غير قادرين على فهم مدى قدرة الإدارة على القيام بإدارة أرباحها عند طرح العروض العامة الأولية فإن ارتفاع الأرباح المعلن عنها سوف يؤدي إلى زيادة السعر التمهيدي للأسهم المصدرة [1].

وفي هذا الصدد يرى "Dechow & Skinner" أن العروض العامة للأسهم تعتبر حوافز قوية تدفع الإدارة للقيام بإدارة الأرباح إلى الحد الذي يمكنها من التلاعب بالنتائج المحاسبية ونشرها دون أن يتم رصد تلك التلاعبات من طرف السوق المالي، وبالتالي تحسين شروط نقل ملكية الأسهم إلى جمهور المستثمرين مما يتيح لها تحقيق مكاسب ذاتية أو للمؤسسة [2]، وحسب "Cheng & Warfield" يوجد عاملان يحفزان المؤسسة على القيام بإدارة الأرباح عند طرح أسهمها للبيع هما [3]:

- اعتماد السوق المالي على أرباح المؤسسة الحالية لتشكيل تنبؤات حول الأرباح المستقبلية، وبالتالي فإن إدارة الأرباح يمكن أن تؤثر على أسعار أسهم المؤسسة.
- يمكن للمؤسسة الاستفادة من الارتفاع الحاصل في أسعار أسهمها بما يؤدي إلى تخفيض تكلفة رأس المال.

وهناك دليل على وجود ارتداد عكسي لأثر ممارسات إدارة الأرباح على عائدات الأسهم في الفترات التي تلي عملية الاكتتاب العام، فإدارة الأرباح الهجومية (العدائية) تقوم بزيادة متحصلات العروض العامة وتؤدي إلى تخفيض الأرباح في الفترات التي تلي طرح العروض [4]، حيث أنه وبعد تداول أسهم المؤسسة في السوق المالي يتعرض محللو الائتمان لضغوطات كبيرة للإعلان عن أقصى توقعات أرباح يمكن أن تحققها المؤسسة خلال الفترات التي تلي عملية الإصدار، كل هذه المعطيات تدفع الإدارة للتلاعب بالأرباح وزيادتها بغرض الحفاظ على أسعار أسهمها في السوق المـــالي ومكانتها في السلم الائتماني، وبالتالي تجنب دعاوي المساهمين القضائية المترتبة عن انخفاض عائدات الأسهم بعد عملية الاكتتاب.

إذن يمكن القول أن دوافع قيام الإدارة بإدارة أرباحها بعد عملية الاكتتاب في الأسهم هي:

- دعم سعر السهم في السوق المالي بعد عملية الاكتتاب ومحاولة الحفاظ على قيمته.
- الانصياع وراء الضغوطات الهائلة لتحقيق تنبؤات الأرباح التي وضعت في فترة الاكتتاب.

في الأخير بقي أن نشير إلى أن المؤسسات التي تكون عرضة للاستيلاء أو السيطرة بواسطة العروض العامة للشراء (Offres Publiques d'achat) أو التبـــادل (Offres Publiques d'échange)، تنساق وراء ممارسات إدارة الأرباح في الفترات التي تسبق طرح العرض العام للشراء أو التبادل في البورصة، حيث قام الباحثون بتطبيق

---

(1) Siew Hong. Teoh, Ivo. Welch, T J. Wong, **Earnings Management and the Long-Run Market Performance of Initial Public Offerings** , *The Journal Of Finance*, vol. 3, N. 06, December 1998, p 1937- 1938.
(2) Mohamed Chabchoub, Mansour Mrabet, Op.cit., p 4.
(3) Andrew K. Prevost, Christopher J. Skousen, Ramesh P. Rao, Op.cit., p 3.
(4) Scott B. Jackson, Marshall K. Pitman, Ibid.,

النظرية الايجابية على عمليات الاندماج والاستحواذ وتوصلوا إلى أن لجوء الإدارة للتلاعب بالنتائج المحاسبية يكون للتأثير وبشكل إيجابي على سعر الشراء المقترح في العرض العام للشراء أو للتأثير على نسبة التبادل المقترحة في العرض العام للتبادل، وذلك بهدف إقناع مساهمي المؤسسة المستهدفة بحسن التسيير والأداء المالي الجيد لها مما يعزز فرضية رفض هؤلاء المساهمين لهذه العروض، وبالتالي تخفيض احتمال الاستغناء عن خدماتها بالمؤسسة وتعويض الإدارة بطاقم إداري جديد في حالة حدوث الاندماج أو الاستحواذ [1].

2. موافقة توقعات المحللين الماليين أو تنبؤات الإدارة بشأن الأرباح المتوقعة

موافقة الإدارة لتوقعات المحللين الماليين بشأن الأرباح المستقبلية ليس بالشيء المفاجئ، حيث تشير الأدلة إلى أن الإدارة تسعى إلى كسب لعبة توقعات المحللين الماليين والأطراف ذات المصلحة، بهدف زيادة سعر سهم المؤسسة في السوق المالي وتعزيز مصداقية الإدارة، وبالتالي تجنيب المؤسسة لمعاقبة السوق المالي أو ما يصطلح عليه بتكاليف التقاضي (Litigation Costs) التي تكون ناجمة عن إعلان الإدارة عن أرباح غير مرغوب فيها أو أرباح سلبية [2]، من جهة أخرى، ازدياد اهتمام المحللين الماليين والأطرف ذات المصلحة بالأرباح المستقبلية وقدرة المؤسسة على الاستمرار في تحقيق هذه الأرباح يحفز الإدارة على المغالاة في تنبؤاتها مما يؤدي إلى حدوث أخطاء تنبؤ سالبة (Negative Errors Forecasts) ناتجة عن زيادة الربح المتنبأ به عن الربح الفعلي، لهذا فإن الإدارة تحاول قدر المستطاع تخفيض أخطاء التنبؤ عن طريق اللجوء إلى ممارسات إدارة الأرباح.

وفي هذا الإطار يؤكد "Scott & Pitman" أن المؤسسات التي أعلنت عن سلسلة مستمرة من زيادات الأرباح تكافئ من طرف السوق المالي ويتجلى ذلك بوضوح في العائد على السهم، حيث يكون العائد على أسهم المؤسسة التي أعلنت عن سلسلة مستمرة من زيادات الأرباح أعلى مقارنة بالمؤسسات الأخرى [3]، كما توصلت دراسة "Bartov & al.," إلى أن السوق المالي يقوم بمكافأة المؤسسة التي تحقق أو تجاوز توقعات المحللين الماليين، فالعائد على الأسهم في المؤسسة التي نجحت في تحقيق أو تجاوز توقعات المحللين الماليين أعلى مقارنة بالمؤسسات التي فشلت في تحقيق أو تجاوز توقعات المحللين نظرا لمعاقبة السوق المالي لها [4].

في المقابل قام "Graham & al.," سنة 2005 م بإجراء مسح على عينة متكونة من 400 مدير مالي لتحديد العوامل المؤثرة على الأرباح المعلنة، وتوصلت الدراسة إلى أن 78 % من المدراء الماليين يتخلون عن قيمة اقتصادية طويلة الأجل من أجل إظهار الأرباح أكثر سلاسة واستقرار، كما كشفت الدراسة عن تفاعل السوق المالي بقوة مع الانخفاضات في الأرباح أو الفشل في تحقيق تنبؤات المحللين الماليين، فطبقا لتصورات المدراء الماليين

---

(1) Franck Missonier-Piera, Walid Ben-Amar, **La gestion des résultats comptables lors des fusions et acquisitions: une analyse dans le contexte Suisse**, Avril 2005, p 3- 5, document disponible sur le site: http://www.afc-cca.com/archives/docs_congres/congres2006/ressources/66.pdf, (22/05/2010).

(2) Eli Bartov, Dan Givoly, Carla Hayn, **The Rewards to Meeting or Beating Earnings Expectations**, *Working Paper*, October 2000, p 1, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=247435, (11/02/2010).

(3) Scott B. Jackson, Marshall K. Pitman, Ibid.,

(4) Eli Bartov, Dan Givoly, Carla Hayn, Op.cit., p 2.

يفترض السوق المالي قدرة معظم المؤسسات على تحسين الأرباح بشكل كاف لتتوافق أو تجاوز المؤشرات القياسية للأرباح، لذا فإن أي اضطرابات في الأرباح من سنة لأخرى أو تحقيق المؤسسة لأرباح سلبية دليل على وجود خلل ومشاكل تسيير تعاني منها المؤسسة مما يعرضها لردود فعل قوية من طرف السوق المالي، وهذا ما يؤثر سلبا على أسعـــار أسهمها [1].

من جهة أخرى، الإدارة تحت ظروف معينة تتجنب الإعلان عن الخسائر وبدرجة أقل الانخفاض الطفيف في الأرباح، وهنا يشير "Burgstahler & Dichev" إلى وجود نظريتين يمكن الاعتماد عليهما لتفسير سبب تجنب الإدارة عن الإعلان عن خسائر أو انخفاضات في الأرباح مقارنة بالسنوات السابقة، النظرية الأولى هي **نظرية تكاليف المعاملات** (Transactions Costs Theory) التي تشير إلى أن الأطراف ذات المصلحة ستطالب بالكشف عن مجريات الأمور العرضية التي أدت إلى حدوث تغييرات صفرية في الأرباح أو تخفيضات لأرباح المؤسسة مما يزيد من مطالبهم الضمنية وتحديد شروط معاملات صارمة اتجاه المؤسسة، هذا ما يدفع الإدارة إلى التلاعب برقم الربح المعلن عنه بهدف تحسين شروط المعاملات مع الأطراف ذات المصلحة، أما النظرية الثانية فهي **نظرية الاحتمال** (Prospect Theory) التي تتيح للمستثمر اتخاذ قرارات في الحالات التي تحتوي على بدائل تنطوي على مخاطر واستنادا إلى النتائج المحتملة والاحتمالات الخاصة بكل بديل يتم اختيار البديل الذي يحقق أعلى فائدة للمستثمر، وهنا يركز "Burgstahler & Dichev" على أن الأطراف ذات المصلحة سوف تستخدم الأرباح المحققة لتقدير التغير الحاصل في الأداء الاقتصادي للمؤسسة من فترة لأخرى، وبما أن المساهمين والدائنين يتميزون بالرشد الاقتصادي والعقلانية فإن يكونون في وضعية لا تسمح لهم بتقبل المزيد من الخسائر حتى ولو كانت هذه الخسائر صغيرة، خاصة إذا أدركوا أن هذه الخسائر مستمرة لفترات مستقبلية [2].

الفرع الثالث: الدوافـــع التنظيمية

حسب "Scott & Pitman" تظهر الحوافز التنظيمية نتيجة وجود اعتقاد لدى الإدارة بأن للأرباح المعلنة تأثير على تصرفات المسؤولين الحكوميين أو واضعي القوانين والتشريعات اتجاه المؤسسة.

وسنقوم بشرح هذه الدوافع بشيء من التفصيل كما يلي:

1. تفادي التكـــاليف السياسية

لقد أوضح "Watts & Zimmerman" سنة 1978م أن القطاع السياسي لديه قدرة التأثير على إعادة نقل وتوزيع الثروة بين مختلف فئات المجتمع ويعتبر القطاع المؤسساتي بوجه خاص القطاع المعرض لعملية إعادة التوزيع هذه، هذا ما يخلق حافز لدى إدارة المؤسسات لمواجهة مثل هذه التدخلات الحكومية بتوظيف العديد

---

(1) John R. Graham, Campbell R. Harvey, Shiva Rajgopal, Op.cit., p 4-5.

(2) Laurent Coppens, Erik Peek, **An analysis of earnings management by European private firms**, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 14, 2005, p 3

من الآليات الدفاعية مثل: الإعلان عن حملات المسؤولية الاجتماعية واختيار السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض الأرباح المعلنة وذلك بهدف صرف نظر الجهات الحكومية عن المؤسسة وبالتالي تجنب وتخفيض التكاليف المرتبطة بهذا التدخل والتي يطلق عليها مصطلح **التكاليف السياسية** [1]، وتتمثل التكاليف السياسية في الأعباء التي قد تتحملها المؤسسات الاقتصادية كبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة التي تفرضها الحكومة مثل قوانين زيادة معدلات الضريبة أو تحميل المؤسسات بأعبـــاء اجتماعية مرتفعة [2].

وفي هذا الصـــدد أوضحت دراسة "Hang & Wang" سنة 1998م أن التكاليف السياسية تشكل دافعا قويا لتلاعب الإدارة بالأرباح، كما ينظر لإدارة الأرباح على أنها إستراتيجية استخدمتها شركات النفط والغاز إبان غزو العراق للكويت عام 1990م، حيث تسبب الغزو في ارتفاع مفاجئ لأسعار المنتجات النفطية وكانت التوقعات زيادة الأرباح لتلك المؤسسات، لكن الدراسة أثبتت أن المؤسسات قامت بتخفيض أرباحها تجنبا للضغوط والتدخلات الحكومية التي قد تؤدي إلى فرض تكاليف إضافية عليها [3].

كما أشار كل من "Benston & Krasney" إلى أن التقلبات الكبيرة في أربـــاح المؤسسة قد تجذب انتباه الحكومة، ويؤيد هذا الرأي "Ronen & Sadan" حيث أشارا إلى أن التقلبات في الأرباح والتي تأخذ شكل زيادة كبيرة قد ينظر إليها كمؤشر للاحتكار مما يدفع السلطات التشريعية إلى عرقلة نموها بفرض ضرائب عالية أو تطبيق قوانين مكافحة الاحتكار عليها بغرض زيادة المنافسة بين مؤسسات القطاع، هذا ما يحفز هذه المؤسسات على تخفيض صافي الدخل المعلن [4]، وهنا يشير "Scott & Pitman" إلى أن النقاشات التي طرحت حول الرعاية الصحية خلال السنتين الأوليتين من حكم الرئيس "كلينتون" والتي ركزت على أسعار الأدوية أدت إلى توجيه انتباه الزعماء السياسيين نحو الأرباح الخيالية التي تحققها مؤسسات صناعة الأدوية، هذا ما دفع مديري هذه المؤسسات إلى استخدام الممارسات والسياسات المحاسبية التي تخفض من الأرباح وذلك في الفترة التي نشأت فيها هذه النقاشات وذلك بهدف صرف وتفادي التدخل السياسي، أما إذا أخذت التقلبات شكل انخفاض كبير في الأرباح فينظر إليها كمؤشر لعسر المؤسسة واضطرابها مما يدفع الدولة للتدخل، وهذه الإستراتيجية تستخدمها المؤسسات التي تنشط في مجال الاستيراد حيث تلجأ إلى تخفيض الأرباح المعلن عنها من أجل الحصول على إعانات الاستيراد، وذلك خـــلال الفترات التي تبدأ فيها لجنة التجارة الدولية الأمريكية في تقييم طلبات الحصول على إعانات الاستيراد [5].

---

[1] Ross L. Watts, Jerold L. Zimmerman, **Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards**, *The Accounting Review*, vol. 01, January 1978, p 115.

[2] جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد، مرجع سبق ذكره، ص829.

[3] محمد عبد الله المومني، **دور الأبعاد السلوكية لإدارات الوحدات الاقتصادية في القياس والإفصاح المحاسبي في حدوث الأزمات المالية: دراسة نظرية**، كتاب الملتقى الدولي الرابع حول: الأزمة المالية العالمية الراهنة وانعكاساتها على اقتصاديات دول منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، جامعة دالي إبراهيم، 08-09 ديسمبر 2009، ص52.

[4] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سبق ذكره، ص147.

[5] Scott B. Jackson, Marshall K. Pitman, Ibid.,

كما يمكن استخدام الأرقام القياسية في تبرير توجه الإدارة للقيام بممارسات إدارة الأرباح في البيئات المنظمة سياسيا، فالمؤسسات التي تنشط في قطاعات منظمة تخضع لضغوطات كبيرة من طرف سلطات مكافحة الاحتكار بشأن الرقابة على الأسعار والحصص السوقية لها [1]، فعلى سبيل المثال تهدف قوانين تحديد الأسعار في أستراليا والولايات المتحدة الأمريكية إلى إجبار المؤسسات خاصة الكبيرة منها على الاهتمام بسياسة التسعير وزيادة الاهتمام بالتزاماتها اتجاه جمهور المستهلكين، ويمكن الحكم على مدى التزام هذه المؤسسات بالقوانين واللوائح المحددة للأسعار بمقارنة ربحيتها بمتوسط ربحية الصناعة، لذا فإن إظهار هذه المؤسسات لأرباح مرتفعة في تقاريرها المالية يجعلها أكثر لفتا لأنظار واضعي القوانين والجهات الحكومية التي تسعى لإعادة توزيع الموارد داخل حدود المجتمع في مثل هذه الظروف [2]، وهذا ما أكدته دراسة "Navissi" سنة 1999م التي كشفت عن قيام المؤسسات الصناعية في نيوزيلندا بإدارة الأرباح بهدف تقليص التأثير الناجم عن مجموعتين من اللوائح والقوانين المنظمة للسعر والتي تم إصدارهما سنتي 1971م و1972م.

ولقد قدمت الدراسات السابقة المؤشرات التي يمكن من خلالها التعرف على وجود التكاليف السياسية خاصة دراسة "Zimmerman & Hagerman" سنة 1981م كما يلي [3]:

- **حجم المؤسسة:** حيث تزداد التكاليف السياسية بزيادة حجم المؤسسة (مقاسا على أساس قيمة المبيعات أو إجمالي الأصول)، ولهذا فإن الإدارة في المؤسسات كبيرة الحجم تميل إلى اختيـــار السياسات المحاسبية التي من شأنها تخفيض أو تأجيل الأرباح من الفترة الحاليـــة إلى الفترات اللاحقة [4].
- **اتجاه الربحية** أو **المخاطرة:** تختلف التكاليف السياسية التي تتحملها المؤسسة باختلاف درجة المخـــاطرة التي تتعرض لها والتي يمكن أن تقاس بدرجة التقلب في صافي الربح، وبالتالي فإن أي سياسة محاسبية يترتب عليها تقلب في صافي الربح من فترة لأخرى ستدفع الإدارة إلى تغيير هذه السياسة للإفصاح عن صافي ربح أكثر ثباتا بهدف تفادي أي قرارات حكومية من شأنها أن تحمل المؤسسة بتكاليف إضافية.
- **كثافة رأس المـــال:** كلما زادت درجة كثافة رأس المال بالمؤسسة (مقاسا على أساس إجمالي الأصول الثابتة منسوبة إلى إجمالي الأصول) كلما زاد احتمال تعرض المؤسسة لتكاليف سياسية.
- **درجة التركيز الصنـــاعي** أو **المركز التنافسي:** فكلما زادت درجة التركيز الصناعي للمؤسسة (مقاسا على أساس مبيعات المؤسسة منسوبة إلى المبيعات الإجمالية للصناعة) كلما زاد احتمال تعرض المؤسسة للتدخل الحكومي وهذا ما يحفز الإدارة على تبني ممارسات إدارة الأرباح بهدف تخفيض الأرباح الحالية.

---

(1) Diego Prior, Jordi Surroca, Josep A. Tribó, Op.cit., p 3.

(2) جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد، مرجع سبق ذكره، ص829- 830.

(3) محمد شريف توفيق، **تقييم استخدام المنهج الايجابي في تفسير بواعث الإدارة في تبني السياسات المحاسبية وعلاقتهما بمعايير المحاسبة والقواعد التنفيذية لحوكمة الشركات المصرية**، 2007، ص6- 7، موقع النسخة: http://mstawfik.7p.com/pscg.pdf، تم الإطلاع عليها يوم: 2010/04/18.

(4) Thomas Jeanjean, Ibid.,

2. تخفيـــض المدفوعات الضريبية

إن أحد الأهداف الرئيسية من إعداد القوائم المالية هو تحديد الوعاء الضريبي الذي تخضع له المؤسسة خلال فترة نشاط معينة، وبناء على ذلك يمكن للإدارة التقرير عن رقم الربح بالشكل الذي يؤدي إلى الحد من قيمة المدفوعات الضريبية [1]، ويمكن النظر للنظام الضريبي على أنه عبارة عن علاقة تعاقدية غير رسمية قائمة بين المؤسسة، المجتمع والمشرع بهدف تحقيق توافق نسبي لأهدافهم المتعارضة، فالمشرع يهدف إلى إحداث الإصلاح الاقتصادي في المجتمع وجذب الاستثمارات، بينما تبحث الإدارة الضريبية عن زيادة الحصيلة الضريبية، أما المؤسسة فتهدف إلى تخفيض وعاء الضريبة والتمتع بالإعفاءات الضريبية، ففي حالة تمتع المؤسسة بإعفاءات ضريبية سواء لأنشطة محددة أو لمناطق معينة أو لفترات عند بداية النشاط أو بموجب اتفاقيات دولية فإنها تميل إلى زيادة أرباحها لجذب المستثمرين، أما في حالة انتهاء الإعفاءات الضريبية أو عدم تمتعها بمثل هذه الإعفاءات فإن المؤسسة تميل إلى تخفيض أرباحها لتخفيف العبء الضريبي [2].

كما أن تحقيق وفورات ضريبية يمكن اعتبارها من دوافع لجوء الإدارة للتلاعب بالأرباح، ويمكن للإدارة تحقيق وفورات ضريبية حقيقية خلال فترات الإعفاء الضريبي عن طريق تأجيل بعض المصاريف إلى فترات مستقبلية تكون خاضعة للضريبة وبالتالي تحقيق أرباح أعلى خلال فترات الإعفاء الضريبي [3].

والدراسة التي قام بها " Fields & al., " سنة 2001 م بينت أن الدافع من وراء تدخل الإدارة في عملية التقرير المالي هو تخفيض العبء الضريبي الملقى على عاتق المؤسسة، حيث أن ظهور مستويات أرباح مرتفعة من شأنه أن يدفع السلطات إلى فرض تكاليف إضافية وفرض قواعد جديدة لاحتساب الضرائب على نشاط المؤسسات مما يزيد من المدفوعات الضريبية، هذا ما يحفز الإدارة إلى المناورة بتخفيض رقم الربح المعلن عنه للحد من زيادة المدفوعات الضريبية الناجمة عن ذلك، وإحدى الطرق المستخدمة لتخفيض مدفوعات الضرائب هي طريقة تقويم المخزون السلعي التي تؤدي إلى إحداث تغييرات في التدفقات النقدية للمؤسسة، ففي فترات التضخم عادة ما تستخدم المؤسسات طريقة " FIFO " لزيادة الدخل الظاهر في القوائم المالية والذي سيؤدي إلى زيادة الضرائب وتخفيض التدفقات النقدية، في المقابل نجد أن طريقة " LIFO " تستخدم لتخفيض الدخل الظاهر بالقوائم المالية مما يؤدي إلى تخفيض مدفوعات الضرائب وزيادة التدفق النقدي للمؤسسة [4].

---

[1] Laurent Coppens, Erik Peek, Op.cit., p 4.

[2] محمد عبد الله المومني، مرجع سبق ذكره، ص53.

[3] محمـــد زيدان إبراهيم، **السلوك الأخلاقي للإدارة عند قيـــاس الدخـــل المحاسبي بمنظمات الأعمال: دراســـة اختبارية**، 2006، ص11، موقع النسخة: http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/arado/unpan026393.pdf، تم الإطلاع عليها يوم: 28/05/2010.

[4] Thomas Fields, Thomas Lys, Linda Vincent, **Empirical Research on Accounting Choice**, *Working Paper*, 2001, p 35-39, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=258519, (14/06/2010).

المطلب الرابع: استراتيجيات إدارة الأربـــاح

قدمت النظرية الايجابية للمحاسبة تفسيرات تساعد على فهم سلوك الإدارة عند الاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية والتي تنسجم مع إستراتيجيتها وتتغير بتغير هذه الإستراتيجيات، فقد تهدف الإدارة إلى رفع سعر السهم وتحسين سمعة المؤسسة في السوق المالي مما يدفعها إلى محاولة تضليل المجتمع المـــالي عن طريق إتباع سياسات محاسبية معينة لزيادة الأرباح كتغيير طرق الاهتلاك أو التلاعب بأسعار صرف العملات الأجنبية أو تغيير طريقة صرف المخزون السلعي [1].

ويمكن تقييم خصائص التحيز عند قياس الربح المحاسبي عن طريق تقدير كل من:

- **حجم التحيـــز**: ويقدر عن طريق حساب الفرق بين الربح الحقيقي للمؤسسة والربح المحاسبي الذي يعرضه تقرير الربح المعلن عنه، ويعتبر حجم التحيز دليل عملي على مدى دقة أو عدم دقة قياس الربح المحاسبي.
- **اتجـــاه التحيز**: ويعبر عنه بإشـــارة التحيز ويقدم دليل عملي على إستراتيجيات إدارة الأرباح.

ويتفق معظم الباحثين على أن أهم العوامل التي تساعد الإدارة على القيام بإدارة الأرباح تتمثل في فصل الملكية عن الإدارة وتعدد الطرق والبدائل المحاسبية التي تسمح بها مبادئ المحاسبة المقبولة عموما لمعالجة نفس العنصر المحاسبي، حيث أن جميع هذه الطرق والبدائل المحاسبية تتمتع بالقبول ولا يوجد أساس موضوعي محدد وواضح للاختيار بينها، وبالتالي فإن حرية الإدارة في الاختيار بين هذه الطرق والبدائـــل المحاسبية هي ممارسة أقرها لها الفكر المحاسبي عند إعداد وعرض القوائم المالية بما يحقق أهدافها وإستراتيجياتها، وهنا يجب الإشارة إلى أن إستراتيجيات إدارة الأرباح لن تكون ثابتة خلال جميع فترات نشاط المؤسسة، نظرا لأن أداء المؤسسة سيتأثر بالظروف والتقلبات الاقتصادية الحاصلة والتي تظهر في شكل دورات متعاقبة من الكساد والرواج.

كما تؤكد معظم الدراسات السابقة على أن الاستراتيجيات الممكنة لإدارة الأرباح تعتمد بشكل كبير على المعلومات الداخلية المتوفرة للإدارة حول أداء المؤسسة في الفترة الحاليـــة والفترات المستقبلية، وأن الإدارة تسعى إلى تمهيد الأرباح إذا كان العقد المبرم بين المساهمين والإدارة يتضمن حوافز للأداء، وبالتالي مبدئيا يمكن القول أنه يوجد نوعين من استراتيجيات إدارة الأرباح همـــا:

- زيادة الأرباح عندما تكون الأرباح المحققة منخفضة ويكون للإدارة منفعة في ذلك.
- تخفيض الأرباح عندما تكون الأرباح المحققة مرتفعة ويكون للإدارة منفعة في ذلك.

---

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظريـــة المحاسبة**، ط1، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2007، ص98- 99.

ويتضح لنا من اقتصار إستراتيجيات إدارة الأرباح على النوعين السابقين أن عملية إدارة الأرباح لا تخرج عن كونها نقل لجزء من الأرباح من فترة زمنية لأخرى سواء بطريقة أمامية أو خلفية أي أن محصلة إدارة الأرباح تساوي صفر، فضلا على أن إستراتيجية إدارة الأرباح سوف تعتمد على وجود المنفعة المباشرة للإدارة.

وعلى النقيض من ذلك، قام "Healy" برفض فكرة تمهيد الدخل لأن التمهيد يعني زيادة (تخفيض) الأرباح إذا كانت الأرباح المحققة منخفضة (مرتفعة) عن المستوى العادي، ويؤكد على أن سلوك الإدارة في الاختيار بين السياسات المحاسبية يتوقف على ما إذا كان الربح المحقق أقل من الربح المستهدف، يقع بين الربح المستهدف والحد الأقصى، يزيد عن الحد الأقصى المحدد في خطط الحوافز [1]، فاقتصار إستراتجيات إدارة الأرباح على النوعين السابقين يجعل إدارة الأرباح ظاهرة مرغوبة لأنها تنقل معلومات للأطراف الخارجية عن توقعات الإدارة بشأن الأرباح المستقبلية للمؤسسة، كما أن العلاقات التعاقدية القائمة بالمؤسسة وقت إعداد التقرير المالي تعتبر من العوامل المهمة التي تحدد طبيعة إستراتجيات إدارة الأرباح.

وفي هذا الإطار يشير "Moses" إلى أن نظام الحوافز قد يؤثر على سلوك الإدارة عند التقرير عن الدخل وعلى اتجاهات هذا الدخل، وفرق بين أربع استراتيجيات تتبعها الإدارة كما يلي [2]:

- حالة زيادة الدخل الفعلي عن الحد الأقصى: عندئذ يتولد لدى الإدارة الدافع لتخفيض دخل الفترة الحالية لحساب الفترات المستقبلية.
- حالة انخفاض الدخل الفعلي عن الحد الأدنى: عندئذ يتولد لدى الإدارة الدافع لزيادة دخل الفترة الحالية على حساب الفترات المستقبلية.
- إذا كان دخل الفترة الحالية سيتخذ كمعيار لتحديد مكافأة الإدارة في الفترات المستقبلية: عندئذ يتولد لدى الإدارة الدافع لتحقيق مستوى مقبول من الدخل في الفترة الحالية بحيث يمكن تحقيقه عمليا في الفترات المستقبلية.
- حالة انخفاض مستوى الدخل الفعلي بكثير عن الحد الأدنى للمكافأة: عندئذ يتولد لدى الإدارة الدافع لتخفيض الدخل إلى مستوى أقل مما هو عليه وتحويله إلى خسائر أملا في الحصول على مكافآت أعلى في الفترات المستقبلية ويطلق على هذا السلوك مصطلح غسل القوائم المالية.

---

[1] محمد زيدان إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص3.

[2] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سبق ذكره، ص141- 142.

بناء على ما تقدم يمكن تحديد ست أنواع على الأقل من إستراتيجيات إدارة الأرباح كما يلي [1]:

- **الإستراتيجية الأولى:** قيام الإدارة بزيادة الأرباح إذا كانت الأرباح المحققة من طرف المؤسسة في الفترة الحالية منخفضة وتتوقع الإدارة زيادتها في الفترة المستقبلية.
- **الإستراتيجية الثانية:** قيام الإدارة بتخفيض الأرباح إذا كانت الأرباح المحققة من طرف المؤسسة في الفترة الحالية مرتفعة وتتوقع الإدارة انخفاضها في الفترة المستقبلية.

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

- **الإستراتيجية الثالثة:** قيام الإدارة بزيادة الأرباح إذا كانت الأرباح المحققة من طرف المؤسسة في الفترة الحالية منخفضة وتتوقع الإدارة بقاءها على حالها في الفترة المستقبلية، لكن هناك دوافع قوية تدفع الإدارة إلى نقل الأرباح من الفترة المستقبلية إلى الفترة الحالية.
- **الإستراتيجية الرابعة:** قيام الإدارة بتخفيض الأرباح إذا كانت الأرباح المحققة من طرف المؤسسة في الفترة الحالية مرتفعة وتتوقع الإدارة بقاءها على حالها في الفترة المستقبلية، لكن هناك دوافع قوية تدفع الإدارة إلى نقل الأرباح من الفترة الحالية إلى الفترة المستقبلية.

العامل المحدد للإستراتيجية الثالثة والرابعة هو **العلاقات التعاقدية**، وبالتالي فهي تنقل **معلومات عكسية** للأطراف الخارجية عن الأداء المستقبلي للمؤسسة الأمر الذي يترتب عليه نقل الثروة من طرف لآخر.

- **الإستراتيجية الخامسة:** قيام الإدارة بزيادة الأرباح في الفترة الحالية في الوقت الذي تكون فيه الأرباح المحققة فعلا من طرف المؤسسة مرتفعة وتتوقع الإدارة انخفاضها في الفترة المستقبلية.
- **الإستراتيجية السادسة:** قيام الإدارة بتخفيض الأرباح في الفترة الحالية في الوقت الذي تكون فيه الأرباح المحققة فعلا من طرف المؤسسة منخفضة وتتوقع الإدارة ارتفاعها في الفترة المستقبلية.

وبالنسبة للإستراتيجية الخامسة والسادسة فإنها تتعامل مع توقعات الإدارة بشأن الفترات المستقبلية لكن بشكل عكسي، وبالتالي فهي تنقل **معلومات عكسية** للأطراف الخارجية عن الأداء المستقبلي للمؤسسة.

---

[1] عبد الرحمن المخيزيم، **دور المدقـــق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبـــة الإبداعية**، مشاركة في المسابقة التاسعة للبحوث على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، الكويت، 2008، ص15، موقع النسخة: www.sabq8.org/sabwebsite/download.asp?T=6&ID=176، تم الإطلاع عليها يوم: 2010/05/25.

المبحث الثالث: خصائص إدارة الأربـــاح

إن ممارسات إدارة الأرباح تحدث نتيجة توفر العديد من الخيـــارات والبدائل المحاسبية على أساس الاستحقاق والتي تعطي الإدارة حرية كبيرة في تحديد رقم الربح المعلن عنه في أي فترة زمنية، كما أن أغلب ممارسات إدارة الأرباح تكون في إطار المبادئ المحاسبية المقبولة عموما والتي تشتمل على أساليب حقيقية كاختيار توقيت شراء أو التنازل عن بعض الأصول، تعجيل الاعتراف بالإيرادات من خلال إتباع سياسة البيع بالآجل، توقيت الاعتراف بنفقات البحث والتطوير، أو أساليب محاسبية غير حقيقية كإدارة المستحقات المحاسبية واختيـــار توقيت ملائم لتطبيق سياسة محاسبية إلزامية أو التغييرات المحاسبية الاختيارية.

المطلب الأول: تقنيات إدارة الأربـــاح

هناك العديد من التقنيات التي تستخدمها الإدارة للتأثير على الأرقام المحاسبية، ويمكن حصر تقنيات إدارة الأرباح في ثلاث مجموعات أساسية كما يلي [1]:

1. **المجمـــوعة الأولى:** تشتمل على التقنيات التي تعمل على استغلال المرونة التي تنطوي عليها مبادئ المحاسبة المقبولة عموما مثل: الاختيار بين طرق تقييم المخزون، الاختيار بين طرق اهتلاك الأصول، حرية ممارسة بعض التقديرات والأحكام ...الخ، وبذلك تسمى ممارسات إدارة الأرباح في إطار مبادئ المحاسبة المقبولة عموما، فحسب " Willekens & Bauwhede " المرونة التي تسمح بها مبادئ المحاسبة المقبولة عموما في الاختيار بين الطرق والبدائل المحاسبية وكذا حالات التقدير الشخصي لبعض عناصر القوائم المالية تكون بهدف إعطاء المؤسسات الفرصة لإعداد القوائم المالية بشكل يعكس الأداء الاقتصادي الحقيقي لها إلى أقصى حد ممكن، لكن هذه المرونة يتم انتهازها من طرف الإدارة للتلاعب برقم الربح المعلن عنه.
2. **المجمـــوعة الثانية:** تشتمل على التقنيات التي تنتهك مبادئ المحاسبة المقبولة عموما وتتضمن عمليات احتيالية وبذلك تسمى إدارة الأرباح خارج إطار مبادئ المحاسبة المقبولة عموما، وهذه التقنيات غالبا ما تستخدمها المؤسسات التي قامت بإدارة أرباحها سابقا عن طريق استغـــلال المرونة الموجودة في المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، ومن أمثلة هذه التقنيات الاعتراف المبكر بالإيرادات كالاعتراف بالإيراد عند شحن البضاعة.
3. **المجمـــوعة الثالثة:** تشتمل على العمليات الحقيقية التي تهدف إلى التأثير على رقم الربح المعلن عنه وهو ما يطلق عليه بإدارة الأرباح الحقيقية، ومن الأمثلـــة على إدارة الأرباح الحقيقة: إدارة المصاريف الاختيارية كمصاريف البحث والتطوير، واختيار توقيت بيع بعض أصول المؤسسة.

---

[1] H. Vander Bauwhede, M. Willekens, **Earnings Management in Belgium: a Review of the Empirical Evidence**, 2003, p 5-6, Available from: https://lirias.kuleuven.be/bitstream/123456789/121969/1/02_Willekens.pdf, (14/05/2010).

كما حدد "Arthur Levitt" خمس طرق وأشكـــال لتلاعب الإدارة بالأرباح المعلنة كما يلي [1]:

- **مصروفات الغسيل الكبير (Big Bath Charges)**: يقصـــد بمصروفات الغسيل الكبير المبالغة في تسجيل المصاريف في الفترات التي تكون فيها الأرباح المحققة دون المؤشرات القياسية الأساسية للأرباح، ويحدث هذا التصرف عادة عند تغيير الإدارة حيث تقوم الإدارة الجديدة بتنظيف القوائم المالية والتخلص من كل الخسائر التي تكبدتها المؤسسة في عهد الإدارة السابقة، وقد أوضح "Healy" أنه عندما لا يكون ممكنـــا للإدارة الوصول إلى الحد الأدنى من الأرباح بما يحقق حوافز أو منفعة لها تلجأ إلى تخفيض الأرباح قدر المستطاع والغرض من ذلك السماح للإدارة بتحقيق نتائج أفضل في الفترات المستقبلية، ويتم ذلك من خلال تأجيل بعض الإيرادات في السنة الحالية الرديئة أو تسريع تسديد الديون أو تحميل الفترة الجارية بمصاريف مستقبلية يمكن إظهارها على أنها تخص الفترة الحالية [2]، والهدف من إتباع هذا الأسلوب يكون إما لمطابقة نتائج السنة الحالية مع السنوات السابقة وهو ما يسمى بتثبيت النتائج (Results Fixing) أو التخلص من الخسائر التي تكبدتها المؤسسة وهو ما يسمى بتسريب أو تحويل الخسائر (Loss Diversion) [3].
- **المغالاة في تكوين الاحتياطات والمخصصات (Cookie Jar reserve)**: تتميز المحاسبة المبنية على أســـاس الاستحقاق القيام بوضع العديد من التقديرات المحاسبية والتي يجب أن تسجل بناء على أحداث وصفقات تمت في السنة المالية الجارية ويترتب عليها التزامات مستقبلية تتطلب تقديرا من الإدارة، وفي هذا الإطار تقوم الإدارة بتقدير الالتزامات المستقبلية بطريقة مغالى فيها وذلك لتحتجز جزء من الأرباح في فترات النشاط التي حققت فيها المؤسسة نتائج جيدة وتحويلها إلى احتياطات ومخصصات تستخدمها الإدارة لتدعيم الأرباح في الفترات التي تكون فيها الأرباح الفعلية منخفضة.
- **الأهمية النسبية:** وقد عرفها مجلس مـــعايير المحاسبة المالية بأنها: "مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية الذي يؤدي في ضوء الظروف المحيطة إلى تغيير حكم الفرد الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه من خلال مقدار الإغفال أو التحريف" [4]، حيث تقوم إدارة المؤسسة بالمغـــالاة في حد الأهمية النسبية لمصلحتها وهو ما يطلق عليه الاستخدام السيئ للأهمية النسبية (Abuse Materiality).
- **الاعتراف المبكر بالإيرادات (The Premature Recognition of Revenue).**
- **محاسبة الاندماج الاحتيالية (Creative Acquisition Accounting).**

---

[1] سامح محمد رضا رياض أحمد، **دور المراجعة الخارجية في كشف ممارسات المحاسبة الاحتيالية في ضوء التطورات الاقتصادية المعاصرة**، رسالة دكتوراه فلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، مصر، 2008، ص26- 27.

[2] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص64- 65.

[3] Nadine Lybaert, Mieke Jans, Raf Orens, **Provisions: A tool for Earnings Management ?**, May 2005, p 2, Available from: http://doclib.uhasselt.be/dspace/bitstream/1942/7879/1/paperEAA_provisions.doc, (06/07/2010).

[4] عماد محمد على أبو عجيلة، علام حمدان، مرجع سبق ذكره، ص8.

المطلب الثاني: أساليب إدارة الأربـــاح

بما أن الإدارة هي الجهة المسؤولة عن إعداد وعرض التقارير المالية فإنها تلجأ تحت ظروف معينة إلى إتباع ممارسات من شأنها التأثير على الأرقام المحاسبية المعلنة، بحيث تؤدى هذه الممارسات بشكل لا يتنافى في الظاهر مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما وبطريقة تؤدي إلى إظهار الأداء المالي للمؤسسة بشكل طبيعي لا يثير الشكوك والتساؤلات، وهناك إجماع لدى الباحثين على تقسيم ممارسات إدارة الأرباح إلى نوعين هما إدارة الأربـــاح الحقيقية وإدارة الأربـــاح المحاسبية أو الوهمية [1].

الفرع الأول: إدارة الأرباح الحقيقيـــة

يقوم هذا النوع من الأساليب على استخدام قرارات إدارية تتعلق بأنشطة الإنتاج والاستثمار والمبيعات ويطلق عليها المتغيرات أو الأساليب الحقيقية، ووفقا لذلك يمكن للإدارة القيام بإدارة الأرباح من خلال استخدام ثلاثـــة وسائل كما يلي [2]:

1. **إدارة المبيعات والمشتريات:** يمكن لإدارة المؤسسة القيام بممارسات إدارة الأرباح عن طريق بعض القرارات المرتبطة بالمبيعات والمشتريات، ويتحقق ذلك من خلال:

- منح تخفيضات مغالى فيها للعملاء في الربع الأخير من السنة المالية بهدف تسريع وزيادة المبيعات، أو التراخي في شروط البيع الآجل وجعلها أقل مرونة كزيادة فترة الائتمان الممنوحة للعملاء [3]، وهذا ما أكدته دراسة "Chapman" التي توصلت إلى أن المؤسسات التي استهدفت تحقيق ربحية السهم وموافقة توقعات المحللين بشأن الأرباح المستقبلية قد قامت بتخفيض الأسعار بنسب تتراوح بين 10- 15 % في الشهر الأخير من السنة المـــالية بغرض تضخيم رقم المبيعات، علاوة على ذلك، توصلت الدراسة إلى أن بعض هذه المؤسسات قامت في السنة الموالية بتخفيضات أسعار متوسطها 7 % فقط نظرا لأن الإدارة قد تجاوزت مستويات الأرباح المتوقعة والتي يمكن على أساسها تحويلها إلى مكافآت [4].
- تأجيل شراء بعض الأصول إلى فترة زمنية لاحقة لتأثير ذلك القرار على حجم التدفقات النقدية.
- اتخاذ قرارات تتعلق بتوقيت بيع الأصول: يمكن للإدارة التدخل في توقيت حدوث عملية بيع بعض الأصول واستخدامها كوسيلة لإدارة الأرباح، وقد قدم "Bartov" سنة 1993 م دليلا عمليا يثبت أن الإدارة تتجه إلى بيع أصولها الثابتة لتفادي التأثيرات السلبية الناتجة عن عدم استقرار الأرباح من فترة

---

(1) Kin Lo, **Earnings management and Earnings Quality**, *Journal of Accounting and Economics*, 45, 2008, p 353.

(2) عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخـــارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية**، الجزء الرابع، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص621- 623.

(3) Partha S. Mohanram, **How To Manage Earnings Management ?**, *Working Paper*, Columbia University, October 2003, p 1, Available from: http://www.columbia.edu/~pm2128/docs/emanage.pdf, (02/03/2010).

(4) Craig J. Chapman, **The Effects of Real Earnings Management on the Firm, its Competitors and Subsequent Reporting Periods**, January 2008, p 3, Available from: http://www.kellogg.northwestern.edu/accounting/papers/chapman.pdf, (13/03/2010).

لأخرى وانتهاك شروط عقد الدين، أما دراسة "Herrmann & al.," سنة 2003م فقد توصلت إلى أن مديري المؤسسات اليابانية يعملون على زيادة الدخل من خلال بيع الأصول الثابتة والأوراق المالية عندما يكون الدخل التشغيلي المحقق أقل من الدخل التشغيلي المتوقع من طرف الإدارة [1].

2. **إدارة المصاريف الاختيارية:** يمكن للإدارة القيام بإدارة الأرباح عن طريق زيادة أو تخفيض بعض المصاريف الاختيارية مثل: نفقات البحوث والتطوير، نفقات الدعاية والإشهار ونفقات الصيانة، حتى تحقق الربح المستهدف خاصة إذا كانت هذه النفقات لا تساهم في تحقيق الدخل في الفترة الحالية [2].

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

وفي هذا الإطار يؤكد "Kin Lo" أن ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية ككل تؤدي إلى تخفيض التدفقات النقدية للمؤسسة، كما أنها أكثر تكلفة مقارنة بإدارة الأرباح التي تستخدم الأساليب المحاسبية أو الوهمية وهذا ما يؤثر على قيمة المؤسسة.

الفرع الثاني: إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية أو المصطنعة

حسب "Ronen & Yaari" ممارسات إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية أو الوهمية تقوم على استخدام الإدارة لمتغيرات محاسبية أو وهمية، ويمكن تقسيمها كما يلي [3]:

- إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية أو الوهمية التي تعتمد على استغلال المرونة المتاحة في إطار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها كإدارة المستحقات المحاسبية، التغييرات المحاسبية الاختيارية واختيار توقيت ملائم لتطبيق سياسة محاسبية إلزامية.
- ممارسات إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية أو الوهمية التي تقوم على استخدام ممارسات وأساليب احتيالية تكون خارج إطار مبادئ المحاسبة المقبولة عموما، بهدف تشويه والتقليل من شفافية التقارير المالية المنشورة كالاعتراف المبكر بالإيرادات، والمبالغة في جرد المخزون بتسجيل مخزونات وهمية.

---

[1] Katherine Gunny, **What Are the Consequences of Real Earnings Management?**, *Working Paper*, January 2005, p 5-6, Available from: http://w4.stern.nyu.edu/accounting/docs/speaker_papers/spring2005/Gunny_paper.pdf, (07/05/2010).

[2] Daniel A. Cohen, Aiyesha Dey, Thomas Z. Lys, **Real and Accrual-based Earnings Management in the Pre- and Post-Sarbanes Oxley Periods**, *Working Paper*, 2004, p 13, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=813088, (12/02/2010).

[3] Joshua Ronen, Varda Yaari, Op.cit., p 28.

ويمكن التطرق بشيء من التفصيل لهذين النوعين من ممارسات إدارة الأرباح كما يلي:

1. إدارة الأربـــاح ذات الطبيعة المحاسبية أو الوهمية في إطار مبادئ المحاسبة المقبولة عموما

أ. إدارة المستحقـــات

تعني تغيير احتمالات وتقديرات تحقق الإيرادات والمصاريف المستحقة وذلك بغرض التحكم في مقدار الإيرادات والمصاريف التي تظهر في فترة مالية معينة [1]، والشيء الذي يحفز الإدارة على التلاعب بالمستحقات الاختيارية هو صعوبة اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح المتعلقة بالتلاعب بأثر الاستحقاق مقارنة بالقرارات المتعلقة بالتغيرات في المبادئ والتقديرات المحاسبية والتطبيق المبكر للسياسات المحاسبية الإلزامية نظرا لعدم الإفصاح عنها ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، كما أن إدارة الأرباح من خلال التلاعب بأثر الاستحقاق تعتبر أقل تكلفة للمؤسسة حسب "Healy & Palepu"، حيث يمكن التأثير على أرصدة حسابات معينة بالميزانية العامة من خلال التلاعب بأثر الاستحقاق مثل أرصدة الحسابات تحت التحصيل، المخزون، حسابات الذمم الدائنة، إلى جانب حسابات الأصول والالتزامات الأخرى مستحقة الدفع، وحسب "Horngren & al.," ينعكس التأثير الحاصل في أرصدة حسابات الميزانية العامة بدوره على أرصدة حسابات المصاريف والإيرادات، حيث تمكن البساطة التي تتميز بها محاسبة القيد المزدوج من ممارسة أنشطة إدارة الأرباح لكن هذه البساطة ذاتها هي التي تمكن من الكشف عن أنشطة إدارة الأرباح إذا تمت بشكل مستمر [2].

كما يتطلب نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها 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 اتجاه أو في آخر ما يلي [3]:

- تتطلب عقود الإنشاءات طويلة الأجل تقديرات تتعلق بالتقدم في انجاز الأعمال وتكلفة هذا الانجاز، وهنا يمكن للإدارة استخدام تقديرات متفائلة للتعبير عن التقدم في انجاز الأعمال بغرض تضخيم الأرباح.
- يتطلب احتساب الاهتلاك تقدير العمر الإنتاجي وقيمة الخردة للأصول القابلة للاهتلاك، وهنا يمكن للإدارة استخدام تقديرات متفائلة للعمر الإنتاجي وقيمة الخردة بهدف تدنية مصروف الاهتلاك وتضخيم الأرباح.
- يجب اعتبار مصاريف الصيانة العادية مصاريف دورية تحمل على الفترة أما مصاريف الصيانة غير العادية فتعتبر مصروف رأسمالي تحمل على الأصل موضع الصيانة، ويمكن للإدارة تدعيم الأرباح الحالية من خلال معالجة مصاريف الصيانة العادية كمصاريف صيانة غير عادية.

---

(1) طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص56.

(2) James E. Miller, **The Development Of The Miller Ratio (MR): A Tool To Detect For The Possibility of Earnings Management (EM)**, *Journal of Business & Economics Research*, vol. 7, No.01, 2009, p 80.

(3) Scott B. Jackson, Marshall K. Pitman, Ibid.,

- يجب أن يظهر حساب العملاء بالقيمة الصافية القابلة للتحقق، وبالتالي يمكن لإدارة المؤسسة استخدام تقديرات متفائلة للقيم القابلة للتحصيل بغرض تخفيض مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها.
- يتم تصنيف التكاليف إلى تكاليف إنتاج وتكاليف فترة، وبالتالي يمكن للإدارة أثناء فترات نمو المخزون تصنيف بعض التكاليف الهامشية كتكاليف إنتاج بدلا من تكاليف فترية مما يؤدي إلى تخفيض المصاريف ومن ثم تضخيم الأرباح.
- تحديد نقطة الجـــدوى التكنولوجية (Technical Feasibility) في منشآت تطوير البرمجيات، وهنا تحاول الإدارة تسريع تقدير هذه النقطة بهدف تضمين الفترة الحالية ببعض مصاريف التطوير.
- يجب أن يظهر المخزون بالدفاتر على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل، وبالتالي يمكن للإدارة استخدام قيم سوقية متفائلة.
- تعتبر المخصصات إحدى المفردات الهامة التي تظهر بالقوائم المالية ويخضع تقديرها للحكم الشخصي للإدارة ومن أمثلة المخصصات نجد: مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، مخصص إعادة الهيكلة، مخصص الصيانة وقطع الغيار، مخصص ضمانات... الخ، حيث تلجأ الإدارة إلى تقليل قيمة المخصصات في الفترات التي يكون فيها أداء المؤسسة ضعيفا وتعمل على زيادتها في فترات الأداء الجيد.

ب. اختيار توقيت ملائم لتطبيق سياسة محاسبية إلزامية

عند إصدار معيار محاسبي جديد فإنه يتم تحديد ميعاد لاحق لصدوره كبداية للتطبيق، ومع ذلك فإنه عادة ما تسمح المعايير المحاسبية للمؤسسات بالتطبيق المبكر لأي معيار جديد عن الميعاد المحدد له مما يتيح للإدارة اختيار التوقيت المناسب لتطبيق المعيار الجديد، ويتأثر قرار التطبيق بدوافع الإدارة للقيام بإدارة الأرباح [1].

ج. التغييرات المحاسبية الاختيـــارية

تفرض خاصية الثبـــات على المؤسسة استخدام نفس السياسات والطرق المحاسبية المتبعة في القياس والإفصاح عن الأحداث والعمليات وذلك لتسهيل عملية المقارنة بين النتائج المالية لفترات زمنية مختلفة، بمعنى أنه يجب على الإدارة أن تختار مجموعة الممارسات المحاسبية التي تفي باحتياجات المؤسسة مع الثبات في استخدام هذه الممارسات من سنة لأخرى، لكن أحيانا قد تجد المؤسسة أن عملية التقرير ربما تصبح أفضل إذا ما تم تغيير الطرق والإجراءات المحاسبية المستخدمة سابقا [2]، إذ تعتبر التغييرات المحاسبية الاختيارية من أهم الأدوات التي تستخدمها الإدارة في تدخلها بالقياس المحاسبي نظرا لتأثيرها المادي الملموس على الأرباح، وبالتالي فإن تبني هذه

[1] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص56.

[2] ريتشارد شرويدر، مارتل كلارك، جاك كاثي، مرجع سبق ذكره، ص222.

التغييرات المحاسبية من طرف الإدارة يكون بعد دراسة مدى تأثيرها على الأرباح وبالأسلوب والتوقيت المناسب الذي تحدده الإدارة لتحقيق هدفها من إدارة الأرباح.

وقد أوضح "Schroeder" وجود ثلاثة أنواع للتغييرات المحاسبية كما يلي [1]:

- **التغييرات في السياسات المحاسبية:** يحدث هذا التغيير عندما تتبنى الإدارة سياسة محاسبية مقبولة تختلف عن سياسة محاسبية سابقة كانت تستخدمها المؤسسة لأغراض التقرير، ومثال ذلك:
  - التغيير في طرق تسعير المخزون كالتحول من طريقة "LIFO" إلى "FIFO".
  - التغيير في طرق اهتلاك الأصول كالتحول من طريقة القسط الثابت إلى طريقة الاهتلاك المتزايد.
  - تغييرات في الطرق المتبعة في صرف العملات الأجنبية.
  - تغييرات في طرق معالجة المكاسب والخسائر الناجمة عن عمليات صرف العملات الأجنبية.
- **التغييرات في التقديرات المحاسبية:** يتعلق التقدير المحاسبي بالأحداث المستقبلية وهو نتاج طبيعي يفرضه مبدأ الحيطة والحذر، ويعتمد التقدير المحاسبي على الأدلة التي يمكن حصرها حاضرا أو مستقبلا، فكلما كان التقدير مبنيا على أسس دراسة سليمة للعنصر محل التقدير مع معرفة العوامل المؤثرة عليه كلما كان هذا التقدير ذات مصداقية [2]، ويشمل هذا النـــوع من التغييرات تقديرات سبق وأن وضعت من طرف الإدارة وهي ضرورية للفترات اللاحقة ولا تؤدي إلى تغير مبدأ محاسبي قائم، ومن أمثلة التغييرات التي تطرأ على التقديرات المحاسبية ما يلي:
  - تقدير العمر الاقتصادي للأصول الثابتة.
  - تقدير قيمة الأصل كخردة في نهاية العمر الاقتصادي.
  - تقدير الالتزامات المحتملة والضمانات والدعاوي القضائية.
  - تقدير مخصص الديون المشكوك فيها.
  - تقدير نسبة إنجـــاز عقود الإنشاء الطويلة الأجل.
- **تغييرات في الوحـــدة المحاسبية:** هذه التغييرات تحدث نتيجة التغير في أعمال المؤسسة كالقيام بعمليات الاندماج، أو تغييرات في المؤسسات التابعة، أو تغيير في عدد الوحدات المندمجة، أو شراء مؤسسة لأخرى مما يتطلب إعداد تقارير مالية موحدة لهذه المؤسسات.

---

[1] محمد عبد الله المومني، مرجع سبق ذكره، ص58- 59.

[2] فواز سفير القشامي، توفيق بن عبد المحسن الخيال، مرجع سبق ذكره، ص252.

وتجدر الإشارة إلى أن التغييرات المحاسبية عملية يمكن اكتشافها ومشاهدتها نظرا للإفصاح عنها ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، لذا فإن الإدارة ربما تفضل الأساليب الأخرى لممارسة إدارة الأرباح.

في ضوء ما سبق يمكن تحديد الخصائص الواجب توافرها في الأساليب المحاسبية المستخدمة من قبل الإدارة للتأثير على الأرقام المحاسبية كما يلي [1]:

- أن يحقق الأسلوب المستخدم تعديلا في رقم الربح دون أن يترتب على المؤسسة أي التزامات في المستقبل.
- أن تعتمد على أحكام الخبراء المهنيين وتتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
- أن لا يحتاج الأسلوب المستخدم إلى القيام بمعاملات حقيقية مع الأطراف الأخرى.
- أن تستخدم الأساليب منفردة أو بالترابط مع أساليب أخرى على مدار الفترات الزمنية المتتالية.

2. إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية أو الوهمية خارج إطـــار مبادئ المحاسبة المقبولة عموما

يشير "Ronen & Yaari" إلى أن ممارسات إدارة الأرباح غالبا ما تكون في إطار المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، لكن هذه الممارسات ستتعقد مع مرور الوقت إلى أن تصبح خارج إطار المبادئ المحاسبية المقبولة عموما ويطلق عليها إدارة الأرباح الخبيثة (Pernicious Earnings Management) أو كما يسميها الكتاب الأكاديميون بممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن بين الممارسات الاحتيالية التي تلجأ إليها الإدارة ما يلي:

أ. ممارسات إدارة الأرباح الخاصة بالإيـــرادات

يمكن تلخيص ممارسات إدارة الأرباح الخـــاصة بالإيرادات فيما يلي [2]:

- **التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيراد:** يمكن حصر أوجه التلاعب المرتبطة بالإيرادات فيما يلي:

- تسجيل إيرادات بالفترة المحاسبية المنتهية عن عمليات بيع تخص الفترة اللاحقة: بهدف زيادة إيرادات الفترة المنتهية وتضخيم أرباحها، ويتم ذلك عن طريق التلاعب في تواريخ مستندات شحن البضاعة المباعة خلال الفترة المحاسبية اللاحقة لكي تظهر وكأنه قد تم شحنها للعملاء خلال الفترة الحالية.
- تسجيل إيرادات عن عمليات بيع غير تامة: حيث تقوم الإدارة بعقد اتفاقات مع كبار العملاء تتضمن إرسال العملاء لأوامر شراء البضاعة دون التزامهم باستلام تلك البضاعة، عندئذ تقوم الإدارة بتسجيل تلك البضاعة كمبيعات بالرغم من عدم تسليمها للعملاء وأحيانا تقوم بشحنها بمخازن سرية وتسجيلها بمستندات الشحن على أساس أنه قد تم شحنها وتسليمها للعملاء.

---

(1) جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد، مرجع سبق ذكره، ص823.

(2) أمين السيد أحمد لطفي، **مسؤوليات وإجراءات المراجـــع في التقرير عن الغش والممـــارسات المحاسبية الخاطئة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص68- 72.

- تسجيل إيرادات عن بضاعة الأمانة: في حالات أخرى تقوم الإدارة بشحن كميات كبيرة من البضاعة قبل نهاية الفترة المحاسبية إلى وكلاء البيع وتسجيل تلك البضاعة كمبيعات بالرغم من أنه لم يتم بيعها للعملاء بعد ومازالت عند الوكلاء على سبيل الأمانة.

- تعديل شروط البيع الأصلية باتفاقات سرية: حيث تقوم الإدارة بإبرام عقود بيع مع العملاء مع إعطائهم الحق في رفض البضاعة المستلمة لاحقا أو المفاوضة لتخفيض أسعار البيع المثبتة بعقد البيع، وذلك بهدف تسجيلها كمبيعات وتضخيم أرباح الفترة على غير الحقيقة.

- تضخيم المبيعات بإيرادات خدمات ما بعد البيع وفوائد التمويل: تقوم بعض المؤسسات المتخصصة في إنتاج السلع الرأسمالية أو برامج الحاسب بإبرام عقود بيع شاملة مع عملائها، تشتمل هذه العقود على بيع السلعة الرأسمالية أو البرنامج وتقديم خدمات الصيانة والتحديث لفترات لاحقة فضلا عن تقسيط ثمن البيع مقابل فوائد، ووفقا لمعايير المحاسبة الدولية يجب على المؤسسة أن تعترف وتسجل في دفاترها كإيرادات جزء فقط من إجمالي قيمة العقد يمثل ثمن البيع على أساس نقدي في الفترة المحاسبية التي تم خلالها البيع، بينما يجب توزيع الإيرادات المرتبطة بخدمات ما بعد البيع وفوائد التمويل على الفترات المحاسبية اللاحقة التي تتم فيها تقديم تلك الخدمات وتُستحق فيها الأقساط، إلا أن الإدارة تقوم بتسجيل إجمالي قيمة العقد كمبيعات في الفترة المحاسبية التي تم البيع خلالها دون فصل وتأجيل إيرادات خدمات ما بعد البيع وفوائد التمويل.

- **تسجيل إيرادات وهمية:** حيث تقوم الإدارة بتسجيل إيرادات عن عمليات بيع مزيفة بغرض تضخيم الأرباح خلال فترة معينة [1]، ويتم ذلك عن طريق تزوير مستندات لعمليات بيع وهمية وتسجيلها بالدفاتر كمبيعات آجلة وفي وقت لاحق تقوم الإدارة بتسديد بعض مديونيات العملاء لإظهارها على أنها مديونيات حقيقية.

- **تقديم أموال المؤسسة للغير لاستخدامها في شراء منتجاتها:** تقوم الإدارة في بعض الأحيان باستخدام أموال المؤسسة لتنفيذ عمليات بيع مصطنعة من خلال:

- إنشاء مؤسسات الغرض منها استخدام الأموال المستثمرة فيها لشراء منتجات المؤسسة الأم دون إدراج هذه المؤسسات بالميزانية المجمعة للمؤسسة الأم.

- إبرام عقود للحصول على خدمات وهمية من بعض الموردين على أن يقوم هؤلاء الموردين باستخدام ما يحصلون عليه من أموال المؤسسة في شراء منتجاتها.

---

[1] محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**، المؤتمر الدولي السابع حول: تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، 10-11 نوفمبر 2009، ص10.

- **تسجيل الإيرادات بأكثر من قيمتها:** تعطي الإدارة عـــادة لكبار العملاء الحق في رد البضاعة المباعة أو استبدالها خلال فترة زمنية معينة مع تكوين مخصص في نهاية كل فترة محاسبية لقيمة المردودات والمرتجعات المتوقعة من مبيعات الفترة المنتهية، وهنا تقوم الإدارة بالتلاعب في قيمة المخصص اللازم تكوينه بالتواطؤ مع بعض العملاء وبالتالي تقدير مخصص المردودات والمرتجعات بأقل مما يجب.

ب. ممارسات إدارة الأرباح الخاصة بالمصـــاريف

يمكن تلخيص ممارسات إدارة الأرباح الخاصة بالمصاريف فيما يلي [1]:

- **رسمـــلة وتأجيل المصاريف إلى فترات لاحقة:** تقوم الإدارة بالتلاعب في مصاريف الفترة برسملة المصاريف وتسجيلها كأصول ويترتب على ذلك تضخيم أرباح الفترة الحالية على حساب تخفيض أرباح الفترات اللاحقة التي يتم خلالها اهتلاك هذه الأصول أو المصاريف المؤجلة، وتشمل هذه الممارسات ما يلي:
  - تسجيل بعض المصاريف التشغيلية الخاصة بالفترة الحـــالية كأصول ثابتة.
  - تخفيض اهتلاك بعض الأصول الثابتة التي يتم اهتلاكها بطريقة إعادة التقدير وذلك للمغالاة في تقدير قيمة تلك الأصول في نهاية الفترة.
  - عدم تسجيل استحقاق بعض المصاريف للفترة الحالية كمصروفات التأمين والضرائب.
  - تحميل المصاريف الخاصة بأحد الأصول الثابتة على أصل آخر ذو معدل اهتلاك أقل وفترة اهتلاك أطول.
  - تحميل بعض المصاريف الخاصة بعقود أعمال منتهية خلال الفترة الحالية على عقود أعمال أخرى مازالت تحت التنفيذ ومسجلة كمخزون أعمال تحت التنفيذ.
- **المغـــالاة في تقييم مخزون آخر الفترة:** إذ تقوم الإدارة بالتلاعب في إجراءات جرد وتقييم مخزون آخر المدة بغرض تضخيم قيمة الأصل وتخفيض تكلفة البضاعة المباعة، ويشمل ذلك ما يلي:
  - عدم تخفيض قيمة الفاقد والتالف من البضاعة من قيمة مخزون آخر المدة.
  - إعادة تغليف البضاعة التالفة والراكدة وتقييمها على أساس أنها بضاعة سليمة.
  - إجراء تحويلات وهمية من المخازن الأصلية إلى مخازن خارجية لتغطية العجز في كمية المخزون.
  - استلام بضاعة من الموردين في نهاية الفترة وجردها وتقييمها بالمخزون وذلك بالرغم من عدم تسجيلها بالدفاتر كمشتريات، بالإضافة إلى عدم تسجيل مبلغ الدائنية المستحقة للموردين في جهة الخصوم.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص73- 77.

- **التلاعب في تكوين واستخدام مخصصات الالتزامات المتوقعة:** تقوم الإدارة في نهاية كل فترة محاسبية بتقدير وتكوين مخصصات لمواجهة الالتزامات المتوقعة الخاصة بالفترة مثل مخصص الدعاوي القضائية ...الخ، لذا فإن أية مبالغ يتم إنفاقها في الفترة المحاسبية اللاحقة والمتعلقة بهذه الالتزامات يجب عدم تسجيلها كمصروفات وإنما تسجل خصما من أرصدة هذه المخصصات، وهنا نجد أن الإدارة تقوم بالتلاعب في تكوين واستخدام مخصصات الالتزامات المتوقعة بغرض التحكم في مستوى الأرباح المحققة في كل فترة محاسبية بما يتناسب وأهدافها، وذلك عن طريق المغالاة في تقدير قيمة المخصصات في الفترات المحاسبية التي تحقق فيها المؤسسة أرباحا مرتفعة أو تخفيض قيمة المخصصات في الفترات التي تحقق فيها المؤسسة أرباح صغيرة أو خسارة، كما تقوم بعض المؤسسات باستخدام المخصصات في غير الغرض الذي تم تكوينها من أجله ومثال ذلك استخدام المخصصات المكونة عن فترات سابقة لتغطية مصاريف تشغيلية تخص الفترة الحالية.

- **عدم تسجيل الانخفاض الدائم في قيمة الأصول الثابتة وغير الملموسة:** بالرغم من انخفاض قيمة أصول المؤسسة إلا أن الإدارة لا تقوم بتسجيل هذا الانخفاض وذلك بهدف تضخيم أرباحها، كما تقوم الإدارة بالمبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامة التجارية، والاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة بما يخالف معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول، أما بالنسبة للأصول الثابتة فإنه لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية إضافة إلى التلاعب في نسب الاهتلاك المتعارف عليها[1].

ج. ممارسات إدارة الأرباح الخاصة بالمعاملات غير النقدية والمعاملات بشروط خاصة

يمكن حصر ممارسات إدارة الأرباح المتعلقة بالمعاملات غير النقدية وبشروط خاصة كما يلي[2]:

- **المعـــاملات غير النقدية:** في بعض الأحيان تقوم المؤسسة بعمليات تبادل غير نقدية تقدم فيها سلع وخدمات مقابل الحصول على سلع وخدمات أخرى دون أن يتم سداد أو تحصيل نقدي بإجمالي قيمة السلع والخدمات محل التبادل، وتتطلب معايير المحاسبة الدولية أن يتم تسجيل هذه المعاملات بالقيمة العادلة للسلع والخدمات محل التبادل، فإذا لم تكن هذه السلع والخدمات متداولة في سوق معروف ومستقر فإنه يكون من الصعب تحديد القيمة العادلة لهذه السلع والخدمات، وهذا ما يخلق مجالا للتلاعب من قبل الإدارة التي تلجأ إلى المغالاة في تقدير القيمة العادلة بغرض إظهار أرباح عالية على غير الحقيقة من عمليات التبادل.

- **المعـــاملات بشروط خاصة:** في حالات أخرى نجد أن بعض المؤسسات تقوم ببيع منتجاتها للعملاء مقابل تعهدها بشراء سلع من هؤلاء العملاء، وعند البيع يتم الاعتراف بالإيراد فورا على الرغم من أن البيع كان معلقا على شرط قيام المؤسسة بالشراء من العميل وبالتالي لم يكن الإيراد قد تحقق وقت البيع.

---

[1] محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص12.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص81- 82.

د. ممارسات إدارة الأرباح الخاصة بعمليات الاندمـــاج

يتم الاندماج عادة بقيام المؤسسة الدامجة بشراء أو الاستحواذ على حصة من حقوق الملكية للمؤسسة المندمجة وتدفع مقابل ذلك إما مبلغا نقديا وإما تصدر أسهم لصالح مساهمي المؤسسة المندمجة، وتتطلب معايير المحاسبة من المؤسسة الدامجة – في ظل توافر شروط معينة– أن تعد ميزانية مجمعة عند الاندماج تضم أصولها والتزاماتها إلى جانب أصول والتزامات المؤسسة المندمجة، وإذا ما احتفظت المؤسسة المندمجة بكيانها القانوني فإنها تسمى **"مؤسسة تابعة"** بينما يطلق على المؤسسة الدامجة اسم **"مؤسسة قابضة"**، وبصفة عامة فإنه يجب على المؤسسة القابضة إعداد وعرض مجموعة كاملة من القوائم المالية المجمعة عن الفترات المحاسبية اللاحقة لتاريخ الاندماج، ويمكن حصر ممارسات إدارة الأرباح المتعلقة بعمليات الاندماج فيما يلي [1]:

- **التلاعب في تقييم أصول المؤسسة المندمجة:** عند الاندماج يتم إعادة تقييم أصول والتزامات المؤسسة المندمجة بقيمتها العادلة في تاريخ الاندماج ويتحدد بناءا على ذلك المقابل الذي تسدده المؤسسة الدامجة للاستحواذ على المؤسسة المندمجة، وهنا تقوم إدارة المؤسسة الدامجة بالتلاعب في تقييم أصول المؤسسة المندمجة إما بالمغالاة في تقدير قيمتها العادلة أو بتسجيلها بقيمها الدفترية دون التحقق من أنها تعادل قيمتها العادلة.
- **التلاعب في مخصصات الاندماج:** عادة ما يصاحب عملية الاندماج قيـــام المؤسسة الدامجة بتكبد مصاريف لتحقيق التكامل الفني بين خطوط الإنتاج أو للتخلص من بعض خطوط الإنتاج التي لا تتفق مع الخطط الموضوعة، حيث يتم تقدير هذه المصاريف وتكوين مخصصات بقيمتها عند الاندماج وفي الفترات المحاسبية اللاحقة يتم تنفيذ الأعمال الفنية المطلوبة وتسجيل تكلفتها خصما من قيمة المخصصات المكونة، وفي هذا الإطار تقوم إدارة المؤسسة الدامجة بالمغالاة في تقدير قيمة المخصصات عند تكوينها ثم تخفيضها في الفترات المحاسبية اللاحقة وتسجيل هذا الانخفاض كأرباح أو استخدام هذه المخصصات في تغطية المصاريف التشغيلية العادية بغرض تحسين مستوى الأرباح بعد الاندماج على غير الحقيقة.
- **تطبيق طريقة خاطئة للمحاسبة عن عملية الاندماج:** هنـــاك طريقتان للمحاسبة عن عمليات الاندماج هما **"طريقة الشراء"** و**"طريقة توحيد المصالح"** حيث يتطلب تطبيقهما ضرورة توافر مجموعة من الشروط، وهنا تقوم الإدارة بتطبيق إحدى الطريقتين دون توافر شروط تطبيقها وذلك لإظهار نتائج المؤسسة الدامجة بشكل أفضل مما لو تم تطبيق الطريقة الأخرى الواجبة.
- **دمج نتائج الأعمال بالقوائم المالية قبل تاريخ الاندماج الفعلي:** بصفة عامة لا يجوز تجميع نتائج الأعمال للمؤسسات المندمجة عن أي فترة محاسبية سابقة لتاريخ الاندماج، كما أن معـــايير المحاسبة تحدد الشروط الواجب توافرها للاعتراف بالاندماج وبالتالي تحديد التاريخ الذي يجب على المؤسسة الدامجة عنده البدء في

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص78- 80.

تجميع نتائج الأعمال، وفي هذا الإطار نجد أن بعض المؤسسات الدابحة تقوم بدمج نتائج الأعمال قبل توافر الشروط اللازمة للاعتراف بالاندماج (عادة لبضعة أشهر سابقة) وذلك بهدف تحسين المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة على غير الحقيقة.

ه. ممارسات إدارة الأرباح الخاصة بالإفصـــاح

يعتبر الإفصاح متمما للقوائم المالية حيث يعرض الطرق والسياسات المحاسبية التي اتبعتها إدارة المؤسسة في إعداد القوائم المالية، فضلا عن المعاملات ذات الطبيعة الخاصة وغيرها من العمليات والأحداث المالية وغير المالية التي قامت بها المؤسسة خلال فترة زمنية معينة والتي تؤثر على المركز المالي لها، والهدف من الإفصاح بصفة عامة هو مساعدة المستثمرين في ترشيد قراراتهم الاستثمارية.

في هذا الإطار نجد أن الإدارة تلجأ إلى التحايل عند إعداد القوائم المالية خاصة قائمة الدخل، ويشمل التحايل في قائمة الدخل الخطوات التي تتخذها الإدارة لإيصال القدرة الكسبية لمختلف مستويات الدخل بشكل مختلف عن الشكل الأصلي، فنجد الدخل التشغيلي والدخل قبل العناصر غير العادية والدخل قبل الضرائب وصافي الدخل، فالإدارة يمكنها أن تضع في التقرير المكاسب غير المتكررة باعتبارها إيرادات أخرى أو أن تضع المصروف التشغيلي على أنه مصروف غير تشغيلي، ويترتب على هذه الممارسات مستويات ظاهرية للدخل التشغيلي أعلى من الدخل التشغيلي الحقيقي رغم أن ذلك لا يؤثر على صافي الدخل النهائي [1].

و. ممارسات إدارة الأرباح الخاصة بالالتزامات العرضيـــة

يقصد بالالتزامات العرضية تلك الالتزامات المحتملة ولكنها غير واجبة السداد في تاريخ معين لكن عند توافر الشروط المحددة بالعقود الخاصة بها تصبح التزامات فعلية واجبة السداد، ومن أمثلة هذه العقود: عقود الإيجار والتمويل، عقود تغطية مخاطر سعر الفائدة وسعر الصرف ...الخ، حيث تظهر هذه الالتزامات كحسابات نظامية أسفل قائمة المركز المالي للمؤسسة أو بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية، وقد تقوم المؤسسة بالاستثمار بمفردها أو مع الغير في مؤسسات ذات غرض خاص وينشأ عن هذه المعاملات التزامات فعلية والتزامات عرضية على المؤسسة ذات الغرض الخاص ولكن المسؤولية النهائية عن هذه الالتزامات تقع على المؤسسة الأم، ومن أمثلة التلاعبـــات التي تحدث في هذا الإطار ما يلي [2]:

- **تحويل الأصول المالية غير الجيدة إلى المؤسسات ذات الغرض الخاص:** حيث تقوم إدارة المؤسسات المالية بتحويل جزء من محفظة القروض والسلفيات الرديئة والمشكوك في تحصيلها إلى مؤسسات ذات غرض خاص مقابل مبالغ نقدية، مع عدم إظهار ميزانية المؤسسة المالية لأية التزامات عرضية مرتبطة بالأصول المحولة وذلك

[1] طارق عبد العال حمـــاد، مرجع سبق ذكره، ص441.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص82- 84.

بالرغم من أن الاتفاق مع المؤسسة ذات الغرض الخاص يقضي بالتزام المؤسسة المالية بتحمل خسائر القروض والسلفيات التي لا يتم تحصيلها بصفة نهائية.

- **تحويل بعض الالتزامـــات إلى المؤسسة ذات الغرض الخاص:** حيث تقوم المؤسسة الأم بتحويل القروض البنكية الكبيرة إلى مؤسسة تابعة لها أنشئت لهذا الغرض، وذلك بهدف إخفاء هذه القروض من ميزانيتها وتحسين مركزها المالي.
- **تحويل بعض الالتزامات المالية إلى المؤسسة ذات الغرض الخاص:** حيث تقوم المؤسسة الأم بإنشاء مؤسسة ذات غرض خاص بهدف الحصول على قروض بنكية كبيرة، بعد ذلك يتم تحويل القروض البنكية من المؤسسة ذات الغرض الخاص إلى المؤسسة الأم، هذه الأخيرة تظهر القروض البنكية في قائمة التدفقات النقدية ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية (كزيادة في الرصيد الدائن لمؤسسة تابعة) بدلا من إظهارها ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية، وبالتالي تحسين التدفقات النقدية على غير الحقيقة.

في الأخير نشير إلى أن الإدارة تقوم باستخدام الأساليب الحقيقية والوهمية لتحقيق ما تهدف إليه، لكنها تفضل إدارة الأرباح باستخدام الأساليب المحاسبية باعتبار أن إدارة الأرباح من خلال التلاعب بالأنشطة الحقيقية قد يؤدي إلى تخفيض التدفقات النقدية وقيمة المؤسسة، والإدارة ليست على استعداد للتضحية بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية خاصة وأنه يمكن تجنب هذه التضحية باستخدام الأساليب المحاسبية، كما أن ممارسات إدارة الأرباح ليس مرجعها فقط المرونة التي تتيحها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما بل قد تنشأ أيضا من أنشطة التضليل المحاسبي والمتمثلة في اختيار سياسات وأساليب محاسبية من خارج جعبة المبادئ المحاسبية المقبولة.

المطلب الثالث: نماذج قيـــاس وتقدير إدارة الأرباح

إن معظم الدراسات السابقة التي تناولت موضوع إدارة الأرباح ركزت على استخدام الإدارة لجزء من المستحقات الكلية (Total Accruals) للتأثير على الدخل المعلن عنه، حيث يتم تقسيم المستحقات الكلية كما سبق وأن أشرنا إليه إلى **مستحقات غير اختيارية** وهي المستحقات الضرورية لتحقيق الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، و**مستحقات اختيارية** تخضع للتقدير والحكم الشخصي من طرف الإدارة في إطار السلطة الممنوحة لها والمرونة التي تنطوي عليها المعايير المحاسبية وهذا الجزء من المستحقات المحاسبية يعبر عن ممارسات إدارة الأرباح، وحسب "Bartov & al.," هناك عدة نماذج فعالة تستخدم لتقدير المستحقات الاختيارية يمكن حصرهـــا فيما يلي: نموذج "Healy"، نموذج "DeAngelo"، نموذج "Jones"، نموذج "Jones" المعـــدل من طرف "Dechow & al.,"، نموذج الصناعة لـــ "Dechow & Sloan" [1].

[1] Eli Bartov, Ferdinand A. Gul, Judy S.L. Tsui, **Discretionary-Accruals Models and Audit Qualifications**, *Working Paper*, January 2000, p 2, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=214996, (12/03/2010).

وفي هذا الإطـــار يؤكد " McNichols " على أن النماذج الفعالة والمستخدمة لتقدير ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسة يمكن تقسيمها إلى [1]:

- نموذج أثر المستحقات على مستوى الصناعة.
- نمـــاذج أثر المستحقات الكلية.

الفرع الأول: نمـــوذج أثر المستحقات على مستوى الصناعة

يفترض نموذج الصنـــاعة المطور من طرف "Dechow & Sloan" سنة 1991م تمتع جميع المؤسسات التي تنتمي لنفس قطاع الصناعة بنفس التغير في العوامل المحددة للمستحقات غير الاختيارية، ويعتمد نموذج الصناعة على استخدام تحليل الانحدار للمستحقات غير الاختيارية كدالة في متوسط المستحقات الكلية لقطاع الصناعة الذي تنتمي إليه المؤسسة، وتتمثل الميزة الأساسية لنموذج أثر المستحقات على مستوى الصناعة في أنه يمكن من التمييز بسهولة بين المستحقات الاختيارية وغير الاختيارية عن طريق الاعتماد على المبادئ المحاسبية المقبولة [2].

من جهة أخرى، نموذج الصناعة يمكن من رصد التغيرات في المستحقات غير الاختيارية من فترة لأخرى مادام أن هذا التغير مشترك بين المؤسسات التي تعمل في نفس قطاع الصناعة، وتجدر الإشارة أن هذا الافتراض لا يكون صحيح إلا إذا كانت الأصول الاقتصادية للمؤسسات التي تنتمي لنفس الصناعة متجانسة مع وجود ترابط قوي بين المستحقات وحوافز إدارة الأرباح في مؤسسات القطاع الواحد [3].

ويمكن صياغة نموذج الصناعة للمستحقات غير الاختيارية كما يلي [4]:

$$NDAC_{ijt} / A_{t-1} = \beta_1 + \beta_2 \, median_j \, (TAC_t / A_{t-1})$$

حيث أن:

* $NDAC_{ijt}$: المستحقات غير الاختيارية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).
* $median_j \, (TAC_t / A_{t-1})$: القيمة الوسيطة للمستحقات الكلية خلال الفترة (t) منسوبة إلى إجمالي الأصول في نهاية الفترة (t-1) وذلك لجميع مؤسسات العينة والناشطة في نفس قطاع الصناعة (j).
* β_1 , β_2: معالم نموذج خاصة بالمؤسسة يتم تقديرها عن طريق تحليل معادلة الانحدار لملاحظات فترة التقدير.

---

[1] أيمن أحمد شتيوي، مرجع سبق ذكره، ص20.

[2] Patricia M. Dechow, Richard G. Sloan, Amy P. Sweeney, **Detecting Earnings Management**, *The Accounting Review*, vol. 70, No.02, April 1995, p 199- 200.

[3] Chaouki Ghaoui, **La Manipulation Des Résultats Explique-t-elle La Performance Financière à Moyen et Long Terme Des Émissions Subséquentes d'actions**, *Maîtrise en Administration Des Affaires*, Université du Québec, 2008, p 49- 50

[4] Eli Bartov, Ferdinand A. Gul, Judy S.L. Tsui, Op.cit., p 10- 11.

الفرع الثاني: نمـــاذج أثر المستحقات الكلية

تهدف نماذج أثر المستحقات الكلية إلى فصل المستحقات الكلية إلى مستحقات اختيارية ومستحقات غير اختيارية، ثم يتم فحص أثر المستحقات الاختيارية بهدف التحقق من وجود ممارسات إدارة الأرباح.

ويمكن تلخيص أهم نماذج أثر المستحقات الكلية فيما يلي:

1. نمـــوذج "Healy" سنة 1985م

يقوم نموذج "Healy" على تقسيم المستحقات الكلية إلى مستحقات اختيارية وغير اختيارية وقيمة المستحقات الاختيارية هي التي تحدد درجة ممارسة إدارة الأرباح، ويتم حساب المستحقات الاختيارية المقدرة خلال فترة معينة بتقسيم المستحقات الكلية للفترة الحالية على إجمالي الأصول في بداية الفترة ومقارنتها من سنة لأخرى، وتختلف دراسة "Healy" عن جميع الدراسات السابقة في كونها تتوقع حدوث ممارسات إدارة الأرباح خلال جميع فترات النشاط، كما أنها تفترض ثبات أثر المستحقات غير الاختيارية من فترة لأخرى، كما يعتمد نموذج "Healy" على تقسيم عينة الدراسة إلى ثلاث مجموعات، تشتمل إحدى المجموعات على الأرباح التي من المفترض أن يتم إدارتها صعودا، أما المجموعتين المتبقيتين فتشتمل على الأرباح التي من المفترض أن يتم إدارتها هبوطا، ويتم استخدام المجموعة الأولى كفترة تقدير (Estimation Period) أما المجموعة الثانية فيتم استخدامها كفترة حدث (Event Period) [1].

والمعادلة التـــالية توضح نموذج "Healy" كما يلي:

$$EDAC_{it} = TAC_{it} / A_{it-1}$$

حيث أن:

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

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

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

2. نمـــوذج "DeAngelo" سنة 1986م

يعتبر نموذج "DeAngelo" تعـــديل لنموذج "Healy" حيث يقيس إدارة الأرباح عن طريق حساب الاختلاف بين المستحقات الكلية بين فترتين وقسمتها على إجمالي الأصول في نهاية الفترة الأخيرة، ويفترض نموذج "DeAngelo" عدم وجود إدارة أرباح في الفترة الحالية إذا كان الاختلاف بين المستحقات الكلية في الفترة الحالية والفترة السابقة يساوي صفر، وكلما ابتعدت قيمة الناتج عن الصفر كلما دل ذلك على وجود

[1] Patricia M. Dechow, Richard G. Sloan, Amy P. Sweeney, Op.cit., p 197.

إدارة الأرباح، كما يفترض هذا النموذج أن المستحقات غير الاختيارية تتبع سلوك عشوائي، والمعادلة التالية تعبر عن نموذج "DeAngelo" لقياس المستحقات الاختيارية كما يلي [1]:

$$EDAC_{it} = (TAC_{it} - TAC_{it-1}) / A_{it-1}$$

حيث أن:

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

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

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

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

أما بالنسبة للمستحقات غير الاختيارية فيتم قياسها كما يلي:

$$NDAC_{it} = TAC_{it-1} / A_{t-2}$$

حيث أن:

* $NDAC_{it}$: المستحقات غير الاختيارية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

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

* A_{it-2} : إجمالي أصول المؤسسة (i) في نهاية الفترة (t-2).

يتشابه نموذج "DeAngelo" مع نموذج "Healy" في أن قيمة المستحقات غير الاختيارية للفترة الحالية محكومة بقيمة المستحقات الكلية في الفترة السابقة، كما أنه في حالة ثبات أثر المستحقات غير الاختيارية على مدى الفترات الزمنية والمستحقات الاختيارية تساوي صفر في فترة التقدير فإن النموذجين يقيسان المستحقات غير الاختيارية بدون أخطاء قياس، وفي هذا الصدد يشير "Kaplan" إلى أن طبيعة عملية المحاسبة على أساس الاستحقاق يفرض استجابة مستوى المستحقات غير الاختيارية للتغيرات الحاصلة في الظروف الاقتصادية وهذا ما لا يأخذه نموذج "Healy" و"DeAngelo" بعين الاعتبار، فمصدر أخطاء القياس تكون نتيجة لإهمال التغيرات في الظروف الاقتصادية التي لها تأثير على قيمة المستحقات في الفترة الحـــالية [2].

---

[1] Patricia M. Dechow, Richard G. Sloan, Amy P. Sweeney, Op.cit., p 198.
[2] Loc.cit.,

3. نمـــوذج "Jones" سنة 1991م

اقترحت "Jones" نموذجا يخفف من افتراض أن المستحقات غير الاختيارية ثابتة من فترة لأخرى، حيث قام نموذج "Jones" بإدخال عاملين لتقدير المستحقات غير الاختيارية هما: رقم الأعمال وإجمالي الأصول الثابتة (أو التثبيتات المادية) ويفترض النموذج أنهما أقل عرضة للتلاعب من طرف الإدارة [1].

ويمكن التعبير عن نموذج "Jones" لقياس المستحقات غير الاختيارية في المعادلة التالية [2]:

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

حيث أن:

* $NDAC_{ijt}$: المستحقات غير الاختيارية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).
* ΔREV_{ijt} : التغير في رقم أعمال المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) بين الفترتين (t) و(t-1).
* A_{ijt-1} : إجمالي أصول المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) في نهاية الفترة (t-1).
* PPE_{ijt} : إجمـــالي العقارات والممتلكات والآلات (Valeur brute des Immobilisations Corporelles) للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).
* α_1 ، α_2 ، α_3 : معالم نموذج خاصة بالمؤسسة يتم تقديرها لمجموعة مؤسسات العينة التي تنتمي لنفس قطاع النشاط وذلك لكل سنة من سنوات الدراسة.

ويتم تقدير معالم النموذج الخاصة بالمؤسسة (α_1 ، α_2 ، α_3) من خلال استخدام معادلة الانحدار التالية لكل سنة من سنوات الدراسة ولكل قطاع نشاط كما يلي:

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

حيث أن:

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

4. نمـــوذج "Jones" المعدل سنة 1995م

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

(1) Chaouki Ghaoui, Op.cit., p 50.
(2) Eli Bartov, Ferdinand A. Gul, Judy S.L. Tsui, Op.cit., p 9.

والنموذج المعدل هو أن هذا الأخير يأخذ بعين الاعتبار التغير الحاصل في المبيعات النقدية كعنصر غير معرض للتلاعب بدلا من التغيرات الحاصلة في رقم الأعمال [1].

ويمكن صياغة نموذج "Jones" المعدل لحساب المستحقات غير الاختيارية كما يلي [2]:

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

حيـــث أن:

* $NDAC_{ijt}$: المستحقات غير الاختيارية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).
* ΔREV_{ijt} : التغير في رقم أعمال المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) بين الفترة (t) و(t-1).
* ΔREC_{ijt} : التغير في رصيد حساب العملاء (Valeur nette des Créances sur Clients) للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) بين الفترة (t) و(t-1).
* PPE_{it} : إجمالي العقارات والممتلكات والآلات للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).
* α_1 ، α_2 ، α_3 : معالم نموذج خاصة بالمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j).

وحسب "Bartov & al.," تقدير معالم النموذج الخاصة بالمؤسسة (α_1 ، α_2 ، α_3) يتم من خلال استخدام معادلة الانحدار السابقة في نموذج "Jones" الأصلي لكل سنة من سنوات الدراسة ولكل قطاع وليس من خلال معادلة الانحدار للنموذج المعدل، والتعديل الوحيد يكون بضبط التغير الحاصل في رقم الأعمال إلى التغير الحاصل في حساب العملاء لحساب المستحقات الاختيارية كما يلي [3]:

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

وبالتالي فإن المستحقات الاختيارية يمكن التعبير عنها حسب "Bartov & al.," في المعادلة التالية:

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

يفترض نموذج "Jones" المعـــدل أن كل التغيرات في المبيعات الآجلة خلال فترة الدراسة تنشأ عن ممارسات إدارة الأرباح، ويقوم هذا الافتراض على مبدأ أن إدارة الأرباح عن طريق التحكم في إيرادات المبيعات الآجلة تكون أسهل من إدارة الأرباح عن طريق التحكم في إيرادات المبيعات النقدية.

---

(1) Chaouki Ghaoui, Op.cit., p 51- 52.
(2) Patricia M. Dechow, Richard G. Sloan, Amy P. Sweeney, Op.cit., p 199.
(3) Eli Bartov, Ferdinand A. Gul, Judy S.L. Tsui, Op.cit., p 9- 10.

5. نمـــوذج "Ress & al.," سنة 1996م

انطلاقا من نمـــوذج "Jones" قام "Ress & al.," سنة 1996 م بطرح نموذج جديد يعتمد على دمج التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية (CFO) لتحسين قدرة النموذج على كشف المستحقات الاختيارية خاصة عندما يطبق على المؤسسات التي تعاني العسر المالي، ويمكن توضيح نموذج "Ress & al.," لقياس المستحقات الاختيارية كمـــا يلي [1]:

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

حيـــث أن:

* TAC_{ijt} : المستحقات الكلية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).
* A_{ijt-1} : إجمالي أصول المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) في نهاية الفترة (t-1).
* ΔREV_{ijt} : التغير في رقم أعمال المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) بين الفترة (t) و(t-1).
* PPE_{ijt} : إجمالي العقارات والممتلكات والآلات للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).
* CFO_{ijt} : التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).
* α_1 ، α_2 ، α_3 ، α_4 : معالم نموذج خاصة بالمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j).
* e_{ijt} : تعبر عن مقدار المستحقات الاختيارية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

ويمكن التعبير عن قيمة المستحقات الاختيارية حسب "Ress & al.," في المعادلة التالية:

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

6. نمـــوذج "Kothari & al.," سنة 2005م

إن النموذج الأكثر حداثة ودقة في كشف ممارسات إدارة الأرباح حسب آراء معظم الباحثين في هذا المجال هو نموذج المستحقات الاختيارية المعدلة بالأداء (Performance - Adjusted Discretionary Accruals) الذي جاء به "Kothari & al.," سنة 2005 م، ويشير هذا النموذج إلى أنه يمكن تحسين فعالية النماذج السابقة

[1] Jan Stepniewski, Slim Souid, **Indépendance du Conseil d'Administration et Gestion des Résultats**, p 7, document disponible sur le site: http://halshs.archives-ouvertes.fr/docs/00/52/59/85/PDF/p116.pdf, (20/06/2010).

المستخدمة لقياس المستحقات الاختيارية من خلال التحكم في العائد على الأصول (ROA)، والذي يمكن أن يكون له تأثير على قياس المستحقات الاختيارية خلال فترة الدراسة، ويمكن توضيح نموذج "Kothari & al.," لقياس المستحقات غير الاختيارية كما يلي [1]:

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

حيـــث أن:

* TAC_{ijt} : المستحقات الكلية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).
* A_{ijt-1} : إجمالي أصول المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) في نهاية الفترة (t-1).
* ΔREV_{ijt} : التغير في رقم أعمال المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) بين الفترة (t) و(t-1).
* PPE_{ijt} : إجمالي العقارات والممتلكات والآلات للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).
* ROA_{ijt} : معدل العائد على أصول المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).
* e_{ijt} : الخطأ العشوائي ويعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية.

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

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

كما يمكن صياغة نموذج المستحقات الاختيارية المعدلة بالأداء لـــ "Kothari & al.," كما يلي [2]:

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

7. نمـــوذج "Raman & Shahrur" سنة 2008م

لقد قام كل من "Raman & Shahrur" سنة 2008م بتقديم نموذج مطور لنموذج "Kothari & al.," وذلك بإدخال متغير "القيمة الدفترية – القيمة السوقية" لقياس المستحقات الاختيارية، ويقاس هذا المتغير كنسبة

(1) Suhaily Hasnan, Rashidah Abdul Rahman, Sakthi Mahenthiran, **Management Predisposition, Motive, Opportunity, and Earnings Management for Fraudulent Financial Reporting in Malaysia**, *Working Paper*, p 22, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1321455, (19/06/2010).

(2) Chunli Kuang, **Audit Committee Characteristics and Earnings Management in New Zealand**, *Working Paper*, 2007, p 20, Available from: http://aut.researchgateway.ac.nz/bitstream/10292/689/1/KuangC.pdf, (28/06/2010).

بين إجمالي أصول المؤسسة وإجمـــالي الأصول ناقص القيمة الدفترية للأموال الخاصة زائد القيمة السوقية للمؤسسة، والمعادلة التـــالية تعبر عن نموذج "Raman & Shahrur" للمستحقات الكلية [1]:

$$TAC_{ijt} / A_{ijt-1} = \alpha_0 (1 / A_{ijt-1}) + \alpha_1 [(\Delta REV_{ijt} - \Delta REC_{ijt}) / A_{ijt-1}] + \alpha_2 (PPE_{ijt} / A_{ijt-1}) + \alpha_3 ROA_{ijt-1} + \alpha_4 BM_{ijt} + e_{ijt}$$

حيـــث أن:

* BM_{ijt} : نسبة إجمالي أصول المؤسسة إلى إجمالي الأصول ناقص القيمة الدفترية للأموال الخاصة زائد القيمة السوقية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

ويتفق الباحثون على استخدام منهجين لقياس وتقدير المستحقات الكلية (Total Accruals) هما [2]:

- منهج الميزانية العامة (Balance Sheet Approach).
- منهج قائمة التدفقات النقدية (Cash Flows Statement Approach).

أ. منهج الميزانية العامة (Balance Sheet Approach)

وفقا لهذا المنهج المستحقات الكلية يمكن حسابها باستخدام الصيغة التـــالية:

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

حيث أن :

* TAC_{it} : المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).
* A_{it-1} : إجمالي أصول المؤسسة (i) في نهاية الفترة (t-1).
* ΔCA_{it} : التغير في الأصول المتداولة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).
* $\Delta Cash_{it}$: التغير في النقدية وما يعادلها للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).
* ΔCL_{it} : التغير في الالتزامات المتداولة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).
* ΔDCL_{it} : التغير في الديون المستحقة والمدرجة ضمن الالتزامات المتداولة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).
* DEP_{it} : إجمالي مخصصات الاهتلاكات والمؤونات للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

---

[1] Ines Fakhfakh Ben Amar, **Free Cash Flow, Gestion des Résultats et Gouvernement des Entreprises: Etude Comparative des Entreprises Françaises et Américaines**, *Doctorat en Comptabilité*, Faculté des Sciences Economiques, Sociales et de Gestion, Université de Reims Champagne-Ardenne, 2009, p 78- 79.

[2] Syed Zulfiqar Ali shah, Safdar Ali Butt, Arshad Hasan, **Corporate Governance and Earnings Management an Empirical Evidence Form Pakistani Listed Companies**, *European Journal of Scientific Research*, vol. 26, No.04, 2009, p 633.

ب. منهج قائمة التدفقات النقدية (Cash Flows Statement Approach)

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

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

حيـــث أن:

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

* NI_{it} : صافي دخل المؤسسة (i) خلال الفترة (t).

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

وفي هذا الإطار يشير " Bartov & Ferdinand " إلى أنه عند حساب المستحقات الكلية من الأفضل استخدام منهج التدفقات النقدية، وفي حالة عدم توفر المعلومات الخاصة بالتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية خلال فترة الدراسة يمكن استخدام منهج الميزانية العامة كبديل للقياس رغم أنه يحتوي على أخطاء قياس، وهذا ما يؤكده كل من " Hribar & Collins " حيث يشيران إلى أن استخدام منهج الميزانية العامة من المحتمل أن يعطي نتائج متحيزة وغير دقيقة بسبب وجود أخطاء قياس عند حساب قيمة المستحقات الكلية، لذلك فإن اعتماد منهج التدفقات النقدية يكون أفضل وأكثر دقة من المنهج السابق [1].

بالإضافة إلى النماذج الثلاثة سابقة الذكر، ظهرت حديثا نماذج أخرى لاكتشاف ممارسات إدارة الأرباح ركزت على تقسيم المستحقات الكلية إلى **مستحقات قصيرة الأجل** (Short-term Accruals) **ومستحقات طويلة الأجل** (Long-term Accruals) وتفترض هذه النماذج أن المستحقات قصيرة الأجل ذات تأثير أكبر على اتجاه الأرباح المعلنة في المدى القصير مقارنة بالمستحقات طويلة الأجل [2].

والمعادلة التالية توضح مكونات المستحقات المحاسبية التشغيلية [3]:

المستحقات المحاسبية التشغيلية = التغير في رأس المال العامل + المستحقات المحاسبية طويلة الأجل

حيث تشتمل المستحقات طويلة الأجل على اهتلاك الأصول والضرائب المؤجلة، أما المستحقات قصيرة الأجل فتتكون من التغير في حســابـــات المدينين، التغير في المخزون، التغير في حسابات الدائنين والالتزامات المستحقة، التغير في ضرائب الدخل المستحقة بالإضافة إلى التغير في الأصول والالتزامات المتداولة الأخرى [4].

---

(1) Chunli Kuang, Op.cit., p 21.

(2) Catherine Whelan, Ray McNamara, **The Impact of Earnings Management on the Value-relevance of Financial Statement Information**, *Working Paper*, July 2004, p 2, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=585704, (07/05/2010).

(3) إبراهيم السيد المليجي، **دراسة واختبار مقاييس الأداء المبنية على الربـــح المحاسبي ومقاييس الأداء المبنية على التدفق النقدي في قياس أداء الشركات المساهمة المصرية**، 2007، ص18، موقع النسخة: http://repository.ksu.edu.sa/jspui/handle/123456789/8272، تم الإطلاع عليها يوم: 2010/05/03.

(4) أيمن أحمد شتيوي، مرجع سبق ذكره، ص25.

وهنا يشير "Miller" إلى أن المحاسبة على أســـاس الاستحقاق تتيح للإدارة فرصة للتلاعب بالمستحقات قصيرة الأجل بغرض التأثير على صافي الدخل وذلك من خلال الاعتراف المبكر بالإيرادات أو تسجيل إيرادات وهمية أو تأجيل الاعتراف بالمصاريف، والتي تنعكس بدورها بشكل مكافئ على حسابات الأصـــول والخصوم المتداولة المكونة لرأس المال العامل [1]، أما المستحقات المحاسبية طويلة الأجل مثل الاهتلاكات فيتوقع أن تكون أهميتها أقل من الأهمية المستمدة من توظيف المستحقات المحاسبية قصيرة الأجل نظرا لأن المستحقات المحاسبية طويلة الأجل على عكس المستحقات المحاسبية قصيرة الأجل يمتد تأثيرها لأكثر من فترة محاسبية واحدة وعليه فإن أثرها قد يكون باتجاه واحد خلال نفس الفترة المحاسبية، وبالتالي فإن قدرة المستحقات المحاسبية طويلة الأجل على تحسين الربح المحاسبي تكون أقل أهمية مقارنة بأثر المستحقات المحاسبية قصيرة الأجل، من جهة أخرى المستحقات المحاسبية طويلة الأجل تكون محكومة بعوامل خارجية كقوانين مصلحة الضرائب التي قد تلزم المؤسسات بإتباع بعض السياسات المحاسبية كطريقة احتساب اهتلاك الأصول الثابتة، هذه المحددات الخارجية من شأنها أن تقلل من الأهمية المستمدة من توظيف المستحقات المحاسبية طويلة الأجل لتحسين قدرة الربح المحاسبي على قياس أداء المؤسسة خلال فترة معينة [2].

لقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية سنة 1987 م البيان رقم 95 بعنوان "قائمة التدفقات النقدية" الذي ألزم المؤسسات بالتخلي عن إعداد قائمة التغيرات في رأس المال العامل وتعويضها بقائمة التدفقات النقدية والتي يجب أن يتم إعدادهـــا على أساس نقدي، والغرض الرئيسي من إعداد قائمة التدفقات النقدية هو تزويد المستخدمين بمعلومات عن الوضع النقدي للمؤسسة والتغيرات الحاصلة فيه خلال فترة محاسبية معينة، بالإضافة إلى ذلك؛ قائمة التدفقات النقدية يجب أن تكشف عن تأثير جميع عمليات التمويل والاستثمار للفترة كعناصر منفصلة عن التدفق النقدي من العمليات التشغيلية، وهنا يشير "Miller" إلى أن التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية يعتبر مقياس سليم لأداء المؤسسة كما أنه أقل عرضة للتلاعب من طرف الإدارة، وبالتالي فإن العلاقة بين التغير في رأس المال العامل كعنصر معرض للتلاعب والتدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية كعنصر غير معرض للتلاعب يمكن استخدامها لاكتشاف التلاعب في الأرباح المعلنة، فإذا كانت العلاقة بين التغير في رأس المال العامل والتدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية تتصف بالثبات من سنة إلى أخرى فهذا يدل على نزاهة الإدارة وعدم قيامها بممارسات إدارة الأرباح [3].

---

(1) James E. Miller, Op.cit., p 83.

(2) إبراهيم السيد المليجي، مرجع سبق ذكره، ص19.

(3) James E. Miller, Loc.cit.,

ويمكن صياغة فرضيات "نسبة ميلـــر" كما يلي [1]:

- **الفرضية H_0 : فرضية عدم وجود إدارة أرباح**

$$H_0 = (\Delta WC / CFO)_{it} - (\Delta WC / CFO)_{it-1} = 0$$

- **الفرضية H_1 : فرضية وجود إدارة أرباح**

$$H_1 = (\Delta WC / CFO)_{it} - (\Delta WC / CFO)_{it-1} \neq 0$$

إن "نسبة ميلر" مصممة لرصد المستحقات قصيرة الأجل، لذا فإنها لا تأخذ بعين الاعتبار الأصول الثابتة وتعتمد في حسابها على التغير الحاصل في الإيرادات والحسابات تحت التحصيل باعتبارهما من العناصر المكونة للتغير في رأس المال العامل والتدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية، فكلما زاد التغير في "نسبة ميلر" كلما دل ذلك على قيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح.

المطلب الرابع: نتائج وتداعيات ممارسات إدارة الأرباح

في الكلمة التي ألقاها رئيس المجلس الأعلى لهيئة الأوراق المالية الأمريكية "Arthur Levitt" في سبتمبر 1998م تحت عنوان "لعبة الأرقام" أشار إلى أن الإدارة تسيء استخدام المرونة التي تنطوي عليها معايير المحاسبة والحرية المتاحة لها في ممارسة بعض التقديرات والأحكام الشخصية لبعض بنود القوائم المالية، بهدف تشويه المعلومات الواردة بهذه القوائم وتحقيق مكاسب خاصة، كما أشار إلى الآثار السلبية الناجمة عن ممارسات إدارة الأرباح على نوعية التقارير المالية المعلنة والتي قد تؤثر سلبا على كفاءة سوق رأس المال، وبالتالي تخفيض ثقة جمهور المستثمرين في التقارير المالية للمؤسسات ككل [2].

وفي هذا الإطار يؤكد "Clikeman" أن الإدارة تدرك بأن ممارسات إدارة الأرباح وبالرغم من تحقيقها لمنافع في المدى القصير للمؤسسة إلا أنها قد تؤدي إلى حدوث مشاكل خطيرة في المدى الطويل، ومن أهم المشاكل الناجمة عن ممارسات إدارة الأربـــاح ما يلي [3]:

1. تخفيض قيمـــة المؤسسة: يشير "Clikeman" إلى وجود العديد من قرارات التشغيل التي تتخذها الإدارة بغرض التأثير على الأرباح في المدى القصير إلا أنها يمكن أن تضر بالكفاءة الاقتصادية للمؤسسة في المدى الطويل، فعلى سبيل المثال الجهود المبذولة من طرف الإدارة لتسريع وزيادة الإيرادات في السنة الحالية قد يؤدي بالمؤسسة إلى بيع المنتج في نهاية السنة الحالية بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل لو تم بيع

---

(1) Ibid., p 84.
(2) Scott B. Jackson, Marshall K. Pitman, Ibid.,
(3) Paul M. Clikeman, **Where Auditors Fear to Tread: Internal Auditors Should be Proactive in Educating Companies on the Perils of Earnings Management and in Searching for Signs of its Use**, Août 2003, Available from: http://www.theiia.org/chapters/index.cfm/view.news_detail/cid/37/newsid/3043, (25/03/2010).

نفس المنتج لنفس العميل في الأشهر الأولى من السنة الموالية، كما أن تأخير المصاريف الاختيارية يمكن أن يؤدي إلى الإضرار بأداء المؤسسة في المدى الطويل، فتأجيل عملية صيانة المعدات والآلات، تأخير عملية البحث والتطوير وتدريب العمال يمكن أن يؤدي إلى تعطل الآلات وتهالكها، تخفيض إنتاجية المؤسسة وبالتالي تضييع المؤسسة لحصتها في السوق لفائدة المؤسسات المنافسة، وهذا ما أكدته دراسة "Gunny" التي أشارت إلى أن أنشطة إدارة الأرباح الحقيقية كالتلاعب بالمصاريف الاختيارية المتعلقة بالبحث والتطوير، التلاعب بتوقيت بيع أصول المؤسسة، تخفيض النفقات الإدارية والتسويقية، تخفيض أسعار البيع ومنح شروط ائتمانية أكثر تساهل تؤثر سلبا على الأداء التشغيلي المستقبلي للمؤسسة [1].

2. يشير "Miller" إلى أن الإدارة وبصفتها وكيل عن المساهمين وراعية لأموالهم المستثمرة فمن المفترض أن تعمل على تحقيق مصلحتهم وتحقيق أقصى قدر من الأرباح للمؤسسة على المدى الطويل، ومع ذلك فإن الأهداف قصيرة الأجل هي ضرورية أيضا لتحسين إنتاجية وصورة المؤسسة، وهنا تبرز إحدى المشاكل المرتبطة بعمل الإدارة والمتمثلة في تركيز الإدارة على تحقيق الأرباح في المدى القصير بهدف الحصول على أقصى قدر من المرتبات والمكافآت، بدلا من التركيز على النجاح الاقتصادي للمؤسسة في المدى الطويل وهذا ما يخلق نوع من الصراع بين المـــلاك والإدارة [2].

3. نتيجة لإدارة الأرباح فإن الأرقام المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية لا تعكس الأداء الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة مما يؤدي إلى تغليط المستثمرين واتخاذهم لقرارات غير مثلى، بالإضافة إلى ذلك، كفاءة السوق المالي تستند على تدفق المعلومات إليه وبالتالي فإن قيمة الأوراق المالية للمؤسسات التي قامت بإدارة أرباحها سوف تكون مسعرة بأكبر أو أقل من قيمتها الحقيقية، كما أن السلوك المتبع من طرف إدارة المؤسسة لإخفاء الأداء الحقيقي لها يؤدي إلى خلق تكاليف وكالة إضافية مثل: تكاليف الرقابة على سلوك الإدارة للحد من ممارسات إدارة الأرباح، تكاليف لحل مشكلة سوء استخدام وتوزيع الموارد، تكاليف لتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والأطراف ذات المصلحة، تكاليف الحصول على معلومات إضافية... الخ من التكاليف [3].

4. النقطة الأساسية التي تثيرها ممارسات إدارة الأرباح هي أن التحويلات التي تحدث في الثروة تتم في ظروف غير عادلة، فقد يحصل المديرون على مكافآت خيالية لا تتوافق والنتائج الحقيقية المحققة، كما أن ممارسات إدارة الأرباح ينتج عنها انتقال الثروة من المساهمين الجدد إلى المساهمين القدامى أو إلى الإدارة نفسها [4].

---

(1) Katherine Gunny, Op.cit., p 29.

(2) James E. Miller, Op.cit., p 79.

(3) Rina Br Bukit, Takiah Mohd Iskandar, **Surplus Free Cash Flow, Earnings Management and Audit Committee**, *Journal of Economics and Management*, vol. 03, No.01, 2009, p 208.

(4) طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص59.

5. تلاشي المعايير الأخلاقية: يؤكد "Clikeman" أنه حتى وإن كانت ممارسات إدارة الأرباح لا تنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح إلا أنها تبقى ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية، فالمؤسسة التي تقوم بإدارة أرباحها ترسل إشارات للعمال في مختلف المستويات مفادها أن التلاعب بالأرباح وإخفاء الحقيقة ممارسة مقبولة من الناحية الأخلاقية، كما أن المديرين الذين يشاركون في ممارسات إدارة الأرباح يعملون على خلق وتهيئة مناخ أخلاقي يسمح بوجود أنشطة وممارسات أخرى مشكوك فيها، فالمدير الذي يطلب من موظفي قسم المبيعات المساعدة على تسريع المبيعات في نهاية السنة الحالية مثلا سيخسر السلطة الأخلاقية التي تمكنه من انتقاد خطط المبيعات المشكوك فيها في يوم آخر، كما يشير "Clikeman" أن ممارسات إدارة الأرباح يمكن أن تصبح منحدر خطير جدا (Slippery Slope)، فأساليب التحايل البسيطة نسبيا يمكن أن تصبح معقدة وعدائية أكثر فأكثر مع مرور الوقت إلى أن تؤدي إلى خلق مخالفات جوهرية في القوائم المالية [1].

6. إخفاء مشاكل وحدات التشغيل: إن ممارسات إدارة الأرباح لا تتم على مستوى الإدارة العليا للمؤسسة فقط وإنما قد تمارس أيضا على مستوى الوحدات التشغيلية للمؤسسة، فمديري الوحدات التشغيلية يمكنهم التلاعب بالمعلومات المالية بهدف الحصول على المكافآت والحوافز أو تحقيق ترقيات في المنصب أو تجنب انتقادات سوء الأداء، وهنا يشير "Clikeman" إلى أن أحد أهم مخاطر ممارسات إدارة الأرباح التي تتم في المستويات الدنيا تتمثل في إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا، حيث تبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حلول لفترة زمنية طويلة وهذا ما يؤثر على أداء المؤسسة ككل.

7. التأثير على المركز المالي للمؤسسة: في هذا الإطار يؤكد "Hamdan" على أن ممارسات الإدارة الاحتيالية التي تعتمد على التلاعب بالمستحقات المحاسبية تعتبر ممارسة سلبية تهدم بها المؤسسة نفسها مما يؤدي إلى انهيار مركزها المالي وتعرضها للتعثر المالي، وذلك نتيجة الإعلان عن أرباح وهمية مع القيام بتوزيعات نقدية على المساهمين الأمر الذي يؤدي إلى تآكل رأس مال المؤسسة [2].

8. العقوبات المالية وإعادة إعداد القوائم المالية: في السنوات الأخيرة فرضت لجنة مراقبة عمليات البورصة الأمريكية (*SEC) عقوبات صارمة على المؤسسات التي قامت بإدارة أرباحها، فعلى سبيل المثال في أوائل سنة 1990 م قامت لجنة مراقبة عمليات البورصة بتسليط غرامة مالية قدرها 1 مليون دولار أمريكي على مؤسسة "W.R. Grace & Co" مع إلزامها بإعادة احتساب أرباحها، ويعود سبب ذلك إلى أن المؤسسة قامت في الفترة الممتدة بين 1990 م و1992 م بتخفيض أرباحها المعلنة بمبلغ 55 مليون دولار

---

[1] Paul M. Clikeman, Ibid.,

[2] علام محمد موسى حمدان، **دور التدقيق الخارجي في التنبؤ بالأزمات المالية**، المؤتمر الدولي السابع حول: تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال: التحديات، الفرص، الآفاق، جامعة الزرقاء الخاصة ، الأردن، 10-11 نوفمبر 2009، ص7- 8.

* *SEC : Securities and Exchange Commission.*

وتسجيلها كاحتياطات (احتياطات سرية) وفي الفترة الممتدة بين 1993م و1995م قامت المؤسسة بإعادة الاحتياطات وتسجيلها على أنها أرباح محققـــة وذلك لتلبية الأرباح الفصلية المستهدفة.

وفي هذا الإطار يؤكد "Clikeman" أنه حتى ولو لم تقم لجنة مراقبة عمليات البورصة بفرض غرامات مالية أو عقوبات تأديبية على المؤسسة، فإن مجرد إعادة احتساب الأرباح والإعلان عنها يمكن أن يكون في حد ذاته مكلف جدا للمؤسسة، فخلال السنوات الخمس الماضية فقدت المؤسسات التي أعادت احتساب أرباحها في المتوسط 10 % من قيمتها السوقية وذلك خلال الثلاثة أيام التالية من إعلانها إعادة إعداد قوائمها المالية [1].

[1] Paul M. Clikeman, Ibid.,

خلاصـــــة الفصل

إن انفصال الملكية عن الإدارة وتعدد الأطراف ذات العـــلاقة بالمؤسسة أدى إلى نشوء صراع خفي في المصالح بين الفئـــات المختلفة، ونظرا للأهمية التي يمثلها صافي الربح بالنسبة للأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة تلجأ الإدارة إلى ممارسة نوع من التأثير المتعمد والتلاعب بالأرباح المعلنة من خلال استخدام أساليب حقيقية أو محاسبية سواء كانت في إطـــار المعايير والمبادئ المحاسبية أو خارجها وذلك سعيا منها وراء تحقيق أهداف ورغبات معينة، لذا فإن اعتماد الأطراف ذات المصلحة على رقم الربح المحاسبي وحده دون الأخذ بعين الاعتبار العوامل الأخرى التي تؤدي إلى تخفيض مستوى جودة الأرباح من شأنه أن يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير عقلانية بسبب وجود تحيز في قياس الدخل من طرف الإدارة، وبالرغم من الدور الذي يمكن أن تلعبه المعايير المحاسبية في الحد من سلوك إدارة الأرباح إلا أن هذه الجهود تعتبر محدودة، الأمر الذي يستلزم إعادة النظر في بعض القواعد والممارسات والمعـــايير المحاسبية وهو الأمر الذي يقع في المقام الأول على عاتق الجهات ذات الصلة بتنظيم ووضع المعايير المحاسبية، ويكون ذلك بضبط المدى المتاح أمام الإدارة في التصرف في استخدام البدائل المتاحة والتركيز على ضرورة إلزام المؤسسات بتطبيق هذه المعايير بعيدا عن الانتهازية والإفصاح عن الكثير من الأمور التي يحكمها التقدير الشخصي للإدارة.

الفصل الثالث:

جودة التدقيق المحاسبي

ودورها في الحد من

ممارسات إدارة الأرباح

تمهيـــــد

تتزايد أهمية دور المدقق كلما زاد احتمال اكتشافه للأخطاء والمخالفات ذات الأهمية النسبية بالقوائم المالية والتقرير عنها، لكن في الواقع نلاحظ أن هذا الدور تقلص وأصبح هامشيا إلى المستوى الذي أصبح فيه الفرق بين مستويات الأداء المهني كما يتوقعها مستخدمو القوائم المالية ومستويات الأداء المهني كما يتصورها المدققون الخارجيون كبير جدا وهو ما يطلق عليه بفجوة التوقعات أو تدني جودة عملية التدقيق المحاسبي، ويتجلى ذلك بوضوح في إصدار مدقق الحسابات لرأي بدون تحفظ حول قوائم مالية تتضمن أخطاء ومخالفات جوهرية تؤثر على مصداقية المعلومات المالية وقابلية المؤسسة على الاستمرار مستقبلا، فبعد سلسلة الفضائح المحاسبية التي لحقت بكبريات الشركات العالمية أصبحت مكاتب التدقيق في قفص الاتهام وحملت الجزء الأكبر من مسؤولية وقوع هذه الفضائح، وهو ما نتج عنه اهتزاز صورة المدقق المستقل وانتشار سمعة سيئة عن مكاتب التدقيق.

في هذا الفصل سنتطرق إلى جودة عملية التدقيق المحاسبي باعتبارها آلية فعالة تعمل على كشف والحد من ممارسات إدارة الأرباح داخل المؤسسة من خلال التطرق للعناصر التالية:

- **المبحث الأول**: إطار جودة التدقيق المحاسبي، يتم التطرق في هذا المبحث إلى المفاهيم المختلفة التي أعطيت لجودة التدقيق المحاسبي، أهمية تحقق جودة التدقيق، بالإضافة إلى العوامل المحددة لجودة التدقيق المحاسبي.
- **المبحث الثاني**: دور التدقيق المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، يتطرق هذا المبحث إلى مسؤولية المدقق اتجاه سلوك إدارة الأرباح، بالإضافة إلى العلاقة الموجودة بين جودة التدقيق وسلوك إدارة الأرباح.
- **المبحث الثالث**: وسائل تحسين جودة التدقيق المحاسبي، يتناول هذا المبحث مختلف الوسائل والآليات المقترحة من طرف المنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية لتحسين جودة خدمات التدقيق المقدمة.

المبحث الأول: إطار جودة التدقيق المحاسبي

مع دخول مكاتب التدقيق مرحلة من التنافس فيما بينها لجذب المزيد من العملاء والاستيلاء على الحصة الأكبر في السوق المهنية، تخلت معظم هذه المكاتب عن العديد من المفـــاهيم المرتبطة بجودة خدمات التدقيق المقدمة بشكل أثر سلبا على مصداقية مهنة التدقيق وزاد من فجوة التوقعات بها.

المطلب الأول: مفهـــوم جودة التدقيق المحاسبي

يعتبر مفهوم جودة التدقيق من المفاهيم المثيرة للجدل التي لم يستقر عليها الفكر المحاسبي بعد، ويرجع ذلك إلى العديد من الأسباب أهمها عدم قابلية جودة خدمات التدقيق للملاحظة المباشرة، فضلا عن تعدد الأطراف المهتمة بنتائج عملية التدقيق واختلاف إدراكها لطبيعة وحدود هذه الجودة، وقد أشار المسح الذي قام به كل من "Epstein & Geiger" سنة 1994م إلى أن 70 % من المستثمرين يعتقدون أن عملية التدقيق يجب أن توفر تأكيد مطلق بأن القوائم المالية للمؤسسة لا تتضمن أخطاء مادية أو غش، كما يجب على المدقق أن يعمل على تحسين جودة عملية التدقيق بشتى الطرق، وأن يقوم بتقييم المخاطر بهدف تجنب التقاضي والتقليل من عدم رضا العملاء، والحد من الأضرار التي قد تلحق بسمعته نتيجة القيام بعمليات تدقيق ذات جودة منخفضة [1].

ولقد تبنت الدراسات الأكاديمية والمنظمات المهنية العديد من المداخل لتعريف جودة التدقيق، فمنها من ربط جودة التدقيق بمدى التزام المدقق بالمعايير المهنية، ومنها من ربط جودة التدقيق باحتمال اكتشاف المدقق للأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية والتقرير عنها، ومنها من ربط جودة التدقيق بتحقيق أهداف كافة الأطراف المشتركة في عملية التدقيق، وبالتالي فإن ما قد يعتبر مرضيا لطرف أو أكثر قد لا يكون كذلك بالنسبة للأطراف الأخرى؛ مما يجعل جودة عملية التدقيق مفهوم نسبي يختلف باختلاف إدراك الأطراف المختلفة لطبيعة هذه الجودة وأبعادها، وفيما يلي أهم التعريفات التي وردت بالأدب المحاسبي عن مفهوم جودة التدقيق المحاسبي سواء من قبل المنظمات المهنية أو الدراسات الأكاديمية:

الفرع الأول: على مستوى المنظمـــات المهنية

تشير نشرة معايير التدقيق رقم (4) التي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1974م إلى أن جودة التدقيق تتحقق من خلال التزام المدقق بمعايير التدقيق المهنية، وتطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق، كما يشير معيار التدقيق الدولي رقم (220) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى أن أدوات الرقابة على جودة التدقيق تتمثل في: **السياسات والإجراءات المطبقة في مكتب التدقيق للتحقق من أن أعمال التدقيق المنفذة قد تم أداؤها وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها** [2].

---

[1] Thomas C. Wooten, **Research About Audit Quality**, *The CPA Journal*, January 2003, Available from: http://www.nysscpa.org/cpajournal/2003/0103/dept/d014803.htm, (05/01/2011).

[2] أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، **دراســات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص8- 9.

مما سبق، يتضح أن مفهوم جودة التدقيق المحاسبي من منظور المنظمات المهنية يتمثل في الالتزام بمعايير التدقيق ومعايير الأداء بالنسبة للأفراد داخل مكتب التدقيق، وتتعلق معايير الأداء بمجموعة الخصائص والمقومات الشخصية الواجب توافرها في العاملين بمكتب التدقيق مثل: النزاهة والموضوعية والاستقلال، توافر المهارات والكفاءة في الأفراد العاملين بمكتب التدقيق، تخصيص الأفراد على المهام بصورة تحقق المواءمة بين خبرة ومهارة الأفراد وطبيعة المهمة، التوجيه والإشراف الكامل على أداء الأفراد العاملين بمكتب التدقيق، وأخيرا ضرورة الفحص المستمر لفاعلية السياسات والإجراءات المطبقة للرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق.

الفرع الثاني: على مستوى الدراســـات الأكاديمية

الدراسات الأكاديمية التي تناولت موضوع جودة التدقيق لم تتفق على مفهوم موحد لجودة التدقيق، حيث تبنت بعض الدراسات مفهوما لجودة التدقيق يقوم على أساس التزام المدقق بالمعايير المهنية، بينما نظرت دراسات أخرى لجودة التدقيق على أنها تعني خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية والتقرير عنها، كما تناولت دراسات أخرى جودة التدقيق من منظور تدنية الخطر الكلي لعملية التدقيق كما يلي:

1. عرف "DeAngelo" جودة التدقيق بأنها: "احتمال قيام المدقق باكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في النظام المحاسبي للعميل والتقرير عن هذه الأخطاء والمخالفات الجوهرية"، فوفقا لتعريف "DeAngelo" جودة التدقيق تعني زيادة قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المحاسبية وزيادة استقلاليته [1].

وقد أشار "DeAngelo" إلى أن احتمال اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية يتوقف على القدرات الفنية للمدقق وعلى إجراءات التدقيق وحجم وخصائص فريق العمل...الخ، في حين يعتمد احتمال التقرير عن الأخطاء والمخالفات على استقلال المدقق وقدرته على تحمل الضغوطات التي تمارسها الإدارة [2].

وحسب آراء بعض الباحثين يعتبر مفهوم "DeAngelo" مفهوم نظري يصعب تحقيقه في الواقع العملي لأن تقدير درجة كشف المدقق للأخطاء والمخالفات الجوهرية التي تحتويها القوائم المالية للعميل والتقرير عنها يتوقف على أمرين مهمين هما [3]:

- إمكانية تقدير حجم الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية مقدما قبل القيام بعملية التدقيق.
- اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية أثناء القيام بعملية التدقيق، ثم استخراج نسبة الأخطاء المكتشفة إلى الأخطاء المقدرة.

---

(1) Li Dang, **Assessing Actual Audit Quality**, *Doctorat of Philosophy in Accounting*, Drexel University, 2004, p 14- 15, Available from: http://idea.library.drexel.edu/bitstream/1860/296/8/li_dang_thesis.pdf, (15/01/2011).

(2) عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص443.

(3) إياد حسن حسين أبوهين، **العـــوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين: دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2005، ص47.

في حين نجد أن العديد من الباحثين يؤيدون هذا الاتجاه الذي يقوم على الربط بين جودة التدقيق واحتمال اكتشاف المدقق للأخطاء والمخالفات الجوهرية التي يمكن أن تتضمنها القوائم المالية والتقرير عنها، وذلك استنادا إلى أن فشل عملية التدقيق يعني في حقيقة الأمر إخفاقها في اكتشاف أخطاء مؤثرة ومخالفات جوهرية بالقوائم المالية التي خضعت لعملية التدقيق، حيث يشير "Watts & Zimmerman" إلى أن عملية التدقيق الجيدة هي التي يرتفع من خلالها احتمال اكتشاف المدقق للأخطاء والمخالفات الهامة نسبيا.

2. أما "Palmrose" فقد ربط بين جودة التدقيق ومستوى الثقة أو الضمان الذي تقدمه عملية التدقيق، وقد عرف جودة التدقيق بأنها: "درجة الثقة التي تقدمها عملية التدقيق لمستخدمي القوائم المالية"، فالغرض من إجراء عملية التدقيق حسب "Palmrose" هو توفير تأكيد معقول بأن القوائم المالية للعميل محل التدقيق لا تتضمن أخطاء ومخالفات جوهرية.

ونلاحظ أن هذا المفهوم يشير ضمنيا إلى احتمال خلو القوائم المالية للعميل من الأخطاء والمخالفات الجوهرية، كما أن هذا التعريف اعتمد على نتائج عملية التدقيق –قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها– لتعكس لنا جودة عملية التدقيق، هذا التعريف يقودنا إلى طرح التساؤل التالي: كيف يمكن لمستخدمي القوائم المالية تقييم درجة الثقة بالقوائم المالية المدققة ؟، إذ لا يمكن لمستخدمي القوائم المالية تقييم درجة الثقة التي يقدمها المدقق إلا عند الانتهاء من عملية التدقيق، وهو ما يعرف بجودة التدقيق الفعلية أو اللاحقة (Actual Audit Quality) [1].

3. من جهة أخرى؛ قام "Simunic & Stein" بتقسيم جودة التدقيق من حيث البعد الزمني إلى جودة مسبقة وجودة لاحقة، وتتحدد الجودة المسبقة للتدقيق (Ex-Ante Audit Quality) عند التعاقد مع العميل وتعرف بأنها: "احتمال أن يكشف تقرير المدقق عن الأخطاء والمخالفات الموجودة بالقوائم المالية"، في حين تتحدد الجودة اللاحقة للتدقيق (Ex- Post Audit Quality) بعد إصدار المدقق لتقريره وتعرف بأنها: "احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية غير التي تم التقرير عنها" [2].

4. أما تعريف "Davidson & Neu" لجودة التدقيق فيستند إلى: "قدرة المدقق على اكتشاف واستبعاد الأخطاء والتلاعبات الموجودة في صافي الدخل المفصح عنه في القوائم المـــالية" [3].

5. أما بالنسبة للمدخل الذي يربط بين جودة التدقيق وتحقيق أهداف كافة الأطراف المعنية بعميلة التدقيق فيعرف جودة التدقيق على أنها: "الخصائص التي يتميز بها الرأي المهني للمدقق بما يؤدي إلى إشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية وذلك في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة التدقيق"، وبالتالي فإن استخدام احتياجات ورغبات مستخدمي القوائم المالية كمقياس لجودة التدقيق سيؤدي إلى تعديل المعايير بشكل مستمر

---

[1] Li Dang, Op.cit., p 15.

[2] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص443- 444.

[3] Mahdi Salehi, Saeid Jabarzadeh Kangarlouei, **An Investigation of the Effect of Audit Quality on Accrual Reliability of Listed Companies on Tehran Stock Exchange**, *Review of International Comparative Management*, Vol. 11, Issue. 5, December 2010, p 942, Available from: http://www.rmci.ase.ro/no11vol5/15.pdf, (12/01/2011).

من طرف المنظمات المهنية بما يحقق تلك الاحتياجات ويسد الفجوة بين ما تقدمه المهنة وبين ما يتوقعه المستخدمون وهذا ما يؤدي بدوره إلى زيـــادة رضا المجتمع ككل عن المهنة [1].

6. من جهة أخرى استند " Willingham & Jacobson " في تعريفهما لجودة التدقيق على نشرة معايير التدقيق رقم (47)، وأشارا إلى أن أفضل طريقة لتعريف جودة التدقيق يكون من خلال ربطها بخطر التدقيق الذي يمكن قبوله، وتتحقق جودة التدقيق حسب كل من " Willingham & Jacobson " عندما: " يقلل المدقق خطر الاكتشاف إلى الحد الذي يكون عنده خطر التدقيق المقبول منخفضا إلى أدنى مستوى ممكن " [2].

من التحليل السابق للمفاهيم المتعددة التي أعطيت لجودة التدقيق المحاسبي نستنتج أن:

- مفهوم جودة التدقيق المحاسبي مفهوم متعدد الأبعاد نظرا لتعدد الأطراف التي تطلب هذه الجودة، وبالتالي صعوبة وضع حدود واضحة للنطاق أو المجال الذي تغطيه جودة التدقيق.
- معظم الدراسات ركزت على الوسائل والإجراءات التي يجب على مدقق الحسابات إتباعها لتحقيق الأداء الجيد وزيادة الثقة في القوائم المالية، والمتمثلة في محاولة المدقق اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية التي تنطوي عليها القوائم المالية والالتزام بالمعايير المهنية.
- التزام مدقق الحسابات بالمعايير والإرشادات المهنية تعتبر من العوامل المؤثرة على جودة التدقيق لكنها في نفس الوقت تمثل الحد الأدنى لجودة الأداء.
- جودة التدقيق المحاسبي تتحقق بتوفر العناصر التـــالية:

* التزام المدقق بكل معايير التدقيق المتعارف عليها وآداب وقواعد السلوك المهني، معايير الرقابة على جودة التدقيق، بالإضافة إلى إفصاح المدقق عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية التي تم اكتشافها بالقوائم المالية.

* تلبية عملية التدقيق لاحتياجات ورغبات مستخدمي القوائم المـــالية.

- يرتبط مستوى جودة التدقيق بمستوى جودة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وذلك لأن القوائم المالية التي تم تدقيقها من طرف مدققين أكفاء وذوي خبرة عالية قلما تحتوي على أخطاء جوهرية وينعكس هذا بالطبع على تدنية تكاليف الوكـــالة [3].

تأسيسا على ما تقدم؛ يمكن تعريف جودة التدقيق على أنها تمثل التزام المدقق بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني في كل خطوة من خطوات عملية التدقيق مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية

---

[1] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، **العـــوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخـــارجية في الجمهورية اليمنية: دراسة نظرية – ميدانية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر، 2008، ص4.

[2] Mary F. Allen, Mark Linville, David M. Stott, **The Effect of Litigation on Independent Auditor Selection**, *American Journal of Business*, Vol. 20, No. 1, 2005, p 37.

[3] سمير كامل محمد عيسى، مرجع سبق ذكره، ص4.

التي تتضمنها القوائم المالية للعميل، والعمل على تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية من جهة وتخفيض عدم التماثل في المعلومات بين الإدارة والأطراف ذات المصلحة من جهة أخرى.

المطلب الثاني: أهمية تحقق جودة التـــدقيق المحاسبي

لقد واجهت مهنة التدقيق في السنوات الأخيرة ضغوطا متزايدة بسبب إبداء المدققين لأراء غير متحفظة على قوائم مالية تحتوي تحريفات ومخالفات جوهرية، وهو فتح المجال أمام المنتقدين وظهور الأصوات المطالبة بتطوير مهنة التدقيق وتحسين جودة خدماتها، وتنبع أهمية تحقق جودة التدقيق من كونها تعمل على [1]:

- المساهمة في تضييق فجوة التوقعات الموجودة في مهنة التدقيق.
- تخفيض صراعات الوكـــالة.
- تعزيز إمكانية اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية التي تحتويها القوائم المـــالية.
- تأكيد التـــزام المدقق بالمعايير المهنية.
- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة المؤسسات.
- زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصداقية القوائم المـــالية المدققة.

الفرع الأول: المســـاهمة في تضييق فجوة التوقعات الموجودة في مهنة التدقيق

يرجع ظهور مصطلح فجوة التوقعات إلى "Liggo" سنة 1974 م والذي عرفها على أنها: "الاختلافات بين مستوى الأداء المتوقع كما يتصوره كل من المدقق المستقل ومستخدمي التقارير المالية" [2]، ولقد أشارت اللجنة التي شكلها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والمعروفة باسم لجنة "Cohen" في تقريرها النهائي سنة 1978 م إلى وجود فجـــوة توقعات في مهنة التدقيق، وأحد أسباب هذه الفجوة يعود إلى أن مستخدمي القوائم المـــالية يتوقعون من المدقق التغلغل داخل أنشطة وعمليات المؤسسة وإعداد تقارير عن أداء الإدارة واكتشاف العمليات غير القانونية والمخالفات الجوهرية التي تتضمنها التقارير المالية، وبالتالي فإن عدم تلبية المدقق لتوقعات المستخدمين في تلك الأوجه أدى إلى ظهور فجوة التوقعات، بالإضافة إلى التعريف السابق قدم "Chandler & Edwards" تعريف آخر لفجوة التوقعات على أنها: "الفارق الجوهري بين ما يتوقعه المجتمع من عملية التدقيق وما تقدمه مهنة التدقيق فعلا للمجتمع" [3].

---

[1] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص6.

[2] عبد الرحمن عمر الحارس، **فجوة التوقعـــات في المراجعة الخارجية: دراسة ميدانيـــة في الجمهورية العربية السورية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2008، ص7.

[3] محمد هادي العدناني، **تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممـــارسة المهنية في العراق**، المؤتمر الثاني: القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة، الجـــامعة الأردنية، الأردن، 14-15 أفريل 2009، ص5.

وحسب آراء معظم الباحثين يمكن تقسيم فجوة التوقعات في مهنة التدقيق إلى [1]:

- فجوة المعقولية (Reasonableness Gap): يعرف "Porter" فجوة المعقولية على أنها الاختلاف أو الفرق بين ما يتوقع المجتمع من المدقق إنجازه وبين ما يستطيع المدقق إنجازه بصورة معقولة [2].
- فجوة الأداء (Performance Gap): تشير إلى الفجوة الناتجة عن عدم توافق الأداء الفعلي للمدقق مع الأداء المتوقع منه والذي يقبله مستخدمو التقارير المالية والمجتمع المالي.
- فجوة التقرير (Report Gap): هي الفجوة الناتجة عن عدم إدراج مدقق الحسابات لأية تحفظات في تقرير التدقيق والتي يكون لها تأثير على عملية اتخاذ القرار.
- فجوة الاستقلالية (Independence Gap): تشير إلى الفجوة الناتجة عن عدم تحلي مدقق الحسابات بالاستقلال التام خلال تأديته لعملية التدقيق.
- فجوة المسؤولية القانونية (Legal Responsibility Gap): تشير إلى الفجوة الناتجة عن إخلال المدقق بالمسؤوليات الملقاة على عاتقه أو عدم تفهم الأطراف الأخرى لطبيعة هذه المسؤوليات.

في هذا الإطار يؤكد "جربوع" أن تحسين أداء مهنة التدقيق من خلال دعم استقلال المدقق ووضع معايير للسلوك المهني ومراقبة المنظمات المهنية لمدى التزام المدققين بها، بالإضافة إلى وضع برامج لمراقبة جودة الأداء المهني بمكاتب التدقيق وزيادة المساءلة المهنية للمدققين، كلها عوامل تساعد على تضييق فجوة التوقعات [3].

الفرع الثاني: تخفيض صراعات الوكـــالة

من منظور نظرية الوكـــالة هناك تعارض في المصالح قائم بين الإدارة والأطراف ذات المصلحة ناتج عن عدم تماثل المعلومات وسيطرة الإدارة على المعلومات المالية الخاصة بالمؤسسة، ولتجنب أو تخفيض هذا التعارض في المصالح يقوم المـــلاك ببناء نظام رقابي قادر على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والتقرير عنها والحد من عدم تماثل المعلومات بين الأطراف ذات المصلحة، ويتحقق كل هذا بأداء المدقق لعملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة وهذا ما ينعكس بالطبع على تخفيض تكاليف الوكالة التي تتحملها الأطراف ذات العلاقة.

وحسب معظم الباحثين جودة عملية التدقيق ترتبط بمستوى منخفض من عدم تماثل المعلومات ومستوى منخفض من عدم التأكد بشأن تنفيذ الالتزامات التعاقدية، حيث أكدت الدراسات السابقة وجود علاقة ايجابية

---

[1] عبد الرحمن عمر الحارس، مرجع سبق ذكره، ص11- 15.

[2] Hian Chye Koh, E-Sah Woo, **The expectation gap in auditing**, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 13, Issue. 3, 1998, p 147, Available from: http://www.rackarspel.se/uploaded-files/p147.pdf, (11/01/2011).

[3] يوسف محمود جربوع، **فجـــوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحســـابات القانونيين وطرق معـــالجة تضييق هذه الفجوة**، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 12، العدد الثاني، جوان 2004، ص381- 383.

بين تكلفة الوكالة وجودة عملية التدقيق أهمها دراسة " Fan & Wong " سنة 2002م والتي توصلت إلى أن مكاتب التدقيق العالمية تستخدم كأداة رقابية للحد من صراعات الوكالة وتخفيض تكـــاليف الوكالة [1].

الفرع الثالث: تعزيز إمكانية اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية التي تحتويها القوائم المـــالية

تؤكد الدراسات السابقة أن حرص مكاتب التدقيق على أداء عملية التدقيق بمستوى عالي من الجودة من خلال الالتزام بمعايير التدقيق المهنية (خاصة معيار الاستقلالية) ومعايير الأداء بالنسبة للأفراد داخل مكتب التدقيق يعزز من إمكانية اكتشافها للأخطاء والمخالفات الجوهرية التي تتضمنها القوائم المالية للعميل، وهذا ما أكدته لجنة " Treadway " التي أشارت إلى أن جودة عملية التدقيق تزيد من فرص اكتشاف المدقق للأخطاء والمخالفات الجوهرية والحد من التحريفات بالقوائم المالية للعميل.

الفرع الرابع: تأكيد التـــزام المدقق بالمعايير المهنية

تعتبر معايير التدقيق المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات التدقيق، وبالتالي فإن حرص مكاتب التدقيق على أداء عملية التدقيق بمستوى عالي من الجودة بما يؤدي إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والأطراف ذات المصلحة واكتشاف والتقرير عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية للعميل يدل على التزام المدقق ومكاتب التدقيق على حد سواء بمعايير التدقيق المهنية في كل خطوة من خطوات التدقيق، وهو ما يخلق شعور بالرضا لدى الأطراف المهتمة بنتائج عملية التدقيق، وفي هذا الإطار تشير دراسة "Carcello & al.," إلى أن أحد أهم العوامل التي حظيت باهتمام كبير لدى المشاركين في الدراسة لتحديد جودة التدقيق تتمثل في تمسك المدققين بمعايير التدقيق المهنية [2].

الفرع الخامس: المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمـــة المؤسسات

لقد عرفت منظمة التعـــاون الاقتصادي والتنمية (OECD*) حوكمة المؤسسات على أنها: " نظام يتم بواسطته توجيه منظمات الأعمـــال والرقابة عليها، حيث تحدد هيكل وإطار توزيع الواجبات والمسؤوليات بين المشاركين في المؤسسة من مجلس الإدارة والمديرين وغيرهم من أصحاب المصالح، وتضع القواعد والأحكام لاتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون المؤسسة " [3].

وفي هذا الإطار يؤكد الباحثون أن التدقيق المحاسبي يعتبر من الآليات الفعالة المستخدمة لتجسيد مفهوم حوكمة المؤسسات، حيث تهدف عملية التدقيق إلى ضمان أن القوائم المالية المنشورة تعرض بعدالة في كافة

---

[1] سمير كامل محمد عيسى، مرجع سبق ذكره، ص21- 22.

[2] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص6.

* OECD : Organisation for Economic Co-operation and Development.

[3] عمر شريقي، **دور وأهمية الحوكمـــة في استقرار النظـــام المصرفي**، ملتقى دولي حول: الأزمة المـــالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، 20-21 أكتوبر 2009، ص3.

جوانبها المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة خلال فترة معينة، والمساهمة في تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الأطراف ذات المصلحة، بالإضافة إلى تخفيض صراعات الوكالة التي تقف عائقا أمام نمو واستدامة المؤسسة [1].

وبالتالي يمكن القول أن جودة التدقيق تلعب دور فعال في الرقابة والسيطرة على المؤسسة وتوجيهها وذلك من خلال تقييم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية بالمؤسسة بعيدا عن المحاباة والتحيز، والإفصاح عن كل الممارسات الانتهازية وغير القانونية التي تؤثر على مصداقية القوائم المالية بما يحقق في النهاية أبعاد الحوكمة ويحسن من سبل الاتصال بين المؤسسة والأطراف ذات العلاقة.

الفرع السادس: زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصداقية القوائم المـــالية

إن تورط مكاتب التدقيق في العديد من التلاعبات المحاسبية (أبرزها فضيحة مكتب التدقيق العالمي " Arthur Andersen " الذي ثبت تورطه في التلاعبات المحاسبية لشركة " Enron ") وإبداء المدققين لأراء غير متحفظة حول قوائم مالية تحتوي تلاعبات وتحريفات جوهرية يعتبر من أهم الأسباب التي أدت إلى زعزعة ثقة الأطراف ذات المصلحة في مصداقية القوائم المالية المدققة، لذا فإن حرص مكاتب التدقيق على رفع جودة خدمات التدقيق المقدمة مهم لاستعادة وتدعيم الثقة بتقارير التدقيق، وبالتالي زيادة مصداقية القوائم المالية التي يعتمد عليها الأطراف ذات المصلحة لاتخاذ القرارات الاستثمارية.

المطلب الثالث: العوامـــل المؤثرة على جودة التدقيق المحاسبي

إن الاهتمام بالعوامل المؤثرة على جودة التدقيق المحاسبي يعود مرده إلى الدور الفعال التي تلعبه مهنة التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، ويمكن تقسيم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق إلى عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق وعوامل مرتبطة بفريق التدقيق.

الفرع الأول: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بمكتب التدقيق

هناك مجموعة من المقاييس يمكن الاعتماد عليها عند قياس جودة التدقيق والتي لقيت القبول العام من طرف الدراسات السابقة وأهمها: حجم مكتب التدقيق وسمعته، مدى التزام المكتب بالمعايير المهنية، خبرة مكتب التدقيق بصناعة العميل، التطوير والتعليم المهني المستمر، قيود الوقت، مدة ارتباط مكتب التدقيق بالمؤسسة محل التدقيق، كفاءة تخصيص المدققين، وأخيرا نمط الهيكلة المطبق في مكتب التدقيق.

1. حجم مكتـــب التدقيق

لقد توصلت الدراسات السابقة إلى وجود علاقة طردية بين حجم مكتب التدقيق وجودة عملية التدقيق أهمها دراسة " DeAngelo " التي توصلت إلى زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم

[1] Pascal Dumontier, Sonda Chtourou, Soumaya Ayedi, **La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises: Une étude empirique menée dans le contexte tunisien**, Décembre 2010, p 3, document disponible sur le site: http://halshs.archives-ouvertes.fr/docs/00/54/81/15/PDF/40-DUMONTIER_CHTOUROU_AYEDI.pdf, (25/12/2010).

المالية للعميل عند قيام أحد مكاتب التدقيق الكبرى بعملية التدقيق مقارنة بمكاتب التدقيق الصغيرة أو متوسطة الحجم، وقد بررت دراسة " DeAngelo " هذه النتيجة بأن مكاتب التدقيق الكبيرة تعمل على تقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية مقارنة بمكاتب التدقيق الصغيرة، لأن إخفاقها في أداء أعمال التدقيق سيكون له أثر سلبي على سمعتها في السوق المهنية ويعرضها لمخاطر التقاضي مقارنة بمكاتب التدقيق الصغيرة [1]، من جهة أخرى مكاتب التدقيق الكبيرة تمتلك إمكانيات تقنية عالية ولها القدرة على اجتذاب الكفاءات المدربة ذات الخبرة بدرجة أكبر من مكاتب التدقيق الصغيرة مما ينعكس إيجابا على جودة خدمات التدقيق المقدمة [2].

2. سمعة مكتـــب التدقيق

يرى معظم الباحثين أن سمعة مكتب التدقيق تنشأ نتيجة تضافر العديد من العوامل مثل: الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد سلوك وآداب المهنة، الخبرة المهنية لأفراد المكتب، ارتباط المكتب بأحد المكاتب العالمية، الصدى الإعلامي للتقارير التي يصدرها المكتب، الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المكتب، قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المكتب، تغيير المكتب والاستغناء عن خدماته، بالإضافة إلى وجود نظام للرقابة على جودة التدقيق [3]، وبالتالي مجموعة المميزات التي يتمتع بها مكتب التدقيق هي التي تؤدي إلى خلق وزيادة شهرة مكتب التدقيق بالرغم من ارتفاع نسبة الأتعاب التي تتقاضاها هذه المكاتب [4].

أما فيما يخص العلاقة الموجودة بين سمعة مكتب التدقيق وجودة عملية التدقيق فقد أكدت العديد من الدراسات وجود علاقة طردية بين سمعة المكتب وجودة التدقيق، فكلما زادت سمعة مكتب التدقيق كلما زادت معها جودة التدقيق نظرا لأن هذه المكاتب تعتبر سمعتها جزء من رأسمالها ينبغي المحافظة عليه.

3. مدى التزام مكتب التدقيق بالمعـــايير المهنية

تمثل معايير التدقيق المتعارف عليها مستويات الأداء التي يتم بناء على الالتزام بها الحكم على مدى جودة عملية التدقيق، كما أن التزام مكتب التدقيق بالمعايير المهنية له تأثير ايجابي على جودة عملية التدقيق، حيث يؤدي هذا الالتزام إلى ضمان أداء المهنة بواسطة أفراد مؤهلين علميا وعمليا، يتمتعون بالاستقلال والموضوعية عند إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية، يقومون ببذل العناية المهنية الكافية للوفاء بمسؤولياتهم القـــانونية والمهنية والشخصية، كما أن الالتزام بمعايير التدقيق المهنية يعني القيام بأعمال التدقيق بشكل منظم

---

(1) Jong-Hag Choi, Chansog Kim, Jeong-Bon Kim, Yoonseok Zang, **Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing**, *Working Paper*, December 2009, p 6, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1011096, (17/01/2011).

(2) عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص452.

(3) Riadh Manita, Makram Chemangui, **Les Approches d'évaluation et Les Indicateurs de Mesure de La Qualité d'Audit**, p 9- 10, document disponible sur le site: http://www.iae.univ-poitiers.fr/afc07/Programme/PDF/p32.pdf, (8/01/2011).

(4) نور ساعد الجدعاني، حسام عبدالمحسن العنقري، **تـــأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 23، العدد 2، السعودية، 2009، ص149.

يضمن حسن توزيع المهام على المساعدين ودقة تقييم نظم الرقابة الداخلية، مع تجميع الأدلة الكافية والملائمة لتأييد الرأي المهني وإعداد تقرير التدقيق بشكل يفي ومتطلبات الأطراف ذات المصلحة [1].

4. خبرة مكتب التدقيق بالصناعة التي تعمل بها المؤسسة محل التدقيق

يقصد بالتخصص أن يتخصص المدقق أو مكتب التدقيق في تدقيق قطاع معين من النشاط الاقتصادي مثل التخصص في تدقيق البنوك أو المؤسسات الصناعية أو التجـــارية، ويشير " Dunn & al., " إلى أنه حتى يكون مكتب التدقيق متخصص يجب عليه تدقيق ما لا يقل عن 10 % من مجموع المؤسسات المنتمية لصناعة معينة، أو أن تمثل أتعابه في قطاع معين 10 % من جملة أتعاب التدقيق على مستوى مؤسسات ذلك القطاع [2].

والتخصص القطاعي لمكتب التدقيق يحقق العديد من المنافع هي [3]:

- تخفيض تكاليف التدقيق وتحقيق وفورات في التكاليف.
- تخفيض الوقت اللازم لفهم المدقق لطبيعة نشاط العميل مما ينعكس إيجابا على جودة عملية التدقيق.
- زيادة الحصة السوقية لمكتب التدقيق نظرا لرغبة العملاء في الحصول على خدمات مكتب متخصص.

وتشير الدراسات السابقة إلى أن التخصص القطاعي يترتب عليه جودة عالية للتدقيق مقارنة بجودة التدقيق في المكاتب غير المتخصصة، حيث توصلت دراسة " Becker & al., " إلى أن عملاء مكاتب التدقيق الصغيرة تمارس الاستحقاق الاختياري بشكل أكبر مقارنة بعملاء مكاتب التدقيق الكبيرة، ويفسر " Becker & al., " ذلك بعدم وجود تخصص قطاعي لمكاتب التدقيق الصغيرة وانخفاض جودة أدائها، وبالتالي فإن ممارسات إدارة الأرباح يتم تخفيضها بشكل ملحوظ عندما يتم الاستعانة بخدمات مكاتب التدقيق الخمسة الكبار [4].

5. التطوير والتعليم المهـــني المستمر

تمثل برامج التعليم المهني المستمر أحد أهم صور التطوير المهني التي تساعد على تمتع المدقق بالكفاءة والتأهيل اللازمين لأداء عملية التدقيق بجودة عالية، إذ أنه ومع التطور الحاصل في مجال التدقيق وتعقد التنظيمات وازدياد توقعات الطرف الثالث اتجاه دور المدقق، أصبح من الضروري على مكاتب التدقيق العمل على تطوير أداء الأفراد المنتمين للمكتب من خلال إطلاعهم على التطورات الحديثة في مجال المحاسبة والتدقيق، ومثال ذلك معرفة المدقق لمصادر الأخطاء والتحريفات الجوهرية بالقوائم المالية ومصادر خطر التدقيق [5].

---

[1] أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص17- 18.

[2] سامح عبد الرزاق الحداد، **تحليل وتقييم إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة العاملة في قطاع غزة**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2008، ص60.

[3] Riadh Manita, Makram Chemangui, Op.cit., p 12-13.

[4] Jian Zhou, Randal Elder, **Audit Firm Size, Industry Specialization and Earnings Management by Initial Public Offering Firms**, 2001, p 3, Available from: http://aaahq.org/audit/midyear/02midyear/papers/ipo_earningsmgmt.pdf, (10/01/2011).

[5] أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص27- 28.

6. قيـــود الوقت

تعتبر قيود الانتهاء من أعمال التدقيق في وقت محدد أمر طبيعي نظرا لطبيعة المنافسة التي تواجهها مكاتب التدقيق في السوق المهنية، إلا أنه وفي الكثير من الأحيان قد تؤدي قيود الوقت بمكتب التدقيق إلى إنهاء عملية التدقيق قبل استيفاء كل متطلبات وإجراءات التدقيق، وبالتالي يمكن القول أن قيود الوقت تعتبر من أهم العوامل المؤثرة على الإنهاء المبكر وغير الكفء لإجراءات التدقيق بما يخفض من جودة عملية التدقيق، وللتغلب على مشكلة الإنهاء المبكر لعملية التدقيق ينبغي إعداد الخطط الزمنية بصورة أكثر واقعية، وأن يتم التركيز على الجودة كمعيار أداء له الأولوية على معيار عدم تجاوز الوقت المحدد للانتهاء من عملية التدقيق [1].

وقد أصدر مجلس الرقابة العامة (Public Oversight Board) سنة 2000م تقرير بعنوان "جدول عن تقرير فعالية التدقيق والتوصيات" والذي حاول تقييم ما إذا كانت خدمات تدقيق القوائم المالية والمقدمة للشركات العامة تخدم بشكل كاف المصلحة العامة، وقد أكد التقرير أن ضغوط موازنة الوقت التي توضع على المدققين تجعل عملية التدقيق دون المستوى النمطي المطلوب أو أقل مما يجب، كما أن ضغوط الوقت تقيد المدققين عند أدائهم لخطوات وإجراءات التدقيق اللازمة مما ينعكس سلبا على جودة عملية التدقيق [2].

7. مدة ارتباط مكتب التدقيق بالمؤسسة مـــحل التدقيق

هناك وجهات نظر مختلفة بخصوص أثر هذا العامل على جودة عملية التدقيق، فبعض الباحثين توصل إلى أن زيادة مدة ارتباط المدقق بالعميل تحسن من جودة التدقيق، في حين توصل البعض الآخر إلى أن زيادة مدة ارتباط المدقق بالعميل تخفض من جودة التدقيق.

بالنسبة لوجهة النظر الأولى، تؤكد لجنة "Cohen" و"Treadway" على أن قصر مدة ارتباط المدقق بالعميل تعد أحد أسباب حدوث عمليات تدقيق دون المستوى، حيث أن طول فترة ارتباط المدقق بالعميل تؤدي إلى زيادة خبرة ومعرفة المدقق بالمؤسسة بما ينعكس بالإيجاب على جودة عملية التدقيق، من جهة أخرى توصلت دراسة "Geiger & Raghunandan" سنة 2002م إلى أن مدة ارتباط المدقق بالعميل في الحالات التي فشل فيها المدققون في التقرير عن عدم قدرة المؤسسات على الاستمرار كانت ثلاث سنوات فما أقل، في حين أن المدققين الذين استمروا ستة سنوات فما أكثر في تدقيق القوائم المالية للمؤسسات استطاع معظمهم التقرير لمستخدمي القوائم المالية عن عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار، وبناءا على هذه النتائج توصلت الدراسة إلى أن طول فترة بقاء المدقق مع العميل يزيد من جودة عملية التدقيق [3].

---

[1] أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص26- 27.

[2] أمال محمد محمد عوض، **أثر ممـــارسة المراجعة غير المنظمة على جـــودة الأداء المهني لمراجع الحسابات**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد الثاني، جويلية 2008، ص25- 27.

[3] مدثر طه أبو الخيـــر، **التغيير الإجباري للمراجعين وأثره على تكـــاليف وجودة عملية المراجعة: دراســـة ميدانية في البيئة السعوديـــة**، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 30، العدد الثاني، مصر، 2006، ص82.

أما فيما يتعلق بوجهة النظر الثانية، فقد أشـــارت لجنة "Metcalf" التي شكلت سنة 1977 م من قبل الكونجرس الأمريكي إلى أن طول مدة ارتباط المدقق بالعميل قد تؤدي إلى تخفيض جودة عملية التدقيق، وأشار " Shockley " إلى أن سبب ذلك هو الثقة والرضا الذي ينشأ بين المدقق والمؤسسة محل التدقيق مما يؤدي إلى التقليل من إجراءات التدقيق وبالتالي عدم اكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة بالقوائم المـــالية للعميل [1].

8. كفـــاءة تخصيص المدققين على مهام التدقيق

تعد كفاءة تخصيص المدققين على المهام شرطا ضروريا لتحقيق جودة عملية التدقيق فضلا عن اعتبارها تطبيقا مباشرا للمعيار الأول من معايير الفحص الميداني، إذ أن الأفراد العاملين بمكتب التدقيق يمكن تقسيمهم إلى مدققين مؤهلين ومدققين في إطار التدريب، من جهة أخرى، تنقسم عملية التدقيق إلى عدة مهام ولكي يتم أداء عملية التدقيق بأفضل صورة لابد من تخصيص مهام التدقيق على الأفراد العاملين بمكتب التدقيق بصورة تحقق التطابق بين طبيعة التأهيل العلمي والعملي المطلوب للمهمة ومؤهلات الشخص أو الفريق المخصص لها، مما يؤدي إلى زيادة جودة عملية التدقيق [2].

9. نمط الهيكـــلة المطبقة في مكتب التدقيق

يقصد بمدخل التدقيق المهيكل: " مدخل التدقيق المنتظم والذي يتصف بالتسلسل المنطقي للإجراءات والقرارات وخطوات التوثيق والتي تطبق بواسطة مجموعة شاملة ومتكاملة من السياسات وأدوات التدقيق المصممة لمساعدة المدقق على إكمال عملية التدقيق"، وقد توصلت الدراسات السابقة إلى وجود منافع عديدة تنشأ من استخدام مكتب التدقيق لمداخل التدقيق المهيكل مثل: تخفيض تكلفة عملية التدقيق، تحسين الأداء المهني ورفع معدلات الأداء، تخفيض الانحرافات في قرارات المدققين [3].

ومع زيادة الضغوطات التي واجهتها مهنة التدقيق خاصة المتعلقة بزيادة المنافسة، ضغوط الوقت وضغوط الأتعاب، اتجهت العديد من المكاتب إلى أداء عمليات تدقيق غير مهيكلة، ويمكن تعريف التدقيق غير المهيكل على أنه: "أي سلوك أو تصرف صادر من فريق التدقيق والذي ينتج عن استعمال طرق مختصرة غير مرغوبة تؤدي إلى تسريع عملية التدقيق".

ولقد تناولت العديد من الدراسات العلاقة الموجودة بين جودة التدقيق والتدقيق المهيكل وتوصلت إلى وجود علاقة ايجابية بين مدخل التدقيق المهيكل وجودة عملية التدقيق، أهمها دراسة "Knapp" التي أشارت إلى أن التدقيق المهيكل ذات تأثير ايجابي على كفاءة عملية التدقيق، وأن مكاتب التدقيق التي تتبع مدخل التدقيق المهيكل أكثر قدرة في اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي تنطوي عليها القوائم المالية للعميل.

---

[1] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص22.

[2] أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص22.

[3] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص25.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بفريق التدقيق

يمكن حصر العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بفريق التدقيق فيما يلي: استقلال المدقق، خبرة المدقق أو فريق التدقيق، الإشراف ومتابعة أعمال المدققين، الاتصالات بين فريق التدقيق والمؤسسة محل التدقيق.

1. استقـــلال المدقق

يعتبر استقلال المدقق حجر الزاوية لمهنة التدقيق وأساس الثقة في المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية للعميل، وفي هذا الإطار يؤكد " Fearnley & al., " أن ضعف استقلال المدقق يعتبر أحد العوامل المؤدية لفشل عملية التدقيق حيث يمكن للمدقق اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية للعميل ولكنه يفشل في التقرير عنها نظرا لافتقاره للتراهة وعدم استقلاله [1]، وحسب " Mautz & Sharaf " يشتمل الاستقلال على ثلاث مستويات هي: الاستقلال عند إعداد وتخطيط برنامج التدقيق، الاستقلال في مجال الفحص، الاستقلال عند إعداد تقرير التدقيق [2].

أما عن العلاقة الموجودة بين استقلال المدققين وجودة التدقيق فقد توصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بينهما، أهمها دراسة " DeAngelo " التي توصلت إلى أن استقلال المدقق يعد أحد الركائز الأساسية لتحقيق جودة التدقيق إذ أن المدقق غير المستقل لا يمكنه التقرير عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية التي تتضمنها القوائم المالية للعميل محل التدقيق، وأن جودة التدقيق في مفهومها الشامل لا تتطلب تحقيق الاستقلال بصورة مطلقة حيث أن ذلك يمثل وضعا مثاليا لا يمكن تحقيقه في الواقع العملي بل ينبغي الوصول إلى أقصى قدر ممكن منه في ظل الظروف السائدة.

2. خبرة المـــدقق أو فريق التدقيق

تعتبر خبرة المدقق من القضايا التي زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة نتيجة ازدياد حالات فشل التدقيق في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية للعملاء، وإسناد عملية التدقيق إلى أفراد حديثي العهد بمهنة التدقيق وعديمي الخبرة [3]، ومن المتعارف عليه أن هناك فروقات بين المدقق الخبير والمدقق المبتدئ تتمثل في القدرة على تعريف المشكلة وتفهمها، فالمستويات الإدارية العليا في مكتب التدقيق أكثر قدرة على تحديد وتفهم المشاكل مقارنة بالمستويات الأدنى.

وفي هذا الإطار تؤكد دراسة " Bedard & Moc " سنة 1992م أن المدقق الخبير لديه القدرة على التفرقة بين المعلومات الملائمة وغير الملائمة لحل مشكلة معينة تعترضه أثناء عملية التدقيق مقارنة بالمدقق المبتدئ وهذا ما ينعكس بطبيعة الحال على جودة عملية التدقيق ككل، من جهة أخرى أكدت دراسة " Hachenbrack " سنة

---

[1] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص27- 28.

[2] Riadh Manita, Makram Chemangui, Op.cit., p 4.

[3] أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص31.

1993م أن قدرة المدققين ذوي الخبرة في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية للعميل تكون أكبر مقارنة بالمدققين الذين ليست لديهم خبرة كبيرة [1].

3. الإشراف ومتـــابعة أعمال المدققين بمكتب التدقيق

يعرف الإشراف في مجال التدقيق بأنه: "عملية توجيه جهود المساعدين المسؤولين عن تنفيذ وتحقيق أهداف التدقيق مع تحديد مـــدى تنفيذ وتحقيق هذه الأهداف"، وتتضمن عملية المتابعة والإشراف إصدار التعليمات للمساعدين، التعرف بصورة مستمرة على المشكـــلات المهمة، مراجعة العمل المؤدى من طرف المساعدين، بالإضافة إلى معالجة اختلافات الآراء الموجودة بين أفراد فريق التدقيق، حيث ينظر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى الإشراف على عمل المساعدين كأحد عناصر نظام الرقابة على جودة التدقيق[2].

والإشراف على عمل المساعدين يؤثر على أداء عملية التدقيق من الجوانب التـــالية:

- حصول فريق التدقيق على أدلة الإثبات الملائمة والكافية.
- تخفيض أخطاء السهو في المعاينة التي قد يقع فيها المدقق إلى أدنى حد ممكن.
- تخفيض مخاطر التدقيق إلى أدنى مستوى ممكن.
- إنجاز مهام التدقيق بتكلفة أقل وفي الوقت المناسب.

4. الاتصـــالات بين فريق التدقيق والمؤسسة محل التدقيق

إن الاتصال الجيد بين مكتب التدقيق والعميل محل التدقيق يعتبر من العوامل المهمة والمساعدة على تحقيق جودة التدقيق، ذلك لأن المدقق يعتمد على موظفي العميل محل التدقيق للحصول على المعلومات المهمة التي تساعده على فهم طبيعة نشاط العميل، بالإضافة إلى حصوله على أدلة يصعب الحصول عليها من فحص الدفاتر والمستندات الموجودة بحوزته.

ولقد توصلت العديد من الدراسات إلى أن الاتصالات الجيدة بين العميل والمدقق تعتبر أحد الخصائص التي تدل على تحقق جودة التدقيق، أهمها دراسة "Sutton & Lampe" التي توصلت إلى أن بناء علاقات جيدة مع العملاء يعتبر أحد خصائص جودة التدقيق المرتبطة بالعمل الميداني، كما توصلت دراسة "Carcello & al.," إلى أن الاتصال المتكرر بين فريق التدقيق والعميل الخاضع للتدقيق يعد أحد الخصائص العشرة الأولى المحددة لجودة عملية التدقيق من خلال تحليل آراء الأطراف المهتمة بعملية التدقيق [3].

---

[1] أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص32- 33.

[2] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص31.

[3] المرجع السابق، ص33.

المبحث الثاني: دور التدقيق المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

لقد توصلت العديد من الدراسات السابقة إلى وجود علاقة عكسية بين جودة التدقيق واتجاه الإدارة نحو تبني ممارسات إدارة الأرباح الهادفة للتلاعب بالأرقام المحاسبية وتضليل مستخدمي القوائم المالية.

المطلب الأول: مسؤولية المدقق اتجاه سلوك إدارة الأرباح

لقد حاولت معظم إصدارات المنظمات المهنية زيادة حجم المسؤولية الملقاة على عاتق المدقق اتجاه اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية، بهدف الرفع من جودة عملية التدقيق ودفع المدقق لبذل جهود أكبر اتجاه اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والتي يكون من الصعب على المدقق اكتشافها.

الفرع الأول: دور المدقق في اكتشـــاف ممارسات إدارة الأرباح

حسب "Boynton & Kell" يتوقع المجتمع المـــالي من المدققين اكتشاف الأخطاء المادية في القوائم المالية سواء المتعمدة أو غير المتعمدة والحد من إصدار البيانات المضللة [1]، لذا فقد قامت المنظمات المهنية وعلى رأسها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإصدار مجموعة من النشرات المهنية تخص **مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء والغش**، فمثلا أكدت نشرة إجراءات التدقيق رقم (**30**) "مسؤوليات ومهام المدقق المستقل عند فحص القوائم المالية" والصادرة سنة 1960م على أنه يجب على المدقق أن يكون حذرا ومدركا لإمكانية وجود أخطاء وغش بالقوائم المالية للعميل لكنها لم تحمله صراحة مسؤولية اكتشاف هذه الأخطاء والغش، أما نشرة معايير التدقيق رقم (**16**) "مسؤولية المدقق المستقل في كشف الأخطاء والمخالفات" الصادرة سنة 1977م فقد أشارت إلى أنه يجب على المدقق تخطيط عملية التدقيق للبحث عن الأخطاء والمخالفات الهامة، وحصرت مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والمخالفات بحدود العينة التي يقوم بتدقيقها.

أما في سنة 1988م فقد تم إصدار نشرة معايير التدقيق رقم (**53**) "مسؤولية المدقق في الكشف والتقرير عن الأخطاء والمخالفات" التي تختلف عن النشرات السابقة في كونها تلزم المدقق بتخطيط عملية التدقيق لتوفير تأكيد معقول لاكتشاف الأخطاء والمخالفات المهمة مع ضرورة ممارسة درجة ملائمة من الشك المهني لتحقيق ذلك، وهو ما ترتب عليها اتساع نطاق مسؤولية المدقق اتجاه اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية للعميل، أما فيما بعد فقد تم إصدار نشرة معايير التدقيق رقم (**82**) و(**99**) "اعتبار الغش عند تدقيق القوائم المالية" التي وفرت للمدققين إرشادات تساعدهم على الوفاء بمسؤوليتهم المرتبطة بالغش عند أداء مهمة التدقيق طبقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها [2].

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **دراســـات وبحوث في التدقيق والتـــأكيد**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر، عمان، 2009، ص87.

[2] حسين أحمد دحدوح، **مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد 1، سوريا، 2006، ص183- 185.

ويمكن حصر التغيرات المرتبطة بدور ومسؤوليات المدقق في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية طبقا لنشرة معايير التدقيق رقم (**99**) فيما يلي [1]:

- العصف الذهني لفريق التدقيق: حيث يتعين على فريق التدقيق قبل البدء في عملية التدقيق القيام بجلسات عصف ذهني عن احتمال حدوث تلاعبات محاسبية أو غش داخل المؤسسة.
- يجب على المدقق دراسة الطريقة التي يمكن بها ارتكاب التلاعب وكيفية الكشف عنه: حيث حملت نشرة معايير التدقيق رقم (**99**) المدقق مسؤولية دراسة مخاطر وقوع التلاعب المحاسبي متضمنة للمخاطر الخاصة بإمكانية تغطية هذه التلاعبات من طرف الإدارة.
- افتراض وجود تلاعب عند الاعتراف بالإيرادات: يجب على مدقق الحسابات أن يفترض أن التلاعب قد يحدث عند الاعتراف بالإيراد وعند تحديد قيمة أصول معينة قابلة للتلاعب مع إمكانية تغطية هذا التلاعب وإخفائه.
- وجوب مراعاة الحوافز والتبريرات الخاصة بالتلاعب: حيث يجب على المدقق مراعاة ودراسة كافة الدوافع التي قد تحفز الإدارة على التلاعب بالأرقام المحاسبية خاصة ما يتعلق بمكافآت الإدارة والضغوط المرتبطة بالوفاء بمستويات أرباح معينة.
- مراعاة قابلية تعرض المستندات للتلاعب: حيث يوجد اعتراف واضح من المختصين بأن الإدارة سوف تعمل بجد لتغطية الممارسات الاحتيالية وذلك بالتلاعب في المستندات أو إخفائها، وهنا يحتاج المدقق لأن يكون ذو شك مهني (حتى ولو أثبتت الخبرات السابقة مع المؤسسة عدم وجود تلاعب) مع مراعاة ودراسة البدائل التي قد تتوفر لدى الإدارة لتغطية هذا التلاعب.
- فحص قيود اليومية المتسمة بالأهمية: الكثير من حالات التلاعب يتم تغطيتها من خلال قيود اليومية غير الموثقة أو غير المؤيدة بمستندات أو المرتبطة بالتقديرات المحاسبية.
- مسؤوليات التقرير: يتحمل المدقق مسؤولية التقرير عن حالات التلاعب لإدارة المؤسسة ولجنة التدقيق حتى وإن لم تكن ذات تأثير جوهري على القوائم المالية.
- استخدام التكنولوجيا لخلق طرق جديدة للتلاعب: إن التطور الذي تعرفه المؤسسات خاصة على مستوى الأدوات المالية يوفر للإدارة فرص جديدة لارتكاب التلاعب وتغطيته.
- يجب على مدقق الحسابات أن يقوم بربط الإجراءات التحليلية ببيانات تشغيلية أو بيانات الصناعة.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وخدمات التـأكد بعد قانون Sarbanes Oxley**، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص558- 561.

- مدى إمكانية التنبؤ بإجراءات التدقيق: يجب على فريق التدقيق العمل على تخفيض إمكانية تنبؤ الإدارة بإجراءات التدقيق من خلال تغيير اختبارات التدقيق كل فترة زمنية مثلا.

أما على مستوى معايير التدقيق الدولية، فقد أشارت الفقرة (**10**) من معيار التدقيق الدولي رقم (**240**) إلى أن جهود الإدارة نحو تبني ممارسات إدارة الأرباح سوف ينجم عنها تقارير مالية احتيالية تخدع مستخدميها وتؤثر على فهمهم لحقيقة أداء وربحية المؤسسة، كما أن هذه الممارسات يمكن أن تبدأ بإجراءات صغيرة أو تعديلات غير مناسبة للافتراضات والأحكام من قبل الإدارة إلى أن تصبح تقارير مالية احتيالية نتيجة زيادة الضغوط والدوافع.

في هذا الإطار تؤكد الفقرة (**68**) من نفس المعيار على ضرورة قيام المدقق بتقييم اختيار الإدارة وتطبيقها للسياسات المحاسبية خاصة تلك السياسات المتعلقة بالقياسات غير الموضوعية والمعاملات المعقدة، بالإضافة إلى اختبار ما إذا كان الهدف من اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية ناجمة عن انتهازية الإدارة ورغبتها في التلاعب بالأرباح المحاسبية، وبالتالي فإن معيار التدقيق الدولي رقم (**240**) قد حمل المدقق مسؤولية أكبر قصد اكتشاف والحد من ممارسات إدارة الأرباح المتبعة من طرف الإدارة، وذلك عن طريق التأكد من مدى سلامة اختيار الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية وثباتها في تطبيقها من فترة لأخرى بعيدا عن الانتهازية.

من جهة أخرى، تشير الفقرات (**95**)، (**97**) و(**101**) من نفس المعيار إلى أنه يجب على المدقق إطلاع الجهة المكلفة برقابة المؤسسة بجميع الأمور المتعلقة بالممارسات الاحتيالية التي تم كشفها عند تنفيذ مهمة التدقيق وذلك في أسرع وقت ممكن، خاصة ممارسات الإدارة التي قد تدل على وجود تقارير مالية احتيالية مثل اختيار الإدارة لسياسات محاسبية معينة بغرض تضخيم أو تخفيض الأرباح المحاسبية، وإذا كان هناك شك في نزاهة المكلفين بالرقابة فإنه يجب على المدقق طلب الاستشارة القانونية لمساعدته في تحديد الإجراء المناسب.

في الأخير لا بد من الإشارة لنقطة مهمة جدا وهي أن عملية التدقيق توفر تأكيد معقول بخلو القوائم المالية من الأخطـــاء والممارسات المحاسبية الاحتيالية، لأن المدقق وبكل بساطة لا يستطيع الحصول على تأكيد مطلق بسبب وجود محددات في عملية التدقيق تؤثر على قدرته في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية وهذه المحددات يمكن تلخيصها فيما يلي:

- استخدام المدقق لعينات التدقيق لإجراء اختبارات الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية وأيضا لإجراء اختبارات التحقق التفصيلية للأرصدة والعمليات.
- المحددات الذاتية لنظام الرقابة الداخلية (إمكانية تجاوز الإدارة للإجراءات الرقابية لنظام الرقابة الداخلية).
- حقيقة أن معظم أدلة التدقيق تكون مقنعة وليست قاطعة أو حاسمة تماما.
- عملية التدقيق يؤثر عليها الحكم الشخصي للمدقق.

الفرع الثاني: التصرفات المهنية الواجبة على المدقق عند اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية

عند اكتشاف المدقق للأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية للعميل وبصفته وكيل عن الأطراف ذات المصلحة يجب عليه رفع تقرير للإدارة يتضمن الأخطاء والمخالفات الجوهرية المكتشفة، بالإضافة إلى تعديل تقرير التدقيق تبعا لردة فعل الإدارة اتجاه تصويب الأخطاء والمخالفات الجوهرية المكتشفة كما يلي:

1. رفع تقرير للإدارة يتضمن الأخطاء والمخالفات الجوهرية المكتشفة

التصرف الأول الواجب على المدقق إتباعه عند اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية يتمثل في قيام المدقق بإعداد ورفع تقرير لإدارة المؤسسة مع مراعاة ما يلي [1]:

- أن يتم إعداد التقرير طالما شك المدقق في وجود تلاعب حتى وإن لم يحدد أثره المحتمل على القوائم المالية بعد وحتى لو لم يكن هذا التأثير جوهريا.
- أن يراعي هذا التقرير ما يلي:

* يوجه إلى المستوى الإداري الأعلى من المستوى الذي ارتكب فيه الغش أو التلاعب، وفي غالب الأحيان يوجه هذا التقرير مباشرة للمدير المالي ورئيس لجنة التدقيق.
* يحتوي على حصر واضح لعمليات التلاعب المحاسبي بالإضافة للأخطاء الجوهرية فقط.
* يحدد احتمال وجود مسؤولية للإدارة العليا في ارتكاب هذا الغش أو التلاعب.
* في حالة احتمال مساءلة الإدارة العليا عن الغش يجب عليه استشارة المستشار القانوني للمكتب لتحديد الإجراءات المناسبة التي يجب عليه اتخاذها في هذه الحالة.
* أن يطلب من الإدارة العليا اتخاذ الإجراءات اللازمة حيال الأخطاء والمخالفات الجوهرية المكتشفة.

2. تعـــديل تقرير التدقيق

في حالة اكتشاف المدقق لأخطاء ومخالفات جوهرية وكان لها تأثير جوهري على القوائم المالية يجب عليه أن يطلب من الإدارة تصويب هذا التحريف والإفصاح عنه بوضوح في القوائم المالية، وفي ضوء رد فعل الإدارة سيتحدد نوع التقرير النهائي الذي يصدره المدقق، وذلك كما يلي:

أ. **حـــالة تصويب الإدارة للتحريف:** عند استجابة الإدارة لطلب المدقق وتصويبها للتحريف المكتشف والإفصاح عنه في القوائم المالية للمؤسسة يجب على المدقق أن يصدر تقرير برأي غير متحفظ.

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية**، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص257- 258.

ب. **حـــالة عدم تصويب الإدارة للتحريف:** في حالة عدم استجابة الإدارة لطلب المدقق بشأن تصويب أثر التحريف الجوهري للأخطاء والمخالفات الجوهرية على القوائم المالية فإن المدقق ملزم بإصدار تقرير متحفظ أو عكسي حسب حكمه المهني الشخصي.

المطلب الثاني: أثر جودة التدقيق المحاسبي في الحد من سلوك إدارة الأرباح

وفقا لنظرية الوكالة المؤسسة عبارة عن سلسلة من العلاقات التعاقدية المتميزة بتعارض المصالح بين الأطراف ذات المصلحة وكلما زادت حدة التعارض زادت معها تكاليف الوكالة، وتنشأ تكاليف الوكالة نتيجة لعاملين أساسيين هما: عدم قدرة الأصيل على ملاحظة تصرفات الوكيل، وعدم تماثل المعلومات بين الأصيل والوكيل، وهنا يظهر الدور الفعال الذي تلعبه عملية التدقيق المحاسبي باعتبارها أداة رقابية خارجية مستقلة عن الإدارة هدفها مراقبة تصرفات الإدارة خاصة التصرفات الهادفة للتلاعب برقم الأرباح المعلن عنها، بالإضافة إلى تدنية عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والأطراف ذات المصلحة، إلا أن قدرة عملية التدقيق المحاسبي في تحقيق هذه الأهداف تختلف من مكتب تدقيق لآخر نظرا لاختلاف جودة أداء عملية التدقيق بين هذه المكاتب.

ولقد اختبرت العديد من الدراسات عمليا العلاقة الموجودة بين جودة التدقيق المحاسبي وإدارة الأرباح وذلك من عدة جوانب أهمها: المســـاءلة القانونية للمدقق، التخصص الصناعي للمدقق، التزام المدقق بمعايير التدقيق المهنية، استقلال المدقق، حجم مكتب التدقيق وسمعته، وجود لجنة تدقيق....الخ، وتوصلت معظم هذه الدراسات إلى وجود علاقة عكسية بين جودة التدقيق وسلوك إدارة الأرباح، حيث أنه كلما زادت جودة التدقيق كلما انخفضت معها ممارسات إدارة الأرباح داخل المؤسسة، ومن بين هذه الدراسات نجد:

1. دراسة "Becker & al.,"، 1998، بعنوان: **" أثر جودة التدقيق على إدارة الأربـــاح "** [1]

هدفت الدراسة إلى فحص تأثير جودة التدقيق على سلوك إدارة الأرباح، وافترضت أن خدمات التدقيق المقدمة من طرف مكاتب التدقيق الستة الكبيرة (Big Six) أعلى جودة مقارنة بخدمات التدقيق المقدمة من طرف مكاتب التدقيق الأخرى (non-Big Six)، كما أن عملاء مكاتب التدقيق غير الكبيرة تمارس المستحقات الاختيارية بشكل موجب بهدف تضخيم الأرباح بشكل أكبر مقارنة بالمستحقات الاختيارية لعملاء مكاتب التدقيق الكبيرة، وقد توصلت الدراسة إلى نتائج مهمة يمكن حصرها فيما يلي:

- متوسط القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية لعملاء مكاتب التدقيق غير الكبيرة كان أكبر مقارنة بمتوسط القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية لعملاء مكاتب التدقيق الكبيرة، وهذا ما يدل على انخفاض جودة خدمات التدقيق المقدمة من قبل مكاتب التدقيق غير الكبيرة، وبالتالي هناك علاقة عكسية بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح، حيث أن كلما زادت جودة التدقيق انخفضت ممارسات إدارة الأرباح داخل الشركة.

[1] Connie L. Becker, Mark L. DeFond, James J. Jiambalvo, K.R. Subramanyam, **The Effect of Audit Quality on Earnings Management**, 1998, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=44835, (26/03/2011).

- مكـــاتب التدقيق الستة الكبيرة (Big Six) أكثر قدرة على اكتشاف الممارسات المحاسبية الاحتيالية المتبعة من طرف الإدارة، والاعتراض على استخدامها أو التحفظ بشأنها في تقرير التدقيق.

2. دراسة "Davis & al.,"، 2000، بعنوان: **" مدة الارتباط بالمدقق، استقلال المدقق وإدارة الأرباح "** [1]

هدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة الموجودة بين طول فترة ارتباط المدقق بالعميل ومستوى المستحقات الاختيارية لدى العميل (معبر عنها بالقيمة المطلقة) وأخطاء التنبؤ (forecast errors)، وقد اشتملت عينة الدراسة على 855 شركة خلال الفترة الممتدة بين 1981 م و1998 م، وقد توصلت الدراسة إلى ما يلي:

- وجود علاقة طردية بين طول مدة ارتباط المدقق بالعميل والقيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية، وتفسير ذلك أن طول مدة العلاقة بين المدقق والعميل يؤدي إلى إضعاف استقلالية المدقق مما يشجع الإدارة على ممارسة سلوك إدارة الأرباح.
- الشركات التي أبقت على المدقق الخارجي لمدة طويلة قامت بممارسات إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة بهدف تخفيض الأرباح المعلن عنها.

3. دراسة " Ahmed Ebrahim "، 2001، بعنوان: **" جودة التدقيق، مدة الارتباط بالمدقق، أهمية العميل، وإدارة الأربـــاح: أدلة إضافية "** [2]

هدفت الدراسة إلى فحص العلاقة الموجودة بين جودة التدقيق (المعبر عنها بمدة ارتباط المدقق بالعميل وأهمية هذا العميل) وسلوك إدارة الأرباح وذلك على مستوى الاقتصاد الأمريكي، وقد اشتملت عينة الدراسة على 1938 شركة مدرجة ببورصة (NYSE)، (AMEX) و(NASDAQ) وذلك خلال الفترة الممتدة بين 1988 م و1999 م.

وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

- وجود علاقة عكسية بين جودة التدقيق وسلوك إدارة الأرباح، حيث أنه كلما زادت جودة عملية التدقيق كلما أدى ذلك إلى تخفيض ممارسات إدارة الأرباح داخل شركات العينة.
- وجود علاقة عكسية بين مدة ارتباط المدقق بالعميل وحجم المستحقات الاختيارية، حيث أن طول فترة ارتباط المدقق بالعميل محل التدقيق يؤدي إلى زيادة خبرة ومعرفة المدقق ببيئة العميل مما يساعده على اكتشاف ومنع حدوث أي استخدام انتهازي للمستحقات من طرف الإدارة.

---

[1] Larry R. Davis, Billy Soo, Greg Trompeter, **Auditor Tenure, Auditor Independence and earnings management**, 2000, Available from: http://aaahq.org/audit/midyear/01midyear/papers/soo.pdf, (24/03/2011).

[2] Ahmed Ebrahim, **Auditing Quality, Auditor Tenure, Client Importance, and Earnings Management: An Additional Evidence**, 2001, Available from: http://aaahq.org/audit/midyear/02midyear/papers/Auditing%20Conference%20Paper.pdf, (26/03/2011).

4. دراسة "Charles Piot" و"Rémi Janin"، 2004، بعنوان: **" جودة التدقيق، الحوكمة وإدارة الأرباح المحاسبية في فرنسا "** [1]

هدفت الدراسة إلى فحص تأثير متغيرات جودة التدقيق والحوكمة على استخدام المستحقات الاختيارية من طرف الإدارة والمعبرة عن إدارة الأرباح، وذلك لعينة متكونة من 102 شركة مسجلة بمؤشر (SBF 120) خلال الفترة الممتدة بين 1999 م و2001 م، ويمكن تلخيص النتائج التي توصلت إليها الدراسة فيما يلي:

- وجود لجنة التدقيق داخل مجلس الإدارة يعتبر العامل الوحيد الذي يعكس درجة عالية من التحفظ المحاسبي داخل الشركة، كما أن وجودها لها تأثير ايجابي في تخفيض مستويات المستحقات الاختيارية.
- عدم وجود تأثير معنوي لكل من استقلال وكفاءة لجنة التدقيق على مستويات المستحقات الاختيارية.
- وجود مكاتب التدقيق الخمسة الكبيرة (Big Five) ليس له أي تأثير على مستوى المستحقات الاختيارية المستخدمة من طرف الإدارة للتلاعب بالنتائج المحاسبية المعلنة.

5. دراسة "Tendeloo & Vanstraelen"، 2005، بعنوان: **" إدارة الأرباح وجودة التدقيق في أوروبا "** [2]

حاولت هذه الدراسة فحص العلاقة الموجودة بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح في الشركات الأوروبية الخاصة، وقد اشتملت عينة الدراسة على 120 شركة موزعة على ست دول أوروبية هي: بلجيكا، فنلندا، فرنسا، هولندا، اسبانيا والمملكة المتحدة، وذلك خلال الفترة الممتدة بين 1998 م و2002 م، وقد توصلت الدراسة إلى نتائج يمكن حصرها فيما يلي:

- الشركات الأوروبية الخاصة تمارس إدارة الأرباح بصورة أقل إذا تم تدقيقها من طرف مكاتب التدقيق الأربعة الكبيرة.
- البلدان التي تحتوي على قوانين صارمة لحماية المستثمر تكون شركاتها الخاصة أقل ممارسة لسلوك إدارة الأرباح مقارنة بالشركات الخاصة في البلدان التي لا تحتوي على قوانين صارمة لحماية المستثمر.
- تعتبر جودة التدقيق وقوانين حماية المستثمر من الآليات الفعالة التي تحد من ممارسات إدارة الأرباح داخل الشركات الأوروبية الخاصة.
- الفرق بين جودة خدمـــات التدقيق المقدمة من طرف مكاتب التدقيق الأربعة الكبيرة ومكاتب التدقيق الأخرى يتضاءل في البلدان التي تطبق بها قوانين صارمة لحماية المستثمر.

---

(1) C. Piot, R. Janin, **Qualité de l'audit, gouvernance et gestion du résultat comptable en France**, France, Juin 2004, *25ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité et 3ème Colloque International Gouvernance et Juricomptabilité*, document disponible sur le site: http://www.cerom.org/fileadmin/publication/04021.pdf, (20/03/2011).

(2) Brenda Van Tendeloo, Ann Vanstraelen, **Earnings Management and Audit Quality in Europe: Evidence from the Private Client Segment Market**, 2005, Available from: http://www.ear-net.eu, (17/04/2011).

6. دراسة "Piot et Janin"، 2005، بعنوان: **" جـــودة التدقيق وإدارة الأرباح في فرنسا "** [1]

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تأثير متغيرات جودة التدقيق على المستحقات الاختيارية (غير العادية) في البيئة الفرنسية، وقد اشتملت عينة الدراسة على 85 شركة مسجلة بمؤشر (SBF 120) خلال الفترة الممتدة بين 1999 م و2001م، وقد توصلت الدراسة إلى النتـــائج التالية:

- مكاتب التدقيق الخمس الكبيرة لا ترتبط بمستويات مستحقات اختيارية منخفضة، كما أنها لا تختلف عن مكاتب التدقيق الأخرى فيما يتعلق بجودة الأرباح المعلن عنها، وبالتالي لا يوجد فرق بين خدمات التدقيق المقدمة من طرف مكاتب التدقيق الخمسة الكبيرة ومكاتب التدقيق الأخرى في البيئة الفرنسية، ويفسر الباحثان هذه النتيجة بأن اختلاف البيئة القانونية الفرنسية عن نظيرتها الأمريكية من حيث درجة التشدد يقلل من خطر المساءلة القانونية لمكتب التدقيق في حالة عدم كشفه عن ممارسات إدارة الأرباح، مما يقلل من اهتمام مكاتب التدقيق الكبيرة لبذل الجهد اللازم لكشف هذه الممارسات.
- طول فترة ارتباط مكتب التدقيق بالعميل ليس له أي تأثير ايجابي في تخفيض ممارسات إدارة الأرباح.
- وجود لجنة تدقيق داخل مجلس الإدارة يساعد على تخفيض تأثير المستحقات الاختيارية ويزيد من جودة الأرباح المحاسبية المعلنة.

7. دراسة "Wang Xinhan"، 2005، بعنوان: **" إدارة الأرباح، رأي التـــدقيق وموقع المدقق "** [2]

هدفت الدراسة إلى فحص العلاقة الموجودة بين ممارسات إدارة الأرباح وتقرير التدقيق من جهة، وموقع المدقق (مدقق محلي أو أجنبي) من جهة أخرى، وقد اشتملت عينة الدراسة على 841 شركة خلال الفترة الممتدة بين 1998 م و2001م، وتوصلت الدراسة إلى نتائج يمكن تلخيصها فيما يلي:

- وجود علاقة طردية بين ممارسات إدارة الأرباح وتقارير التدقيق المعـــدلة، وهذه العلاقة تتعزز عندما يتم تدقيق الشركات من طرف مكاتب التدقيق الأجنبية.
- الشركات التي يتم تدقيقها من طرف مكاتب التدقيق الأجنبية أقل ممارسة لسلوك إدارة الأرباح مقارنة بالشركات المـــدققة من طرف مكاتب التدقيق المحلية، وتفسير ذلك هو ارتفاع جودة خدمات التدقيق المقدمة من طرف مكاتب التدقيق الأجنبية.

---

[1] Charles Piot, Rémi Janin, **Audit Quality and Earnings Management in France**, July 2005, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=830484, (13/04/2010).

[2] Wang Xinhan, **Earnings Management, Audit opinion and Auditor location**, *Master of Philosophy*, The Department of Accounting, City University of Hong Kong, China, 2005, Available from: http://lbms03.cityu.edu.hk/theses/c_ftt/mphil-ac-b19885763f.pdf, (03/02/2011).

8. دراسة "Chen & al.,"، 2006، بعنوان: **" سمعة المدقق التخصص الصناعي، وإدارة الأرباح: أدلة من الشركات التايوانية "** [1]

هدفت الدراسة إلى فحص العلاقة الموجودة بين سمعة مكتب التدقيق وتخصصه الصناعي وإدارة الأرباح داخل عينة من الشركات التايوانية المدرجة ببورصة تايوان (TSE & GreTai Securities Market) والتي تنشط في بيئة يقل فيها خطر المساءلة القانونية للمدقق مقارنة بالولايات المتحدة الأمريكية، وأهم النتائج التي توصلت إليها يمكن تلخيصها فيما يلي:

- الشركات التايوانية المدققة من طرف مكاتب التدقيق الخمسة الكبيرة (Big 5) أقل ممارسة لسلوك إدارة الأرباح، وتفسير ذلك أن مكاتب التدقيق الكبيرة ولغرض الحفاظ على سمعتها تقوم برفع جودة خدمات التدقيق المقدمة من طرفها بهدف اكتشاف أي أخطاء أو مخالفات جوهرية بالقوائم المالية للعميل.
- الشركات التي تم تدقيق قوائمها المالية من طرف مكاتب تدقيق متخصصة في الصناعة أقل ممارسة لإدارة الأرباح مقارنة بالشركات الأخرى المدققة من طرف مكاتب تدقيق غير متخصصة في الصناعة، وهذا ما يدل على أن تخصص مكتب التدقيق في صناعة معينة يكسبه معرفة وخبرة أوسع بما يساعده على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية للعميل.

9. دراسة "Fatma Zehri"، 2006، بعنوان: **" جودة التدقيق الخارجي وإدارة الأربـــاح المحاسبية "** [2]

هدفت هذه الدراسة إلى فحص العلاقة الموجودة بين إدارة الأرباح وجودة التدقيق الخارجي على مستوى الاقتصـــاد التونسي، وقد اشتملت عينة الدراسة على 93 مؤسسة تونسية مدرجة وغير مدرجة ببورصة تونس موزعة على خمس قطاعات نشاط هي: الصناعة، الفلاحة، الخدمات، التجارة والسياحة، وذلك خلال الفترة الممتدة بين 1997 م و2000 م، وتوصلت الدراسة إلى نتائج مهمة يمكن تلخيصها فيما يلي:

- مكاتب التدقيق العالمية لا تقلل من ممارسات إدارة الأرباح المتبعة من طرف إدارة المؤسسات التونسية.
- مكاتب التدقيق المحلية تحد بشكل كبير من استخدام الإدارة للمستحقات الاختيارية.
- طول فترة ارتباط المدقق بالعميل محل التدقيق يؤثر سلبا على استقلالية المدققين وبالتالي مصداقية المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وتفسير ذلك أن طول مدة ارتباط المدقق بالعميل يؤدي إلى خلق نوع من الرضا بين المدقق والمؤسسة المدققة بما يؤدي إلى تقليل إجراءات التدقيق، وبالتالي عدم كشف الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية للعميل.

---

[1] Ken Y. Chen, Shan-Ying Wu, Jian Zhou, **Auditor brand name, industry specialisation, and earnings management: evidence from Taiwanese companies**, *The International Journal of Accounting, Auditing, and Performance Evaluation*, Vol. 3, Issue. 2, 2006, Available from: http://ir.lib.ksu.edu.tw/bitstream/987654321/3130/1/IJAAPE, (17/04/2011).

[2] Fatma Zehri, **Qualité d'audit externe et gestion des résultats comptables: Cas de la Tunisie**, *La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité*, France, 2008, document disponible sur le site: http://hal.archives-ouvertes.fr, (08/04/2011).

10. دراسة "سمير كامل محمد عيسى"، 2008، بعنوان: "**أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية**" [1]

هدفت الدراسة إلى فهم جودة عملية التدقيق والعوامل المؤثرة عليها، بالإضافة إلى إبراز الدور الذي تلعبه عملية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في السوق المصري، ولتحقيق أهداف البحث تم إجراء دراسة تطبيقية على عينة من مديري مكاتب التدقيق الخارجية قوامها 64 مفردة باستخدام أسلوب قائمة الاستقصاء، كما عبرت الدراسة عن متغير جودة التدقيق الخارجي بعدة محددات منها: مراقبة أداء المدققين والتفتيش الداخلي على الجودة بمكتب التدقيق، تخصص المدقق في صناعة معينة، إمكانية تعرض المدقق للمساءلة القانونية، استقلالية وموضوعية المدقق، تأهيل ومهارة المدقق ...الخ.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- وجود علاقة ايجابية بين مراقبة أداء المدققين والتفتيش الداخلي على الجودة وجودة التدقيق، وتفسير ذلك أن مراقبة أداء المدققين والتفتيش الداخلي على الجودة بمكتب التدقيق يدفع المدققين نحو الالتزام بمعايير التدقيق المهنية عند تنفيذ عملية التدقيق مما ينعكس إيجابا على جودة التدقيق الخارجي.
- وجود علاقة ايجابية بين تخصص المدقق في الصناعة وجودة التدقيق، وتفسير ذلك أن التخصص الصناعي يعتبر ذات أهمية كبيرة خاصة في عمليات التدقيق المعقدة، حيث يتوافر للمدقق المتخصص في صناعة معينة هيكل معرفة يساعده في بناء أحكام قوية مما ينعكس إيجابا على جودة التدقيق.
- وجود علاقة ايجابية بين تعرض المدقق للمساءلة القانونية وجودة التدقيق، وتفسير ذلك أن المساءلة القانونية للمدقق تدفعه إلى العمل على اكتشاف والحد من الأخطاء والمخالفات الجوهرية مما يزيد من جودة التدقيق.
- وجود علاقة ايجابية بين استقلالية المدقق وجودة التدقيق، حيث أن استقلالية المدقق تضمن نزاهته في اكتشاف والتقرير عن أي تلاعبات يمكن أن ترتكبها الإدارة بهدف التأثير على القوائم المالية.
- وجود علاقة ايجابية بين تأهيل ومهارة المدقق وجودة التدقيق، حيث أن تمتع المدقق بالتأهيل العلمي والعملي يساعده بشكل كبير على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية للعميل.
- وجود علاقة عكسية بين جودة التدقيق وسلوك إدارة الأرباح، حيث أن أداء عملية التدقيق بمستوى عالي من الجودة يؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح داخل الشركة، مما يزيد من مصداقية القوائم المالية المنشورة.

---

[1] سمير كامل محمد عيسى، **أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد الثاني، جويلية 2008.

11. دراسة "أبو عجيلة وحمـــدان"، 2010، بعنوان: **" أثر جودة التدقيق في الحد من إدارة الأرباح: دليـــل من الأردن "** [1]

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى ممارسة إدارة الشركات الأردنية المساهمة المدرجة ببورصة عمان لسلوك إدارة الأرباح خلال الفترة الممتدة بين 2001م و 2006م، من جهة، وفحص تأثير إحدى العوامل المحددة لجودة التدقيق على تلك الممارسة (حجم مكتب التدقيق، ارتباط مكتب التدقيق بمكاتب تدقيق عالمية، فترة الاحتفاظ بالعميل، أتعاب التدقيق، التخصص في صناعة العميل) من جهة أخرى، وقد اشتملت عينة الدراسة على 45 شركة أردنية مساهمة بالإضافة إلى جميع مكاتب التدقيق التي دققت القوائم المالية لشركات العينة خلال فترة الدراسة، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

- هناك علاقة عكسية بين حجم مكتب التدقيق وممارسات إدارة الأرباح، وتفسير ذلك أن مكاتب التدقيق الكبيرة تحرص على تقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية حفاظا على سمعتها في السوق المهنية مما ينعكس بدوره على كبح ممارسات إدارة الأرباح داخل الشركات محل التدقيق.
- عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لارتباط مكتب التدقيق بمكاتب تدقيق عالمية على تبني الإدارة لممارسات إدارة الأرباح.
- هناك علاقة طردية بين فترة الاحتفاظ بالعميل وتبني ممارسات إدارة الأرباح، وتفسير ذلك أن طول فترة الاحتفاظ بالعميل يؤثر سلبا على استقلالية المدقق نتيجة نشوء علاقات ومصالح شخصية بين المدقق والإدارة، مما يفتح المجال أمام هذه الأخيرة للقيام بممارسات إدارة الأرباح.
- هناك علاقة عكسية بين أتعاب التدقيق واتجاه شركات العينة نحو تبني سلوك إدارة الأرباح، ويفسر ذلك بأن ارتفاع أتعاب التدقيق يخلق لدى المدققين شعور بوجود نوع من التوازن بين حجم العمل المؤدى وقيمة الأتعاب المتحصل عليها، وهذا ما يدفعهم لبذل المزيد من الجهد لتحسين جودة عملية التدقيق مما ينعكس إيجابا على تقليل الممارسات المتبعة من طرف الإدارة للتلاعب بالأرباح.
- هناك علاقة عكسية بين التخصص الصناعي للمدقق وممارسات إدارة الأرباح، ويفسر ذلك بأن فهم المدقق لطبيعة نشاط العميل محل التدقيق يساعده على الإلمام بكافة الممارسات والعمليات التي يقوم بها العميل، مما يسمح له باكتشاف وكبح ممارسات إدارة الأرباح لدى ذلك العميل.

[1] عماد محمد على أبو عجيلة، علام حمدان، **أثر جودة التـــدقيق في الحد من إدارة الأربـــاح: دليل من الأردن**، المجلـــة العربية للعلوم الإدارية، المجلد 17، العدد 2، ماي 2010، الكويت.

المبحث الثالث: وســـائل تحسين جودة التدقيق المحاسبي

إن انتشار العديد من حالات التلاعب والتضليل المحاسبي بالقوائم المالية زاد من حدة الانتقادات الموجهة لمهنة التدقيق نتيجة فشل المدققين في اكتشاف والحد من ممارسات إدارة الأرباح، وهذا ما دفع بالمنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية لإيجاد الآليات والأساليب الكفيلة بتحسين جودة عملية التدقيق بما يفي ومتطلبات الأطراف ذات المصلحة ويساهم في تخفيض الممارسات المحاسبية الاحتيالية خاصة سلوك إدارة الأرباح.

وتتمحور الآليات والأساليب التي طرحتها الدراسات الأكاديمية والمنظمات المهنية لتحسين جودة خدمات التدقيق فيما يلي: تطوير التأهيـــل العلمي والعملي للمدقق، معايير الرقابة على جودة التدقيق، أساليب الرقابة على جودة التدقيق، وأخيرا دعم استقلالية المدقق.

المطلب الأول: تطوير التأهيل العلمي والعملي للمدقق

إن حصول المدقق على قدر ملائم من التعليم الرسمي في مجال المحاسبة والتدقيق يعتبر أحد الشروط الواجب تحققها للحصول على إجازة محاسب قانوني أو مدقق في معظم الدول، فمثلا في الولايات المتحدة الأمريكية يشترط المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على المتقدمين لاجتياز امتحان محاسب قانوني (*CPA*[*]) الحصول على شهادة جامعية تخصص محاسبة، بالإضافة إلى امتلاك المدقق لخبرة مهنية كافية في مجال المحاسبة والتدقيق تقدر بأربع سنوات خبرة على الأقل [1].

وبالتالي فإن توفر المدقق على التأهيل العلمي والعملي الكافيين سيساعده على أداء عملية التدقيق بكفاءة وجودة عالية نظرا لأن كافة إجراءات التدقيق تتطلب قدرا من الحكم الشخصي، إلا أنه وبغض النظر عن قدر التأهيل العلمي والعملي المحصل من طرف المدقق لا بد من تدعيمه ببرامج التعليم المستمر، وعلى هذا الأساس أكدت المنظمات المهنية على ضرورة إطلاع المدققين مهما كانت مستوياتهم على برامج ومقررات التعليم المهني المستمر، والتي تعتبر ضرورة ملحة لتطوير قدرات المدقق على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات المحاسبية [2].

ويكتسب التعليم المهني المستمر أهمية بالغة في ظل التطورات التي تشهدها البيئة الاقتصادية، خاصة وأن بيئة مهنة المحاسبة والتدقيق تتميز بزيادة هائلة في المعلومات ذات الصلة وزيادة التعقيدات المتعلقة بطبيعة الأنشطة والعمليات التجارية والتخصص وتنوع الأنظمة، وفي هذا الإطار يشترط مثلا المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين من جميع المنتسبين إليه الحصول على 120 ساعة من التعليم المهني المستمر كل ثلاث سنوات، كما تؤكد دراسة " Lee & al., " على أن التعقيد المتزايد لمهام التدقيق دفع بالعديد من المهنيين لاقتراح تعليم رسمي

---

[*] *CPA : Certified Public Accountant.*

[1] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص62.

[2] أحمد محمد مخلوف، **المراجعة الداخلية في ظل المعـــايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007، ص9.

أبعد وأوسع للمدققين، نظرا لأن التعليم المهني المستمر يساعد على تطوير مهارات وكفاءات المدققين والمحافظة عليها، كما يساعد على إصدار الأحكام المهنية بموضوعية [1].

المطلب الثاني: معايير الرقـــابة على جودة التدقيق

تشير معايير الرقابة على جودة التدقيق إلى: "**مجموعة الإجراءات والسياسات التي تتبناها مكاتب التدقيق لتوفير تأكيدات معقولة بإنجاز مهام التدقيق وفقا للمعايير المهنية**"، ويعتبر المعهد الأمريكي والإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين من أبرز المنظمات والهيئات المهنية التي اهتمت بإصدار وتطوير معايير الرقابة على جودة التدقيق.

الفرع الأول: جهود المعهـــد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

يعود السبق في تطوير معايير الرقابة على جودة التدقيق إلى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الذي أكد على ضرورة قيام كل مكتب تدقيق بتصميم وتنفيذ نظام للرقابة على جودة التدقيق، حيث قام المعهد سنة 1978م بتشكيل "**لجنـــة معايير رقابة الجودة**" والتي قامت سنة 1979م بإصدار النشرة الأولى لمعايير رقابة الجودة والتي تضمنت ما يلي [2]:

- **الاستقـــلال:** يحمل نفس مدلول استقلال المدقق الفرد، ويهدف إلى وضع سياسات وإجراءات لتنفيذ قاعدة الاستقلال الواردة ضمن آداب السلوك المهني.
- **تخصيص المدققين على المهام:** يجب على مكاتب التدقيق مراعاة توافر الخبرة، المعرفة والكفاءة الفنية لدى المدققين المخصصين لأداء خدمات التدقيق.
- **الاسترشاد برأي الآخرين:** يجب على مكتب التدقيق الاسترشاد برأي الآخرين لحل المشكلات المحاسبية أو مشكلات التدقيق التي تظهر خلال عملية التدقيق.
- **التوظيف:** يجب على مكتب التدقيق أن يقوم بوضع سياسة محددة للتوظيف واختيار الكفاءات، وتحديد مستوى خبرة معين يجب توافره في الشخص الذي يتقدم للتوظيف بالمكتب.
- **تنمية القـــدرات المهنية:** يجب على مكتب التدقيق وضع السياسات، وتوفير برامج التعليم المهني المستمر والتدريب اللازم لموظفي المكتب.
- **الترقيـــة:** يجب على مكاتب التدقيق وضع السياسات التي تحول دون ترقية موظفيها إلى المستويات العليا قبل استيفائهم للخبرة والمعرفة اللازمة لتحمل مسؤولية الوظيفة الملقاة على عاتقهم.

---

[1] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص63.

[2] المرجع السابق، ص66-67.

- **الإشراف:** يجب على مكاتب التدقيق أن تقوم بإخضاع كافة أعمالها للإشراف الجيد.
- **قبول العملاء الجدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين:** يجب على مكاتب التدقيق أن تتبع سياسات وإجراءات تساهم في اتخاذ قرارات بشأن قبول عملاء جدد أو مواصلة العلاقة مع العملاء الحاليين، وذلك تفاديا للعملاء الذين تنقصهم الأمانة وحسن الخلق.
- **الفحص الدوري لبرنامج الرقابة على جودة الأداء:** يهدف هذا الإجراء إلى التحقق من تطبيق برنامج الرقابة على جودة الأداء بمكتب التدقيق، والذي قد يتم عن طريق أعضاء المكتب نفسه أو عن طريق أحد مكاتب التدقيق الأخرى.

وفي مـــاي 1996م أصدرت نفس اللجنة نشرة معايير رقابة الجودة رقم (**2**) و(**3**)، واللتان حلتا محل نشرة معايير الرقابة على الجودة رقم (**1**)، وتتمثل عناصر النشرة رقم (**2**) فيما يلي [1]:

- الاستقلال، النزاهة والموضوعية في مكتب التدقيق.
- إدارة فـــريق التدقيق.
- قبول العملاء والتعاقدات الجديدة والاستمرار مع العملاء والتعاقدات الحالية.
- أداء وتنفيذ عملية التدقيق.
- الرقابة والمتـــابعة.

ويمكن حصر التغييرات التي أحدثتها نشرة معايير الرقابة على الجودة رقم (**2**) فيما يلي [2]:

- إدماج عناصر رقـــابة الجودة التسعة الواردة في نشرة معايير رقابة الجودة رقم (**1**) في خمسة عناصر فقط مضاف إليها بعض المتطلبات الجديدة لتلائم وتعكس التغيرات الحديثة لمهنة التدقيق.
- اتساع مفهوم الاستقلال الوارد في النشرة الأولى ليشمل عنصري النزاهة والموضوعية عند أداء المدقق لمسؤولياته المهنية، إذ يجب على المدققين الحفـــاظ على الاستقلال في الحقيقة والمظهر، الفصل بين المسؤوليات المهنية، بالإضافة إلى الحفاظ على النزاهة والموضوعية.
- إدماج عناصر نشرة معايير رقابة الجودة رقم (**1**) المتعلقة بتخصيص المدققين على المهام والتوظيف وتنمية القدرات المهنية والترقية في عنصر واحد هو **إدارة الأفراد** الذي ركز على ضرورة التخصيص الجيد للأفراد على مهام التدقيق، التعيين والتوظيف والترقية، الاهتمام بأنشطة التطوير المهني مثل

---

[1] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص67- 68.

[2] James Schmutte, John R. Thieling, **Quality Control Standards Revisited**, *The CPA Journal*, July 1996, Available from: http://www.nysscpa.org/cpajournal/1996/0796/features/Quality.htm, (07/01/2011).

زيادة عدد ساعات التعليم المهني المستمر، ومسايرة برامج التدريب المتخصصة لتنمية القدرات المهنية لأفراد فريق التدقيق في مجال الأنشطة المختلفة.

- اتساع مفهوم عنصر قبول العملاء الجدد والاستمرار مع العملاء الحاليين، بحيث يؤكد المعيار على ضرورة وجود تناسق بين طبيعة المهام المطلوبة من المدقق ومدى توافقها مع معرفته وخبرته المهنية وذلك كأساس لاتخاذ قرار قبول العميل أو لا، مع وجود اتفاق صريح بين المدقق والعملاء حول طبيعة ونطاق والقيود المفروضة على مهام التدقيق.
- إدماج عنصري الإشراف والاسترشاد برأي الآخرين في عنصر واحد هو أداء وتنفيذ عملية التدقيق، حيث يجب على المدققين الالتزام بمعايير العمل الميداني والمتطلبات القانونية ومعايير الرقابة على الجودة عند تنفيذ مهام التدقيق، مع ضرورة الإشراف على أعمال المساعدين.
- استبدال عنصر الفحص الدوري لبرنامج الرقابة على جودة الأداء بعنصر الرقابة والمتابعة، حيث ركز المعيار على ضرورة تحقق مكتب التدقيق من تطبيق برامج الرقابة على جودة الأداء، بالإضافة إلى ذلك يجب عليه القيام برقابة ومتابعة مستمرة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة به.

أما بالنسبة لنشرة معايير الرقابة على جودة التدقيق رقم (**3**) فقد جاءت لتوفير إرشادات تساعد مكاتب التدقيق على كيفية تطبيق عنصر الرقابة والمتابعة، وقد أفسحت النشرة المجال أمام مكاتب التدقيق للاستعانة بأفراد مؤهلين من خارج المكتب للقيام بعملية الرقابة والمتابعة، وذلك للتحقق من مدى ملاءمة السياسات والإجراءات الموضوعة من طرف المكتب ومدى الالتزام بها[1].

الفرع الثاني: جهود الاتحـــاد الدولي للمحاسبين القانونيين

لقد قام الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) سنة 1981م بإصدار الدليل الدولي رقم (**7**) تحت عنوان "**ضبط جودة التدقيق**"، وقد حدد هذا الدليل ستة معايير لضبط جودة عملية التدقيق هي: الصفات الشخصية للمدقق، المهارة والكفاءة، توزيع المهام بين الأفراد، التوجيه والإشراف، قبول عملاء جدد والاستمرار مع العملاء الحاليين، التفتيش، ويهدف هذا الدليل إلى تقديم الإرشادات التي يجب على المدقق الالتزام بها خاصة فيما يتعلق بتفويض أعمال التدقيق للمساعدين، إضافة إلى تقديم إرشادات خاصة بالإجراءات والسياسات التي تتبناها مكاتب التدقيق لتوفير قناعة معقولة لتحقق جودة التدقيق بصورة عامة.

وقد تابع الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين جهوده الرامية إلى تحسين جودة عملية التدقيق وذلك من خلال التعديلات التي أجراها على الدليل رقم (**7**)، حيث قام سنة 1994م بإصدار معيار التدقيق رقم (**220**)

[1] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص68.

تحت عنوان "**رقابة الجودة على أعمال التدقيق**" (Quality Control For Audit Work)، ويهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات للرقابة على جودة عملية التدقيق من خلال [1]:

- وضع سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي يجب إتباعها عند أداء عملية التدقيق، مع الإشارة إلى إلزامية تطبيق هذه السياسات والإجراءات على مستوى مكاتب التدقيق وعمليات التدقيق الفردية.
- الإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدين عند أداء عملية التدقيق.

وقد اشتمل معيـــار التدقيق رقم (**220**) على العناصر التالية [2]:

- **المتطلبـــات المهنية:** يجب على الأفراد العاملين بمكتب التدقيق الالتزام بمبادئ الاستقلالية والنزاهة والموضوعية والحفاظ على السرية والأخلاقيات المهنية.
- **المهارة والكفـــاءة:** يتعين على مكتب التدقيق أن يستعين بالمدققين الذين يمتلكون المهارة والكفاءة التي تساعدهم على أداء الأعمال المسندة إليهم بعناية مهنية واجبة.
- **التكليف بالمهـــام** : يجب إسناد أعمال التدقيق إلى أفراد حاصلين على قدر من التدريب العملي ولديهم التأهيل المهني المطلوب في ظل الظروف المحيطة.
- **التفويض:** ضرورة وجود توجيه وإشراف مباشر وفحص للعمل عند كافة المستويات، وذلك بهدف توفير تأكيد معقول بأن العمل المؤدى يفي بمعايير الجودة الملائمة.
- **الاسترشاد بالرأي:** يشير المعيار إلى ضرورة الاسترشاد برأي الآخرين عندما يكون ذلك ضروريا سواء من داخل المكتب أو من خارجه بشرط أن تتوفر في هؤلاء الخبرة الملائمة.
- **قبول أو إنهاء التعاقدات مع العملاء:** إذ يجب على المدقق أن يقوم بإجراء تقييم للعملاء المرتقبين وفحص العملاء الحاليين على أساس دوري، وعند اتخاذ قرار قبول أو الاحتفاظ بالعملاء يجب مراعاة مدى استقلالية المكتب ومقدرته على تقديم الخدمة للعميل على نحو ملائم، بالإضافة إلى مراعاة مدى استقامة إدارة العميل.
- **المتـــابعة والرقابة:** يجب على مكتب التدقيق أن يراقب باستمرار مدى فعالية وملاءمة إجراءات الرقابة على جودة أعمال التدقيق بالمكتب، وذلك بغرض تقييم نظام رقابة الجودة بالمكتب وتوصيل نتائج الرقابة إلى المستويات الإدارية العليا بغرض اتخاذ الإجراءات الضرورية [3].

---

[1] محمد علي جبران، **العوامل المـــؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن**، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الواحد والعشرون، جامعة الملك سعود، السعودية، 18-19 ماي 2010، ص20.

[2] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص69.

[3] محمد علي جبران، مرجع سبق ذكره، ص22.

في الأخير يمكن القول أن الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) يلعب دور كبير في تحسين جودة أعمال التدقيق من خلال الإصلاحات الرقابية والتعديلات التي يقوم بها من فترة لأخرى خاصة المعيار الخاص بجودة أعمال التدقيق، حيث قام الإتحـــاد الدولي للمحاسبين القانونيين سنة 2005م بتعديل المعيار رقم (**220**) الذي أصبح تحت عنوان: "**رقابة الجودة على أعمال تدقيق البيانات المالية التاريخية**"، تلاه بعد ذلك التعديل الذي تم سنة 2009م حيث أصبح المعيار تحت عنوان : "**رقابة الجودة على تدقيق القوائم المالية**"، وهو ساري التطبيق إلى غاية يومنا هذا، ويهدف الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين من وراء هذا التعديل إلى إدخال سياسات وإجراءات رقابة جودة التدقيق الفعالة والتي أهملتها المعايير السابقة مع الأخذ بعين الاعتبار التطورات والتغييرات المهنية الحاصلة في مجال التدقيق.

المطلب الثالث: تفعيل برامج الرقـــابة على جودة التدقيق

لقد عملت التشريعات الحكومية والمنظمات المهنية بالعديد من الدول على إيجاد أساليب وآليات للرقابة على جودة عملية التدقيق تعمل بالتوازي مع معايير الرقابة على جودة التدقيق لتحسين ورفع جودة خدمات مكاتب التدقيق، ومن أهم الأساليب الرقابية المستحدثة نجد أسلوب فحص النظير ومجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة ($PCAOB^*$) بالولايات المتحدة الأمريكية.

الفرع الأول: نشأة وأهداف برنامج فحص النظيـــر

لقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامج فحص الجودة سنة 1989م والذي أخذ اسما آخر هو برنامج فحص النظير أو الزميل (Peer Review Program) سنة 1995م، ويلزم هذا البرنامج مكاتب التدقيق أو المدققين والذين تنشأ عن خدماتهم مسؤولية اتجاه الطرف الثالث بتسجيل أسمائهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب التدقيق، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم نظام رقابة الجودة لدى مكاتب التدقيق ثم إصدار تقرير بنتيجة هذا الفحص، وبمجرد تسجيل مكتب التدقيق أو المدقق لدى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فإنه يتوجب عليه مراعاة معايير رقابة الجودة الصادرة عن المعهد، بحيث يتم إجراء فحص متعمق لأدائه المهني في مجال المحاسبة والتدقيق كل ثلاث سنوات على أن يبدأ أول فحص وتقييم خلال ثمانية عشرة شهرا من تسجيله لدى اللجنة المختصة بالتقييم، وقد تم إدخال تعديلات وتحسينات على هذا البرنامج في جانفي 2001م من أجل تحسين جودة التقارير المالية وحماية الأطراف ذات المصلحة [1].

ويقصد بفحص النظير أو الزميل أن يقوم مكتب تدقيق بفحص أعمال مكتب تدقيق آخر بهدف [2]:

- التأكد من أن مكتب التدقيق ملتزم بمعايير الرقابة على جودة التدقيق.

---

* *PCAOB : The Public Company Accounting Oversight Board.*

[1] محمد علي جبران، مرجع سبق ذكره، ص16.

[2] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص75.

- إبداء رأي فني مستقل عما إذا كان نظام رقابة الجودة المطبق بمكتب التدقيق يوفر للمكتب ضمانا معقولا عن اتساق عملياته مع المعايير المهنية.
- دراسة وتقييم نظام رقابة الجودة بمكتب التدقيق من حيث مدى ملاءمته للمكتب، ومدى كفاية التوثيق لسياسات وإجراءات رقابة الجودة وتوصيلها للأفراد العاملين بالمكتب، وتخفيض حالات فشل عملية التدقيق أو منع حدوثها.

الفرع الثاني: أنـــواع فحص النظير

يشمل برنامج فحص النظير ثلاث أنواع من الفحص للتحقق من جودة عملية التدقيق وهي [1]:

1. **فحص النظـــام (System Review)**: يهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات التدقيق والمحاسبة قد صمم طبقا لمعايير رقابة الجودة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وأن سياسات وإجراءات رقابة الجودة قد طبقت كما هو مخطط لها وذلك أثناء الممارسات المهنية للمكتب.
2. **فحص الارتبـــاط (Engagement Review)**: يهدف إلى توفير أساس للقائم بعملية الفحص عن مدى مراعاة المدقق أو مكتب التدقيق -عند ارتباطه بالعميل- للمعايير المهنية الصادرة في هذا الإطار، وأن التوثيق في مكتب التدقيق يراعي المتطلبات الواردة في قائمة معايير خدمات المحاسبة والاستشارات.
3. **فحص التقرير (Report Review)**: يهدف إلى مساعدة المدقق الذي يقوم بالارتباط مع العميل على تحديد التصرف الصحيح الذي يجب عليه اتخاذه اتجاه مراعاة متطلبات الإفصاح.

ويتم إجراء فحص النظير بصورة دورية مع اختلاف المدة المطلوبة لإجرائها من بلد لأخر، فمثلا في الولايات المتحدة الأمريكية يتم إجراء فحص النظير مرة على الأقل كل ثلاث سنوات، أما في انجلترا فتخضع مكاتب التدقيق الخاصة بالشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية للفحص مرة كل خمس سنوات، أما المكاتب الأخرى فتخضع للفحص على أساس عينة مكونة من 150 مكتب كل سنة، من جهة أخرى، تشكل فرق فحص النظير عن طريق تقديم مكتب التدقيق محل الفحص لطلب موجه للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أو مجمع المحاسبين القانونيين بالولاية يتضمن هذا الطلب إرسال فريق فحص، وبعد انتهاء فرق فحص النظير من مهامها تقوم بإصدار تقرير عن نتائج الفحص يتم تسليم نسخة منه للمكتب محل الفحص ونسخة أخرى للجهة المشرفة على عملية الفحص، ويجب أن يحتوي التقرير على الفقرات التالية [2]:

- الفقرة الأولى: تشير إلى الفترة التي يغطيها الفحص.
- الفقرة الثانية: تتضمن وصفا للخصائص العامة وأوجه القصور في نظام رقابة جودة أعمال التدقيق.

---

[1] إياد حسن حسين أبوهين، مرجع سبق ذكره، ص50.

[2] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص75- 76.

- الفقرة الثالثة: تتضمن رأي فريق الفحص في نظام الجودة الخاص بالمكتب محل الفحص، وما إذا كان يعطي ضمانا معقولا بأن الأداء داخل المكتب يتم وفقا للمعايير المهنية، ومتطلبات عضوية قسم مكاتب التدقيق التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

وفي هذا الإطار يجب الإشارة إلى أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قد أتاح للمدقق أو مكتب التدقيق محل الفحص حرية اختيار فريق فحص النظير الذي يرى بأنه كفء ومؤهل وذلك من بين فرق فحص النظير المعتمدة من قبل المعهد، وقد يأخذ تقرير الفحص ثلاثة أشكال رئيسية هي [1]:

أ. **التقرير الإيجابي أو النظيف:** يشير إلى أن إجراءات نظام رقابة الجودة بمكتب المحاسبة والتدقيق يتفق مع المعايير المهنية، ويمكن لفريق الفحص أن يقترح بعض التعديلات والتحسينات على نظام رقابة الجودة بمكتب التدقيق محل الفحص، وهنا يجب على المدقق أو مكتب التدقيق محل الفحص أن يرد رسميا على كافة ملاحظات وتعليقات فريق الفحص وأن يتم الاستجابة لاقتراحاته.

ب. **التقرير المتحفـــظ:** يشير إلى وجود انحرافات معتبرة عن المعايير المهنية فيما يخص نظام رقابة الجودة بمكتب التدقيق محل الفحص، وقد يتضمن هذا التقرير تدابير تصحيحية يقرها فريق الفحص ويجب على المدقق أو المكتب محل الفحص أخذها بعين الاعتبار.

ج. **التقرير السلبي:** يشير التقرير السلبي إلى وجود مشاكل كبيرة في نظام رقابة الجودة لدى المدقق أو مكتب التدقيق محل الفحص، وقد يوصي فريق الفحص المدقق أو مكتب التدقيق محل الفحص بإعادة إصدار بعض القوائم المالية للعملاء بالإضافة إلى تحسين نظام رقابة الجودة على أعمال التدقيق، وقد يلجأ فريق الفحص إلى طلب رأي فريق فحص نظير آخر قبل إصدار التقرير النهائي لنتائج الفحص.

الفرع الثالث: إيجابيات ونقائص تطبيق برنامج فحص النظير

لقد أثبت برنامج فحص النظير كأحد الأساليب المهمة لرقابة الجودة فعالية كبيرة خاصة في الدول التي بدأت تطبيقه منذ فترة طويلة مثل الولايات المتحدة الأمريكية، ومن الفوائد التي تنتج عن تطبيق برنامج فحص النظير ما يلي [2]:

- مساعدة مكاتب المحاسبة والتدقيق على تحقيق معايير رقابة الجودة.
- تحسين أداء المدققين وتنفيذ عملية التدقيق وفقا لمستوى مرتفع من الجودة.
- تحسين سمعة مكـــاتب التدقيق الخاضعة لهذا البرنامج.

---

[1] Louis Grumet, **Peer Review: Raising the Bar for Audit Quality**, *The CPA Journal*, July 2002, Available from: http://www.nysscpa.org/cpajournal/2002/0702/nv/nv2.htm, (09/01/2011).

[2] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص76.

أما بالنسبة للعلاقة الموجودة بين برنامج فحص النظير وجودة التدقيق، فقد توصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة إيجابية بينهما، من بينها دراسة "Dies & Giroux" التي توصلت إلى أن جودة التدقيق تتحسن متى علم مكتب التدقيق أن عمله سيراجع من قبل طرف ثالث، كما توصلت دراسة "McCabe & al.," إلى أن منافع برنامج فحص النظير تبرر تكلفته وأن هناك اتجاه ايجابي نحو تبني هذا البرنامج، وأن الشركاء في مكاتب التدقيق التي تم فحصها يدركون أن فحص النظير يعتبر حافزا للالتزام بالنشرات المهنية الصادرة من المنظمات المهنية، كما تزيد من الثقة في أعضاء المكتب وإجراءات رقابة الجودة ورفع الروح المعنوية وموقع وسمعة المكتب بين الزملاء، كما يحسن قدرة المكتب على اكتشاف الأخطـــاء المادية المهمة [1]، من جهة أخرى، أوضحت دراسة "Jagan & Paul" أن فحص النظير يعتبر من أهم العوامل المؤثرة على جودة عملية التدقيق، وأن مكاتب التدقيق التي تتبنى برامج فحص النظير تتمتع بأداء متميز [2].

من التحليل السابق، يمكن القول أنه وبالرغم من الأهمية البالغة التي يتميز بها برنامج فحص النظير كأحد آليات الرقابة على جودة أعمال التدقيق إلا أنه لم يسلم من الانتقادات خاصة بعد الأحداث التي تعرضت لها مهنة التدقيق في السنوات الأخيرة، وانهيار العديد من الشركات الأمريكية منها شركة إنرون في الولايات المتحدة الأمريكية وتعرض أحد أكبر مكاتب التدقيق العالمية للإغلاق وهو مكتب "أرثر أندرسون" بالرغم من صدور تقرير فحص نظير نظيف في حقه، وأهم الانتقادات الموجهة لهذه الآلية الرقابية هي:

- فحص النظير يؤدى بشكل روتيني ويهتم القائمون بها بالشكل أكثر من المضمون.
- أن الأشخاص القائمين به غير متفرغين لهذا العمل.
- الأسلوب يحمل شبهة المجاملة فيما بين مكاتب التدقيق، حيث أتاح قسم فحص النظير التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فرصة لمكتب التدقيق لاختيار المكتب الذي يقوم بفحصه، مما يؤثر سلبا على استقلالية وحياد المكتب القائم بالفحص وبالتالي تقرير الفحص.

ونتيجة للانتقادات الموجهة لبرنامج فحص النظير تم إصدار قانون "Sarbanes-Oxley" سنة 2002 م والذي تبنى مفهوم جديد للرقابة على جودة التدقيق بهدف حماية المصلحة العامة، يقوم على إنشاء مجلس للإشراف على مكاتب التدقيق التي تدقق الشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية، ويعد المجلس شخصية معنوية غير حكومية وغير هادفة للربح، خاضعة لقانون "Sarbanes-Oxley" وتحت إشراف هيئة سوق الأوراق المالية، ويجري المجلس تفتيش لمكاتب التدقيق لتقييم مدى التزام كل مكتب والأشخاص الذين لهم علاقة بهذا المكتب بقواعد المجلس وهيئة سوق الأوراق المالية، أو المعايير المهنية المرتبطة بأداء تلك المكاتب وإصدار

---

[1] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص76- 77.

[2] سالم بن علي الغامدي، حسام عبدالمحسن العنقري، **آثار تطبيق برنـــامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 19، العدد 2، السعودية، 2005، ص196.

تقارير التدقيق، ويكون التفتيش سنويا بالنسبة لمكاتب التدقيق التي تقدم تقارير تدقيق بانتظام لأكثر من (100) شركة، وكل ثلاث سنوات بالنسبة للمكاتب التي تقدم تقارير تدقيق بانتظام لأقل من (100) شركة.

يتضح من العرض السابق، أن تأسيس مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة (PCAOB) جاء لتدعيم الرقابة التي تتم على مكاتب التدقيق ولمعالجة الانتقادات التي تعرض لها برنامج فحص النظير، خاصة أن من سيقوم بالفحص جهة محايدة لا تخضع للمهنة كما هو الحال لبرنامج فحص النظير التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين [1].

في الأخير يمكن القول أن هناك وسيلتين للرقابة على جودة التدقيق، الوسيلة الأولى هي برنامج فحص النظير الذي يعتبر من أساليب الرقابة الذاتية التي تخضع للمهنة وتهدف من خلاله إلى الحفاظ على هيبتها وزيادة الثقة فيها، أما الأسلوب الثاني فهو مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة (PCAOB) الذي يعتبر أحد أساليب الرقابة الخارجية التي فرضتها الظروف الاقتصادية على مهنة التدقيق بهدف حماية المصلحة العامة، ويعتبر الالتزام ببرامج الرقابة على جودة التدقيق من طرف مكاتب التدقيق أمر إلزامي تحتمه الظروف المهنية، وفي هذا الإطار يطالب المدير التنفيذي لبرامج جودة التدقيق بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بضرورة وضع مجموعة من الإجراءات الصارمة التي يجب أن تتخذ بحق المدققين ومكاتب التدقيق غير الملتزمين بمتطلبات رقابة الجودة، مشيرا إلى أن برامج رقابة الجودة قد ساهمت بشكل ملحوظ في تحسين الأداء المهني للمدققين ومكاتب التدقيق وذلك بالرغم من أن المعايير المهنية أصبحت أكثر تعقيدا [2].

المطلب الرابع: دعم استقـــلالية المدقق

يعتبر استقلال المدقق أحد المعايير العامة التي تحكم عمل المدقق وعنصر مهم من عناصر الثقة في القوائم المالية المدققة، واستقلال المدقق هو مفهوم نسبي لا يمكن تحقيقه بصفة مطلقة وإنما هناك درجات مختلفة من الاستقلال يمكن تحقيقها، وقد أكدت نتائج التحقيقات التي قامت بها الهيئات المختصة في قضايا الفساد والتلاعب لعدد من الشركات التي شهدت فضائح محاسبية خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية أن معظم مكاتب التدقيق استطاعت اكتشاف المخالفات المحاسبية التي قامت بها هذه الشركات إلا أن عدم تمتع هذه المكاتب بالاستقلال التام أثر على الرأي المهني النهائي، حيث قامت هذه المكاتب بإصدار تقارير نظيفة حول قوائم مالية تحتوي مخالفات محاسبية ومعلومات مضللة، وهذا ما دفع المنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية إلى إيجاد الآليات الكفيلة بتدعيم استقلالية المدقق، وقد شملت هذه المقترحات تشكيل لجنة التدقيق، التغيير الإلزامي للمدقق، ووضع قيود على تقديم الخدمات الأخرى بخلاف التدقيق.

---

(1) عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص81.

(2) محمد إبراهيم النوايسة، **العـــوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخـــارجيين في الأردن**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 02، العدد 3، الأردن، 2006، ص392.

الفرع الأول: تشكيل لجنـــة التدقيق

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لجنة التدقيق بأنها: " الأداة التي من خلالها يتم كبح التصرفات غير الشرعية من قبل الإدارات العليا للشركات "[1]، كما يمكن تعريف لجنة التدقيق بأنها: "لجنة فرعية تابعة لمجلس الإدارة وتتكون أساسا من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وتعمل كحلقة وصل بين المدقق الخارجي وإدارة المؤسسة في الأمور المتعلقة بالتدقيق الخارجي ووظيفة التدقيق الداخلي والأمور المالية والمحاسبية الأخرى "[2].

وقد ظهرت فكرة إنشاء لجنة التدقيق أولا في الولايات المتحدة الأمريكية وذلك بعد بروز العديد من حالات الغش والتلاعب بالقوائم المالية أبرزها قضية "McKesson's Robbins"، ففي سنة 1977م أكد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على جميع أعضائه ضرورة تشجيع عملائهم على تشكيل لجان التدقيق نظرا للفائدة المترتبة من تشكيلها على المصلحة العامة، وفي سنة 1978 م أكدت هيئة سوق الأوراق المالية على ضرورة الإفصاح عن وجود أو عدم وجود لجان للتدقيق في القوائم المالية للشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية، كما أصدرت بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) في نفس السنة قرارا يقضي بضرورة وجود لجان تدقيق في جميع الشركات التي تتداول أوراقها المالية في بورصة نيويورك، واشترطت أن تكون مكونة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، أما بالنسبة لبريطانيا فتعتبر فكرة تشكيل لجان التدقيق فكرة حديثة نسبيا جاءت كنتيجة حتمية للأخذ بتوصيات لجنة "Cadbury"، والتي أوصت في ديسمبر 1992م بتكوين لجان تدقيق في جميع الشركات المساهمة خلال السنتين القادمتين، وبالتالي يمكن القول أن دوافع إنشاء لجان التدقيق جاءت كنتيجة حتمية لإفلاس العديد من الشركات وزيادة مطالبة المساهمين والمستثمرين بتقارير مالية غير مضللة[3].

ولقد أكدت الدراسات السابقة أن الهدف من تشكيل لجنة التدقيق هو توفير ضمانات بخلو القوائم المالية للعميل من الأخطاء والمخالفات الجوهرية، بالإضافة إلى زيادة وتدعيم استقلالية المدقق الخارجي، وكل هذا من أجل تحسين شفافية التقارير المالية وزيادة ثقة المستخدمين فيها، وفي هذا الإطار يؤكد "Shamsher & al.," أن تشكيل لجنة تدقيق من مديرين غير تنفيذيين يشجع بقوة على استقلال المدقق الخارجي مما يحسن من جودة التقارير المالية[4].

---

[1] عبد الله علي المنيف، عبد الرحمن إبراهيم الحميد، **مهـــام لجان المراجعة ومعايير اختيار أعضائها: دراسة تطبيقية في المملكة العربية السعودية**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 11، السعودية، 1998، ص40.

[2] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص83.

[3] عبد الله علي المنيف، عبد الرحمن إبراهيم الحميد، مرجع سبق ذكره، ص41- 42.

[4] Zulkarnain Bin Muhamad Sori, Shamsher Mohamad, Siti Shaharatulfazzah Mohd Saad, **Audit Committee Support and Auditor Independence**, 2007, p 2, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1031075, (10/01/2011).

وحسب "الشمري" تقوم لجان التدقيق بأداء مجموعة من الوظائف يمكن حصرها فيما يلي [1]:

- مشاركة مجلس الإدارة في اختيار المدقق وتحديد أتعابه، والنظر في إعادة تعيينه أو إقالته وكافة البنود المتعلقة بواجباته واستقلالـــه.
- التحديد الدقيق لنطاق عملية التدقيق والإطلاع على إجراءات التدقيق التي ينوي المدقق تنفيذها، بالإضافة إلى التأكد من وجود نظام للرقابة على الجودة لدى المدقق، والإطلاع على السير الحسن لعملية التدقيق وأنه تم تنفيذها وفقا ما خطط له.
- فحص أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسة والمساهمة في تحسينها وتطويرها، والإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسة للتأكد من تحقق استقلال المدققين الداخليين ودراسة خطة العمل والتأكد من فعاليتها في إنجاز الأعمال الموكلة لها، والاجتماع مع إدارة التدقيق الداخلي ومناقشة التقارير الصادرة عنها ومتابعة مدى معالجة الملاحظات الواردة بالتقرير، بالإضافة إلى ذلك تعمل لجنة التدقيق كحلقة وصل بين المدققين الداخليين ومجلس الإدارة إلى جانب قيامها بإبداء الرأي حول تعيين مدير التدقيق الداخلي [2].
- فحص نتائج عملية التدقيق ومناقشتها دوريا مع المدقق، مع ضرورة فحص القوائم المالية ربع السنوية والسنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة وبالأخص:

  * التغييرات في السياسات المحاسبية المعتمدة.

  * التأكد من سلامة تطبيق معايير المحاسبة المتعارف عليها.

  * التأكد من مدى التزام المؤسسة بالقوانين والأنظمة السائدة، بالإضافة إلى اللوائح الداخلية.
- متابعة مدى استجابة الإدارة لمقترحات المدقق وتقديم توصيات بشأن ذلك لمجلس الإدارة [3].
- التأكد من اكتمال الإفصاح بالقوائم المالية للمؤسسة.
- المشاركة في تقييم واختيار المتقدمين الجدد للعمل في مناصب قيادية بالمؤسسة.
- تقييم أداء الإدارة المالية والمدققين الداخليين والخارجيين.
- تسهيل الاتصال المباشر والعمل كحلقة وصل بين المدقق الداخلي والخارجي ومجلس الإدارة.

---

[1] عبد الله علي المنيف، عبد الرحمن إبراهيم الحميد، مرجع سبق ذكره، ص42- 45.

[2] عيد بن حامد الشمري، **دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية**، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الواحد والعشرون، جامعة الملك سعود، السعودية، 18-19 ماي 2010، ص11- 12.

[3] هيئة الأوراق المـــالية الأردنية، **دليل قواعـــد حوكمة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان**، ص14.

- فحص جوانب الخلاف القائمة بين المدقق الخارجي والإدارة ومحاولة التوفيق بينهما، مع المحافظة على استقلالية المدقق الخارجي والداخلي والعمل على رفع كفاءة وفعالية عملية التدقيق الخارجي [1].

وتتويجا للدور الفعال الذي تلعبه لجنة التدقيق في تدعيم استقلالية المدقق ومساعدة الإدارة على أداء مهامها يجب عليها تسليم تقرير لمجلس الإدارة يتضمن الإفصاح عن كافة اجتماعات، مسؤوليات، سلطات، أنشطة وتوصيات اللجنة، ويعتبر هذا التقرير بمثابة إقرار بأن اللجنة قد نفذت مسؤولياتها بطريقة ملائمة.

أما عن علاقة لجان التدقيق بجودة عملية التدقيق، فقد توصلت دراسة "Sori & al.," إلى أن وجود لجنة التدقيق يدعم استقلالية المدقق، كما أن التصرف المستقل لأفراد لجنة التدقيق وتعمقها في المشاكل المالية والمحاسبية التي تواجه المؤسسة يعتبر مصدر قلق لدى أفراد الدراسة المتكونة من مديري المالية والمحاسبة بالشركات الماليزية المساهمة، من جهة أخرى، أكدت الدراسة على ضرورة تأليف لجنة تدقيق من مجموعة أشخاص ذوي كفاءات ومؤهلات عالية بهدف دعم المدقق في حالات النزاع أو الخلاف مع الإدارة حول تطبيق المبادئ المحاسبية وتعزيز قدرته على مقاومة ضغوطات الإدارة [2].

الفرع الثاني: التغيير الإلـــزامي للمدقق

نتيجة تزايد حالات فشل التقارير المالية في العديد من الشركات الأمريكية أصدر الكونغرس الأمريكي سنة 2002م قانون "Sarbanes-Oxley" بهدف حماية المستثمرين والمصلحة العامة، وقد اشتمل هذا القانون على تغييرات أساسية متعلقة بمهنة التدقيق أهمها إلزام الشركة بتغيير إلزامي للمدقق كل 5 سنوات [3].

وهناك وجهتي نظر مختلفتين حول مدى تأثير سياسة التغيير الإلزامي للمدقق على جودة التدقيق، بالنسبة لوجهة النظر المؤيدة لسياسة التغيير يرى أصحابها أن طول فترة العلاقة بين العميل والمدقق يجعل هذا الأخير أكثر توافقا مع المعالجات المحاسبية التي تتبناها الإدارة، من جهة أخرى، إحساس المدقق باستغناء العميل عن خدماته سيشكل ضغطا كبيرا عليه مما يضطره إلى الموافقة على السياسات المحاسبية التي تتبعها الإدارة والمصادقة على القوائم المالية حتى وإن كانت تتضمن تحريفات جوهرية، لأن التصرف بخلاف ذلك يترتب عليه تغييره بمدقق آخر وهو ما يعني فقدانه لمكاسب اقتصادية كان يحصل عليها كأتعاب من العميل سواء لأعمال التدقيق أو للخدمات الاستشارية، وبالتالي يجب على المؤسسة أن تقوم بتغيير المدقق لمعالجة الأثر السلبي الناتج عن طول فترة العلاقة التعاقدية على استقلالية وموضوعية المدقق [4].

---

[1] محمد مفلح محمد الجعافره، **مدى حرص مكـــاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2008، ص34.

[2] Zulkarnain Bin Muhamad Sori, Shamsher Mohamad, Siti Shaharatulfazzah Mohd Saad, Op.cit., p 6.

[3] Barbara Arel, Richard G. Brody, Kurt Pany, **Audit Firm Rotation and Audit Quality**, *The CPA Journal*, January 2005, Available from: http://www.nysscpa.org/cpajournal/2005/105/essentials/p36.htm, (07/01/2011).

[4] آية جار الله نعمان الخزندار، **مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله: دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة ومدراء الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية- غزة، فلسطين، 2008، ص24.

وفي هذا الإطار تشير "Arel & al.," إلى أن سياسة التغيير الإلزامي للمدقق تؤدي إلى زيادة استقلاله اتجاه العميل وبالتالي الكشف عن جميع المخالفات الجوهرية التي تتضمنها التقارير المالية للعميل، كما أن هناك ثلاثة أسباب أو دوافع تحتم على التغيير الإلزامي للمدقق هي [1]:

- قرب المدقق من الإدارة وطول فترة الارتباط به يفقد المدقق نزعة الشك المهني.
- مع زيادة فترة العلاقة بين المدقق والعميل يصاب المدقق بالتراخي والملل نتيجة تكرار عملية التدقيق مما يجعله غير مهتم بالتفاصيل.
- مع طول فترة الارتباط ينشأ لدى المدقق الرغبة في إرضـــاء العميل.

وبالرغم من الاهتمام الكبير من قبل الباحثين والمنظمات المهنية بفكرة التغيير الإلزامي للمدقق إلا أن هناك وجهة نظر معارضة لا توافق على هذا التغيير، وذلك بحجة أن طول مدة ارتباط المدقق بالعميل يولد خبرة لدى المدقق بعمليات المؤسسة محل التدقيق بما تؤدي إلى زيادة جودة عملية التدقيق وانخفاض تكلفتها [2].

الفرع الثالث: وضع قيود على تقديم الخدمات الأخرى خلاف خـــدمة التدقيق

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الخدمات الاستشارية بأنها: "الاستشارات المهنية التي تهدف أساسا إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقات والموارد المتاحة له بما يحقق أهداف التنظيم" [3]، إذ أدت التغيرات الاقتصادية التي طرأت على سوق مهنة التدقيق في السنوات الأخيرة إلى ضرورة مواكبة مكاتب التدقيق لهذه التغيرات والتأقلم معها من أجل البقاء في السوق المهنية، ولمواجهة ظروف السوق المتغيرة أقبلت مكاتب التدقيق على تقديم خدمات مهنية إضافية للعملاء إلى جانب خدمة تدقيق الحسابات، حيث لم تعد الخدمات المهنية لمكاتب التدقيق مقتصرة على خدمات التدقيق التقليدية بل امتدت لتشمل نطاقا واسعا من الخدمات الاستشارية المالية والإدارية والاقتصادية [4].

وفي هذا الإطار يؤكد "Mautz & Sharaf" على أن تقديم المدققين لخدمات أخرى للعملاء خلاف خدمة التدقيق مثل الاستشارات الإدارية، الاستشارات الضريبية، إمساك الدفاتر والسجلات المحاسبية، تشغيل أو معالجة البيانات المحاسبية، الخدمات المتعلقة باندماج المؤسسات...الخ، يثير جدلا كبيرا في الفكر المحاسبي منذ سنوات عديدة خاصة بعد تزايد نسبة إيرادات مكاتب التدقيق من الخدمات الاستشارية من 12 % في الثمانينات من القرن الماضي إلى حوالي 32 % خلال الفترة الحالية، إذ أكدت لجنة "Metcalf" أن تقديم المدققين لمثل هذه

---

[1] Barbara Arel, Richard G. Brody, Kurt Pany, Op.cit.

[2] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص87.

[3] عصام قريط، **الخدمـــات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 1، سوريا، 2008، ص15.

[4] فوزية حامد الجفري، حسام عبدالمحسن العنقري، **اتجـــاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية: تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد 2، السعودية، 2007، ص226- 227.

الخدمات للعملاء محل التدقيق يشكل تهديد حقيقي لاستقلال المدقق نظرا لأنها تخلق تعارض في المصالح بين تقديم هذه الخدمات وتقديم خدمات التدقيق في نفس الوقت، فلا يمكن للمدقق مثلا أن يقوم بتصميم نظام المعلومات المحاسبي للعميل محل التدقيق ويطلب منه بعد ذلك فحص وتدقيق مدى سلامة هذا النظام وما ينتج عنه من معلومات محاسبية وإمكانية الاعتماد عليها [1].

وقد أشار "Defond & al.," إلى أنه وبالرغم من توفر حوافز تشجع على استقلال المدققين، إلا أنه توجد العديد من المخاوف التي تشكل تهديدا فعليا لاستقلال المدققين نتيجة تقديم خدمات إضافية وهي [2]:

- أتعاب الخدمات الأخرى خلاف خدمة التدقيق تجعل المدققين يعتمدون ماليا على عملائهم مما يجعلهم أقل استعداد للصمود أمام ضغوطات الإدارة وذلك بسبب الخوف من فقدانهم للعملاء.
- طبيعة العديد من الخدمات الأخرى خلاف خدمة التدقيق تضع المدققين في منطقة الأدوار الإدارية مما يهدد موضوعيتهم فيما يتعلق بالعمليات التي يدققونها.

وفي هذا الصدد وتدعيما لاستقلال المدقق منع قانون "Sarbanes-Oxley" مكاتب التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية من أداء الخدمات التالية لنفس العميل [3]:

- خدمات المحاسبة وإمساك الدفاتر.
- خدمات تصميم وتطبيق نظم المعلومات المحاسبية.
- خدمات التقييم والتثمين.
- الخدمـــات التأمينية.
- خدمات التدقيق الداخلي.
- الاستشارات بشأن الموارد البشرية أو الوظائف الإدارية.
- خدمات السمسرة أو المتاجرة في الأوراق المالية أو تقديم الاستشارات الاستثمارية.
- الخدمات القانونية والاستشارية غير المرتبطة بالتدقيق.

---

[1] سالم عبد الله حلس، يوسف محمود جربوع، **مجـالات مساهمة الجمعيات المهنية والجامعات الفلسطينية في تحسين الأداء المهني للمراجع الخـارجي**، 2007، ص16، موقع النسخة: http://alagha.110mb.com/research/2.doc، تم الإطلاع عليها يوم: 2011/01/10.

[2] Mark L. DeFond, K. Raghunandan, K.R. Subramanyam, **Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions**, *Working Paper*, January 2002, p 6- 7, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=297747, (12/01/2011).

[3] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص88- 89.

خلاصـــــة الفصل

لقد أدت الفضائح المحاسبية التي حدثت مؤخرا إلى تزايد الانتقادات الموجهة لمهنة التدقيق خاصة في ظل عجز مكاتب التدقيق عن اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح المتبعة من طرف الإدارة والتقرير عنها، حيث أثبتت الدراسات أن انخفاض مستوى أداء خدمات التدقيق من جهة وعدم تمتع هذه المكاتب بالاستقلال التام من جهة أخرى قد ساهم بشكل كبير في حدوث هذه الانهيارات المالية، وهو ما نتج عنه انخفاض ثقة المستثمرين في صحة ومصداقية المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وهذا ما يدفع إلى التساؤل عن الدور الذي يمكن أن تلعبه مهنة التدقيق المحاسبي في الحد من الممارسات المحاسبية الاحتيالية داخل المؤسسة باعتبارها وسيلة رقابية خارجية هدفها مراقبة تصرفات الإدارة وليس التغطية على أعمالها الانتهازية وغير القانونية.

لذا أخذت المنظمات والهيئات المهنية على عاتقها مسؤولية تحسين خدمات التدقيق من خلال الإصلاحات التشريعية والمهنية المبذولة، أبرزها قانون "Sarbanes-Oxley" سنة 2002م والذي تبنى مفهوما جديدا للرقابة على جودة التدقيق بهدف حماية المصلحة العامة وإعادة ثقة المستثمرين في الأسواق المالية، ويعتبر هذا القانون من أهم القوانين المؤثرة في مهنتي المحاسبة والتدقيق في الوقت الحاضر كونه يعطي للجهات الرسمية حق التدخل في تنظيم الممارسات المحاسبية، كما حد القانون من الحرية التي كانت تتمتع بها المهنة في وضع المعايير والإرشادات المهنية، ويظهر ذلك بوضوح من خلال إقرار القانون الخاص بإنشاء مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة (PCAOB) والذي منح صلاحيات واسعة في مراقبة أعمال مهنة التدقيق، هذا فضلا عما أقره القانون من صلاحيات للجنة مراقبة عمليات البورصة (SEC) بشأن التأكد من استقلالية وحياد المدققين بهدف حماية المصلحة العامة.

الفصل الرابع (تطبيقي):

دور التدقيق المحاسبي

في تفعيل الرقابة على

إدارة الأرباح

تمهيـــــد

لقد توصلت معظم الأبحاث المحاسبية التي أجريت في البيئات المختلفة إلى وجود علاقة عكسية بين جودة التدقيق المحاسبي وإتباع الإدارة لممارسات إدارة الأرباح، حيث أنه كلما ارتفعت جودة عملية التدقيق كلما أدى ذلك إلى تخفيض الممارسات المتبعة من طرف الإدارة للتلاعب بالأرباح المحاسبية.

لذا سوف نقوم في هذا الفصل التطبيقي بدراسة العلاقة الموجودة بين التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها (كعامل معبر عن جودة التدقيق) واتجاه المؤسسات لتبني سلوك إدارة الأرباح من خلال التطرق للعناصر التـــالية:

- **المبحث الأول:** دور التدقيق المحاسبي في الحد من سلوك إدارة الأرباح لدى المؤسسات الفرنسية، يتناول هذا المبحث ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الفرنسية، وتقييم مستوى أداء محافظي الحسابات لعملية التدقيق من زاوية الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها، بالإضافة إلى الدور الذي تلعبه جودة التدقيق المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لدى المؤسسات الفرنسية.
- **المبحث الثاني:** إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية، نحاول في هذا المبحث التعرف على مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لسلوك إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة واتجاه هذه الممارسة.

المبحث الأول: دور التدقيق المحاسبي في الحد من سلوك إدارة الأرباح لدى المؤسسات الفرنسية

لقد أثبتت نتائج الدراسات المحاسبية التي أجريت في العديد من البلدان خاصة في انجلترا والولايات المتحدة الأمريكية قيام مؤسسات هذه البلدان بممارسات إدارة الأرباح، وقد بينت هذه الدراسات الدوافع التي تحفز الإدارة على القيام بمثل هذه الممارسات والأساليب المستخدمة لتحقيقها، وتكميلا للدراسات السابقة تحاول هذه الدراسة معرفة مدى ممارسة المؤسسات الفرنسية لإدارة الأرباح واتجاه هذه الممارسة، ومدى مساهمة عملية التدقيق المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لدى المؤسسات الفرنسية.

المطلب الأول: إدارة الأرباح في المؤسسات الفرنسية

نحاول في هذا المطلب التعرف على مدى ممارسة المؤسسات الفرنسية المكونة لعينة الدراسة لإدارة الأرباح خلال الفترة الممتدة بين 2007 م – 2009 م.

الفرع الأول: التعريف بعينـــة الدراسة والنموذج المستخدم

1. مجتمع وعينة الدراســـة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المؤسسات الفرنسية المساهمة المسجلة بمؤشر (**SBF 250**) [1]، أما عينة الدراسة فتتكون من 60 مؤسسة اقتصادية فرنسية مسجلة ضمن المؤشر السابق والتي تتوفر على البيانات اللازمة لإجراء اختبارات الدراسة خاصة قائمة التدفقات النقدية المستخدمة لحساب المستحقات الكلية، وذلك خلال الفترة الممتدة من 2006 م إلى 2009 م، مع استبعاد جميع المؤسسات ذات الطابع المالي مثل البنـــوك، شركات التأمين، الشركات العقارية ...الخ نظرا لنظامها المحاسبي الخاص.

والملحق رقم (**1**) يوضح لنا المؤسسات الفرنسية المعنية بالدراسة.

وتشتمل البيانات اللازمة لإعداد الجزء التطبيقي على قائمة الميزانية العامة، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، بالإضافة إلى ملحقات القوائم المـــالية للمؤسسة، وقد تم الحصول على المعلومات المالية بالرجوع إلى المواقع الرسمية لمؤسسات العينة التي تتضمن فضاء خاص بالبيانات المالية ومعلومات تفصيلية حول النشاط والأداء المالي للمؤسسة.

وقد تم الاعتماد على مصادر مختلفة لجمع بيانات الدراسة أهمها:

- التقارير السنوية لمؤسسات العينة (Les rapports annuels et les comptes consolidés).
- الوثائق المرجعية للمؤسسات (Les documents de référence).

[1] Indice SBF 250, disponible sur: http://www.ernstrade.com/SBF250.html.

2. النموذج المستخدم لقياس إدارة الأربـــاح

لقياس قيمة المستحقات الاختيارية خلال فترة الدراسة والمعبرة عن ممارسات إدارة الأرباح تم الاعتماد على نموذج "Jones" المعدل من طرف "Dechow & al.," في 1995م، ويتم حسابها وفقا للخطوات التالية:

أ. حساب المستحقات الكليـــة

حسب "Bartov & Ferdinand" من الأفضل عند حساب المستحقات الكلية استخدام منهج التدفقات النقدية، لأن استخدام منهج الميزانية العامة من المحتمل أن يعطي نتائج متحيزة وغير دقيقة بسبب وجود أخطاء قياس عند حساب قيمة المستحقات الكلية، والصيغة التالية تعبر عن منهج قائمة التدفقات النقدية لحساب المستحقات الكلية:

$$TAC_{it} = NI_{it} - CFO_{it} \quad \ldots\ldots (1)$$

حيث أن:

- TAC_{it} : المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).
- NI_{it} : صافي دخـــل المؤسسة (i) خلال الفترة (t).
- CFO_{it} : التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

هذه المرحلة يمكن توضيحها في الملحق رقم (**2**) لكل مؤسسات العينة.

ب. تقدير معـــالم النموذج

يتم تقدير معالم النموذج المستخدمة لحساب المستحقات غير الاختيارية من خلال معادلة الانحدار التي تتم لمجموع مؤسسات العينة في كل سنة على حدا، وذلك وفقا للنموذج التالي:

$$TAC_{it} / A_{it-1} = \alpha_1 (1/ A_{it-1}) + \alpha_2 [(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}) / A_{it-1}] + \alpha_3 (PPE_{it} / A_{it-1}) + e_{it} \ldots\ldots (2)$$

حيث أن:

- TAC_{it} : المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).
- A_{it-1} : إجمالي أصول المؤسسة (i) في نهاية الفترة (t-1).
- ΔREV_{it} : التغير في رقم أعمال المؤسسة (i) بين الفترة (t) و(t-1).
- ΔREC_{it} : التغير في صافي رصيد العملاء للمؤسسة (i) بين الفترة (t) و(t-1).
- PPE_{it} : إجمالي العقارات والممتلكات والآلات للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

- e_{it} : الخطأ العشوائي ويعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).
- α_1 ، α_2 ، α_3 : معالم نموذج خاصة بالمؤسسة (i).

والمـــلاحق رقم (**3**)، (**4**)، (**5**) تشير إلى معادلات الانحدار التي تم تشكيلها لمؤسسات العينة خلال سنوات الدراسة 2007 ، 2008 ، 2009 على التوالي، وبعد معالجتها إحصائيا تم تقدير معاملات نموذج الانحدار (α_1 ، α_2 ، α_3) لكل سنة من سنوات الدراسة، والتي يمكن التعبير عنها في الملاحق رقم (**6**)، (**7**)، (**8**).

ج. حساب المستحقات غير الاختيارية

في هذه المرحلـــة يتم تقدير قيمة المستحقات غير الاختيارية (المستحقات العادية) لكل مؤسسة من مؤسسات العينة خلال سنوات الدراسة: 2007 ، 2008 ، 2009 ، وذلك باستخدام معالم النموذج السنوية المقدرة في المرحلة السابقة من خلال المعادلة التـــالية:

$$NDAC_{it} / A_{it-1} = \hat{a}_1 (1/ A_{it-1}) + \hat{a}_2 [(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}) / A_{it-1}] + \hat{a}_3 (PPE_{it} / A_{it-1}) \ldots\ldots (3)$$

حيـــث أن:

- $NDAC_{it}$: قيمة المستحقات غير الاختيارية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

د. حساب المستحقات الاختيارية

تشتمل المستحقات الكلية على مستحقات غير اختيارية ومستحقات اختيارية، وبالتالي فإن المستحقات الاختيارية تمثل الفرق بين المستحقات الكلية والمستحقات غير الاختيارية للمؤسسة خلال فترة معينة كما يلي:

$$DAC_{it} / A_{it-1} = TAC_{it} / A_{it-1} - NDAC_{it} / A_{it-1} \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots (4)$$

حيـــث أن:

- DAC_{it} : قيمة المستحقات الاختيارية المقدرة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

ه. تقرير مدى ممارسة المؤسسة إدارة الأرباح

بعد حساب المستحقات الاختيارية لكل مؤسسة خلال سنوات الدراسة 2007 ، 2008 ، 2009 ، يجب حساب القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية للمؤسسة خلال سنوات الدراسة ومتوسط هذه المستحقات، فإذا كانت القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية في سنة معينة تفوق المتوسط فإن المؤسسة قد مارست إدارة الأرباح خلال هذه السنة وتعطى متغير وهمي (1)، أما إذا كانت القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية في سنة معينة تقل عن المتوسط فإن المؤسسة لم تمارس إدارة الأرباح خلال هذه السنة وتعطى متغير وهمي (0).

والملحق رقم (**9**) يتضمن قيم المستحقات غير الاختيارية والمستحقات الاختيارية المتحصل عليها لعينة الدراسة، بالإضافة إلى مدى ممارسة المؤسسات الفرنسية المساهمة المسجلة بمؤشر (SBF 250) لإدارة الأرباح خلال سنوات الدراســة 2007، 2008، 2009 على التوالي.

الفرع الثاني: عرض النتائج وتحليلها إحصائيــا

بعد جمع البيانات اللازمة لتقدير قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسات العينة باستخدام نموذج "Jones" المعدل وبالاستعانة ببرنامج "SPSS" و"Excel" يمكن تلخيص النتائج المتوصل إليها كما يلي:

1. النتائج الخاصة بالمستحقات الاختيارية وتحليلها الإحصائي

تشير النتائج المتحصل عليها أن المؤسسات الفرنسية المعنية بالدراسة قد قامت بممارسات إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة من خلال استخدام المستحقات الاختيارية **بشكل سالب**، حيث بلغ متوسط المستحقات الاختيارية لمؤسسات العينة خلال فترة الدراسة (0,0315-)، والانحراف المعياري (0,0615)، في حين بلغت أعلى قيمة للمستحقات الاختيارية (0,1448) وهي تعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة "ZODIAC" خلال سنة 2007م، أما أدنى قيمة للمستحقات الاختيارية فقد بلغت (0,4462-) وتعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة "ATARI" خلال سنة 2008م.

من جهة أخرى؛ تشير النتائج إلى وجود تفاوت وتدرج في استخدام المستحقات الاختيارية خلال فترة الدراسة، ففي سنة 2007م قدر متوسط المستحقات الاختيارية لعينة الدراسة بـــ (0,0150-)، والانحراف المعيـــاري (0,0551)، في حين بلغت أعلى قيمة للمستحقات الاختيارية (0,1448) وهي تعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة "ZODIAC"، أما أدنى قيمة للمستحقات الاختيارية فبلغت (0,1468-) وتعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة "CEGEDIM".

وفي سنة 2008م قدر متوسط المستحقات الاختيارية (0,0310-)، والانحراف المعياري (0,0777)، في حين بلغت أعلى قيمة للمستحقـــات الاختيارية (0,1150) وهي تعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة "INTER PARFUMS"، أما أدنى قيمة للمستحقات الاختيارية فقد بلغت (0,4462-) وهي تعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة "ATARI".

أما في سنة 2009م فقد قدر متوسط المستحقات الاختيارية لمؤسسات العينة (0,0484-)، والانحراف المعياري (0,0428)، في حين بلغت أعلى قيمة للمستحقات الاختيارية (0,0407) وتعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة "AREVA"، أما أدنى قيمة للمستحقات الاختيارية فقد بلغت (0,1768-) وهي تعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة "ILIAD".

وبالتالي يمكن القول أن المؤسسات الفرنسية المكونة لعينة الدراسة قامت باستخدام المستحقات الاختيارية بشكل سالب خلال جميع فترات الدراسة بهدف **تخفيض الأرباح** المعلن عنها، وتعتبر سنة 2009م السنة التي كان فيها استخـــدام المستحقات الاختيارية كبير جدا بمتوسط قدره (0,0484-)، تليها بعد ذلك سنة 2008م بمتوسط قدره (0,0310-)، ثم سنة 2007م بمتوسط مستحقات اختيارية قدره (0,0150-).

ويمكن تفسير سلوك المؤسسات الفرنسية المسجلة بمؤشر (SBF 250) اتجاه تخفيض رقم الربح المحاسبي بوجود رغبة لدى إدارة هذه المؤسسات في:

- تجنب بعض التكاليف السياسية والاجتماعية التي قد تتحملها المؤسسات الفرنسية نتيجة الإعلان عن أرباح مرتفعة.
- تخفيض قيمة المدفـــوعات الضريبية.
- تخفيض أي زيادات مقترحة في الأجور من جانب ممثلي العمال.
- احتجاز جزء من الأرباح في فترات النشاط التي حققت فيها المؤسسات نتائج جيدة واستخدامها لتدعيم الأرباح في الفترات التي تكون فيها الأرباح الفعلية منخفضة.

والجدول التالي يلخص لنا التحليل الوصفي للمستحقات الاختيارية الخاصة بالمؤسسات الفرنسية المساهمة المعنية بالدراسة والمسجلة بمؤشر (SBF 250) خلال فترة الدراسة كما يلي:

الجدول (4-1): التحليل الوصفي للمستحقات الاختيارية للمؤسسات الفرنسية خلال فترة الدراسة

السنـــة	متوسط المستحقات الاختيارية	أقصى قيمة للمستحقات الاختيارية	أدنى قيمة للمستحقات الاختيارية	الانحراف المعياري
2007	- 0,0150	0,1448	- 0,1468	0,0551
2008	-0,0310	0,1150	- 0,4462	0,0777
2009	- 0,0484	0,0407	- 0,1768	0,0428
خلال فترة الدراســة	**- 0,0315**	**0,1448**	**- 0,4462**	**0,0615**

المصدر: من إعداد الطالب، ويمكن الرجوع للملحق رقم (**9**) للإطلاع على النتائج المتعلقة بالمستحقات الاختيارية للمؤسسات الفرنسية

من جهة أخرى، تبين النتائج المتحصل عليها عدم وجود اختلاف بين المؤسسات الرابحة والخاسرة في ممارستها لإدارة الأرباح باستخدام المستحقات الاختيارية، حيث بلغ متوسط المستحقات الاختيارية للمؤسسات الرابحة والخاسرة خلال فترة الدراسة (0,0272-) و(0,0791-) على التوالي، وهذا ما يدل على أن المؤسسات الفرنسية المعنية بالدراسة تقوم بإدارة أرباحها هبوطا بغرض **تخفيض الأرباح**.

وقد بلغ عدد المؤسسات المحققة للأرباح خلال فترة الدراسة 55 مؤسسة وقدر متوسط المستحقات الاختيارية لها بـــ (0,010-)، (0,0243-)، (0,0473-) لكل من سنة 2007م، 2008م و2009م على التوالي، ويمكن تفسير سلوك المؤسسات ذات الربحية اتجـــاه تخفيض أرباحها بالأزمة المالية العالمية التي ضربت الاقتصاد العالمي في 2008م والتي أعطت للمؤسسات الرابحة فرصة لتخفيض أرباحها تجاوبا مع الأزمة العالمية وبالتالي تفادي بعض التكاليف السياسية والاستفادة من مخزون الأرباح لتدعيم الأرباح في السنوات المستقبلية التي يمكن أن تحقق فيها المؤسسات أرباح منخفضة أو خسائر.

أما بالنسبة للمؤسسات الخاسرة فقد بلغ عددها 05 مؤسسات وقدر متوسط المستحقات الاختيارية لها بـــ (0,0599-)، (0,1166-)، (0,0608-) لكل من سنة 2007م و2008م و2009م على التوالي، ويمكن تفسير لجوء المؤسسات الفرنسية المحققة لخسائر إلى تخفيض الأرباح المحاسبية بالتغييرات الحاصلة على مستوى الهيكل الإداري لهذه المؤسسات، حيث تحاول الإدارة الجديدة تنظيف القوائم المالية والتخلص من كل الخسائر التي تكبدتها المؤسسة في عهد الإدارة السابقة في السنة التي حدث فيها التغيير لتكون السنوات المستقبلية أكثر ربحية مما يعكس أداء الإدارة الجديدة وحسن إدارتها لموارد المؤسسة.

والجدول التالي يوضح لنا التحليل الوصفي للمستحقات الاختيارية الخاصة بكل من المؤسسات الفرنسية الرابحة والخاسرة خلال فترة الدراسة كما يلي:

الجدول (4-2): المستحقات الاختيارية للمؤسسات الفرنسية الرابحة والخاسرة

		المؤسسات الرابحة	المؤسسات الخاسرة
	عدد المؤسسات	55 مؤسسة	5 مؤسسات
متوسط المستحقات الاختيارية	**2007**	- 0,010	- 0,0599
	2008	- 0,0243	- 0,1166
	2009	- 0,0473	- 0,0608
متوسط المستحقات الاختيارية لفترة الدراسة ككل		**- 0,0272**	**- 0,0791**

المصدر: من إعداد الطالب، وقد اعتمد في تصنيفه للمؤسسات الرابحة والخاسرة على متوسط مؤشر الربحية للمؤسسة خلال فترة الدراسة

2. النتائج الخاصة بمتغير إدارة الأربـــاح وتحليلها الإحصائي

تبين النتائج المتوصل إليها وجود تباين بين سنوات الدراسة من حيث ممارسة إدارة الأرباح، حيث ظهر أعلى تكرار لممارسة إدارة الأرباح لدى مؤسسات العينة في سنة 2009م والذي بلغ (38) مؤسسة بنسبة قدرها 63 %، تليها بعد ذلك سنة 2008م، حيث بلغ عدد المؤسسات الفرنسية الممارسة لسلوك إدارة الأرباح (26) مؤسسة بنسبة قدرها 43 %، في حين تعتبر سنة 2007م السنة الأقل ممارسة حيث بلغ عدد المؤسسات التي قامت بممارسات إدارة الأرباح (24) مؤسسة بنسبة قدرها 40 %.

والجدول التالي يعرض لنا تكرارات ونسب ممارسة وعدم ممارسة المؤسسات الفرنسية المساهمة المسجلة بمؤشر (SBF 250) لإدارة الأرباح خلال سنوات الدراسة 2007، 2008، 2009 كما يلي:

الجدول (4-3): التكرارات والنسب المئوية للمؤسسات الممارسة وغير الممارسة لإدارة الأرباح

السنـــة	المؤسسات الممـــارسة		المؤسسات غير الممـــارسة		المجمـــوع	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
2007	24	%40	36	%60	60	%100
2008	26	%43	34	%57	60	%100
2009	38	%63	22	%37	60	%100
المجموع	**88**	**%49**	**92**	**%51**	**180**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب، ويمكن الرجوع للملحق رقم (**9**) للإطـــلاع على النتائج المتعلقة بمدى ممارسة المؤسسات الفرنسية لإدارة الأرباح

الفرع الثالث: اختبار مدى معنوية ممارسة المؤسسات الفرنسية لإدارة الأرباح

اعتمادا على أهداف الدراسة وأهميتها تم صياغة فرضية الدراسة المتعلقة بمدى معنوية ممارسة المؤسسات الفرنسية لسلوك إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة كما يلي:

- **H_0** : لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام غالبية المؤسسات الفرنسية المساهمة المسجلة بمؤشر (SBF 250) بإدارة أرباحها خلال فترة الدراسة.
- **H_1** : توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام غالبية المؤسسات الفرنسية المساهمة المسجلة بمؤشر (SBF 250) بإدارة أرباحها خلال فترة الدراسة.

تختبر هذه الفرضية مدى ممارسة المؤسسات الفرنسية المساهمة لسلوك إدارة الأرباح خلال الفترة الممتدة بين 2007م – 2009م، وبما أن الإحصاءات الوصفية أظهرت وجود تكرار لممارسة إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة من طرف مؤسسات العينة فإنه يجب التأكد من مدى معنوية هذه الممارسة باستخدام اختبار ذو الحدين (Binomial Test) للفرضية الأولى، وذلك لاختبار مدى اختلاف البيانات الخاصة بمتغير إدارة الأرباح (0،1) عن متوسط فرضي يساوي (0,5).

يمكن التعبير عن فرضيات الدراسة كما يلي:

$H_0 : p = p\,(EM) = 0,5 \;,\; q = p\,(\text{Non - EM}) = 0,5$ .....(1)

$H_1 : p\,(EM) > 0,5$ .....(2)

ويمكن توضيح نتائج اختبار ذو الحدين (Binomial Test) في الجدول التـــالي:

الجدول (4-4): نتائج اختبار (Binomial Test) لمدى معنوية ممارسة المؤسسات الفرنسية لإدارة الأرباح خلال فترة الدراسة

		Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Asymp. Sig. (2-tailed)
EM	Group 1	1	88	0,49	0,50	0,823[a]
	Group 2	0	92	0,51		
	Total		180	1,00		

a. Based on Z Approximation.

توضح نتائج اختبار (Binomial Test) أن مستوى دلالة الاختبار كانت (**Sig = 0,823**) وهي أكبر من مستوى المعنـــوية ($\alpha = 0,05$)، مما يعني عدم وجود اختلاف ذو دلالة إحصائية بين المؤسسات الفرنسية الممارسة وغير الممارسة لإدارة الأرباح خلال فترة الدراسة، وهذا ما يجعلنا نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أنه: "**لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيـــام غالبية المؤسسات الفرنسية المساهمة المسجلة بمؤشر (SBF 250) بإدارة أرباحها خلال فترة الدراسة**".

المطلب الثاني: تقييم أداء محافظي الحسابات

لتحقيق أهداف الدراسة لابد من تقييم مستوى أداء مهمة التدقيق من طرف محافظي الحسابات الذين قاموا بتدقيق القوائم المالية الختامية للمؤسسات الفرنسية، ولتحقيق هذا الغرض تم تصميم استمارة متكونة من ثلاث محاور أساسية تقيس أداء محافظ الحسابات في فرنسا خلال فترة الدراسة.

الفرع الأول: العينة المستهدفة واستبيان الـــدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات المسجلين بالمجلس الوطني لمحافظي الحسابات [1]، أما عينة الدراسة فتتكون من محافظي الحسابات الذين قاموا بتدقيق القوائم المالية لمؤسسات العينة خلال فترة الدراسة الممتدة بين 2007 م – 2009 م والبالغ عددهم 174 محافظ حسابات، وقد تم التواصل مع عينة الدراسة وتسليم الاستبيانات لهم عن طريق البريد الالكتروني الخاص والمستخرج من الموقع الرسمي للمجلس الوطني لمحافظي الحسابات الفرنسي.

وقد تم البدء في إرسال الاستبيان لعينة الدراسة ابتداء من 13 جانفي 2011 م وتم استلام آخر رد في 27 أفريل 2011 م، حيث تم توزيع 174 استبانة تم استرجاع 146 منها، واستبعد منها 9 ردود لعدم جدية الإجابة عن فقراتها، وبذلك يكون عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل 137 استبانة.

والجدول التالي يبين لنا الإحصاءات الخاصة باستبيان الدراسة كما يلي:

الجدول (4-5): الإحصاءات الخاصة باستبيان الدراسة

الإيضـــاحات	التكرار	النسبة المئوية
الاستمارات الموزعة	174	% 100
الاستمارات المسترجعة	146	% 83,90
الاستمارات غير المسترجعة	28	% 16,10
الاستمارات الملغاة	9	% 5,17
الاستمارات الصالحة للتحليل	**137**	**% 78,73**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ردود أفراد العينة

[1] Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC), disponible sur: http://annuaire.cncc.fr

في هذا الإطار نشير إلى أن محتوى الاستبيان تم مناقشته مع مجموعة من الأساتذة المختصين لتحكيمها وبعد أخذ جميع الملاحظات بعين الاعتبار تم ضبط الاستمارة في شكلها النهائي والتي تضمنت ما يلي:

- **الجزء الأول**: بيانات عامة عن عينة الدراسة وتتضمن: المسمى الوظيفي، المؤهل العلمي، الخبرة العملية.
- **الجزء الثاني**: يهدف إلى التعرف على مستوى أداء مهمة التدقيق من طرف محافظي الحسابات، وقد اشتمل هذا الجزء على ثلاثة محاور أساسية:

1. **المحور الأول**: يقيس مدى تمتع وتوفر محافظي الحسابات على التأهيل العلمي، الخبرة العملية، الاستقلال والحياد، العناية المهنية الكافية عند تدقيق القوائم المالية، ويتضمن هذا المحور 11 بند.
2. **المحور الثاني**: يقيس مدى التـــزام محافظي الحسابات بمعايير العمل الميداني عند تدقيق القوائم المالية لمؤسسات العينة، وقـــد تضمن هذا المحور 24 بند.
3. **المحور الثالث**: يقيس مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير إعداد التقرير وقد تضمن هذا المحور 4 بنود.

والملحق رقم (**10**) يتضمن الاستبيان الموجه لمحافظي الحسابات في فرنسا.

لغرض تحليل بيانات الدراسة تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، ويمكن حصر الأساليب الإحصائية المستخدمة لتحليل البيانات المتحصل عليها فيما يلي:

- الوســـط الحسابي والانحراف المعياري.
- اختبـــار (One - Sample T- Test).
- معامل الثبات ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha).

الفرع الثاني: فرضيات الدراسة، مقياس وصدق الاستبيان

1. فرضيـــات الدراسة

لقد تم صياغة فرضية الدراسة المتعلقة بمدى حرص محافظي الحسابات على تحقيق وتحسين مستوى أداء عملية التدقيق كما يلي:

- H_0 : لا يحرص محافظو الحسابات على تحقيق مستوى أداء عالي عند القيام بتدقيق القوائم المالية الختامية للمؤسسات الفرنسية.
- H_1 : يحرص محافظو الحسابات على تحقيق مستوى أداء عالي عند القيام بتدقيق القوائم المالية الختامية للمؤسسات الفرنسية.

يندرج تحت هذه الفرضية الرئيسية فرضيـــات فرعية كما يلي:

- الفرضية الفرعية 1: لا يلتزم محافظو الحسابات بمعايير التدقيق العامة عند تدقيق القوائم المالية للمؤسسات.
- الفرضية الفرعية 2: لا يلتزم محافظو الحسابات بمعايير العمل الميداني عند تدقيق القوائم المالية للمؤسسات.
- الفرضية الفرعية 3: لا يلتزم محافظو الحسابات بمعايير إعداد التقرير عند صياغة تقرير التدقيق.

2. مقيـــاس وصدق الاستبيان

لقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) لقياس درجة توفر بنود الاستبيان، والجدول التالي يوضح لنا مقياس تحديد الأهمية النسبية كما يلي:

الجدول (4-6): مقيـــاس تحديد الأهمية النسبية

الدرجة	1	2	3	4	5
الأهمية	غير متوفر إطلاقا	متوفر بشكل ضعيف	متوفر بشكل متوسط	متوفر	متوفر بشدة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الدراسات السابقة

كما تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الدرجات لإعطاء الوسط الحسابي مدلول باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، والجدول التالي يوضح لنا مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي كما يلي:

الجدول (4-7): مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي

الوسط الحسابي	مستوى أداء مهمة التدقيق
1- أقل 1,5	مستوى ضعيف جدا
من 1,5- أقل من 2,5	مستوى ضعيف
من 2,5- أقل من 3,5	مستوى متوسط
من 3,5- أقل من 4,5	مستوى عالي
من 4,5 - 5	مستوى عالي جدا

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الدراسات السابقة

وللتحقق من صدق الاستمارة (الصدق الظاهري) ومدى ملائمة محاورها وعباراتها لقياس متغيرات الدراسة تم عرض الاستمارة على محكمين لهم إطلاع واسع بمجال الدراسة، وقد تم أخذ ملاحظات واقتراحات المحكمين بعين الاعتبار مما سمح بإدخال تعديلات على الاستمارة خاصة ما يتعلق بصياغة العبارات، عددها وتطابق محاور الاستمارة مع تساؤلات وفرضيات الدراسة.

أما بالنسبة للتحقق من الثبات الداخلي للاستمارة ككل فقد تم استخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ، ويمكن توضيح نتائج معامل الثبات ألفا كرونباخ في الجـــدول التالي:

الجدول (4-8): معامل الثبات ألفا كرونباخ

البيان	قيمة معامل ألفا كرونبـــاخ
الاستمـــارة ككل	0,661

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد العينة

تبين النتائج أن معامل الثبات "ألفا كرونباخ" لبنود الاستمارة قد بلغ (66,1 %) وهي تزيد عن النسبة المقبولة (60 %)، مما يدل على وجود اتساق داخلي بين أسئلة الاستمارة الموجهة لمحافظي الحسابات وبالتالي إمكانية الاعتماد على نتائج الاستمارة ومصداقيتها وثباتها وقدرتها على تحقيق أهداف الدراسة.

الفرع الثالث: عرض النتائج الخاصة بالاستبيان وتحليلها إحصائيا

تؤكد المنظمات المهنية أن التزام مدققي الحسابات بمعايير التدقيق المهنية يمثل الحد الأدنى لأداء مهمة التدقيق، لذا فقد تضمن الاستبيان مجموعة من البنود تقيس في مضمونها مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق العامة، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية لمؤسسات العينة.

1. وصف الخصائص الديمغرافية لعينـــة الدراسة

لقد قام الباحث بحصر خصائص عينة الدراسة في ثلاث خصائص كما يلي: المسمى الوظيفي، المؤهل العلمي، والخبرة المهنية.

أ. المسمى الوظيفي

يوضح الجدول رقم (**4– 9**) أن أعلى نسبة من أفراد العينة المستجوبة هم بوظيفة محافظ حسابات وخبير محاسبي وقد بلغت نسبتهم 64,23 % بما يعادل 88 فرد، أما بالنسبة للأفراد الذين هم برتبة محافظي الحسابات فقد بلغت نسبتهم 35,77 % بما يعادل 49 محافظ حسابات.

ب. المؤهـــل العلمي

يوضح الجدول رقم (**4– 9**) أن نسبة محافظي الحسابات الحاصلين على شهادة الليسانس وما يعادلها قد بلغت 19,71 % أي ما يعادل 27 فرد، بينما بلغت نسبة محافظي الحسابات الحاصلين على شهادة الماجستير 37,96 % بما يعـــادل 52 فرد وهي تمثل أعلى نسبة مشاركة في الاستبيان، في حين بلغت نسبة محافظي الحسابات الحاصلين على شهادة الماستر 34,30 % بما يعـــادل 47 فرد، من جهة أخرى نجد أن نسبة محافظي الحسابات الحاصلين على شهادة دكتوراه كانت 08,03 % وهي تمثل أدنى نسبة مشاركة بما يعادل 11 فرد.

من خلال التحليل السابق نستطيع القول أن معظم أفراد العينة يمتلكون مؤهلات علمية عالية، وهذا ما يشير إلى أن جميع أفراد العينة لديهم القدرة على الإجابة على محاور الاستبيان، وهو ما يعزز الثقة في إجابات أفراد العينة وبالتالي الاعتماد عليها في الدراسة.

ج. الخبرة المهنيـــة

توضح نتائج الجدول رقم (**4– 9**) أن غالبية محافظي الحسابات خبرتهم المهنية 15 سنة فما أكثر بنسبة قدرها 83,21 % بما يعادل 114 فرد من مجموع أفراد العينة، تليها بعد ذلك فئة محافظي الحسابات الذين تتراوح خبرتهم المهنية من 5 إلى أقل من 15 سنة بنسبة قدرها 16,79 % بما يعادل 23 فرد، في حين كانت نسبة محافظي الحسابات الذين تقل خبرتهم المهنية عن 5 سنوات 0,00 %، وهذا ما يعتبر مؤشر إيجابي على أن غالبية أفراد عينة الدراسة من ذوي الخبرات العالية مما يزيد من مصداقية وموثوقية نتائج الدراسة.

والجدول التالي يوضح لنا الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة كما يلي:

الجـــدول (4-9): خصائص عينة الدراسة

الخـــاصية	عينة الدراسة	
1. المسمى الوظيفي	**التكرار**	**النسبة المئوية**
محافظ حسابات	49	% 35,77
محافظ حسابات / خبير محاسبي	88	% 64,23
2. المؤهل العلمي	**التكرار**	**النسبة المئوية**
ليسانس	27	% 19,71
ماجستير (Maîtrise)	52	% 37,96
ماستر	47	% 34,30
دكتوراه	11	% 08,03
3. الخبرة المهنيـــة	**التكرار**	**النسبة المئوية**
أقل من 5 سنوات	0	% 0
من 5 إلى أقل من 15 سنة	23	% 16,79
15 سنة فما أكثر	114	% 83,21

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد العينة

2. نتـــائج الاستبيان وتحليلها الإحصائي

يمكن تلخيص النتائج المتعلقة بالاستبيان كما يلي:

أ. الفرضية الفرعية الأولى (المحور الأول)

يمكن صياغة الفرضية الفرعية الأولى كما يلي:

- **H_0** : لا يلتزم محافظو الحسابات بمعايير التدقيق العامة عند تدقيق القوائم المالية للمؤسسات الفرنسية.
- **H_1** : يلتزم محافظو الحسابات بمعايير التدقيق العامة عند تدقيق القوائم المالية للمؤسسات الفرنسية.

والجدول التالي يلخص لنا إجابات أفراد العينة الخاصة بالمحور الأول كما يلي:

الجدول (4-10): نتائج إجابات أفراد العينة المتعلقة بالمحور الأول

رقم المحور	رقم البند	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة Sig
المحور الأول: مدى توفر محافظي الحسابات على التأهيل العلمي، الخبرة العملية، الاستقلال والحيـــاد، العناية المهنية الكافية عند تدقيق القوائم المالية للمؤسسات الفرنسية.	**1**	4,72	0,45	0,00
	2	4,48	0,50	0,00
	3	4,01	0,42	0,00
	4	4,82	0,38	0,00
	5	4,73	0,44	0,00
	6	4,67	0,47	0,00
	7	4,74	0,43	0,00
	8	4,67	0,47	0,00
	9	4,76	0,42	0,00
	10	4,72	0,44	0,00
	11	4,95	0,20	0,00
جميع العنـــاصر كوحدة واحدة		**4,66**	**0,12**	**0,00**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد العينة

يتضح من الجدول السابق أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة فيما يخص المحور الأول كانت أكبر من المتوسط الفرضي (Test Value = 3) وتتراوح بين 4,01 و 4,95، حيث بلغ أعلى متوسط حسابي للبند رقم (**11**) الذي يشير إلى: "قيام محافظ الحسابات بفحص هيكل رأس المال، قائمة المساهمين والإداريين بالمؤسسة قبل قبول مهمة التدقيق" بمتوسط قدره 4,95، في حين بلغ أدنى متوسط حسابي للبند رقم (**3**) الذي يشير إلى: "توفر محافظ الحسابات على خبرات ومهارات في مجالات أخرى مثل الإحصاء والإعلام الآلي" بمتوسط حسابي قدره 4,01.

من جهة أخرى؛ توضح نتائج الجدول أن محافظي الحسابات يتمتعون **بمستوى عالي جدا** من التأهيل العلمي والعملي، الاستقلال والحياد، العناية المهنية الكافية عند أداء مهمة التدقيق بمتوسط حسابي قدره 4,66.

ب. الفرضية الفرعية الثانية (المحور الثاني)

يمكن صياغة الفرضية الفرعية الثانية كما يلي:

- **H_0** : لا يلتزم محافظو الحسابات بمعايير العمل الميداني عند تدقيق القوائم المـــالية للمؤسسات الفرنسية.
- **H_1** : يلتزم محافظو الحسابات بمعايير العمل الميداني عند تدقيق القوائم المـــالية للمؤسسات الفرنسية.

والجدول التالي يلخص لنا إجابات أفراد العينة الخاصة بالمحور الثاني كما يلي:

الجدول (4-11): نتائج إجابات أفراد العينة المتعلقة بالمحور الثاني

رقم المحور	رقم البند	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة Sig
المحور الثاني: مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير العمل الميداني عند تدقيق القوائم المالية للمؤسسات الفرنسية.	**12**	4,86	0,33	0,00
	13	3,71	0,48	0,00
	14	4,87	0,34	0,00
	15	4,56	0,49	0,00
	16	4,73	0,44	0,00
	17	4,38	0,48	0,00
	18	4,86	0,36	0,00
	19	4,32	0,59	0,00
	20	4,58	0,49	0,00
	21	4,78	0,41	0,00
	22	4,64	0,47	0,00
	23	4,46	0,50	0,00
	24	4,50	0,50	0,00
	25	4,35	0,48	0,00
	26	4,62	0,49	0,00

الجدول (4-11) – تابع: نتائج إجابات أفراد العينة المتعلقة بالمحور الثاني

رقم المحور	رقم البند	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة Sig
المحور الثاني: مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير العمل الميداني عند تدقيق القوائم المالية للمؤسسات الفرنسية.	**27**	4,52	0,50	0,00
	28	4,49	0,50	0,00
	29	4,72	0,44	0,00
	30	4,55	0,49	0,00
	31	4,76	0,42	0,00
	32	4,45	0,74	0,00
	33	4,89	0,31	0,00
	34	4,83	0,36	0,00
	35	4,69	0,46	0,00
جميع العنـــاصر كوحدة واحدة		**4,59**	**0,18**	**0,00**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد العينة

يتضح من الجدول السابق أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة فيما يخص المحور الثاني كانت أكبر من المتوسط الفرضي (Test Value = 3) وتتراوح بين 3,71 و4,89، حيث بلغ أعلى متوسط حسابي للبند رقم (**33**) الذي يشير إلى: "قيام محافظ الحسابات بالتأكد من أن كل بنود القوائم المالية قد تم تبويبها والإفصاح عنها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها" بمتوسط حسابي قدره 4,89، في حين بلغ أدنى متوسط حسابي للبند رقم (**13**) الذي يشير إلى: "قيام محافظ الحسابات بجولات استطلاعية لأماكن العمل بالمؤسسة ومقابلة الإدارة قبل قبول مهمة التدقيق" وذلك بمتوسط حسابي قدره 3,71.

كما توضح نتائج الجدول أن التزام محافظي الحسابات بمعايير العمل الميداني يكون عند **مستوى عالي جدا** وذلك بمتوسط حسابي قدره 4,59.

ج. الفرضية الفرعية الثالثة (المحور الثالث)

يمكن صياغة الفرضية الفرعية الثالثة كما يلي:

- **H_0** : لا يلتزم محافظو الحسابات بمعايير إعداد التقرير عند صياغة تقرير التدقيق.
- **H_1** : يلتزم محافظو الحسابات بمعايير إعداد التقرير عند صياغة تقرير التدقيق.

والجدول التالي يلخص لنا إجابات أفراد العينة الخاصة بالمحور الثالث كما يلي:

الجدول (4-12): نتائج إجابات أفراد العينة المتعلقة بالمحور الثالث

رقم المحور	رقم البند	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة Sig
المحور الثالث: مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير إعداد التقرير عند صياغة تقرير التدقيق.	**36**	5,00	0,00	0,00
	37	5,00	0,00	0,00
	38	5,00	0,00	0,00
	39	4,91	0,27	0,00
جميع العنـــاصر كوحدة واحدة		**4,97**	**0,07**	**0,00**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد العينة

يوضح الجدول السابق أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة فيما يخص المحور الثالث كانت أكبر من المتوسط الفرضي (Test Value = 3) وتتراوح بين 4,91 و 5,00، حيث بلغ أعلى متوسط حسابي للبنود رقم (**36**)، (**37**) و(**38**) على التوالي والتي تشير إلى: "قيام محافظ الحسابات بالتأكد من ثبات المؤسسة محل التدقيق في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها"، "إشارة محافظ الحسابات في تقرير التدقيق للحالات التي لم تراعي فيها المؤسسة الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية" و"إشارة محافظ الحسابات في تقرير التدقيق لمدى كفاية وملاءمة الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق" وذلك بمتوسط حسابي قدره 5، في حين بلغ أدنى متوسط حسابي للبند رقم (**39**) الذي يشير إلى: "قيام محافظ الحسابات بإبداء رأي متحفظ أو سلبي في حالة إتباع الإدارة لسياسات محاسبية غير مقبولة أو مخالفتها للمبادئ المحاسبية" بمتوسط حسابي قدره 4,91.

من جهة أخرى، توضح النتائج أن التزام محافظي الحسابات بمعايير إعداد التقرير عند صياغة تقرير التدقيق يكون عند **مستوى عالي جدا** بمتوسط حسابي قدره 4,97.

الفرع الرابع: اختبار فرضيات الدراسة

لغرض اختبار الفرضية الرئيسية والفرضيات الفرعية لها نجري اختبار "One - Sample T- Test" لإجابات أفراد والعينة المتعلقة بمدى التزام محافظي الحسابات بالمعايير العامة، معايير العمل الميداني، معايير إعداد تقرير التدقيق عند تدقيق القوائم المالية للمؤسسات الفرنسية، والجدول التالي يوضح لنا نتائج الاختبار كما يلي:

الجدول (4-13): نتائج اختبار One - Sample T- Test لفرضيات الدراسة

Test Value = 3					
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	فرضيـــات الدراسة
Lower	Upper				
1,644	1,687	1,665	0,00	136	الفرضية الفرعية 1
1,563	1,624	1,594	0,00	136	الفرضية الفرعية 2
1,968	1,991	1,979	0,00	136	الفرضية الفرعية 3
1,732	**1,758**	**1,745**	**0,00**	**136**	**الفرضية الرئيسية**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج "**SPSS**"

من خلال نتائج اختبار "One - Sample T- Test" لإجابات أفراد العينة يتضح ما يلي:

1. مستوى دلالة الاختبار لإجابات أفراد العينة المتعلقة بمدى التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق العامة كان (Sig = 0,00) وهو أقل من مستوى المعنوية (α = 0,05)، وبالتالي يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه: "**يلتزم محافظو الحسابات بمعايير التدقيق العامة عند تدقيق القوائم المالية للمؤسسات الفرنسية**".
2. مستوى دلالة الاختبار لإجابات أفراد العينة المتعلقة بمدى التزام محافظي الحسابات بمعايير العمل الميداني كان (Sig = 0,00) وهو أقل من مستوى المعنوية (α = 0,05)، وبالتالي يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه: "**يلتزم محافظو الحسابات بمعايير العمل الميداني عند تدقيق القوائم المالية للمؤسسات الفرنسية**".

3. مستوى دلالة الاختبار لإجابات أفراد العينة المتعلقة بمدى التزام محافظي الحسابات بمعايير إعداد التقرير عند صياغة تقرير التدقيق كان (Sig = 0,00) وهو أقل من مستوى المعنوية (α = 0,05)، وبالتالي يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه: **"يلتزم محافظو الحسابات بمعايير إعداد التقرير عند صياغة تقرير التدقيق"**.

4. مستوى دلالـــة الاختبار لإجابات أفراد العينة ككل كان (Sig = 0,00) وهو أقل من مستوى المعنوية (α = 0,05)، وبالتالي يتم قبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه: **"يحرص محافظو الحسابات على تحقيق مستوى أداء عالي عند تدقيق القوائم المالية الختامية للمؤسسات الفرنسية"**.

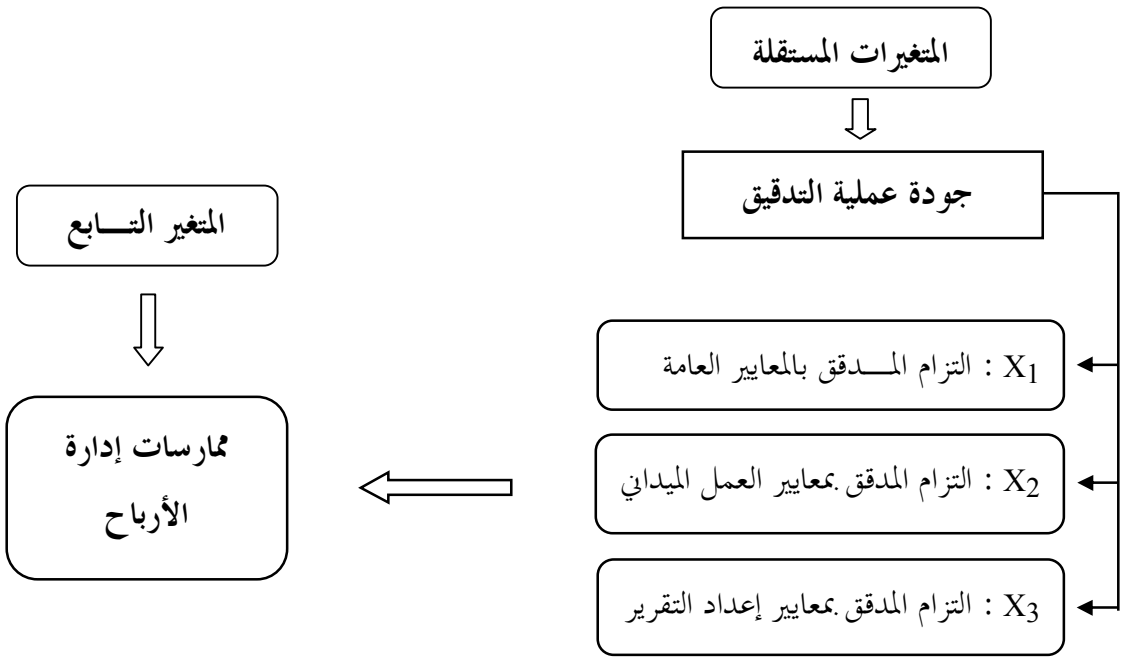
المطلب الثالث: دور التدقيق المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

لقد أثبتت المنظمات المهنية ونتائج الدراسات الأكاديمية في المجال المحاسبي وجود علاقة بين مستوى أداء عملية التدقيق واكتشاف المدقق لممارسات إدارة الأرباح، حيث أنه كلما ارتفع مستوى أداء المدقق كلما زاد احتمال اكتشافه لممارسات إدارة الأرباح.

الفرع الأول: نموذج وفرضيات الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة تم بناء نموذج يمثل العلاقة الموجودة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، ويمكن توضيحه في الشكل التالي كما يلي:

الشكـــل (4-1): نموذج الـــدراسة



المصدر: من إعداد الطـــالب

ويمكن صياغة فرضية الدراسة التي تدرس وجود علاقة بين مستوى أداء عملية التدقيق وممارسة المؤسسات الفرنسية لسلوك إدارة الأرباح كما يلي:

- **H_0** : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمستوى أداء محافظي الحسابات لعملية التدقيق على إدارة المؤسسات الفرنسية لأرباحها.
- **H_1** : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمستوى أداء محافظي الحسابات لعملية التدقيق على إدارة المؤسسات الفرنسية لأرباحها.

يندرج تحت هذه الفرضية فرضيـــات فرعية:

- **الفرضية الفرعية 1:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق العامة على إدارة المؤسسات الفرنسية لأرباحها.
- **الفرضية الفرعية 2:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام محافظي الحسابات بمعايير العمل الميداني على إدارة المؤسسات الفرنسية لأرباحها.
- **الفرضية الفرعية 3:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام محافظي الحسابات بمعايير إعداد التقرير على إدارة المؤسسات الفرنسية لأرباحها.

الفرع الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

بما أن المتغير التابع (إدارة الأربـــاح) هو متغير وهمي (Dummy Variable) حيث تأخذ المؤسسة القيمة (1) إذا كانت ممارسة لإدارة الأرباح والقيمة (0) إذا كانت غير ممارسة لإدارة الأرباح، ولاختبار مدى وجود علاقة بين التزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق المهنية وممارسة مؤسسات العينة لسلوك إدارة الأرباح واتجاه هذه العلاقة لابد من استخدام اختبـــار "Binary Logit".

1. اختبار الفرضية الفرعية الأولى

يمكن صياغة الفرضية الفرعية الأولى كما يلي:

- **H_0** : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق العامة على إدارة المؤسسات الفرنسية لأرباحها.
- **H_1** : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق العامة على إدارة المؤسسات الفرنسية لأرباحها.

يمكن صياغة العلاقة السابقة في النموذج التالي:

$$EM = Const \pm \beta_1 X_1 + \ell \quad \text{...}(1)$$

حيـــث أن:

- EM : المتغير التابع (إدارة الأربـــاح).
- X_1 : المتغير المستقـــل (التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق العامة).
- β_1 : قيمة ميل المتغير المستقل.
- *Const* : قيمة الثابت.
- ℓ : الخطأ العشوائي.

والجدول التالي يوضح لنا نتائج اختبار "Binary Logit" للفرضية الفرعية الأولى كما يلي:

الجدول (4-14): نتائج اختبار Binary Logit للفرضية الفرعية الأولى

		β_1	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp (B)
Step 1[a]	X_1	-2,128	1,228	3,004	1	0,083*	0,119
	Const	9,876	5,725	2,975	1	0,085	1,945E4

a. Variable(s) entered on step 1: X_1.

*** ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 10 %**

يوضح الجدول السابق أن قيمة الميل كانت سالبة (β_1 = -2,128)، مما يعني وجود علاقة عكسية بين التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق العامة وممارسة المؤسسات الفرنسية لسلوك إدارة الأرباح، ويمكن تفسير ذلك بأن تمتع محافظي الحسابات بالتأهيل العلمي والخبرة العملية، وحرصهم على الاستقلال سواء عند إعداد برنامج التدقيق أو عند القيام بعملية الفحص أو التقرير عن نتائج الفحص، بالإضافة إلى العناية المهنية الكافية عند تدقيق القوائم المالية كإعطاء أهمية متزايدة لمواقع الغش الذي أظهره التعامل السابق مع المؤسسة محل التدقيق ووضع الإجراءات التي يمكن من خلالها تقرير مدى قبول عملاء جدد أو الاستمرار مع عميل معين، والمشاركة في مختلف التربصات التكوينية خاصة في مجال اكتشاف الأخطاء والتلاعب المحاسبي، كلها عوامل ترفع من جودة عملية التدقيق مما يسمح بالتقليل والحد من ممارسات إدارة الأرباح داخل المؤسسات الفرنسية.

من جهة أخرى؛ توضح النتـــائج أن قيمة دلالة الاختبار ($Sig = 0,083$) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0,1$)، وبالتالي يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق العامة على إدارة المؤسسات الفرنسية لأرباحها".

2. اختبار الفرضية الفرعية الثانية

يمكن صياغة الفرضية الفرعية الثانية كما يلي:

- $\mathbf{H_0}$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام محافظي الحسابات بمعايير العمل الميداني على إدارة المؤسسات الفرنسية لأرباحها.
- $\mathbf{H_1}$: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام محافظي الحسابات بمعايير العمل الميداني على إدارة المؤسسات الفرنسية لأرباحها.

يمكن صياغة العـــلاقة السابقة في النموذج التالي:

$$EM = Const \pm \beta_2 X_2 + \ell \quad \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots (2)$$

حيـــث أن:

- EM : المتغير التابع (إدارة الأرباح).
- X_2 : المتغير المستقـــل (التزام محافظي الحسابات بمعايير العمل الميداني).
- β_2 : قيمة ميل المتغير المستقل.
- *Const* : قيمة الثابت.
- ℓ : الخطأ العشوائي.

والجدول التالي يبين لنا نتائج اختبار "Binary Logit" للفرضية الفرعية الثانية كما يلي:

الجدول (4-15): نتائج اختبار Binary Logit للفرضية الفرعية الثانية

		β_2	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp (B)
Step 1[a]	X_2	-1,924	0,914	4,429	1	0,035*	0,146
	Const	8,810	4,212	4,375	1	0,036	6,70E3

a. Variable(s) entered on step 1: X_2.

* ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5 %

توضح نتائج الاختبار أن قيمة الميل كانت سالبة (β_2 = -1,924)، وهذا ما يشير إلى وجود علاقة عكسية بين التزام محافظي الحسابات بمعايير العمل الميداني وممارسة المؤسسات الفرنسية لإدارة الأرباح، ويمكن تفسير ذلك بأن حرص محافظي الحسابات على دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالمؤسسة، جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة، فهم السياسات المحاسبية المتبعة من طرف المؤسسة محل التدقيق، التأكد من ملكية المؤسسة للأصول المسجلة بالدفاتر المحاسبية، استخدام الجرد الفعلي للتحقق من الوجود المادي للأصول الملموسة، التحقق من تقييم المؤسسة للأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها، تخصيص وقت إضافي إذا كان الوقت المخصص لمهمة التدقيق غير كافي للقيام بكافة إجراءات التدقيق، كلها عوامل ترفع من جودة عملية التدقيق مما يحد من قدرة إدارة المؤسسة على التلاعب بالنتيجة المحاسبية.

من جهة أخرى، توضح النتائج أن قيمة دلالـــة الاختبار (Sig = 0,035) وهي أقل من مستوى المعنوية (α = 0,05)، وبالتالي يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديـــلة التي تنص على أنه: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام محافظي الحسابات بمعايير العمل الميداني على إدارة المؤسسات الفرنسية لأرباحها".

3. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

يمكن صياغة الفرضية الفرعية الثالثة كما يلي:

- **H_0** : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام محافظي الحسابات بمعايير إعداد التقرير على إدارة المؤسسات الفرنسية لأرباحها.
- **H_1** : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام محافظي الحسابات بمعايير إعداد التقرير على إدارة المؤسسات الفرنسية لأرباحها.

يمكن صياغة نموذج رياضي بسيط يمثل العلاقة السابقة كما يلي:

$$EM = Const \pm \beta_3 X_3 + \ell \quad \text{.....(3)}$$

حيث أن :

- EM : المتغير التابع (إدارة الأرباح).
- X_3 : المتغير المستقـــل (التزام محافظ الحسابات بمعايير إعداد التقرير).
- *Const* : قيمة الثابت.
- β_3 : قيمة ميل المتغير المستقل.
- ℓ : الخطأ العشوائي.

والجدول التالي يوضح لنا نتائج اختبار "Binary Logit" للفرضية الفرعية الثالثة كما يلي:

الجدول (4-16): نتائج اختبار Binary Logit للفرضية الفرعية الثالثة

		β_3	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp (B)
Step 1[a]	X_3	-0,966	2,499	0,149	1	0,699*	0,381
	Const	4,771	12,459	0,147	1	0,702	118,04

a. Variable(s) entered on step 1: X_3.

*** ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5 %**

توضح نتائج الاختبار أن قيمة ميل المتغير المستقل كانت سالبة (β_3 = -0,966)، إلا أن مستوى دلالة الاختبار كانت (Sig = 0,699) وهي أكبر بكثير من مستوى المعنوية (α = 0,05)، وبالتالي يتم قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقيد محافظي الحسابات بمعايير إعداد التقرير على إدارة المؤسسات الفرنسية لأرباحها".

4. اختبار الفرضية الرئيسية

بعد دراسة العلاقة الموجودة بين التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق العامة، معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير واتجاه المؤسسات محل التدقيق لإدارة أرباحها، نقوم باختبار الفرضية الرئيسية التي تنص على ما يلي:

- H_0 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمستوى أداء محافظي الحسابات لعملية التدقيق على إدارة المؤسسات الفرنسية لأرباحها.
- H_1 : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمستوى أداء محافظي الحسابات لعملية التدقيق على إدارة المؤسسات الفرنسية لأرباحها.

يمكن صياغة العلاقة السابقة في النموذج التالي:

$$EM = Const \pm \beta\, AQ + \ell \quad \text{..(4)}$$

حيـــث أن:

- EM : المتغير التابع (إدارة الأرباح).
- AQ : المتغير المستقل ويعبر عن مستوى أداء عملية التدقيق (أو جودة التدقيق المحاسبي).

- β : قيمة ميل المتغير المستقل.

والجدول التالي يوضح لنا نتائج اختبار "Binary Logit" للفرضية الرئيسية كما يلي:

الجدول (4-17): نتائج اختبار Binary Logit للفرضية الرئيسية

		β	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp (B)
Step 1[a]	AQ	-5,543	2,147	6,665	1	0,010*	0,004
	Const	26,276	10,197	6,641	1	0,010	2,579E11

a. Variable(s) entered on step 1: AQ.

*** ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5 %**

توضح نتائج الاختبار أن قيمة الميل كانت سالبة (β = -5,543)، مما يعني وجود علاقة عكسية بين مستوى أداء عملية التدقيق واتجاه المؤسسات الفرنسية نحو تبني ممارسات إدارة الأرباح، ويمكن تفسير ذلك بأن حرص محافظي الحسابات على القيام بمهمة التدقيق بمستوى أداء عال من خلال الالتزام بمعايير التدقيق المهنية خاصة معيار الاستقلالية سيساعده على اكتشاف والحد من ممارسات إدارة الأرباح المتبعة من طرف إدارة المؤسسات الفرنسية والهادفة إلى التلاعب برقم الربح المعلن عنه.

من جهة أخرى؛ توضح النتائج أن مستوى دلالة الاختبار كانت (**Sig = 0,01**) وهي أقل من مستوى المعنوية (α = 0,05)، وبالتالي يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه: "**يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمستوى أداء محافظي الحسابات لعملية التدقيق على إدارة المؤسسات الفرنسية لأرباحها**".

المبحث الثاني: إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية

بعد تطرقنا في المبحث الأول من هذا الفصل للعلاقة الموجودة بين التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق المهنية (جودة التدقيق) وإتباع الإدارة لممارسات إدارة الأرباح وذلك على المستوى الدولي (المؤسسات الفرنسية كنموذج)، نحاول في المبحث الثاني التعرف على مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح خلال فترة الدراسة الممتدة من 2007م إلى 2009م واتجاه هذه الممارسة.

المطلب الأول: التعريف بعينـــة الدراسة والنموذج المستخدم

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المؤسسات الجزائرية المدرجة وغير المدرجة ببورصة الجزائر، أما عينة الدراسة فتتكون من 09 مؤسسات اقتصادية جزائرية موزعة على أنحاء التراب الوطني، والتي تتوفر على البيانات اللازمة لإجراء اختبارات الدراسة، وذلك خلال الفترة الممتدة من 2006م إلى 2009م.

والملحق رقم (**11**) يوضح لنا المؤسسات المعنية بالدراسة.

وتشتمل البيانات المالية اللازمة لإعداد الجزء التطبيقي على قائمة الميزانية العامة، قائمة الدخل، بالإضافة إلى ملحقات القوائم المالية للمؤسسة، وقد تم الحصول على المعلومات المالية بالاتصال المباشر بالمؤسسات أو عن طريق اللجوء إلى الموقع الرسمي الخاص بلجنة مراقبة عمليات بورصة الجزائر (COSOB) [1]، والذي يتضمن فضاء مالي خاص بالمؤسسات المدرجة ببورصة الجزائر ومعلومات مالية عنها.

الفرع الثاني: النموذج المستخدم لقياس إدارة الأرباح

لقياس قيمة المستحقات الاختيارية خلال فترة الدراسة والمعبرة عن ممارسات إدارة الأرباح تم الاعتماد على نموذج "Jones" المعدل، ويتم حسابها وفقا للخطوات التالية:

1. تقدير المستحقات الكليـــة

كما أشرنا إليه من قبل هناك منهجين لتقدير المستحقات الكلية هما منهج الميزانية العامة ومنهج قائمة التدفقات النقدية، ونظرا لعدم انتهاج المؤسسات الجزائرية لقائمة التدفقات النقدية في نظامها المحاسبي يمكن استخدام منهج الميزانية العامة كبديل لقياس وتقدير المستحقات الكلية (قبل 2010م كانت المؤسسات الجزائرية تتبع المخطط المحاسبي الوطني الذي كان يلزمها بإعداد قائمتين هما: الميزانية العامة وقائمة الدخل؛ إلا أنه ابتداء من 2010م وبموجب الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر أصبحت المؤسسات الجزائرية ملزمة بإعداد قائمة التدفقات النقدية كقائمة أساسية بالإضافة إلى قائمة الميزانية العامة وقائمة الدخل).

[1] COSOB : La commission d'organisation et de surveillance des opérations de bourse, http://www.cosob.org

والصيغة التالية تعبر عن منهج الميزانية العامة لحساب المستحقـــات الكلية:

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

حيـــث أن:

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

* ΔCA_{it} : التغير في الأصول المتداولة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

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

* ΔCL_{it} : التغير في الالتزامات المتداولة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

* ΔDCL_{it} : التغير في الديون المدرجة ضمن الالتزامات المتداولة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

* DEPit : إجمالي مخصصات الاهتلاكات والمؤونات للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

هذه الخطوة يمكن توضيحها في الملحق رقم (**12**) لكل مؤسسات العينة.

2. تقدير معـــالم النموذج

يتم تقدير معالم النموذج المستخدمة لحساب المستحقات غير الاختيارية من خلال معادلة الانحدار التي تتم لمجموع مؤسسات العينة في كل سنة على حدا، وذلك وفقا للنموذج التالي:

$$TAC_{it} / A_{it-1} = \alpha_1 (1/ A_{it-1}) + \alpha_2 [(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}) / A_{it-1}] + \alpha_3 (PPE_{it} / A_{it-1}) + e_{it} \ldots\ldots (2)$$

حيث أن:

- TAC_{it} : المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).
- A_{it-1} : إجمالي أصول المؤسسة (i) في نهاية الفترة (t-1).
- ΔREV_{it} : التغير في رقم أعمال المؤسسة (i) بين الفترة (t) و(t-1).
- ΔREC_{it} : التغير في صافي رصيد العملاء للمؤسسة (i) بين الفترة (t) و(t-1).
- PPE_{it} : إجمالي العقارات والممتلكات والآلات للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).
- e_{it} : الخطأ العشوائي ويعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).
- α_1 ، α_2 ، α_3 : معالم نموذج خاصة بالمؤسسة (i).

والملاحق رقم (**13**)، (**14**)، (**15**) تشير إلى معادلات الانحدار التي تم تشكيلها لمؤسسات العينة خلال سنوات الدراسة 2007، 2008، 2009 على التوالي، وبعد معالجتها إحصائيا باستخدام طريقة المربعات الصغرى

(OLS) تم تقدير معاملات نموذج الانحدار (α_1 ، α_2 ، α_3) لكل سنة من سنوات الدراسة، والتي يمكن التعبير عنها في الملاحق رقم (**16**)، (**17**)، (**18**).

3. تقدير المستحقات غير الاختيارية

يتم تقدير قيمة المستحقات غير الاختيارية لكل مؤسسة من مؤسسات العينة خلال سنوات الدراسة باستخدام معالم النموذج السنوية المقدرة في المرحلة السابقة كما يلي:

$$NDAC_{it} / A_{it-1} = \hat{a}_1 (1/ A_{it-1}) + \hat{a}_2 [(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}) / A_{it-1}] + \hat{a}_3 (PPE_{it} / A_{it-1}) \ldots\ldots (3)$$

حيث أن :

- $NDAC_{it}$: المستحقات غير الاختيارية المقدرة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).
- $\hat{a}_1$ ، $\hat{a}_2$ ، $\hat{a}_3$: معالم النموذج المقدرة في المعـــادلة رقم (2).

4. حساب المستحقات الاختيارية

المستحقات الاختيارية للمؤسسة (i) خلال فترة معينة تمثل الفرق بين المستحقات الكلية والمستحقات غير الاختيارية للمؤسسة كما يلي:

$$DAC_{it} / A_{it-1} = TAC_{it} / A_{it-1} - NDAC_{it} / A_{it-1} \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots (4)$$

حيـــث أن:

- DAC_{it} : المستحقات الاختيارية المقدرة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

5. تقرير مدى ممارسة المؤسسة لإدارة الأرباح

بعد حساب المستحقات الاختيارية لكل مؤسسة خلال سنوات الدراسة 2007، 2008، 2009، يجب حساب القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية للمؤسسة خلال سنوات الدراسة ومتوسط هذه المستحقات، فإذا كانت القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية في سنة معينة تفوق المتوسط فإن المؤسسة قد مارست إدارة الأرباح خلال هذه السنة وتعطى متغير وهمي (1)، أما إذا كانت القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية في سنة معينة تقل عن المتوسط فإن المؤسسة لم تمارس إدارة الأرباح خلال هذه السنة وتعطى متغير وهمي (0).

والملحق رقم (**19**) يتضمن قيم المستحقات غير الاختيارية والمستحقات الاختيارية المتحصل عليها لعينة الدراسة، بالإضـــافة إلى مدى ممارسة مؤسسات العينة لإدارة الأرباح خلال سنوات الدراسة 2007، 2008، 2009 على التوالي.

المطلب الثاني: عرض النتائج وتحليلها إحصائيـــا

بعد جمع البيانات اللازمة لتقدير قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسات العينة باستخدام نموذج "Jones" المعدل وبالاستعانة ببرنامج "SPSS" و"Excel"، يمكن تلخيص النتائج المتوصل إليها كما يلي:

الفرع الأول: النتائج الخاصة بالمستحقات الاختيارية وتحليلها الإحصائي

تشير النتائج المتوصل إليها إلى أن المؤسسات الجزائرية المعنية بالدراسة قد قامت بممارسات إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة من خلال استخدام المستحقات الاختيارية **بشكل موجب**، حيث بلغ متوسط المستحقات الاختيارية للعينة خلال فترة الدراسة (0,1248)، والانحراف المعياري (0,2404)، في حين بلغت أعلى قيمة للمستحقات الاختيارية (0,8788) وتعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة "ERIAD. Sétif" خلال سنة 2008 م، أما أدنى قيمة للمستحقات الاختيارية فقد بلغت (0,1686-) وتعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة "EGH-EL AOURASSI" خلال سنة 2009م.

من جهة أخرى؛ تشير النتائج إلى وجود تفاوت في استخدام المستحقات الاختيارية من طرف المؤسسات الجزائرية خلال فترة الدراسة، ففي سنة 2007م قدر متوسط المستحقات الاختيارية بـــ (0,0687) والانحراف المعياري (0,0780)، ما يعني أن مؤسسات العينة قامت سنة 2007 م بإدارة أرباحها صعودا بهدف تضخيم رقم الربح المعلن عنه، وقد بلغت أعلى قيمة للمستحقات الاختيارية خلال نفس الفترة (0,2005) وهي تعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة "EGH-EL AOURASSI"، أما أدنى قيمة للمستحقات الاختيارية فقد بلغت (0,0654-) وهي تعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة "ERIAD. SETIF".

وفي سنة 2008م قـــدر متوسط المستحقات الاختيارية لعينة الدراسة بـــ (0,3553) والانحراف المعياري (0,2831)، وبالتالي فإن مؤسسات العينة قامت سنة 2008م بإتباع نفس الإستراتيجية المتبعة في سنة 2007 م عن طريق استخدام المستحقات الاختيارية بشكل موجب بهدف تضخيم رقم الربح المعلن عنه، وقد بلغت أعلى قيمة للمستحقات الاختيارية خـــلال نفس الفترة (0,8788) وهي تعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة "ERIAD. SETIF"، أما أدنى قيمة للمستحقات الاختيارية فقد بلغت (0,0402-) وتعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة "SCS-ELMILIA".

أما في سنة 2009م، فقد قدر متوسط المستحقات الاختيارية لعينة الدراسة بـــ (0,0496-) والانحراف المعياري (0,0638)، ما يعني أنه وعلى عكس سنتي 2007 م و2008 م قامت مؤسسات العينة باستخدام المستحقات الاختيارية بشكل سالب بغرض تخفيض رقم الربح، وقـــد بلغت أعلى قيمة للمستحقات الاختيارية (0,0652) وتعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة "AIR ALGERIE"، أما أدنى قيمة للمستحقات الاختيارية فقد بلغت (0,1686-) وتعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة "EGH-EL AOURASSI".

بالتالي يمكن القول أن المؤسسات الجزائرية المكونة لعينة الدراسة قامت باستخدام المستحقات الاختيارية بشكل موجب خلال فترة الدراسة بهدف تضخيم رقم الأرباح المعلن عنها، وتعتبر سنة 2008م السنة التي كان فيها استخدام المستحقات الاختيارية كبير جدا بمتوسط قدره (0,3553)، تليها بعد ذلك سنة 2007 م بمتوسط مستحقات اختيارية قدره (0,0687)، ثم سنة 2009 م بمتوسط قدره (0,0496-).

ويمكن تفسير سلوك المؤسسات الجزائرية اتجاه تضخيم رقم الربح المحاسبي بوجود رغبة لدى إدارة هذه المؤسسات في:

- زيادة قيمة المكافآت والحوافز المالية المقدمة للإدارة.
- التوافق مع شروط عقود الدين وتحقيق الأمن الوظيفي.
- موافقة توقعات المحللين الماليين أو تنبؤات الإدارة نفسها بشأن الأرباح المتوقعة.
- التأثير على أسعـــار الأسهم قبل الاكتتاب العام بالنسبة للمؤسسات غير المدرجة بالبورصة، أو زيادة أسعار أسهم المؤسسة في المدى القصير بالنسبة للمؤسسات المدرجة في البورصة.

والجدول التالي يلخص لنا التحليل الوصفي للمستحقات الاختيارية الخاصة بالمؤسسات الجزائرية المعنية بالدراسة خلال فترة الدراسة كما يلي:

الجدول (4-18): التحليل الوصفي للمستحقات الاختيارية للمؤسسات الجزائرية خلال فترة الدراسة

السنـــة	متوسط المستحقات الاختيارية	أقصى قيمة للمستحقات الاختيارية	أدنى قيمة للمستحقات الاختيارية	الانحراف المعياري
2007	0,0687	0,2005	-0,0654	0,0780
2008	0,3553	0,8788	- 0,0402	0,2831
2009	- 0,0496	0,0652	- 0,1686	0,0638
خلال فترة الدراســة	**0,1248**	**0,8788**	**-0,1686**	**0,2404**

المصدر: من إعداد الطالب، ويمكن الرجوع للملحق رقم **(19)** للإطلاع على النتائج المتعلقة بالمستحقات الاختيارية للمؤسسات الجزائرية

من جهة أخرى؛ تبين النتائج عدم وجود اختلاف بين المؤسسات الجزائرية الرابحة والخاسرة في ممارستها لإدارة الأرباح باستخدام المستحقات الاختيارية، حيث بلغ متوسط المستحقات الاختيارية للمؤسسات الرابحة خلال فترة الدراسة (0,0929) و(0,2363) بالنسبة للمؤسسات الخاسرة، وهذا ما يدل على أن المؤسسات الجزائرية المعنية بالدراسة تقوم بإدارة أرباحها صعودا (أو بشكل موجب) بغرض **تضخيم رقم الربح** المعلن عنه بالقوائم المالية.

وقد بلغ عدد المؤسسات المحققة للأرباح خلال فترة الدراسة 07 مؤسسات وقدر متوسط المستحقات الاختيارية لها بـــ (0,0797)، (0,2489)، (0,0499 -) لكل من سنة 2007 م و2008 م و2009 م على التوالي، مما سبق يلاحظ أن متوسط المستحقات الاختيارية خلال سنتي 2007 م و2008 م كان موجب ويمكن تفسير ذلك بأن إدارة المؤسسات المحققة لأرباح تسعى لتضخيم الأرباح بهدف الحفاظ على مستوى الأرباح المحقق في السنوات السابقة، وزيادة المكافآت والحوافز، والتوافق مع شروط عقد الدين، وموافقة توقعات المحللين الماليين بشأن الأرباح المتوقعة، والاحتفاظ بالمراكز الوظيفية، وأخيرا التأثير على أسعار أسهم المؤسسة خاصة وأن معظم مؤسسات العينة مدرجة ببورصة الجزائر أو قدمت طلبها للانضمام للبورصة.

وعلى العكس من ذلك، يلاحظ أنه في سنة 2009 م كان متوسط المستحقات الاختيارية للمؤسسات الرابحة سالب، ويمكن تفسير سلوك المؤسسات المحققة للأرباح اتجاه تخفيض أرباحها في سنة 2009 م برغبة الإدارة في تفادي بعض التكاليف السياسية وتخفيض قيمة المدفوعات الضريبية خاصة في ظل التحول الهام الذي تعرفه المحاسبة في الجزائر (انتقال المؤسسات الجزائرية في نهجها المحاسبي من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد).

أما بالنسبة للمؤسسات الخاسرة فقد بلغ عددها 02 مؤسسة وقدر متوسط المستحقات الاختيارية لها بـــ (0,0305)، (0,7273)، (0,0489 -) لكل من سنة 2007 م و2008 م و2009 م على التوالي، ويمكن تفسير سلوك المؤسسات المحققة لخسائر اتجاه تضخيم الأرباح برغبة إدارة هذه المؤسسات في موافقة شروط عقد الدين بشكل خاص، والتأثير على أسعار أسهم المؤسسة في البورصة، وموافقة توقعات المحللين الماليين بشأن الأرباح المتوقعة، بالإضافة إلى زيادة نصيبها من المكافآت والاحتفاظ بالمراكز الوظيفية.

والجدول التالي يوضح لنا التحليل الوصفي للمستحقات الاختيارية الخاصة بالمؤسسات الجزائرية المحققة لأرباح وخسائر خلال فترة الدراسة كما يلي:

الجدول (4-19): المستحقات الاختيارية للمؤسسات الجزائرية الرابحة والخاسرة

		المؤسسات الرابحة	المؤسسات الخاسرة
	عدد المؤسسات	07 مؤسسات	02 مؤسسة
متوسط المستحقات الاختيارية	**2007**	0,0797	0,0305
	2008	0,2489	0,7273
	2009	- 0,0499	-0,0489
متوسط المستحقات الاختيارية لفترة الدراسة ككل		**0,0929**	**0,2363**

المصدر: من إعداد الطالب، وقد اعتمد الباحث في تصنيفه للمؤسسات الرابحة والخاسرة على متوسط مؤشر الربحية للمؤسسة خلال فترة الدراسة

الفرع الثاني: النتائج الخاصة بإدارة الأربـــاح وتحليلها الإحصائي

تبين النتائج المتوصل إليها وجود تباين بين سنوات الدراسة من حيث ممارسة المؤسسات الجزائرية لسلوك إدارة الأرباح، حيث ظهر أعلى تكرار لممارسة إدارة الأرباح في سنة 2008 م والذي بلغ (07) مؤسسات بنسبة قدرها 77,77 %، في حين تعتبر سنتي 2007 م و2009 م الأقل ممارسة، إذ بلغ عدد المؤسسات الممارسة لسلوك إدارة الأرباح مؤسسة واحدة خلال كل سنة وبنسبة قدرها 11,11 %.

والجدول التالي يعرض لنا تكرارات ونسب ممارسة وعدم ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح خلال سنوات الدراسة: 2007، 2008، 2009.

الجدول (4-20): التكرارات والنسب المئوية للمؤسسات الممارسة وغير الممارسة لإدارة الأرباح

السنـــة	المؤسسات الممـــارسة		المؤسسات غير الممـــارسة		المجمـــوع	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
2007	1	%11,11	8	%88,88	9	%100
2008	7	%77,77	2	%22,22	9	%100
2009	1	%11,11	8	%88,88	9	%100
المجموع	**9**	**%33,33**	**18**	**%66,66**	**27**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب، ويمكن الرجوع للملحق رقم (**19**) للإطلاع على النتائج المتعلقة بمدى ممارسة مؤسسات العينة لإدارة الأرباح

المطلب الثالث: اختبار مدى معنوية ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح

تم صياغة فرضية الدراسة المتعلقة بمدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح خلال فترة الدراسة كما يلي:

- H_0 : لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام غالبية المؤسسات الجزائرية بإدارة أرباحها خلال فترة الدراسة.
- H_1 : توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام غالبية المؤسسات الجزائرية بإدارة أرباحها خلال فترة الدراسة.

تختبر هذه الفرضية مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية المكونة لعينة الدراسة لإدارة الأرباح وذلك خلال الفترة الممتدة بين 2007 م – 2009 م، وبما أن الإحصاءات الوصفية أظهرت وجود تكرار لممارسة إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة من طرف مؤسسات العينة فإنه يجب التأكد من مدى معنوية هذه الممارسة باستخدام اختبار ذو الحدين (Binomial Test) للفرضية الأولى التي تنص على أنه: " لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام غالبية المؤسسات الجزائرية بإدارة أرباحها خلال فترة الدراسة".

باستخدام اختبار (Binomial Test) لاختبار مدى اختلاف البيانات الخاصة بمتغير إدارة الأرباح (0،1) عن متوسط فرضي يساوي (0,5)، يمكن التعبير عن فرضيات الدراسة كما يلي:

$H_0 : p = p\,(EM) = 0,5\ ,\ q = p\,(\,Non - EM) = 0,5$ ....(1)

$H_1 : p\,(EM) > 0,5$ ....(2)

ويمكن توضيح نتائج اختبار ذو الحدين (Binomial Test) في الجدول التـــالي:

الجدول (4-21): نتائج اختبار (Binomial Test) لمدى معنوية ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح خلال فترة الدراسة

		Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Asymp. Sig. (2-tailed)
EM	Group 1	0	18	0,67	0,50	0,122[a]
	Group 2	1	9	0,33		
	Total		27	1,00		

a. Based on Z Approximation.

توضح نتائج اختبار (Binomial Test) أن مستوى دلالة الاختبار كانت (**Sig = 0,122**) وهي أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha = 0,05$)، مما يعني عدم وجود اختلاف ذو دلالة إحصائية بين المؤسسات الجزائرية الممارسة وغير الممارسة لسلوك إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة، وهذا ما يجعلنا نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أنه: "**لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيـــام غالبية المؤسسات الجزائرية بإدارة أرباحها خلال فترة الدراسة**".

خلاصـــــة الفصل

لقد توصلت الدراسة التطبيقية إلى قيام المؤسسات الفرنسية باستخدام المستحقات الاختيارية بشكل سالب بهدف تخفيض رقم الربح المعلن عنه، إلا أن حرص محافظي الحسابات على الالتزام بمعايير التدقيق المهنية خلال أداء مهمة التدقيق المحاسبي يساعدهم على اكتشاف والتخفيض من ممارسات إدارة الأرباح المتبعة من طرف الإدارة، وهو ما يتطابق مع النتائج التي توصلت إليها الدراسات المحاسبية السابقة التي أكدت على أن التزام مدققي الحسابات بمعايير التدقيق المهنية خلال تنفيذ عملية التدقيق يساعدهم على اكتشاف والحد من الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية للعميل.

من جهة أخرى؛ بينت النتائج وجود علاقة عكسية بين التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق العامة ومعايير العمل الميداني وممارسة المؤسسات الفرنسية لسلوك لإدارة الأرباح، وعدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتقيد محافظي الحسابات بمعايير إعداد التقرير على إدارة المؤسسات الفرنسية المعينة بالدراسة لأرباحها.

أما على الصعيد الوطني، فقد بينت النتائج أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المعنية قامت باستخدام المستحقات الاختيارية بشكل موجب خلال فترة الدراسة بهدف تضخيم رقم الربح المعلن عنه.

الخـــاتمـــــة

تعتبر الممارسات المحاسبية الاحتيالية من أكثر الموضوعات التي نالت اهتمام المنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية في الآونة الأخيرة وأبرزها سلوك إدارة الأرباح، الذي يشير إلى مجموعة الممارسات المتبعة من طرف الإدارة عند إعداد وعرض التقارير المالية للمؤسسة، وذلك باستغلال المرونة التي تنطوي عليها معايير المحاسبة الدولية في الاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية قصد التأثير على النتيجة المحاسبية في الأجل القصير وإكساب التقارير المالية صورة مغايرة للواقع، بغرض تحقيق أهداف محددة مسبقا كتعظيم حوافز الإدارة أو مقابلة توقعات المحللين الماليين أو الإدارة نفسها بشأن الأرباح المستقبلية، أو المحافظة على اتجاه نمو معين للأرباح.

وفي هذا الاتجاه ركزت الدراسات المحاسبية على دراسة مختلف الأساليب التي يمكن أن تتبعها الإدارة للتلاعب برقم الربح المحاسبي وكيفية اكتشاف هذه الممارسات، والدور الفعال الذي تلعبه مهنة التدقيق المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح داخل المؤسسة، حيث اقترحت هذه الدراسات ضرورة قيام المدقق بزيادة معرفته الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق وإدارتها، مع الالتزام بمعايير التدقيق المهنية عند أداء مهمة التدقيق خاصة معيار الاستقلال، وتوظيف فرق عمل مؤهلة والإشراف عليها بصورة ملائمة، وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة مع ضرورة ممارسة درجة ملائمة من الشك المهني اتجاه عناصر القوائم المالية مما يزيد من كفاءة عملية التدقيق ويحد من ممارسات الإدارة الهادفة إلى التلاعب برقم الربح، كما يجب على المدقق إدخال عنصر المفاجأة وعدم قابلية إجراءات التدقيق للتنبؤ من طرف المؤسسة من خلال اختيار العينة على أساس عشوائي، وعدم الإعلان عن توقيت جرد المخزون وتغيير توقيت إجراءات التدقيق، بالإضافة إلى اختيار بعض الحسابات ذات الخطر المنخفض التي لا يتم اختبارها عادة والتي يمكن أن تحتوي على تلاعبات.

وقد قمنا في هذا البحث باستعراض الأبعاد الرئيسية لإدارة الأرباح من خلال التطرق لمختلف المفاهيم التي أعطيت لها، استراتيجياتها ودوافع القيام بها، وكيفية ممارستها ونماذج اكتشافها، كما ركز البحث من الناحية التطبيقية على دراسة العلاقة الموجودة بين جودة التدقيق والتي حصرها الباحث في التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق المهنية وسلوك إدارة الأرباح داخل المؤسسات الفرنسية، وذلك بهدف التوصل إلى ما إذا كان لالتزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها أثر في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لدى المؤسسات الفرنسية، أما على الصعيد الوطني فقد هدفت الدراسة إلى معرفة مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لممارسات إدارة الأرباح واتجاه هذه الممارسة.

ويمكن عرض أهم نتـــائج البحث في النقاط الآتية:

1. أهم النتائج المتوصل إليها.
2. اختبار فرضيات البحث.
3. توصيـــات البحث.

1. أهم النتـــائج المتوصل إليها

لقد تم الخروج من البحث بمجموعة من النتائج يمكن تلخيصها في النقـــاط التالية:

- تكون ممارسات إدارة الأرباح متوقعة بشكل كبير في البيئات التي تحتوي معايير المحاسبة فيها على مرونة كبيرة في الاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية، حيث أن هذه المرونة تخلق الحافز لدى الإدارة للتلاعب برقم الربح.
- بالرغم من الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية في الحد من سلوك إدارة الأرباح داخل المؤسسة إلا أن هذا الدور يبقى محدود، الأمر الذي يستلزم إعادة النظر في بعض القواعد والممارسات المحاسبية والتركيز على ضرورة إلزام المؤسسات بتطبيق السياسات المحاسبية بعيدا عن الانتهازية.
- إن إتباع الإدارة لممارسات إدارة الأرباح يكون له انعكاس على مجموعة المؤشرات المالية التي يهتم بها الأطراف ذات المصلحة خاصة المستثمرين لتحديد قيمة المؤسسة، مما يؤثر على حجم الطلب على أسهم المؤسسة وبالتالي التأثير على أسعار أسهمها في السوق المالي.
- قيام المؤسسات الفرنسية المكونة لعينة الدراسة باستخدام المستحقات الاختيارية **بشكل سالب** خلال جميع فترات الدراسة بهدف **تخفيض رقم الربح** المعلن عنه.
- وجود تباين بين سنوات الدراسة من حيث ممارسة المؤسسات الفرنسية لإدارة الأرباح، حيث ظهر أعلى تكرار لممارسة إدارة الأرباح في سنة 2009 م بنسبة قدرها 63 %، تليها بعد ذلك سنة 2008 م بنسبة قدرها 43 %، في حين تعتبر سنة 2007 م السنة الأقل ممارسة بنسبة قدرها 40 %.
- قيام المؤسسات الفرنسية بتخفيض رقم الربح المحاسبي على غير الحقيقة يمكن أن يكون بدافع:
  - تجنب التكاليف السياسية والاجتماعية التي يمكن تحملها نتيجة الإعلان عن أرباح مرتفعة.
  - تخفيض قيمة المدفوعات الضريبية أو أي زيادات مقترحة في الأجور من جانب ممثلي العمال.
  - احتجاز جزء من الأرباح في فترات النشاط التي حققت فيها المؤسسات الفرنسية نتائج جيدة واستخدامها لتدعيم الأرباح في الفترات التي تكون فيها الأرباح الفعلية منخفضة.
- عدم وجود اختلاف بين المؤسسات الفرنسية الرابحة والخاسرة في ممارستها لإدارة الأرباح باستخدام المستحقات الاختيارية، إذ تقوم المؤسسات الفرنسية سواء الرابحة أو الخاسرة بإدارة أرباحها هبوطا بغرض تخفيض رقم الربح.
- أوضحت نتائج اختبار "One - Sample T- Test" **حرص محافظي الحسابات في فرنسا على تحقيق مستوى أداء عالي** عند تدقيق القوائم المالية الختامية للمؤسسات الفرنسية.

- من جهة أخرى أوضحت نتائج اختبار "One - Sample T- Test" لإجابات أفراد العينة ما يلي:

  - تمتع محافظي الحسابات بمستوى عالي جدا من التأهيل العلمي والعملي، الاستقلال والحياد، العناية المهنية الكافية عند أداء مهمة التدقيق.
  - التزام محافظي الحسابات بمعايير العمل الميداني يكون عند مستوى عالي جدا.
  - التزام محافظي الحسابات بمعايير إعداد التقرير يكون عند مستوى عالي جدا.

- وجود علاقة عكسية بين التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق العامة وممارسة المؤسسات الفرنسية لإدارة الأرباح.
- وجود علاقة عكسية بين التزام محافظي الحسابات بمعايير العمل الميداني وممارسة المؤسسات الفرنسية لإدارة الأرباح.
- عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتقيد محافظي الحسابات بمعايير إعداد التقرير على إدارة المؤسسات الفرنسية لأرباحها.
- وجود علاقة عكسية بين ممارسات إدارة الأرباح المتبعة من طرف المؤسسات الفرنسية ومستوى أداء عملية التدقيق المحاسبي، حيث أن حرص محافظي الحسابات على تنفيـــذ عملية التدقيق بمستوى أداء عال يساهم بشكل كبير في الحد من ممارسات إدارة الأرباح المتبعة من طرف الإدارة والهادفة إلى التلاعب بالقوائم المالية وتضليل مستخدميها.
- قيام المؤسسات الجزائرية المكونة لعينة الدراسة باستخدام المستحقات الاختيارية **بشكل موجب** خلال فترة الدراسة بهدف **تضخيم رقم الربح**.
- وجود تباين بين سنوات الدراسة من حيث ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح، حيث ظهر أعلى تكرار لممارسة إدارة الأرباح في سنة 2008 م بنسبة قدرها 77,77 % ، في حين تعتبر سنتي 2007 م و2009 م الأقل ممارسة بنسبة قدرها 11,11 %.
- لجوء المؤسسات الجزائرية إلى تضخيم رقم الربح المعلن عنه يمكن أن يكون بدافع:

  - زيادة قيمة المكافآت والحوافز المالية المقدمة للإدارة.
  - التوافق مع شروط عقود الدين وتحقيق الأمن الوظيفي.
  - التأثير على أسعار الأسهم قبل الاكتتاب العام بالنسبة للمؤسسات غير المدرجة بالبورصة، أو زيادة أسعار أسهم المؤسسة في المدى القصير بالنسبة للمؤسسات المدرجة في البورصة.

- عدم وجود اختلاف بين المؤسسات الجزائرية الرابحة والخاسرة في ممارستها لإدارة الأرباح باستخدام المستحقات الاختيارية، إذ تقوم المؤسسات الجزائرية سواء الرابحة أو الخاسرة بإدارة أرباحها صعودا بغرض **تضخيم رقم الربح**.

2. اختبار فرضيـــات البحث

بعد التطرق إلى مختلف جوانب الموضوع خاصة الجانب النظري، تم اختبار مدى صدق فرضيات الدراسة التي تم تبنيها وقد كانت النتائج كما يلي:

- **الفرضيـــة الأولى**

عند التطرق للجانب النظري لسلوك إدارة الأرباح تم الحكم على **صدق الفرضية الأولى** التي تنص على أنه: " **لا تساهم معايير المحاسبة الدولية في تقليص ممارسات إدارة الأرباح المتبعة من طرف الإدارة** "، فالمرونة التي تتصف بها المعايير والمبادئ المحاسبية يتم استغلالها بطريقة انتهازية من طرف الإدارة للتلاعب برقم الربح المعلن عنه بالقوائم المالية.

- **الفرضيـــة الثانية**

لقد أثبت التحليل الإحصائي قيام المؤسسات الفرنسية المعنيـــة بالدراسة بإدارة أرباحها خلال فترة الدراسة، إلا أن اختبار مدى معنوية هذه الممارسة باستخدام اختبار (Binomial Test) أثبت **عدم صدق الفرضية الثانية** والتي تنص على أنه: " **توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام غالبية المؤسسات الفرنسية المسجلة بمؤشر (SBF 250) بإدارة أرباحها خلال فترة الدراسة** ".

- **الفرضية الثـــالثة**

لقد أثبتت نتائج اختبار " One - Sample T- Test " لإجابات محافظي الحسابات **صدق الفرضية الثالثة** والتي تنص على أنه: " **يحرص محافظو الحسابات في فرنسا على تحقيق مستوى أداء عالي عند تدقيق القوائم المالية الختـــامية لمؤسسات العينة** ".

- **الفرضية الرابعـــة**

لقد أثبتت نتائج اختبـــار " Binary Logit " **صدق الفرضية الرابعة** والتي تنص على: " **وجود علاقة عكسية بين مستوى أداء محافظي الحسابات لعملية التدقيق وإتباع المؤسسات الفرنسية لسلوك إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة** ".

- **الفرضية الخـــامسة**

لقد أثبت التحليل الإحصائي قيام المؤسسات الجزائرية المعنية بالدراسة بإدارة أرباحها خلال فترة الدراسة، إلا أن اختبار مدى معنوية الممارسة باستخدام اختبار (Binomial Test) أثبت **عدم صدق الفرضية الخامسة** والتي تنص على أنه: " **توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام غالبية المؤسسات الجزائرية بإدارة أرباحها خلال فترة الدراسة** ".

3. توصيـــات البحث

انطلاقا من الجانب النظري للبحث والنتائج التطبيقية المتوصل إليها نوصي بضرورة:

- قيام المنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية بتوعية مستخدمي القوائم المالية بآثار وانعكاسات ممارسات إدارة الأرباح على قراراتهم الاستثمارية، والعمل على استحداث الآليات الكفيلة للحد من هذه الممارسات داخل المؤسسة والتي لا تتأتى إلا بتكاثف الجهود بين الجهات ذات العلاقة.
- حرص المنظمات والهيئات المهنية على رفع جودة خدمات التدقيق المقدمة خاصة ما يتعلق باستقلال مكاتب التدقيق وتحسين مستوى الأداء المهني للأفراد المنتسبين لهذه المكاتب، وهذا ما يساعد محافظي الحسابات على اكتشاف الأخطاء ومخالفات الإدارة الانتهازية وغير القانونية مما يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية في مصداقية القوائم المالية المدققة من طرف هذه المكاتب.
- تحسيس محافظي الحسابات بالدور الفعال الذي يجب أن تلعبه مهنة التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح داخل المؤسسة باعتبارها وسيلة خارجية هدفها مراقبة تصرفات الإدارة، إذ يجب على ممارسي المهنة وضع المصلحة العامة فوق كل الاعتبارات بعيدا عن المحاباة والتبعية للإدارة.
- اهتمام مكاتب المحاسبة والتدقيق بالتدريب الجيد للأفراد العاملين بها بغرض زيادة تأهيلهم الفني، كما ينبغي التركيز على التدريب العملي في مجالات التخصص بغرض تكوين محافظي حسابات متخصصين في الصناعة مما يعود بالإيجاب على جودة خدمات التدقيق المقدمة.
- تطوير التشريعات والأنظمة المحددة لعمل محافظي الحسابات خاصة الجانب المتعلق بالمسؤولية الملقاة على عاتقهم في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية، بما يدفع ويحفز محافظي الحسابات على أداء عملية التدقيق باستقلالية ومهنية عالية بعيدا عن تأثيرات وضغوط الإدارة.
- قيام المجلس الوطني للمحاسبة بتنظيم دورات تكوينية لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في مجال اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، وإطلاعهم على مختلف الوسائل والتقنيات المستحدثة للحد من هذه الممارسات من خلال استعراض تجارب الدول في هذا المجال، بالإضافة إلى ضرورة إلزام محافظي

الحسابات بالجزائر بالإطلاع على التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة والتدقيق خاصة في ظل تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي القائم على معايير المحاسبة الدولية.

- قيام المنظمات والهيئات المهنية في الجزائر المنظمة لمهنتي المحاسبة والتدقيق بتحسين خدمات المحاسبة والتدقيق بإقرار إصلاحات محاسبية وتشريعية حازمة تتضمن عقوبات رادعة للغش والتلاعب بالقوائم المالية على شاكلة قانون "Sarbanes-Oxley" في الولايات المتحدة الأمريكية بهدف حماية مصالح الجزائر الاقتصادية ونشر ثقافة الاستثمار في الأوراق المالية بين المستثمرين الجزائريين، مما يخرج بورصة الجزائر من ركودها وعزلتها خاصة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق المالية العالمية.

وفي الأخير نوصي بإجراء المزيد من البحوث التي تتناول سلوك إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية لمعرفة مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لسلوك إدارة الأرباح، واتجاه هذه الممارسة مقارنة مع المؤسسات في البيئات الاقتصادية الأخرى الإقليمية والدولية خاصة في ظل تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي القائم على معايير المحاسبة الدولية، وما مدى مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في الحد من هذه الممارسات الانتهازية.

والحمد لله رب العالمين.

الملاحق

الملحق رقم (01): قائمة المؤسسات الفرنسية المعنية بالدراسة

1	ACCOR	31	ILIAD
2	AIR FRANCE - KLM	32	INTER PARFUMS
3	AKKA TECHNOLOGIES	33	JC DECAUX
4	ALES GROUPE	34	KLEPIERRE
5	ALSTOM	35	LAFARGE
6	ALTEN	36	LECTRA
7	AREVA	37	MAISONS FRANCE CONFORT
8	ASSYSTEM	38	MICHELIN
9	ATARI	39	PEUGEOT
10	AUDIKA	40	PLASTIC OMNIUM
11	AVENIR TELECOM	41	PUBLICIS GROUPE SA
12	BACOU-DALLOZ	42	RENAULT
13	BAINS DE MER MONACO	43	REXEL
14	BENETEAU	44	RHODIA
15	BIOMERIEUX	45	SAINT GOBAIN
16	BOIRON	46	SCHNEIDER ELECTRIC
17	BOUYGUES	47	SOITEC SILICON
18	BULL	48	TECHNIP
19	CAMAIEU	49	TESSI
20	CANAL+	50	TF1
21	CARREFOUR	51	THALES
22	CEGEDIM	52	THERMADOR GROUP
23	CIMENTS FRANCAIS	53	TOTAL
24	CNIM	54	TOUPARGEL
25	DASSAULT SYSTEMES	55	VALEO
26	DELACHAUX	56	VALLOUREC
27	EIFFAGE	57	VINCI
28	EUTELSAT COMMUNICATIONS	58	VIVENDI UNIVERSAL
29	FRANCE TELECOM	59	VM MATERIAUX
30	GUERBET	60	ZODIAC

الملحق رقم (02): المستحقات الكلية للمؤسسات الفرنسية خلال الفترة (2007، 2009)

الوحدة : أورو				
المؤسسة	السنة	صافي الدخل	ت ن من أ التشغيلية	المستحقات الكلية
ACCOR	2007	912 000 000	1 415 000 000	- 503 000 000
	2008	613 000 000	1 050 000 000	- 437 000 000
	2009	- 265 000 000	383 000 000	- 648 000 000
AIR FRANCE	2007	767 000 000	2 594 000 000	- 1 827 000 000
	2008	- 807 000 000	798 000 000	- 1 605 000 000
	2009	- 1 560 000 000	- 798 000 000	- 762 000 000
AKKA TECHNOLOGIES	2007	9 245 000	22 117 000	- 12 872 000
	2008	16 598 000	34 553 000	- 17 955 000
	2009	12 201 000	12 017 000	184 000
ALES GROUPE	2007	6 182 000	10 126 000	- 3 944 000
	2008	8 596 000	9 432 000	- 836 000
	2009	6 874 000	12 292 000	- 5 418 000
ALSTOM	2007	862 000 000	2 092 000 000	- 1 230 000 000
	2008	1 118 000 000	2 136 000 000	- 1 018 000 000
	2009	1 205 000 000	806 000 000	399 000 000
ALTEN	2007	43 216 000	22 382 000	20 834 000
	2008	54 802 000	51 493 000	3 309 000
	2009	18 653 000	46 681 000	- 28 028 000
AREVA	2007	882 000 000	722 000 000	160 000 000
	2008	498 000 000	81 000 000	417 000 000
	2009	537 000 000	160 000 000	377 000 000
ASSYSTEM	2007	18 000 000	69 600 000	- 51 600 000
	2008	25 800 000	48 100 000	- 22 300 000
	2009	- 900 000	42 000 000	- 42 900 000
ATARI	2007	- 62 500 000	- 21 400 000	- 41 100 000
	2008	- 226 900 000	- 75 800 000	- 151 100 000
	2009	- 23 200 000	- 2 200 000	- 21 000 000
AUDIKA	2007	11 204 000	16 203 000	- 4 999 000
	2008	10 274 000	12 125 000	- 1 851 000
	2009	10 810 000	13 636 000	- 2 826 000
AVENIR TELECOM	2007	12 223 000	14 079 000	- 1 856 000
	2008	1 749 000	12 070 000	- 10 321 000
	2009	- 7 285 000	13 065 000	- 20 350 000
BACOU-DALLOZ	2007	59 100 000	87 807 000	- 28 707 000
	2008	48 048 000	68 531 000	- 20 483 000
	2009	18 683 000	109 615 000	- 90 932 000

الملحق رقم (02) – تابع: المستحقات الكلية للمؤسسات الفرنسية خلال الفترة (2007، 2009)

الوحدة : أورو				
المؤسســـة	السنـــة	صافي الدخـــل	ت ن من أ التشغيلية	المستحقات الكلية
BAINS DE MER MONACO	2007	93 669 000	137 482 000	- 43 813 000
	2008	40 653 000	49 361 000	- 8 708 000
	2009	9 692 000	62 735 000	- 53 043 000
BENETEAU	2007	144 433 000	66 358 000	78 075 000
	2008	- 10 419 000	711 000	- 11 130 000
	2009	31 443 000	130 687 000	- 99 244 000
BIOMERIEUX	2007	98 100 000	171 000 000	- 72 900 000
	2008	130 000 000	197 900 000	- 67 900 000
	2009	148 200 000	188 600 000	- 40 400 000
BOIRON	2007	27 157 000	56 130 000	- 28 973 000
	2008	39 184 000	65 479 000	- 26 295 000
	2009	59 889 000	80 202 000	- 20 313 000
BOUYGUES	2007	1 593 000 000	3 593 000 000	- 2 000 000 000
	2008	1 686 000 000	2 741 000 000	- 1 055 000 000
	2009	1 456 000 000	3 399 000 000	- 1 943 000 000
BULL	2007	4 600 000	5 600 000	- 1 000 000
	2008	5 700 000	95 800 000	- 90 100 000
	2009	1 400 000	35 600 000	- 34 200 000
CAMAIEU	2007	101 260 000	120 722 000	- 19 462 000
	2008	99 160 000	98 808 000	352 000
	2009	86 126 000	117 418 000	- 31 292 000
CANAL+	2007	47 000 000	66 000 000	- 19 000 000
	2008	47 000 000	68 000 000	- 21 000 000
	2009	40 000 000	44 000 000	- 4 000 000
CARREFOUR	2007	2 479 200 000	3 912 000 000	- 1 432 800 000
	2008	1 538 800 000	4 887 000 000	- 3 348 200 000
	2009	437 000 000	3 484 000 000	- 3 047 000 000
CEGEDIM	2007	44 151 000	146 078 000	- 101 927 000
	2008	33 487 000	166 878 000	- 133 391 000
	2009	54 833 000	166 515 000	- 111 682 000
CIMENTS FRANCAIS	2007	563 600 000	867 600 000	- 304 000 000
	2008	348 200 000	630 800 000	- 282 600 000
	2009	337 300 000	951 700 000	- 614 400 000
CNIM	2007	36 206 000	413 000	35 793 000
	2008	26 135 000	28 321 000	- 2 186 000
	2009	2 651 000	54 461 000	- 51 810 000

الملحق رقم (02) – تابع: المستحقات الكلية للمؤسسات الفرنسية خلال الفترة (2007، 2009)

الوحدة : أورو				
المؤسسة	السنة	صافي الدخل	ت ن من أ التشغيلية	المستحقات الكلية
DASSAULT SYSTEMES	2007	176 973 000	311 352 000	- 134 379 000
	2008	200 867 000	309 019 000	- 108 152 000
	2009	170 014 000	297 932 000	- 127 918 000
DELACHAUX	2007	51 940 000	46 667 000	5 273 000
	2008	66 198 000	44 012 000	22 186 000
	2009	53 360 000	78 296 000	- 24 936 000
EIFFAGE	2007	1 090 000 000	746 000 000	344 000 000
	2008	368 000 000	1 100 000 000	- 732 000 000
	2009	269 000 000	843 000 000	- 574 000 000
EUTELSAT COMMUNI	2007	183 444 000	566 592 000	- 383 148 000
	2008	259 984 000	654 732 000	- 394 748 000
	2009	282 511 000	698 286 000	- 415 775 000
FRANCE TELECOM	2007	6 819 000 000	14 644 000 000	- 7 825 000 000
	2008	4 492 000 000	14 999 000 000	- 10 507 000 000
	2009	3 465 000 000	14 384 000 000	- 10 919 000 000
GUERBET	2007	23 762 000	40 292 000	- 16 530 000
	2008	24 389 000	31 646 000	- 7 257 000
	2009	20 495 000	37 218 000	- 16 723 000
ILIAD	2007	150 226 000	317 126 000	- 166 900 000
	2008	100 399 000	474 221 000	- 373 822 000
	2009	175 868 000	707 957 000	- 532 089 000
INTER PARFUMS	2007	19 818 000	24 611 000	- 4 793 000
	2008	20 583 000	- 12 251 000	32 834 000
	2009	22 792 000	56 302 000	- 33 510 000
JC DECAUX	2007	225 000 000	373 000 000	- 148 000 000
	2008	126 900 000	452 300 000	- 325 400 000
	2009	34 500 000	344 500 000	- 310 000 000
KLEPIERRE	2007	230 952 000	616 594 000	- 385 642 000
	2008	233 887 000	560 096 000	- 326 209 000
	2009	207 678 000	961 814 000	- 754 136 000
LAFARGE	2007	2 156 000 000	2 676 000 000	- 520 000 000
	2008	1 939 000 000	3 001 000 000	- 1 062 000 000
	2009	1 046 000 000	3 206 000 000	- 2 160 000 000
LECTRA	2007	5 811 000	- 2 996 000	8 807 000
	2008	3 238 000	- 1 224 000	4 462 000
	2009	- 3 623 000	10 996 000	- 14 619 000

الملحق رقم (02) – تابع: المستحقات الكلية للمؤسسات الفرنسية خلال الفترة (2007، 2009)

الوحدة : أورو				
المؤسسة	السنة	صافي الدخل	ت ن من أ التشغيلية	المستحقات الكلية
MAISONS FRANCE	2007	23 640 000	8 242 000	15 398 000
	2008	18 994 000	21 396 000	- 2 402 000
	2009	11 525 000	10 569 000	956 000
MICHELIN	2007	772 000 000	1 862 000 000	- 1 090 000 000
	2008	357 000 000	915 000 000	- 558 000 000
	2009	104 000 000	2 123 000 000	- 2 019 000 000
PEUGEOT	2007	826 000 000	5 081 000 000	- 4 255 000 000
	2008	- 500 000 000	62 000 000	- 562 000 000
	2009	- 1 274 000 000	3 570 000 000	- 4 844 000 000
PLASTIC OMNIUM	2007	51 009 000	193 966 000	- 142 957 000
	2008	- 63 219 000	100 116 000	- 163 335 000
	2009	31 025 000	265 114 000	- 234 089 000
PUBLICIS GROUPE SA	2007	476 000 000	798 000 000	- 322 000 000
	2008	478 000 000	715 000 000	- 237 000 000
	2009	417 000 000	647 000 000	- 230 000 000
RENAULT	2007	2 734 000 000	4 745 000 000	- 2 011 000 000
	2008	599 000 000	- 243 000 000	842 000 000
	2009	- 3 068 000 000	6 040 000 000	- 9 108 000 000
REXEL	2007	143 500 000	431 500 000	- 288 000 000
	2008	231 500 000	501 300 000	- 269 800 000
	2009	81 000 000	716 400 000	- 635 400 000
RHODIA	2007	131 000 000	413 000 000	- 282 000 000
	2008	107 000 000	319 000 000	- 212 000 000
	2009	- 132 000 000	537 000 000	- 669 000 000
SAINT GOBAIN	2007	1 543 000 000	3 755 000 000	- 2 212 000 000
	2008	1 437 000 000	3 379 000 000	- 1 942 000 000
	2009	241 000 000	3 390 000 000	- 3 149 000 000
SCHNEIDER ELECTRIC	2007	1 621 500 000	2 090 100 000	- 468 600 000
	2008	1 723 000 000	2 428 000 000	- 705 000 000
	2009	894 000 000	2 547 000 000	- 1 653 000 000
SOITEC SILICON	2007	- 10 160 000	59 424 000	- 69 584 000
	2008	- 43 438 000	31 265 000	- 74 703 000
	2009	- 44 765 000	45 401 000	- 90 166 000
TECHNIP	2007	128 000 000	825 700 000	- 697 700 000
	2008	454 300 000	454 700 000	- 400 000
	2009	178 500 000	634 100 000	- 455 600 000

الملحق رقم (02) – تابع: المستحقات الكلية للمؤسسات الفرنسية خلال الفترة (2007، 2009)

الوحدة : أورو				
المؤسسة	السنة	صافي الدخل	ت ن من أ التشغيلية	المستحقات الكلية
TESSI	2007	7 790 000	16 171 000	- 8 381 000
	2008	10 766 000	23 847 000	- 13 081 000
	2009	27 289 000	45 453 000	- 18 164 000
TF1	2007	227 800 000	325 400 000	- 97 600 000
	2008	163 800 000	207 700 000	- 43 900 000
	2009	114 500 000	241 900 000	- 127 400 000
THALES	2007	888 700 000	984 900 000	- 96 200 000
	2008	560 400 000	820 800 000	- 260 400 000
	2009	- 201 600 000	1 155 000 000	- 1 356 600 000
THERMADOR GROUP	2007	19 671 000	7 882 000	11 789 000
	2008	20 166 000	18 586 000	1 580 000
	2009	15 853 000	30 314 000	- 14 461 000
TOTAL	2007	13 535 000 000	17 686 000 000	- 4 151 000 000
	2008	10 953 000 000	18 669 000 000	- 7 716 000 000
	2009	8 629 000 000	12 360 000 000	- 3 731 000 000
TOUPARGEL	2007	17 695 000	16 139 000	1 556 000
	2008	14 735 000	30 116 000	- 15 381 000
	2009	13 349 000	22 756 000	- 9 407 000
VALEO	2007	88 000 000	582 000 000	- 494 000 000
	2008	- 199 000 000	730 000 000	- 929 000 000
	2009	- 146 000 000	599 000 000	- 745 000 000
VALLOUREC	2007	1 024 463 000	981 943 000	42 520 000
	2008	1 024 691 000	883 352 000	141 339 000
	2009	536 478 000	1 611 215 000	- 1 074 737 000
VINCI	2007	1 583 000 000	3 583 500 000	- 2 000 500 000
	2008	1 699 100 000	4 140 900 000	- 2 441 800 000
	2009	1 698 200 000	4 099 600 000	- 2 401 400 000
VIVENDI UNIVERSAL	2007	3 769 000 000	5 094 000 000	- 1 325 000 000
	2008	3 699 000 000	5 742 000 000	- 2 043 000 000
	2009	2 086 000 000	7 352 000 000	- 5 266 000 000
VM MATERIAUX	2007	21 161 000	9 529 000	11 632 000
	2008	19 750 000	26 250 000	- 6 500 000
	2009	13 737 000	35 213 000	- 21 476 000
ZODIAC	2007	511 374 000	124 766 000	386 608 000
	2008	172 920 000	278 927 000	- 106 007 000
	2009	148 277 000	328 141 000	- 179 864 000

الملحق رقم (03): معادلات الانحدار لعينة الدراسة لسنة 2007

	TACijt / Aijt-1	(1 / Aijt-1)	((ΔREVijt – ΔRECijt) / Aijt-1)	(PPEijt / Aijt-1)
ACCOR	- 0,04518099344292	0,00000000008982	0,01814425581604	0,53426749303871
AIR FRANCE - KLM	- 0,06850393700787	0,00000000003750	0,04056992875891	0,79081364829396
AKKA TECHNOLOGIES	- 0,09092321819595	0,00000000706364	0,21392950483860	0,12264604082786
ALES GROUPE	- 0,02101818840696	0,00000000532916	0,01599812413734	0,29112642355060
ALSTOM	- 0,06230371796171	0,00000000005065	0,10373822307770	0,19800425488806
ALTEN	0,04859377988422	0,00000000233243	0,15244275058427	0,06051714566938
AREVA	0,00617927625227	0,00000000003862	0,03012397172981	0,79759008226162
ASSYSTEM	- 0,10707615687902	0,00000000207512	0,05665075741855	0,12077194438680
ATARI	- 0,13105867346939	0,00000000318878	0,00892857142857	0,07397959183673
AUDIKA	- 0,07048588590282	0,00000001410000	0,16516736696653	0,33309833338033
AVENIR TELECOM	- 0,00611093185126	0,00000000329253	0,67695362145148	0,18095404289505
BACOU-DALLOZ	- 0,03005329757130	0,00000000104690	0,01672419370542	0,18322388015951
BAINS DE MER MONACO	- 0,05506186337902	0,00000000125675	0,08603816741129	1,26026731012121
BENETEAU	0,09618950348598	0,00000000123201	0,07965833784045	0,56006376905156
BIOMERIEUX	- 0,07758620689655	0,00000000106428	0,01394210302256	0,83397190293742
BOIRON	- 0,07031291711361	0,00000000242684	0,06604652743060	0,61047716583588
BOUYGUES	- 0,06706908115359	0,00000000003353	0,08537894030852	0,43356807511737
BULL	- 0,00132187706543	0,00000000132188	- 0,06292134831461	0,31275611368143
CAMAIEU	- 0,04885089207723	0,00000000251007	0,23562736573660	0,49658882117290
CANAL+	- 0,01844660194175	0,00000000097087	0,12135922330097	0,11456310679612

الملحق رقم (03)– تابع: معادلات الانحدار لعينة الدراسة لسنة 2007

	TACijt / Aijt-1	(1 / Aijt-1)	((ΔREVijt – ΔRECijt) / Aijt-1)	(PPEijt / Aijt-1)
CARREFOUR	- 0,03014326888688	0,00000000002104	0,09129236530410	0,61933814402626
CEGEDIM	- 0,16454754148115	0,00000000161437	0,32116047126589	0,22430977757257
CIMENTS FRANCAIS	- 0,04444249521220	0,00000000014619	0,05999736853647	0,97991316170343
CNIM	0,06012679491745	0,00000000167985	0,11129160143257	0,22299644544190
DASSAULT SYSTEMES	- 0,07711151585681	0,00000000057384	0,04859760205387	0,11137698848541
DELACHAUX	0,00938005870319	0,00000000177888	0,22505203237570	0,29360313083697
EIFFAGE	0,01453132260381	0,00000000004224	0,05098635576395	0,08478012926118
EUTELSAT COMMUNIC	- 0,08857868783103	0,00000000023119	0,00698645940016	0,71652498780491
FRANCE TELECOM	- 0,07584495643156	0,00000000000969	0,01412218549786	0,83571933973694
GUERBET	- 0,05062632078650	0,00000000306269	0,05967964227742	0,89686073933417
ILIAD	- 0,16084747053138	0,00000000096374	0,23932156869170	1,06296566499202
INTER PARFUMS	- 0,02145469357792	0,00000000447626	0,14509782856836	0,04005801227389
JC DECAUX	- 0,04040734976930	0,00000000027302	0,03707647363966	0,62789745269883
KLEPIERRE	- 0,05622523920461	0,00000000014580	0,00969254879480	0,00727509765812
LAFARGE	- 0,01744147045012	0,00000000003354	0,02897967397867	0,70225397464279
LECTRA	0,05384239163661	0,00000000611359	- 0,00072140368038	0,27844959344623
MAISONS FRANCE	0,06554181174287	0,00000000425651	0,19471851668979	0,08850570798607
MICHELIN	- 0,06459642052862	0,00000000005926	0,04308403460946	0,99857769349295
PEUGEOT	- 0,06162201303403	0,00000000001448	0,06037653874004	0,55569876900797
PLASTIC OMNIUM	- 0,08324768277635	0,00000000058233	0,18276790378099	0,85026283317096

الملحق رقم (03)- تابع: معادلات الانحدار لعينة الدراسة لسنة 2007

	TACijt / Aijt-1	(1 / Aijt-1)	((ΔREVijt – ΔRECijt) / Aijt-1)	(PPEijt / Aijt-1)
PUBLICIS GROUPE SA	- 0,02769416014449	0,00000000008601	- 0,03672486453943	0,09778962759095
RENAULT	- 0,02924410319053	0,00000000001454	- 0,01202629206294	0,44296600063985
REXEL	- 0,03667014693524	0,00000000012733	0,18002750261020	0,09457842063714
RHODIA	- 0,05472540267805	0,00000000019406	0,06481661168252	1,05569571123617
SAINT GOBAIN	- 0,05307611095115	0,00000000002399	0,04594970726557	0,67813609751416
SCHNEIDER ELECTRIC	- 0,02470958590615	0,00000000005273	0,15811287524454	0,26071091471871
SOITEC SILICON	- 0,08976484201754	0,00000000129002	- 0,06581817665810	0,72332913216397
TECHNIP	- 0,08652677530570	0,00000000012402	0,09429024977057	0,22862564178882
TESSI	- 0,03349131247902	0,00000000399610	- 0,04516791611387	0,23180575758060
TF1	- 0,02639121734898	0,00000000027040	0,02833811043210	0,09975123032827
THALES	- 0,00640406878050	0,00000000006657	0,08803930314146	0,22668539512838
THERMADOR GROUP	0,10362680637108	0,00000000879013	0,13545585598256	0,23419535178088
TOTAL	- 0,03944955000333	0,00000000000950	0,03054465278504	0,97740037824430
TOUPARGEL	0,00895771566737	0,00000000575689	- 0,09352062404652	0,63912380184796
VALEO	- 0,06510279388508	0,00000000013179	- 0,03690036900369	0,82037427517132
VALLOUREC	0,00939020635928	0,00000000022084	0,12208725824967	0,44221887131133
VINCI	- 0,04130482361054	0,00000000002065	0,07923382184727	0,13825192122661
VIVENDI UNIVERSAL	- 0,03077959487084	0,00000000002323	0,02694666418881	0,29899182308121
VM MATERIAUX	0,04239067055394	0,00000000364431	0,30463556851312	0,53656705539359
ZODIAC	0,13706281111923	0,00000000035453	- 0,02332572164771	0,22046554303013

الملحق رقم (04): معادلات الانحدار لعينة الدراسة لسنة 2008

	TACijt / Aijt-1	(1 / Aijt-1)	((ΔREVijt – ΔRECijt) / Aijt-1)	(PPEijt / Aijt-1)
ACCOR	- 0,04033597932435	0,00000000009230	- 0,01199926158390	0,66254384345579
AIR FRANCE - KLM	- 0,05229716520039	0,00000000003258	0,01260997067449	0,74187031606386
AKKA TECHNOLOGIES	- 0,06433869638442	0,00000000358333	0,56276561436199	0,05694986920844
ALES GROUPE	- 0,00480763701190	0,00000000575076	0,01275519006268	0,31407211455518
ALSTOM	- 0,04769266807215	0,00000000004685	0,07008667135160	0,19568985710939
ALTEN	0,00646183048094	0,00000000195280	0,13094921926871	0,05936526038697
AREVA	0,01359368887730	0,00000000003260	0,02070022167167	0,69793975746512
ASSYSTEM	- 0,04089492022740	0,00000000183385	0,03355950852742	0,10948101962223
ATARI	- 0,49736668861093	0,00000000329164	- 0,42890059249506	0,07472021066491
AUDIKA	- 0,01973768394114	0,00000001066325	0,08969929622521	0,28477287268074
AVENIR TELECOM	- 0,03222885264535	0,00000000312265	- 0,05451831589334	0,19411630615693
BACOU-DALLOZ	- 0,02020687307937	0,00000000098652	0,00333640798489	0,20049227308825
BAINS DE MER MONACO	- 0,01014785948687	0,00000000116535	- 0,06185439662888	1,20296651252983
BENETEAU	- 0,01384021945390	0,00000000124351	- 0,48125788071795	0,63575601421576
BIOMERIEUX	- 0,06800881410256	0,00000000100160	0,02594150641026	0,83553685897436
BOIRON	- 0,06138098461682	0,00000000233432	0,05401153154836	0,61002124232592
BOUYGUES	- 0,03156036855331	0,00000000002992	0,08717243029795	0,42278927844920
BULL	- 0,11115223291389	0,00000000123365	0,15457685664940	0,24771773994572
CAMAIEU	0,00090977935266	0,00000000258460	0,16006688945922	0,58890120881762
CANAL+	- 0,02046783625731	0,00000000097466	0,07797270955166	0,12280701754386

الملحق رقم (04)- تابع: معادلات الانحدار لعينة الدراسة لسنة 2008

	TACijt / Aijt-1	(1 / Aijt-1)	((ΔREVijt – ΔRECijt) / Aijt-1)	(PPEijt / Aijt-1)
CARREFOUR	- 0,06447277208657	0,00000000001926	0,09439844411923	0,58541939459293
CEGEDIM	- 0,10673730688566	0,00000000080018	0,10119523442582	0,11322679687256
CIMENTS FRANCAIS	- 0,03960368289026	0,00000000014014	0,01662065389520	1,00868870608350
CNIM	- 0,00379354507308	0,00000000173538	0,24987418480430	0,27055126144918
DASSAULT SYSTEMES	- 0,05817773385914	0,00000000053793	0,03577474471394	0,09121874046863
DELACHAUX	0,02993706550369	0,00000000134937	0,11955665184162	0,21805507578047
EIFFAGE	- 0,02916450854616	0,00000000003984	0,02390533487390	0,09191601259014
EUTELSAT COMMUNIC	- 0,08780032980618	0,00000000022242	0,00076045813432	0,78354212012792
FRANCE TELECOM	- 0,10384155441131	0,00000000000988	0,00911220264274	0,84997479813803
GUERBET	- 0,02031566688689	0,00000000279946	0,06200519579409	0,84196499557686
ILIAD	- 0,32360525944464	0,00000000086567	0,25992595086995	1,44149002016138
INTER PARFUMS	0,12091594732345	0,00000000368264	0,06738134519636	0,04107989865363
JC DECAUX	- 0,08183692973190	0,00000000025150	0,00867662592425	0,60731351541673
KLEPIERRE	- 0,04086647054977	0,00000000012528	0,01091613284068	0,00687682794738
LAFARGE	- 0,03751589656634	0,00000000003533	0,05701568461212	0,92482690405539
LECTRA	0,02499033878655	0,00000000560070	- 0,04829486583515	0,26231454670707
MAISONS FRANCE	- 0,00834253721494	0,00000000347316	0,10590368224728	0,08608928807107
MICHELIN	- 0,03392303483494	0,00000000006079	0,00474192960058	1,03957687397410
PEUGEOT	- 0,00814787966655	0,00000000001450	- 0,07846321130845	0,56592968466836
PLASTIC OMNIUM	- 0,07447795664971	0,00000000045598	0,04650705747436	0,65959786873622

الملحق رقم (04)- تابع: معادلات الانحدار لعينة الدراسة لسنة 2008

	TACijt / Aijt-1	(1 / Aijt-1)	((ΔREVijt – ΔRECijt) / Aijt-1)	(PPEijt / Aijt-1)
PUBLICIS GROUPE SA	- 0,01935641947076	0,00000000008167	0,00947402809539	0,09294348252205
RENAULT	0,01234640312033	0,00000000001466	- 0,03753775770550	0,44856154139418
REXEL	- 0,03427555103856	0,00000000012704	0,23024836435241	0,11183383090898
RHODIA	- 0,04734256364448	0,00000000022331	- 0,03885663242519	1,10875390799464
SAINT GOBAIN	- 0,04720696193301	0,00000000002431	0,02292284505810	0,73321503233021
SCHNEIDER ELECTRIC	- 0,03029951391844	0,00000000004298	0,03990940230448	0,22447427119999
SOITEC SILICON	- 0,10419119082820	0,00000000139474	- 0,10293313621022	0,81562805099166
TECHNIP	- 0,00004938698406	0,00000000012347	- 0,09200795130443	0,23900830936007
TESSI	- 0,05081124753829	0,00000000388435	0,08821370167377	0,24373939085545
TF1	- 0,01202179806665	0,00000000027385	- 0,04422597694225	0,11397431333352
THALES	- 0,01471485725910	0,00000000005651	0,02488641757646	0,20091657060193
THERMADOR GROUP	0,01294774193020	0,00000000819477	0,10277884765097	0,29284022650354
TOTAL	- 0,06795783021111	0,00000000000881	0,22076606688333	0,95843792110339
TOUPARGEL	- 0,08532959046679	0,00000000554773	0,01799127897300	0,63281258668324
VALEO	- 0,12982112912242	0,00000000013974	- 0,05030743432085	0,88764673001677
VALLOUREC	0,02871035869514	0,00000000020313	0,02875179745708	0,50158736865284
VINCI	- 0,04928498622451	0,00000000002018	0,06790662939378	0,20694728981017
VIVENDI UNIVERSAL	- 0,04532043745425	0,00000000002218	0,05552474544688	0,33379178775039
VM MATERIAUX	- 0,01908038419087	0,00000000293544	0,20690475072212	0,47515733978348
ZODIAC	- 0,04109145656493	0,00000000038763	0,10016582796531	0,25936765199540

الملحق رقم (05): معادلات الانحدار لعينة الدراسة لسنة 2009

	TACijt / Aijt-1	(I / Aijt-1)	((ΔREVijt – ΔRECijt) / Aijt-1)	(PPEijt / Aijt-1)
ACCOR	- 0,05677735915184	0,00000000008762	- 0,05923070183125	0,64321387891002
AIR FRANCE - KLM	- 0,02648316129705	0,00000000003475	- 0,10704479894345	0,78785667118479
AKKA TECHNOLOGIES	0,00062065289987	0,00000000337311	- 0,10848945227382	0,05008399052830
ALES GROUPE	- 0,02910618546732	0,00000000537213	- 0,03074468428008	0,29478473886089
ALSTOM	0,01645768025078	0,00000000004125	0,05518891272067	0,18656162349447
ALTEN	- 0,04285417227292	0,00000000152898	0,08297606233334	0,04742122709592
AREVA	0,01088211522919	0,00000000002887	- 0,06656275256899	0,61935688719547
ASSYSTEM	- 0,09037286707394	0,00000000210659	- 0,02254055192753	0,12808089319570
ATARI	- 0,10004764173416	0,00000000476417	- 0,05431157694140	0,10576464983325
AUDIKA	- 0,02651007026201	0,00000000938078	0,02129435933997	0,27814936070018
AVENIR TELECOM	- 0,06585227732384	0,00000000323598	- 0,35941428686999	0,19667664428444
BACOU-DALLOZ	- 0,08158028838217	0,00000000089716	- 0,04532437611696	0,18442319976459
BAINS DE MER MONACO	- 0,06940965870280	0,00000000130855	- 0,03368481108398	1,42245113203054
BENETEAU	- 0,15144403175252	0,00000000152598	0,13557692601149	0,78915122123915
BIOMERIEUX	- 0,03397241843256	0,00000000084090	0,06870164816683	0,73393878237471
BOIRON	- 0,04384009254483	0,00000000215823	0,11503357124204	0,62033957564914
BOUYGUES	- 0,05475090171326	0,00000000002818	- 0,01113052299369	0,40289675383228
BULL	- 0,04704264099037	0,00000000137552	0,02998624484182	0,27744154057772
CAMAIEU	- 0,07239479827226	0,00000000231352	0,12920569774732	0,61340548444039
CANAL+	- 0,00453001132503	0,00000000113250	- 0,07134767836920	0,15062287655719

الملحق رقم (05)- تابع: معادلات الانحدار لعينة الدراسة لسنة 2009

	TACijt / Aijt-1	(1 / Aijt-1)	((ΔREVijt – ΔRECijt) / Aijt-1)	(PPEijt / Aijt-1)
CARREFOUR	- 0,05850389769978	0,00000000001920	- 0,02334395760531	0,61662378556891
CEGEDIM	- 0,08613344274635	0,00000000077124	0,00604342380473	0,10853560344774
CIMENTS FRANCAIS	- 0,08198668250177	0,00000000013344	- 0,06640067254700	1,01306395868640
CNIM	- 0,06320450885668	0,00000000121993	- 0,03099107012150	0,19430415263749
DASSAULT SYSTEMES	- 0,05971769967484	0,00000000046684	- 0,03564584310787	0,08077374658329
DELACHAUX	- 0,03276642098859	0,00000000131402	- 0,12433921182408	0,22480792301941
EIFFAGE	- 0,02211093990755	0,00000000003852	0,03070107858243	0,12134052388290
EUTELSAT COMMUNIC	- 0,09020070320861	0,00000000021695	0,02313923829842	0,85284122181357
FRANCE TELECOM	- 0,11458103782990	0,00000000001049	- 0,07214439372475	0,86183955086836
GUERBET	- 0,04366797403371	0,00000000261125	0,02040432632299	0,83348043388570
ILIAD	- 0,23574961375874	0,00000000044306	0,18579456262691	0,89760607955041
INTER PARFUMS	- 0,12786952805422	0,00000000381586	0,03188534098541	0,05322745588864
JC DECAUX	- 0,07979818780890	0,00000000025741	- 0,04808484349259	0,71179983525535
KLEPIERRE	- 0,06367810695655	0,00000000008444	0,01485830376579	0,00298954482586
LAFARGE	- 0,05319148936170	0,00000000002463	- 0,06193360914106	0,65474783293932
LECTRA	- 0,08458698821950	0,00000000578610	- 0,27950332122110	0,27128127386766
MAISONS FRANCE	0,00358817104616	0,00000000375332	- 0,29978118161926	0,09599858875281
MICHELIN	- 0,12167048330722	0,00000000006026	- 0,08792334578763	1,04664336507171
PEUGEOT	- 0,07848347375243	0,00000000001620	- 0,09360012961763	0,64500972132210
PLASTIC OMNIUM	- 0,11580074212916	0,00000000049469	- 0,10934310042983	0,70894754885156

الملحق رقم (05) – تابع: معادلات الانحدار لعينة الدراسة لسنة 2009

	TACijt / Aijt-1	(1 / Aijt-1)	((ΔREVijt – ΔRECijt) / Aijt-1)	(PPEijt / Aijt-1)
PUBLICIS GROUPE SA	- 0,01939291736931	0,00000000008432	- 0,01787521079258	0,09603709949410
RENAULT	- 0,14268928890351	0,00000000001567	- 0,05364164747536	0,49291096802494
REXEL	- 0,06238647409400	0,00000000009818	- 0,10726663982955	0,08352561144439
RHODIA	- 0,15471785383904	0,00000000023127	- 0,15703052728955	1,18640148011101
SAINT GOBAIN	- 0,07256596382072	0,00000000002304	- 0,12197257748589	0,71402235280562
SCHNEIDER ELECTRIC	- 0,06663441770468	0,00000000004031	- 0,08271858749547	0,21497964284275
SOITEC SILICON	- 0,14165462200716	0,00000000157104	- 0,04299786338214	0,94456890592597
TECHNIP	- 0,05602626692409	0,00000000012297	- 0,11845940063208	0,29689248515107
TESSI	- 0,05761666708960	0,00000000317203	0,07931014794326	0,20062425457406
TF1	- 0,03406234960697	0,00000000026737	- 0,07138655686862	0,11854981017058
THALES	- 0,07563685833282	0,00000000005575	0,01515413393400	0,21375246017719
THERMADOR GROUP	- 0,09721223202942	0,00000000672237	0,04078463534489	0,25101339768885
TOTAL	- 0,03153579579072	0,00000000000845	- 0,41485081565379	1,02630377820979
TOUPARGEL	- 0,05454598167691	0,00000000579845	- 0,02916038501682	0,65851791719819
VALEO	- 0,11735979836169	0,00000000015753	- 0,19659735349716	1,03182104599874
VALLOUREC	- 0,18642976140171	0,00000000017347	- 0,23953309339589	0,57816198067040
VINCI	- 0,04636605512027	0,00000000001931	- 0,00941261425466	0,20797919377821
VIVENDI UNIVERSAL	- 0,09293050506477	0,00000000001765	0,03688278685632	0,31043306391840
VM MATERIAUX	- 0,05796147057395	0,00000000269890	- 0,12231392467924	0,47809576759275
ZODIAC	- 0,07022308392967	0,00000000039042	- 0,03849690179645	0,27981945268129

الملحق رقم (06): معاملات نموذج الانحدار لسنة 2007

Coefficients[a]

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	-,015	,016		-,963	,339
X1	2,762 E6	2,977 E6	,124	,928	,357
X2	-,039	,065	-,079	-,597	,553
X3	-,044	,023	-,246	-1,863	,068

a. Dependent Variable: Y : (TAC_{it} / A_{it-1})

X1 : ($1 / A_{it-1}$)

X2 : ($\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}$) / A_{it-1}

X3 : (PPE_{it} / A_{it-1})

الملحق رقم (07): معاملات نموذج الانحدار لسنة 2008

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	-,031	,020		-1,517	,135
X1	5,577 E4	4,969 E6	,001	,011	,991
X2	,112	,075	,193	1,492	,141
X3	-,044	,031	-,190	-1,440	,155

الملحق رقم (08): معاملات نموذج الانحدار لسنة 2009

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	-,048	,011		-4,227	,000
X1	4,032 E5	2,933 E6	,017	,137	,891
X2	-,056	,052	-,133	-1,088	,281
X3	-,054	,017	-,401	-3,186	,002

الملحق رقم (09): المستحقات غير الاختيارية، المستحقات الاختيارية، إدارة الأرباح للمؤسسات الفرنسية خلال فترة الدراسة

المؤسسة	السنة	المستحقات غير الاختيارية	المستحقات الاختيارية	القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية	متوسط المستحقات الاختيارية	إدارة الأرباح
ACCOR	2007	- 264 439 682	- 238 560 318	238 560 318	210 445 807	1
	2008	- 332 553 479	- 104 446 521	104 446 521		0
	2009	- 359 669 419	- 288 330 581	288 330 581		1
AIR FRANCE - KLM	2007	- 958 817 480	- 868 182 520	868 182 520	600 495 873	1
	2008	- 965 473 916	- 639 526 084	639 526 084		1
	2009	- 1 055 779 014	293 779 014	293 779 014		0
AKKA TECHNOLOGIES	2007	836 489	- 13 708 489	13 708 489	16 605 008	0
	2008	16 931 685	- 34 886 685	34 886 685		1
	2009	1 403 850	- 1 219 850	1 219 850		0
ALES GROUPE	2007	263 793	- 4 207 793	4 207 793	2 885 004	1
	2008	- 2 115 894	1 279 894	1 279 894		0
	2009	- 2 250 676	- 3 167 324	3 167 324		1
ALSTOM	2007	- 246 729 278	- 983 270 722	983 270 722	900 884 502	1
	2008	- 17 566 355	- 1 000 433 645	1 000 433 645		1
	2009	- 319 949 137	718 949 137	718 949 137		0
ALTEN	2007	- 890 868	21 724 868	21 724 868	16 111 243	1
	2008	6 215 041	- 2 906 041	2 906 041		0
	2009	- 4 325 180	- 23 702 820	23 702 820		1

الملحق رقم (09)- تابع: المستحقات غير الاختيارية، المستحقات الاختيارية، إدارة الأرباح للمؤسسات الفرنسية خلال فترة الدراسة

المؤسسة	السنة	المستحقات غير الاختيارية	المستحقات الاختيارية	القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية	متوسط المستحقات الاختيارية	إدارة الأرباح
AREVA	2007	- 928 020 724	1 088 020 724	1 088 020 724	1 264 359 932	0
	2008	- 877 540 064	1 294 540 064	1 294 540 064		1
	2009	- 1 033 519 009	1 410 519 009	1 410 519 009		1
ASSYSTEM	2007	- 829 331	- 50 770 669	50 770 669	37 712 334	1
	2008	- 541 052	- 21 758 948	21 758 948		0
	2009	- 2 292 615	- 40 607 385	40 607 385		1
ATARI	2007	1 642 293	- 42 742 293	42 742 293	66 382 043	0
	2008	- 15 535 717	- 135 564 283	135 564 283		1
	2009	- 160 447	- 20 839 553	20 839 553		0
AUDIKA	2007	1 279 911	- 6 278 911	6 278 911	3 146 025	1
	2008	- 185 941	- 1 665 059	1 665 059		0
	2009	- 1 331 897	- 1 494 103	1 494 103		0
AVENIR TELECOM	2007	- 7 566 662	5 710 662	5 710 662	11 690 680	0
	2008	- 4 653 058	- 5 667 942	5 667 942		0
	2009	3 343 438	- 23 693 438	23 693 438		1
BACOU-DALLOZ	2007	- 5 487 101	- 23 219 899	23 219 899	39 385 993	0
	2008	- 8 570 861	- 11 912 139	11 912 139		0
	2009	- 7 906 058	- 83 025 942	83 025 942		1

الملحق رقم (09)- تابع: المستحقات غير الاختيارية، المستحقات الاختيارية، إدارة الأرباح للمؤسسات الفرنسية خلال فترة الدراسة

المؤسسة	السنة	المستحقات غير الاختيارية	المستحقات الاختيارية	القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية	متوسط المستحقات الاختيارية	إدارة الأرباح
BAINS DE MER MONACO	2007	- 43 613 959	- 199 041	199 041	15 721 446	0
	2008	- 51 626 054	42 918 054	42 918 054		1
	2009	- 57 090 244	4 047 244	4 047 244		0
BENETEAU	2007	- 19 558 277	97 633 277	97 633 277	73 014 566	1
	2008	- 65 920 499	54 790 499	54 790 499		0
	2009	- 32 624 079	- 66 619 921	66 619 921		0
BIOMERIEUX	2007	- 31 918 240	- 40 981 760	40 981 760	28 659 880	1
	2008	- 34 008 410	- 33 891 590	33 891 590		1
	2009	- 51 506 289	11 106 289	11 106 289		0
BOIRON	2007	- 9 258 674	- 19 714 326	19 714 326	13 071 766	1
	2008	- 8 933 583	- 17 361 417	17 361 417		1
	2009	- 18 173 446	- 2 139 554	2 139 554		0
BOUYGUES	2007	- 659 328 877	- 1 340 671 123	1 340 671 123	1 095 344 741	1
	2008	- 299 987 213	- 755 012 787	755 012 787		0
	2009	- 752 649 686	- 1 190 350 314	1 190 350 314		1
BULL	2007	- 5 720 317	4 720 317	4 720 317	40 815 951	0
	2008	5 184 280	- 95 284 280	95 284 280		1
	2009	- 11 756 744	- 22 443 256	22 443 256		0

الملحق رقم (09)- تابع: المستحقات غير الاختيارية، المستحقات الاختيارية، إدارة الأرباح للمؤسسات الفرنسية خلال فترة الدراسة

المؤسســـة	السنة	المستحقات غير الاختيارية	المستحقات الاختيارية	القيمـــة المطلقة للمستحقات الاختيارية	متوسط المستحقات الاختيارية	إدارة الأرباح
CAMAIEU	2007	- 9 487 672	- 9 974 328	9 974 328	9 206 068	1
	2008	- 3 107 768	3 459 768	3 459 768		0
	2009	- 17 107 891	- 14 184 109	14 184 109		1
CANAL+	2007	- 7 206 506	- 11 793 494	11 793 494	12 316 765	0
	2008	3 427 831	- 24 427 831	24 427 831		1
	2009	- 3 271 029	- 728 971	728 971		0
CARREFOUR	2007	- 1 448 563 066	15 763 066	15 763 066	1 313 356 465	0
	2008	- 798 298 289	- 2 549 901 711	2 549 901 711		1
	2009	- 1 672 595 383	- 1 374 404 617	1 374 404 617		1
CEGEDIM	2007	- 10 972 482	- 90 954 518	90 954 518	112 100 926	0
	2008	7 942 228	- 141 333 228	141 333 228		1
	2009	- 7 666 966	- 104 015 034	104 015 034		0
CIMENTS FRANCAIS	2007	- 305 402 765	1 402 765	1 402 765	85 172 579	0
	2008	- 305 598 350	22 998 350	22 998 350		0
	2009	- 383 283 377	- 231 116 623	231 116 623		1
CNIM	2007	- 5 583 253	41 376 253	41 376 253	32 610 492	1
	2008	9 265 582	- 11 451 582	11 451 582		0
	2009	- 6 806 359	- 45 003 641	45 003 641		1

الملحق رقم (09)- تابع: المستحقات غير الاختيارية، المستحقات الاختيارية، إدارة الأرباح للمؤسسات الفرنسية خلال فترة الدراسة

المؤسســـة	السنـــة	المستحقات غير الاختيارية	المستحقات الاختيارية	القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية	متوسط المستحقات الاختيارية	إدارة الأرباح
DASSAULT SYSTEMES	2007	- 8 969 949	- 125 409 051	125 409 051	118 924 763	1
	2008	- 13 594	- 108 138 406	108 138 406		0
	2009	- 4 691 168	- 123 226 832	123 226 832		1
DELACHAUX	2007	- 9 316 814	14 589 814	14 589 814	18 446 000	0
	2008	2 813 383	19 372 617	19 372 617		1
	2009	- 3 560 430	- 21 375 570	21 375 570		1
EIFFAGE	2007	- 131 333 130	475 333 130	475 333 130	510 398 684	0
	2008	- 35 003 999	- 696 996 001	696 996 001		1
	2009	- 215 133 079	- 358 866 921	358 866 921		0
EUTELSAT COMMUNICATIONS	2007	- 133 574 437	- 249 573 563	249 573 563	228 570 825	1
	2008	- 155 656 112	- 239 091 888	239 091 888		1
	2009	- 218 727 975	- 197 047 025	197 047 025		0
FRANCE TELECOM	2007	- 3 813 829 732	- 4 011 170 268	4 011 170 268	5 887 678 407	0
	2008	- 3 707 529 401	- 6 799 470 599	6 799 470 599		1
	2009	- 4 066 605 648	- 6 852 394 352	6 852 394 352		1
GUERBET	2007	- 10 760 924	- 5 769 076	5 769 076	3 307 438	1
	2008	- 10 791 567	3 534 567	3 534 567		1
	2009	- 17 341 671	618 671	618 671		0

الملحق رقم (09) – تابع: المستحقات غير الاختيارية، المستحقات الاختيارية، إدارة الأرباح للمؤسسات الفرنسية خلال فترة الدراسة

المؤسسة	السنة	المستحقات غير الاختيارية	المستحقات الاختيارية	القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية	متوسط المستحقات الاختيارية	إدارة الأرباح
ILIAD	2007	- 54 921 327	- 111 978 673	111 978 673	281 596 515	0
	2008	- 40 117 394	- 333 704 606	333 704 606		1
	2009	- 132 982 735	- 399 106 265	399 106 265		1
INTER PARFUMS	2007	1 121 313	- 5 914 313	5 914 313	23 275 483	0
	2008	1 609 641	31 224 359	31 224 359		1
	2009	- 822 224	- 32 687 776	32 687 776		1
JC DECAUX	2007	- 102 777 562	- 45 222 438	45 222 438	146 167 788	0
	2008	- 103 082 121	- 222 317 879	222 317 879		1
	2009	- 139 036 954	- 170 963 046	170 963 046		1
KLEPIERRE	2007	- 1 978 811	- 383 663 189	383 663 189	486 663 351	0
	2008	7 377 379	- 333 586 379	333 586 379		0
	2009	- 11 395 516	- 742 740 484	742 740 484		1
LAFARGE	2007	- 943 690 974	423 690 974	423 690 974	455 465 140	0
	2008	- 979 310 483	- 82 689 517	82 689 517		0
	2009	- 1 299 985 072	- 860 014 928	860 014 928		1
LECTRA	2007	780 293	8 026 707	8 026 707	10 221 871	0
	2008	- 2 984 782	7 446 782	7 446 782		0
	2009	573 124	- 15 192 124	15 192 124		1

الملحق رقم (09)- تابع: المستحقات غير الاختيارية، المستحقات الاختيارية، إدارة الأرباح للمؤسسات الفرنسية خلال فترة الدراسة

المؤسســـة	السنـــة	المستحقات غير الاختيارية	المستحقات الاختيارية	القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية	متوسط المستحقات الاختيارية	إدارة الأرباح
MAISONS FRANCE CONFORT	2007	90 472	15 307 528	15 307 528	7 541 595	1
	2008	2 370 703	- 4 772 703	4 772 703		0
	2009	3 500 553	- 2 544 553	2 544 553		0
MICHELIN	2007	- 760 160 192	- 329 839 808	329 839 808	560 128 546	0
	2008	- 748 913 987	190 913 987	190 913 987		0
	2009	- 859 368 156	- 1 159 631 844	1 159 631 844		1
PEUGEOT	2007	- 1 831 538 802	- 2 423 461 198	2 423 461 198	2 402 373 790	1
	2008	- 2 335 398 947	1 773 398 947	1 773 398 947		0
	2009	- 1 833 738 775	- 3 010 261 225	3 010 261 225		1
PLASTIC OMNIUM	2007	- 73 025 689	- 69 931 311	69 931 311	116 613 758	0
	2008	- 52 623 466	- 110 711 534	110 711 534		0
	2009	- 64 890 572	- 169 198 428	169 198 428		1
PUBLICIS GROUPE SA	2007	- 30 352 562	- 291 647 438	291 647 438	223 937 589	1
	2008	- 37 384 085	- 199 615 915	199 615 915		0
	2009	- 49 450 588	- 180 549 412	180 549 412		0
RENAULT	2007	- 1 293 822 869	- 717 177 131	717 177 131	3 598 633 613	0
	2008	- 1 641 995 279	2 483 995 279	2 483 995 279		0
	2009	- 1 513 271 569	- 7 594 728 431	7 594 728 431		1

الملحق رقم (09)- تابع: المستحقات غير الاختيارية، المستحقات الاختيارية، إدارة الأرباح للمؤسسات الفرنسية خلال فترة الدراسة

المؤسســـة	السنـــة	المستحقات غير الاختيارية	المستحقات الاختيارية	القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية	متوسط المستحقات الاختيارية	إدارة الأرباح
REXEL	2007	- 84 179 741	- 203 820 259	203 820 259	429 520 693	0
	2008	163 927 922	- 433 727 922	433 727 922		1
	2009	15 613 896	- 651 013 896	651 013 896		1
RHODIA	2007	- 247 376 755	- 34 623 245	34 623 245	163 807 370	0
	2008	- 239 420 765	27 420 765	27 420 765		0
	2009	- 239 621 899	- 429 378 101	429 378 101		1
SAINT GOBAIN	2007	- 1 303 700 843	- 908 299 157	908 299 157	1 128 655 192	0
	2008	- 1 230 908 282	- 711 091 718	711 091 718		0
	2009	- 1 382 425 298	- 1 766 574 702	1 766 574 702		1
SCHNEIDER ELECTRIC	2007	- 328 546 208	- 140 053 792	140 053 792	732 359 839	0
	2008	- 127 428 803	- 577 571 197	577 571 197		0
	2009	- 173 545 471	- 1 479 454 529	1 479 454 529		1
SOITEC SILICON	2007	- 19 723 728	- 49 860 272	49 860 272	49 984 293	0
	2008	- 34 117 439	- 40 585 561	40 585 561		0
	2009	- 30 658 954	- 59 507 046	59 507 046		1
TECHNIP	2007	- 106 969 377	- 590 730 623	590 730 623	379 549 996	1
	2008	- 169 136 469	168 736 469	168 736 469		0
	2009	- 76 417 104	- 379 182 896	379 182 896		0

الملحق رقم (09)- تابع: المستحقات غير الاختيارية، المستحقات الاختيارية، إدارة الأرباح للمؤسسات الفرنسية خلال فترة الدراسة

المؤسسة	السنـــة	المستحقات غير الاختيارية	المستحقات الاختيارية	القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية	متوسط المستحقات الاختيارية	إدارة الأرباح
TESSI	2007	668 292	- 9 049 292	9 049 292	11 894 003	0
	2008	- 182 502	- 12 898 498	12 898 498		1
	2009	- 4 429 782	- 13 734 218	13 734 218		1
TF1	2007	- 17 369 669	- 80 230 331	80 230 331	68 806 123	1
	2008	- 36 464 199	- 7 435 801	7 435 801		0
	2009	- 8 647 763	- 118 752 237	118 752 237		1
THALES	2007	- 196 768 375	100 568 375	100 568 375	462 218 450	0
	2008	- 108 190 498	- 152 209 502	152 209 502		0
	2009	- 222 722 527	- 1 133 877 473	1 133 877 473		1
THERMADOR GROUP	2007	1 005 658	10 783 342	10 783 342	8 328 696	1
	2008	- 123 707	1 703 707	1 703 707		0
	2009	- 1 961 961	- 12 499 039	12 499 039		1
TOTAL	2007	- 4 606 587 907	455 587 907	455 587 907	2 084 041 037	0
	2008	- 2 015 984 075	- 5 700 015 925	5 700 015 925		1
	2009	- 3 827 519 280	96 519 280	96 519 280		0
TOUPARGEL	2007	- 1 453 010	3 009 010	3 009 010	5 896 482	0
	2008	- 4 635 519	- 10 745 481	10 745 481		1
	2009	- 5 472 046	- 3 934 954	3 934 954		0

الملحق رقم (09)- تابع: المستحقات غير الاختيارية، المستحقات الاختيارية، إدارة الأرباح للمؤسسات الفرنسية خلال فترة الدراسة

المؤسسة	السنـــة	المستحقات غير الاختيارية	المستحقات الاختيارية	القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية	متوسط المستحقات الاختيارية	إدارة الأرباح
VALEO	2007	- 257 925 542	- 236 074 458	236 074 458	434 568 807	0
	2008	- 321 699 389	- 607 300 611	607 300 611		1
	2009	- 284 668 649	- 460 331 351	460 331 351		1
VALLOUREC	2007	- 105 896 310	148 416 310	148 416 310	451 740 090	0
	2008	- 93 513 755	234 852 755	234 852 755		0
	2009	- 102 785 796	- 971 951 204	971 951 204		1
VINCI	2007	- 437 310 195	- 1 563 189 805	1 563 189 805	1 924 158 535	0
	2008	- 77 651 518	- 2 364 148 482	2 364 148 482		1
	2009	- 556 262 681	- 1 845 137 319	1 845 137 319		0
VIVENDI UNIVERSAL	2007	- 603 329 395	- 721 670 605	721 670 605	2 191 156 694	0
	2008	- 386 493 482	- 1 656 506 518	1 656 506 518		0
	2009	- 1 070 707 041	- 4 195 292 959	4 195 292 959		1
VM MATERIAUX	2007	- 6 884 020	18 516 020	18 516 020	13 536 087	1
	2008	773 377	- 7 273 377	7 273 377		0
	2009	- 6 657 135	- 14 818 865	14 818 865		1
ZODIAC	2007	- 21 820 642	408 428 642	408 428 642	220 237 422	1
	2008	- 666 872	- 105 340 128	105 340 128		0
	2009	- 32 920 503	- 146 943 497	146 943 497		0

الملحق رقم (10): استبيـــان الدراسة

Université FERHAT ABBES, Sétif, Algérie
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales
et des *Sciences de Gestion*
Département des Sciences Commerciales

A l'attention de l'expert comptable, commissaire aux comptes,

Objet : Demande de collaboration
PJ : Questionnaire

Madame, Monsieur;

Nul n'est sans savoir que le rôle majeur des cabinets d'audit est l'amélioration des performances et de l'efficacité du processus d'audit comptable.

Actuellement étudiant en Magister « Études Financières et Comptables Approfondies », concernant la profession d'audit et son rôle joué dans le renforcement de la crédibilité des données comptables qui contiennent les états financiers des entreprises françaises, Dans le cadre de la préparation de ses études, l'étudiant chercheur est amené à effectuer un cas pratique.

Pour cela, je sollicite votre aide aujourd'hui afin de répondre au questionnaire ci-joint qui me permettra de mener à bien mon cas pratique qui s'intitule « Le rôle d'audit dans la réduction de la gestion des résultats, Étude de Cas: Entreprises algériennes et françaises »

Il va de soit que toutes les informations collectées sont confidentielles et ne seront utilisées qu'à de fins des recherches scientifiques.

En vous remerciant pour votre collaboration, je vous prie agréer Madame, Monsieur, mes sincères remerciements.

QUESTIONNAIRE : Le rôle d'audit dans la réduction de la gestion des résultats

I. INFORMATIONS GENERALES

Merci de cocher la case correspondante (**X**) :

1- Fonction occupée :

Commissaire aux comptes		Expert comptable / Commissaire aux comptes	

2- Qualifications et diplômes :

Licence		Maîtrise		Master		Doctorat	

3- Expérience professionnelle :

Moins de 5 ans		de 5 à 15 ans		plus de 15 ans	

II . Qualifications et Procédures requises afin d'exercer l'audit

Merci de cocher la case correspondante (**X**) :

N°	Questions	très Disponible	Disponible	Moyennement Disponible	Peu disponible	Pas du tout disponible
1	Qualifications scientifiques et professionnelles dans les services d'audit et comptabilités					
2	Expérience professionnelle dans le secteur d'activité de l'entreprise concernée par l'audit					
3	Expériences et compétences dans autres domaines par exemple statistiques et informatique					
4	Participer à différents conférences et séminaires professionnels spécialisés					
5	Participer à différents stages d'amélioration de compétences dans le domaine de la détection des fraudes comptables					
6	Focaliser les procédures d'audit de l'année courante sur les cas de fraudes détectés aux années précédentes					
7	Mettre des politiques et des procédures afin de choisir une nouvelle clientèle ou continuer à collaborer avec l'ancienne					
8	La liberté lors de la préparation du programme d'audit					
9	L'inexistence des obstacles de la part de l'administration d'entreprise lors de l'exécution du processus d'audit					
10	L'inexistence des obstacles de la part de l'administration d'entreprise lors d'élaboration des résultats du processus d'audit					

11	Examiner la structure du capital, la liste des actionnaires et les administrateurs avant d'accepter la mission d'audit					
12	Recueillir des informations préliminaires sur l'activité de l'entreprise et du secteur où elle opère					
13	Effectuer des visites dans les lieux du travail et rencontrer la direction d'entreprise avant d'accepter la mission d'audit					
14	Comprendre suffisamment l'environnement de contrôle, les styles de directions, les comités de pilotage, le système de production et de traitement de l'information comptable					
15	Rencontrer l'auditeur interne de l'entreprise et examiner ces rapports ainsi que ceux de ces prédécesseurs					
16	Planifier la mission d'audit avant la date de clôture de l'exercice					
17	La participation de l'expert-comptable responsable de la mission dans l'accomplissement de la tâche de planification					
18	Rédiger la documentation de la tâche de planification avant de commencer le processus de l'examen					
19	Équilibrer le temps alloué pour le processus d'audit avec les moyens disponibles et les procédures d'audit qui doivent être prises					
20	Respecter l'enchainement de la mission d'audit (ne pas entreprendre l'évaluation des procédures d'audit avant l'achèvement du processus de planification)					
21	Identifier et estimer les risques inhérents à l'entreprise et de son secteur d'activité					

22	Pré-estimer les niveaux d'importance relative de chaque item dans les tableaux du bilan et du compte de résultat					
23	Étudier et évaluer le système de contrôle interne de l'entreprise					
24	Recueillir des preuves suffisantes et appropriées pour exprimer une opinion neutre					
25	Comprendre les politiques et les méthodes comptables adoptées par l'entreprise					
26	Vérifier que les opérations financières enregistrées dans les livres comptables, au cours de la période visée par l'audit, reflète tous les changements réels des actifs et passifs de l'entreprise au cours de cette période					
27	S'assurer que les actifs inscrits dans les livres comptables sont réellement détenues par l'entreprise					
28	Vérifier les méthodes d'évaluation de ces actifs					
29	Vérifier l'évaluation de l'entreprise des événements comptables conformément aux méthodes comptables applicables					
30	S'assurer que les revenus et les dépenses ont été correctement répartis entre les périodes comptables					
31	Vérifier que tous les actifs et passifs de l'entreprise existent réellement à la date de la préparation du bilan					
32	Utiliser l'inventaire physique afin de vérifier l'existence physique des actifs tangibles de l'entreprise					

33	S'assurer que tous les items des états financiers ont été bien classifiés et divulgués conformément aux principes comptables généralement acceptés					
34	Vérifier la validation des opérations et des événements postérieurs à la date de clôture du bilan					
35	Attribuer du temps supplémentaire si le temps alloué à la mission d'audit n'est pas suffisant pour effectuer toutes les procédures d'audit					
36	S'assurer que l'entreprise utilise et applique d'une façon stable les principes comptables généralement acceptés					
37	Signaler dans le rapport d'audit l'ensemble des cas dans les quels l'entreprise n'a pas respectée l'application d'une façon stable les principes comptables					
38	Signaler l'adéquation et la pertinence de la divulgation des états financiers de l'entreprise					
39	Exprimer une opinion avec réserve ou négative dans les cas où l'entreprise suit des politiques comptables inacceptables ou viole les principes comptables					

Madame, Monsieur; Je vous remercie beaucoup pour votre participation

الملحق رقم (10)- تابع: استبيـــان الدراسة (عربي)

الجزء الأول: معلومات عـــامة

يرجى التكرم بوضع إشارة (X) في المكـــان المناسب :

1. المسمى الوظيفي :

[ ] محافـــظ حسابات [ ] خبير محاسبي / محافظ حسابات

2. المؤهـــل العلمي :

[ ] ليسانس [ ] ماستر [ ] ماجستير [ ] دكتوراه

3. سنوات الخبرة العمليـــة :

[ ] أقل من 5 سنوات [ ] من 5 إلى أقل من 15 سنة [ ] 15 سنة فما أكثر

الجزء الثاني: المؤهلات والإجراءات الواجب توفرها عند أداء عملية التدقيق

يرجى التكرم بوضع إشارة (X) في المكـــان المناسب

رقم الفقرة	الفقـــــرة	متوفر بشدة	متوفر	متوسط	غير متوفر	غير متوفر إطلاقا
1	التأهيل العلمي والعملي في مجال خدمات التدقيق والمحاسبة.					
2	الخبرة المهنية في نوع الصناعة الذي تنتمي إليه المؤسسة محل التدقيق.					
3	خبرات ومهارات في مجالات أخرى مثل الإحصاء والإعلام الآلي.					
4	المشاركة في المحاضرات والندوات المهنية المتخصصة.					
5	المشاركة في مختلف التربصات لتطوير الخبرات المهنية خاصة في مجال اكتشاف الأخطاء والتلاعب المحاسبي.					
6	إعطاء أهمية متزايدة لمواقع الغش الذي أظهره التعامل السابق مع المؤسسة محل التدقيق.					
7	وضع السياسات والإجراءات التي يمكن من خلالها تقرير مدى قبول عملاء جدد أو الاستمرار مع عميل معين.					
8	الحرية التامة عند إعداد برنامج التدقيق .					
9	عدم وجود أية ضغوطات أو تدخل من طرف الإدارة عند القيام بعملية الفحص.					
10	عدم وجود أي تدخل من طرف الإدارة عند إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص .					

11	فحص هيكل رأس المـــال ، قائمة المساهمين والإداريين بالمؤسسة قبل قبول مهمة التدقيق.					
12	جمع معلومات أولية حول نشاط المؤسسة وطبيعتها القانونية والقطاع الذي تنشط فيه.					
13	القيام بجولات استطلاعية لأماكن العمل بالمؤسسة ومقابلة الإدارة قبل قبول مهمة التدقيق.					
14	فهم كافي لبيئة الرقابة في المؤسسة ، طرق التسيير ، اللجان القيادية ، نظام الإنتاج ونظام معالجة المعلومات المحاسبية.					
15	مقابلة المدقق الداخلي للمؤسسة وفحص التقارير الصادرة عنه وعن المدققين السابقين.					
16	التخطيط لمهمة التدقيق قبل تاريخ إقفال السنة المـــالية.					
17	مشاركة الخبير المحاسبي المسؤول عن مهمة التدقيق في التخطيط لمهمة التدقيق.					
18	توثيق عملية التخطيط قبل البدء في عملية التدقيق.					
19	موازنة الوقت المخصص لعملية التدقيق مع الوسائل المتاحة وإجراءات التدقيق التي يجب القيام بها.					
20	احترام تسلسل خطوات المهمة (عدم الشروع في تقييم إجراءات التدقيق قبل الانتهاء من عملية التخطيط).					
21	التحديد والتقدير الجيد للمخاطر الملازمة لحسابات المؤسسة والقطاع الذي تنشط فيه.					
22	التقدير المبدئي لمستويات الأهمية النسبية لكل مجموعة في قائمة الميزانية وقائمة الدخل.					

23	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالمؤسسة.					
24	جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تمثل أساسا معقولا لإبداء الرأي الفني المحايد.					
25	فهم الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة من طرف المؤسسة محل التدقيق.					
26	التحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر المحاسبية خلال الفترة محل التدقيق تعكس جميع التغيرات الحقيقية في أصول وخصوم المؤسسة خلال هذه الفترة .					
27	التأكد من ملكية المؤسسة للأصول المسجلة بالدفاتر المحاسبية.					
28	التأكد من طرق تقييم هذه الأصول.					
29	التحقق من تقييم المؤسسة للأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق الاهتلاك.					
30	التأكد من أن الإيرادات والمصاريف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية.					
31	التأكد من أن جميع أصول وخصوم المؤسسة موجودة بالفعل عند تاريخ إعداد الميزانية العامة.					
32	استخدام الجرد الفعلي للتحقق من الوجود المادي للأصول الملموسة للمؤسسة.					
33	التأكد من أن كل بنود القوائم المالية قد تم تبويبها والإفصاح عنها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.					
34	التأكد من صحة العمليات والأحداث اللاحقة لتاريخ					

	إعداد الميزانية.					
35	تخصيص وقت إضافي إذا كان الوقت المخصص لمهمة التدقيق غير كافي للقيام بكافة إجراءات التدقيق.					
36	التأكد من ثبات المؤسسة محل التدقيق في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.					
37	الإشارة في تقرير التدقيق للحالات التي لم تراعي فيها المؤسسة الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية.					
38	الإشارة إلى مدى كفاية وملاءمة الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق.					
39	إبداء رأي متحفظ أو سلبي في حالة إتباع الإدارة لسياسات محاسبية غير مقبولة أو مخالفتها للمبادئ المحاسبية					

الملحق رقم (11): قائمة المؤسسات الجزائرية المعنية بالدراسة

1	ERIAD. Sétif
2	SCS-ELMILIA
3	ENAVA
4	EGH-EL AOURASSI
5	SAIDAL
6	Groupe ETRHB. HADDAD
7	AIR ALGERIE
8	SONELGAZ
9	SPA DAHLI

الملحق رقم (12): المستحقات الكلية للمؤسسات الجزائرية خلال الفترة (2007، 2009)

الوحدة : دينار جزائري		
المؤسســـة	السنـــة	المستحقات الكلية
ERIAD. Sétif	2007	- 482 712 102
	2008	770 750 132
	2009	259 708 706
SCS-ELMILIA	2007	- 143 807 540
	2008	- 356 661 298
	2009	203 670 990
ENAVA	2007	- 101 344 810
	2008	- 86 653 628
	2009	- 101 835 970
EGH-EL AOURASSI	2007	662 391 120
	2008	175 416 275
	2009	- 955 342 150
SAIDAL	2007	74 455 220
	2008	- 810 998 326
	2009	- 363 431 544
Groupe ETRHB. HADDAD	2007	- 660 386 253
	2008	3 507 898 519
	2009	- 2 512 933 314
AIR ALGERIE	2007	- 4 911 760 494
	2008	- 4 896 759 893
	2009	8 879 327 886
SONELGAZ	2007	- 46 550 932
	2008	- 512 157 100 054
	2009	- 51 335 333 704
SPA DAHLI	2007	- 1 378 846 922
	2008	- 1 487 003 981
	2009	- 2 839 981 752

الملحق رقم (13): معادلات الانحدار لعينة الدراسة لسنة 2007

	TACijt / Aijt-1	(1 / Aijt-1)	((ΔREVijt – ΔRECijt) / Aijt-1)	(PPEijt / Aijt-1)
ERIAD. Sétif	- 0,2876066646273	0,000000000000596	0,0051443432069	1,5408314091003
SCS-ELMILIA	- 0,1358072341601	0,000000000000944	- 0,0029061800380	0,5639142790926
ENAVA	- 0,0258537132247	0,000000000000255	- 0,0017733907489	1,7327029657242
EGH-EL AOURASSI	0,1153544835247	0,000000000000174	0,0036256706719	0,8191384806961
SAIDAL	0,0051910489047	0,000000000000070	0,0126661037046	1,2579997417334
Groupe ETRHB. HADDAD	- 0,0560880188578	0,000000000000085	0,3697483938723	0,9420796827188
AIR ALGERIE	- 0,0394379582135	0,000000000000008	- 0,0011635669316	0,9679480487194
SONELGAZ	- 0,0000791647872	0,000000000000002	- 0,0012137111036	0,0149129119210
SPA DAHLI	- 0,1513787263020	0,000000000000110	0,0397924151238	3,4828200310613

الملحق رقم (14): معادلات الانحدار لعينة الدراسة لسنة 2008

	TACijt / Aijt-1	(1 / Aijt-1)	((ΔREVijt – ΔRECijt) / Aijt-1)	(PPEijt / Aijt-1)
ERIAD. Sétif	0,3973274300170	0,000000000000516	0,1420094737896	1,3354078834079
SCS-ELMILIA	- 0,2902509122847	0,000000000000814	0,0128495424385	0,4852799621970
ENAVA	- 0,0184130338649	0,000000000000212	0,0132892791054	1,4218079957877
EGH-EL AOURASSI	0,0280419130641	0,000000000000160	0,0010287944653	0,7572315191992
SAIDAL	- 0,0540139929590	0,000000000000067	0,1332734482487	1,3320983704340
Groupe ETRHB. HADDAD	0,1822873501642	0,000000000000052	0,2580955219556	0,6853015324533
AIR ALGERIE	- 0,0390011277743	0,000000000000008	0,0301791011518	0,9860105905637
SONELGAZ	- 0,9018278604345	0,000000000000002	0,1521548323118	2,3913242052259
SPA DAHLI	- 0,0537781953069	0,000000000000036	0,0219209861743	1,2234531135333

الملحق رقم (15): معادلات الانحدار لعينة الدراسة لسنة 2009

	TACijt / Aijt-1	(1 / Aijt-1)	((ΔREVijt – ΔRECijt) / Aijt-1)	(PPEijt / Aijt-1)
ERIAD. Sétif	0,1426463772082	0,000000000000549	0,0789965407743	1,4936705895337
SCS-ELMILIA	0,1498086732541	0,000000000000736	- 0,0058370558098	0,4414973914242
ENAVA	- 0,0220851460818	0,000000000000217	0,0053219388277	1,4574391170295
EGH-EL AOURASSI	- 0,1440316812081	0,000000000000151	- 0,0218614904799	0,7415630766189
SAIDAL	- 0,0194616909930	0,000000000000054	0,0649111782248	1,2138641334964
Groupe ETRHB. HADDAD	- 0,0907047190190	0,000000000000036	- 0,1885890610477	0,5420916157534
AIR ALGERIE	0,0720821362683	0,000000000000008	0,0252403127104	1,0169121959582
SONELGAZ	- 0,0497528184064	0,000000000000001	0,0077910828846	1,5618291744587
SPA DAHLI	- 0,1004340290465	0,000000000000035	- 0,0033899659766	1,2483774965963

الملحق رقم (16): معاملات نموذج الانحدار لسنة 2007

Coefficients[a]

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	,069	,067		1,018	,355
X1	-2,32 E11	1,12 E11	-,641	-2,060	,094
X2	-,150	,293	-,159	-,513	,630
X3	-,054	,036	-,457	-1,507	,192

a. Dependent Variable: Y : (TAC_{it} / A_{it-1})

X1 : (1 / A_{it-1})

X2 : ($\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}$) / A_{it-1}

X3 : (PPE_{it} / A_{it-1})

الملحق رقم (17): معاملات نموذج الانحدار لسنة 2008

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	,355	,382		,929	,396
X1	-7,23 E10	5,08 E11	-,056	-,142	,892
X2	,768	1,469	,192	,522	,624
X3	-,414	,250	-,646	-1,656	,159

الملحق رقم (18): معاملات نموذج الانحدار لسنة 2009

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	-,050	,128		-,390	,713
X1	2,60 E11	1,29 E11	,654	2,015	,100
X2	,452	,549	,327	,824	,448
X3	-,007	,100	-,026	-,065	,951

الملحق رقم (19): المستحقات غير الاختيارية، المستحقات الاختيارية، إدارة الأرباح للمؤسسات الجزائرية خلال فترة الدراسة

المؤسسة	السنة	المستحقات غير الاختيارية	المستحقات الاختيارية	القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية	متوسط المستحقات الاختيارية	إدارة الأرباح
ERIAD. Sétif	2007	- 372 949 825	- 109 762 278	109 762 278	620 865 109	0
	2008	- 934 013 844	1 704 763 976	1 704 763 976		1
	2009	307 777 778	- 48 069 072	48 069 072		0
SCS-ELMILIA	2007	- 264 220 304	120 412 764	120 412 764	73 050 273	1
	2008	- 307 250 264	- 49 411 034	49 411 034		0
	2009	252 998 011	- 49 327 021	49 327 021		0
ENAVA	2007	- 596 803 875	495 459 064	495 459 064	1 178 158 292	0
	2008	- 2 796 166 799	2 709 513 171	2 709 513 171		1
	2009	227 666 670	- 329 502 640	329 502 640		0
EGH-EL AOURASSI	2007	- 488 667 918	1 151 059 038	1 151 059 038	1 491 413 379	0
	2008	- 2 029 655 255	2 205 071 530	2 205 071 530		1
	2009	162 767 419	- 1 118 109 569	1 118 109 569		0
SAIDAL	2007	- 1 230 294 621	1 304 749 841	1 304 749 841	2 779 854 579	0
	2008	- 6 821 863 973	6 010 865 647	6 010 865 647		1
	2009	660 516 706	- 1 023 948 250	1 023 948 250		0

الملحق رقم (19)– تابع: المستحقات غير الاختيارية، المستحقات الاختيارية، إدارة الأرباح للمؤسسات الجزائرية خلال فترة الدراسة

المؤسسة	السنة	المستحقات غير الاختيارية	المستحقات الاختيارية	القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية	متوسط المستحقات الاختيارية	إدارة الأرباح
Groupe ETRHB HADDAD	2007	- 1 484 252 164	823 865 911	823 865 911	2 122 410 473	0
	2008	- 1 723 251 871	5 231 150 390	5 231 150 390		1
	2009	- 2 200 718 194	- 312 215 120	312 215 120		0
AIR ALGERIE	2007	- 6 694 101 726	1 782 341 232	1 782 341 232	17 788 240 068	0
	2008	- 48 447 411 534	43 550 651 641	43 550 651 641		1
	2009	847 600 554	8 031 727 332	8 031 727 332		0
SONELGAZ	2007	- 596 776 820	550 225 888	550 225 888	20 358 681 078	0
	2008	- 496 325 326 062	- 15 831 773 992	15 831 773 992		0
	2009	- 6 641 290 352	- 44 694 043 352	44 694 043 352		1
SPA DAHLI	2007	- 1 993 221 073	614 374 151	614 374 151	5 191 538 595	0
	2008	- 13 620 934 412	12 133 930 431	12 133 930 431		1
	2009	- 13 670 550	- 2 826 311 202	2 826 311 202		0

قائمة المـــــراجع

قائمـــة المراجـــــــــــع

أ. المـــراجع باللغة العربية

1. إبراهيم السيد المليجي، **دراسة واختبار مقاييس الأداء المبنية على الربح المحاسبي ومقاييس الأداء المبنية على التدفق النقدي في قياس أداء الشركات المساهمة المصرية**، 2007، مقالة منشورة على الموقع التالي: http://repository.ksu.edu.sa/jspui/handle/123456789/8272، تم الإطلاع عليها يوم: 2010/05/03؛
2. إبراهيم شاهين، **مفهوم معايير الأداء المهني في المراجعة المالية الخارجية**، مجلة المحاسبون، العدد الخامس، الكويت، نوفمبر 1995؛
3. أحمد حلمي جمعة، **المـــدخل إلى التدقيق الحـــديث**، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر، عمان، 2005؛
4. أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة: عرض وتحليل**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر، عمان، 2008؛
5. أحمد حلمي جمعة، **دراسات وبحوث في التدقيق والتأكيد**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر، عمان، 2009؛
6. أحمد صلاح عطية، **أصول المراجعة الحكـــومية وتطبيقاتها بالمنطقة العربية**، الدار الجامعية، مصر، 2008؛
7. أحمد محمد مخلوف، **المراجعة الداخلية في ظل المعـــايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007؛
8. أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، **دراســـات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007؛
9. أحمد مخادمة، مجدي زريقـــات، **أصول المحاسبـــة المالية**، دار الشروق، عمان، الأردن، 2002؛
10. أرزاق أيوب محمد كرسوع، **مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة: دراسة تحليلية لأراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008؛
11. أشرف عبد الحليم محمود كراجه، **مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها**، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2004؛
12. ألفين أريتز، جيمس لوبك، **المراجعة: مدخل متكامل**، تعريب ومراجعة: محمد محمد عبد القادر الديسطي، أحمد حامد حجاج، الطبعة السابعة، دار المريخ، الرياض، السعودية، 2009؛

13. أمال محمد محمد عوض، **أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد الثاني، مصر، جويلية 2008؛

14. أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008؛

15. أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وخدمات التـــأكد بعد قانون Sarbanes Oxley**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008؛

16. أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005؛

17. أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظـــرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006؛

18. أمين السيد أحمد لطفي، **مسؤوليات وإجراءات المراجـــع في التقرير عن الغش والممـــارسات المحاسبية الخاطئة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005؛

19. أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة: القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية**، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007؛

20. إياد حسن حسين أبوهين، **العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين: دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2005؛

21. آية جار الله نعمان الخزندار، **مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله: دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة ومدراء الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008؛

22. أيمن أحمد شتيوي، **دراسة تطبيقية لتحليل تأثير العوامـــل الاقتصادية على ممارسات إدارة الأرباح بالشركات المصرية**، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، العدد الأول، 2009؛

23. بلخيضر سميرة، **المـــراجعة في قطاع البنوك**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002؛

24. جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد، **أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 17، العدد الأول، جانفي 2009؛

25. حاتم محمد الشيشيني، **أساسيات المراجعة : مدخل معاصر**، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، مصر، 2007؛

26. حازم هاشم الآلوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق**، الجزء الأول: المراجعة نظريا، الطبعة الأولى، دار الكتب الوطنية، طرابلس، 2003؛

27. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمـــة**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر، عمان، الأردن، 2006؛

28. حسين أحمد دحدوح، **مسؤوليات مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الأول، سوريا، 2006؛

29. حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظريـــة المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2007؛

30. حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعـــايير الأمريكية والدولية**، مؤسسة الوراق، عمان، 1999؛

31. حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009؛

32. حيدر علوان كاظم الشمري، **دور المعلومات في صنع قرارات تسعير عقود المقاولات**، ملتقى دولي: صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر، 14-15 أفريل 2009؛

33. حيدر محمد علي بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 2007؛

34. خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقـــابة في البنـــوك**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 1998؛

35. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيـــق الحسابات**، دار وائل للنشر، الأردن، 2003؛

36. رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير: دراسة معمقة في نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2003؛

37. رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر: التضخم، تكلفة الاستبدال، القيمة البيعيـــة**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2003؛

38. رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية: الإطار الفكري، التطبيقات العملية**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2005؛

39. ريتشارد شرويدر، مارتل كلارك، جاك كاثي، **نظرية المحاسبـــة**، تعريب ومراجعة: خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، الكيلاني عبد الكريم الكيلاني، دار المريخ، الرياض، 2006؛

40. زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحســـابات والتدقيق**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر، عمان، 2009؛

41. سالم بن علي الغامدي، حسام عبدالمحسن العنقري، **آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 19، العدد 2، السعودية، 2005؛

42. سالم عبد الله حلس، يوسف جربوع، **مجالات مساهمة الجمعيات المهنية والجامعات الفلسطينية في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي**، 2007، موقع النسخة: http://alagha.110mb.com/research/2.doc، تم الإطلاع عليها يوم: 2011/01/10؛

43. سامح عبد الرزاق الحداد، **تحليل وتقييم إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة العاملة في قطاع غزة**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008؛

44. سامح محمد رضا رياض أحمد، **دور المراجعة الخارجية في كشف ممارسات المحاسبة الاحتيالية في ضوء التطورات الاقتصادية المعاصرة**، رسالة دكتوراه فلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، مصر، 2008؛

45. سليمة نشنش، **دور المعلومـــات المحاسبية في اتخاذ قرار الاستثمار المال**ي، ملتقى دولي: صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر، 14-15 أفريل 2009؛

46. سمير كامل محمد عيسى، **أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد الثاني، جويلية 2008؛

47. طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركـــات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005؛

48. طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعـــة: شرح معايير المراجعـــة الدولية والأمريكية والعربية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007؛

49. طارق عبد العال حماد، **موسوعة معـــايير المراجعة: شرح معـــايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007؛

50. عباس مهدي الشيرازي، **المحاسبـــة عن الإيرادات**، مجلة المحاسبون، العدد الأول، الكويت، أفريل 1994؛

51. عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحـــاسبة**، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت، 1990؛

52. عبد الرحمن المخيزيم، **دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبـــة الإبداعية**، مشاركة في المسابقة التاسعة للبحوث على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، الكويت، 2008، موقع النسخة: www.sabq8.org/sabwebsite/download.asp?T=6&ID=176، تم الإطلاع عليها يوم: 2010/05/25؛

53. عبد الرحمن عمر الحارس، **فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية: دراسة ميدانيـــة في الجمهورية العربية السورية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2008؛

54. عبد الرزاق الشحادة، سمير إبراهيم البرغوثي، **ركائز الحوكمة ودورها في ضبط إدارة الأرباح في البيئة المصرفية في ظل الأزمة المالية العالمية**، ملتقى دولي حول: الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، 20-21 أكتوبر 2009؛

55. عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية: دراسة نظرية – ميدانية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر، 2008؛

56. عبد الفتاح الصحن، **مبادئ وأسس المراجعة: علما وعملا**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993؛

57. عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، محمود ناجي درويش، **المراجعة الخارجية: موضوعات متخصصة**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2001؛

58. عبد الله علي المنيف، عبد الرحمن إبراهيم الحميد، **مهام لجان المراجعة ومعايير اختيار أعضائها**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 11، السعودية، 1998؛

59. عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2002؛

60. عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية**، الجزء الثاني، الدار الجامعية، مصر، 2002؛

61. عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009؛

62. عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخـــارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية**، الجزء الرابع، الدار الجامعية، مصر، 2009؛

63. عصام قريط، **الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 1، سوريا، 2008؛

64. علام محمد موسى حمدان، **دور التدقيق الخارجي في التنبؤ بالأزمات المالية**، المؤتمر الدولي السابع حول: تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال: التحديات، الفرص، الآفاق، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، 10-11 نوفمبر 2009؛

65. عماد محمد على أبو عجيلة، علام حمدان، **أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح**، ملتقى دولي حول: الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، الجزائر، 20-21 أكتوبر 2009؛

66. عماد محمد على أبو عجيلة، علام حمدان، **أثر جودة التدقيق في الحد من إدارة الأرباح: دليل من الأردن**، المجلة العربية للعلوم الإدارية، المجلد 17، العدد الثاني، ماي 2010، الكويت؛

67. عمر ديلمي، **أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلـــومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009؛

68. عمر شريقي، **دور وأهمية الحوكمة في استقرار النظام المصرفي**، ملتقى دولي حول: الأزمة المـــالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، الجزائر، 20-21 أكتوبر 2009؛

69. عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد كامل سالم، **أصول المراجعة الحديثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003؛

70. عيد بن حامد الشمري، **دور لجـــان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية**، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الواحد والعشرون، جامعة الملك سعود، السعودية، 18-19 ماي 2010؛

71. عيد حامد معيوف الشمرى، **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية**، الطبعة الأولى، معهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية، 2006؛

72. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعـــاصر: الناحية النظرية**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2006؛

73. فواز سفير القثامي، توفيق بن عبد المحسن الخيال، **إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية : دراسة تطبيقية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 47، العدد الأول، جانفي 2010؛

74. فوزية حامد الجفري، حسام عبدالمحسن العنقري، **اتجـــاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية: تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد 2، السعودية، 2007؛

75. كمال الدين الدهراوي، عبد الله هلال، **المحاسبـــة المتوسطة: مدخل نظري تطبيقي**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2000؛

76. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراســـات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006؛

77. كمال خليفة أبو زيد، سمير كامل عيسى، رجب السيد راشد، **دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية**، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008؛

78. لطفي شعباني، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004؛

79. مجيد جاسم الشرع، **المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية**، دار وائل، عمان، 2003؛

80. محمد إبراهيم النوايسة، **العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد 3، الأردن، 2006؛

81. محمد أحمد علقم، **تطوير نموذج لتقييم جودة الأرباح المعلنة في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية وعلاقتها بخصائص الشركات ومكاتب تدقيق الحسابات**، رسالة دكتوراه فلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات الإدارية والمالية، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2005؛

82. محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل: الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007؛

83. محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق: الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002؛

84. محمد السيد سرايا، **المراجعة والرقابة المـــالية: المعايير والقواعد**، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008؛

85. محمد الفيومي محمد، علاء الدين محمد الدميري، أيمن أحمد أحمد شتيوي، **دراســـات متقدمة في المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008؛

86. محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظـــرية إلى التطبيق**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008؛

87. محمد حولي، **المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة باتنة، 2009؛

88. محمد زيدان إبراهيم، **السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس الدخل المحاسبي بمنظمات الأعمال**، 2006، موقع النسخة: http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/arado/unpan026393.pdf، تم الإطلاع عليها يوم: 2010/05/28؛

89. محمد سمير الصبان، عبد الفتاح الصحن، شريفة علي حسن، **أسس المـــراجعة: الأسس العلمية والعملية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004؛

90. محمد شريف توفيق، **تقييم استخدام المنهج الايجابي في تفسير بواعث الإدارة في تبني السياسات المحاسبية وعلاقتهما بمعايير المحاسبة والقواعد التنفيذية لحوكمة الشركات المصرية**، 2007، موقع النسخة: http://mstawfik.7p.com/pscg.pdf، تم الإطلاع عليها يوم: 2010/04/18؛

91. محمد عبد الله المومني، **دور الأبعاد السلوكية لإدارات الوحدات الاقتصادية في القياس والإفصاح المحاسبي في حدوث الأزمات المالية**، كتاب الملتقى الدولي الرابع حول: الأزمة المالية العالمية الراهنة وانعكاساتها على اقتصاديات دول منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، جامعة دالي إبراهيم، 08-09 ديسمبر 2009؛

92. محمد علي جبران، **العوامل المـــؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن**، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الواحد والعشرون، جامعة الملك سعود، السعودية، 18-19 ماي 2010؛

93. محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثـــار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المـــالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**، المؤتمر الدولي السابع حول: تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، 10-11 نوفمبر 2009؛

94. محمد مطر، **مبادئ المحاسبـــة المالية: مشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح**، الجزء الثاني، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، عمان، 2007؛

95. محمد مفلح محمد الجعافره، **مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2008؛

96. محمد هادي العدناني، **تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممـــارسة المهنية في العراق**، المؤتمر الثاني: القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة، الجـــامعة الأردنية، الأردن، 14-15 أفريل 2009؛

97. محمود ناجي درويش، عبد الفتاح محمد الصحن، **المراجعة بين النظـــرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998؛

98. مدثر طه أبو الخيـــر، **التغيير الإجباري للمراجعين وأثره على تكاليف وجودة عملية المراجعة: دراســـة ميدانية في البيئة السعودية**، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 30، العدد 2، مصر، 2006؛

99. مسعود صديقي، **نحو إطـــار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004؛

100. مصطفى عقاري، **مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة**، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2004؛

101. منصور أحمد البديوي، شحاته السيد شحاته، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003؛

102. نادر شعبان إبراهيم السواح، **المراجعة الداخلية في ظـــل التشغيل الالكتروني**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006؛

103. نور ساعد الجدعاني، حسام عبدالمحسن العنقري، **تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 23، العدد 2، السعودية، 2009؛

104. هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثانية، دار وائل، عمان، 2004؛

105. هيئة الأوراق المـــالية الأردنية، **دليل قواعـــد حوكمة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان**؛

106. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **المحاسبـــة المالية المتوسطة: القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2000؛

107. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **دراســـات متقدمة في المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002؛

108. وليـــد ناجي الحيالي، **أصـــول المحاسبة المـــالية**، الجزء الثاني، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007؛

109. وليد ناجي الحيالي، **المحاسبـــة المتوسطة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007؛

110. وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبـــة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007؛

111. وليم توماس، إمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الكتاب الأول، تعريب ومراجعة: أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، السعودية، 2006؛

112. يوسف محمود جربوع، **فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة**، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 12، العدد الثاني، جوان 2004؛

113. يوسف محمود جربوع، **مجـــالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله**، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 16، العدد الأول، جانفي 2008؛

114. يوسف محمود جربوع، **مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن معالجة الآراء المتحفظة في تقارير المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية**، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 24، الأردن، مارس 2004؛

115. يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظـــرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر، الأردن، 2007.

ب. المراجع باللغـــات الأجنبيـــة

116. Ahmed Ebrahim, ***Auditing Quality, Auditor Tenure, Client Importance, and Earnings Management: An Additional Evidence***, 2001, Available from: http://aaahq.org/audit/midyear/02midyear/papers/Auditing%20Conference%20Paper.pdf, (26/03/2011);

117. Andrew K. Prevost, Christopher J. Skousen, Ramesh P. Rao, ***Earnings Management and the Cost of Debt***, Working Paper, July 2007, Available from: http://www.fma.org/Orlando/Papers/Earnings_mgt_and_cost_of_debt.pdf, (07/05/2010);

118. Antoine Mercier, Philippe Merle, Claudine Flahaut-Jasson, Sandrine Besnard, ***Audit et commissariat aux comptes 2009 / 2010 : Guide de L'auditeur et de L'audité***, Editions Francis Lefebvre, France, 2008;

119. Anwer S. Ahmed, Scott Duellman, Ahmed Abdel-Meguid, ***Equity Incentives, Corporate Governance, and Earnings Management***, Working Paper, October 2008, Available from: http://wehner.tamu.edu, (25/04/2010);

120. Bala G. Dharan, J. Howard Creekmore, Jesse H. Jones, ***Earnings Management with Accruals and Financial Engineering***, January 2003, Available from: http://www.ruf.rice.edu/~bala/files/EM_and_financial_Engineering-the_accountants_world_ICFAI_02-2003.pdf, (14/02/2010);

121. Barbara Arel, Richard G. Brody, Kurt Pany, ***Audit Firm Rotation and Audit Quality***, The CPA Journal, January 2005, Available from: http://www.nysscpa.org/cpajournal/2005/105/essentials/p36.htm, (07/01/2011);

122. Brenda Van Tendeloo, Ann Vanstraelen, ***Earnings Management and Audit Quality in Europe: Evidence from the Private Client Segment Market***, 2005, Available from: http://www.ear-net.eu, (17/04/2011);

123. Biao Xie, Wallace N. Davidson, Peter J. DaDalt, ***Earnings Management and Corporate Governance: The Role of the Board and the Audit Committee***, Working Paper, 2001, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=304195, (25/04/2010);

124. Catherine Whelan, Ray McNamara, ***The Impact of Earnings Management on the Value-relevance of Financial Statements Information***, Working Paper, July 2004, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=585704, (07/05/2010);

125. Charles Piot, Rémi Janin, ***Audit Quality and Earnings Management in France***, July 2005, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=830484, (13/04/2010);

126. C. Piot, R. Janin, ***Qualité de l'audit, gouvernance et gestion du résultat comptable en France***, France, Juin 2004, *25ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité et 3ème Colloque International Gouvernance et Juricomptabilité*, document disponible sur le site: http://www.cerom.org/fileadmin/publication/04021.pdf, (20/03/2011);

127. Connie L. Becker, Mark L. DeFond, James J. Jiambalvo, K.R. Subramanyam, **The *Effect of Audit Quality on Earnings Management***, 1998, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=44835, (26/03/2011);

128. Chaouki Ghaoui, ***La Manipulation Des Résultats Explique-t-elle La Performance Financière à Moyen et Long Terme Des Émissions Subséquentes d'actions***, Maîtrise en Administration Des Affaires, Université du Québec, 2008;

129. Chunli Kuang, ***Audit Committee Characteristics and Earnings Management in New Zealand***, Working Paper, 2007, Available from: http://aut.researchgateway.ac.nz/bitstream/10292/689/1/KuangC.pdf, (28/06/2010);

130. ***Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC)***, disponible sur: http://annuaire.cncc.fr;

131. ***La commission d'organisation et de surveillance des opérations de bourse (COSOB)***, http://www.cosob.org;

132. Craig J. Chapman, ***The Effects of Real Earnings Management on the Firm, its Competitors and Subsequent Reporting Periods***, January 2008, Available from: http://www.kellogg.northwestern.edu/accounting/papers/chapman.pdf, (13/03/2010);

133. Daniel A. Cohen, Aiyesha Dey, Thomas Z. Lys, ***Real and Accrual-based Earnings Management in the Pre- and Post- Sarbanes Oxley Periods***, Working Paper, 2004, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=813088, (12/02/2010);

134. Daniel Zeghal, Hakim Ben Othman, ***A study of earnings-management motives in the Anglo-American and Euro-Continental Accounting models: The Canadian and French cases***, The International Journal of Accounting,41, 2006;

135. David S. Jenkins, Gregory D. Kane, Uma Velury, ***Earnings quality decline and the effect of industry specialist auditors: An analysis of the late 1990s***, 2006, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol.25, Issue.1;

136. Diego Prior, Jordi Surroca, Josep A. Tribó, ***Earnings Management and Corporate Social Responsibility***, Working Paper, September 2007, Available from: http://e-archivo.uc3m.es/bitstream/10016/428/3/wb062306-1.pdf, (08/03/2010);

137. Dov Ogien, ***Comptabilité et Audit Bancaires***, Edition Dunod, Paris, 2006;

138. Eli Bartov, Dan Givoly, Carla Hayn, ***The Rewards to Meeting or Beating Earnings Expectations***, Working Paper, October 2001, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=247435, (11/02/2010);

139. Eli Bartov, Ferdinand A. Gul, Judy S.L. Tsui, ***Discretionary-Accruals Models and Audit Qualifications***, Working Paper, January 2000, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=214996, (12/03/2010);

140. Fatma Zehri, ***Qualité d'audit externe et gestion des résultats comptables: Cas de la Tunisie***, *La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité*, France, 2008, document disponible sur le site: http://hal.archives-ouvertes.fr, (08/04/2011);

141. Franck Missonier-Piera, Walid Ben-Amar, ***La gestion des résultats comptables lors des fusions et acquisitions: une analyse dans le contexte Suisse***, 2005, document disponible sur le site: http://www.afc-cca.com/archives/docs_congres/congres2006/ressources/66.pdf, (22/05/2010);

142. George Iatridis, George Kadorinis, ***Earnings management and firm financial motives: A financial investigation of UK listed firms***, International Review of Financial Analysis, 18, 2009;

143. Gérard Valin, Jean-François Gavanou, Catherine Guttmann, Joëlle Le Vourc'h, ***Controlor & Auditor***, Edition Dunod, Paris, 2006;

144. H. Vander Bauwhede, M. Willekens, ***Earnings Management in Belgium: a Review of the Empirical Evidence***, 2003, Available from: https://lirias.kuleuven.be/bitstream/123456789/121969/1/02_Willekens.pdf, (14/05/2010);

145. Hian Chye Koh, E-Sah Woo, ***The expectation gap in auditing, Managerial***, Auditing Journal, Vol. 13, Issue. 3, 1998, Available from: http://www.rackarspel.se/uploaded-files/p147.pdf, (11/01/2011);

146. Howard-F Stettler, ***Audit: Principes et Méthodes Générale***, Edition Publi-Union, Paris, 1976;

147. Hugues Angot, Christian Fisher, Baudouin Theunissen, ***Audit comptable, Audit informatique***, 3ème édition, Edition De Boeck, Bruxelles, 2004;

148. IFAC, ***Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements***, Part 1, New York, 2008, Available from: http://www.ifac.org;

149. ***Indice SBF 250***, disponible sur: http://www.ernstrade.com/SBF250.html;

150. Ines Fakhfakh Ben Amar, ***Free Cash Flow, Gestion des Résultats et Gouvernement des Entreprises: Etude Comparative des Entreprises Françaises et Américaines***, Doctorat en Comptabilité, Faculté des Sciences Economiques, Sociales et de Gestion, Université de Reims Champagne-Ardenne, 2009;

151. James E. Miller, ***The Development Of The Miller Ratio (MR): A Tool To Detect For The Possibility of Earnings Management (EM)***, Journal of Business & Economics Research, vol. 7, No.01, 2009;

152. James Schmutte, John R. Thieling, ***Quality Control Standards Revisited***, The CPA Journal, July 1996, Available from: http://www.nysscpa.org/cpajournal/1996/0796/features/Quality.htm, (07/01/2011);

153. Jan Stepniewski, Slim Souid, ***Indépendance du Conseil d'Administration et Gestion des Résultats***, document disponible sur le site: http://halshs.archives-ouvertes.fr/docs/00/52/59/85/PDF/p116.pdf, (20/06/2010);

154. Jerry W. Lin, Mark I. Hwang, ***Audit Quality, Corporate Governance, and Earnings Management: A Meta-Analysis***, *International Journal of Auditing*,14, 2010;

155. Jian Zhou, Randal Elder, ***Audit Firm Size, Industry Specialization and Earnings Management by Initial Public Offering Firms***, 2001, Available from: http://aaahq.org/audit/midyear/02midyear/papers/ipo_earningsmgmt.pdf, (10/01/2011);

156. John G. Helmkamp, Leroy F. Imdieke, Ralph E. Smith, ***Principles of Accounting***, 2nd edition, John Wiley & Sons Edition, New York, 1986;

157. John R. Graham, Campbell R. Harvey, Shiva Rajgopal, ***The Economic Implications of Corporate Financial Reporting***, Journal of Accounting and Economics, 40, 2005;

158. Jong-Hag Choi, Chansog Kim, Jeong-Bon Kim, Yoonseok Zang, ***Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing***, Working Paper, December 2009, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1011096, (17/01/2011);

159. Joseph Ben Omonuk, ***Rate Regulation and Earnings Management: Evidence From The U.S. Electric Utility Industry***, Doctorat of Philosophy in Accounting, The Department of Accounting, Louisiana State University, 2007;

160. Joshua Ronen, Varda Yaari, ***Earnings Management: Emerging Insights in Theory, Practice, and Research***, Springer Edition, New York , 2008;

161. Katherine Gunny, ***What Are the Consequences of Real Earnings Management?***, Working Paper, January 2005, Available from: http://w4.stern.nyu.edu/accounting/docs/speaker_papers/spring2005/Gunny_paper.pdf, (07/05/2010);

162. Keith A. Houghton, Christine A Jubb, Shireenjit Johl, ***Audit Quality: Earnings Management in the Context of the 1997 Asian Crisis***, Illinois International Accounting Summer Conference, College of Business at Illinois, Germany, 2003, Available from: http://www.business.illinois.edu/accountancy/research/vkzcenter/conferences/gottingen/papers/Johl.pdf, (25/01/2010);

163. Ken Y. Chen, Shan-Ying Wu, Jian Zhou, ***Auditor brand name, industry specialisation, and earnings management: evidence from Taiwanese companies***, *The International Journal of Accounting, Auditing, and Performance Evaluation*, Vol. 3, Issue. 2, 2006, Available from: http://ir.lib.ksu.edu.tw/bitstream/987654321/3130/1/IJAAPE, (17/04/2011);

164. Kin Lo, ***Earnings management and Earnings Quality***, Journal of Accounting and Economics, 45, 2008;

165. Laurent Coppens, Erik Peek, ***An analysis of earnings management by European private firms***, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 14, 2005;

166. Larry R. Davis, Billy Soo, Greg Trompeter, ***Auditor Tenure, Auditor Independence and earnings management***, 2000, Available from: http://aaahq.org/audit/midyear/01midyear/papers/soo.pdf, (24/03/2011);

167. Li Dang, ***Assessing Actual Audit Quality***, Doctorat of Philosophy in Accounting, Drexel University, 2004, Available from: http://idea.library.drexel.edu/bitstream/1860/296/8/li_dang_thesis.pdf, (15/01/2011);

168. Lionel Collins, Gérard Valin, ***Audit et contrôle interne: Aspects financiers, opérationnels et stratégiques***, 4 ème édition, Editions Dalloz, Paris, 1992;

169. Louis Grumet, ***Peer Review: Raising the Bar for Audit Quality***, The CPA Journal, 2002, Available from: http://www.nysscpa.org/cpajournal/2002/0702/nv/nv2.htm, (09/01/2011);

170. Mahdi Salehi, Saeid Jabarzadeh Kangarlouei, ***An Investigation of the Effect of Audit Quality on Accrual Reliability of Listed Companies on Tehran Stock Exchange***, Review of International Comparative Management, Vol. 11, Issue. 5, December 2010, Available from: http://www.rmci.ase.ro/no11vol5/15.pdf, (12/01/2011);

171. Mark L. DeFond, K. Raghunandan, K.R. Subramanyam, ***Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions***, Working Paper, January 2002, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=297747, (12/01/2011);

172. Mary F. Allen, Mark Linville, David M. Stott, ***The Effect of Litigation on Independent Auditor Selection***, American Journal of Business, Vol. 20, No. 1, 2005;

173. Messod D. Beneish, ***Earnings Management: A Perspective***, Working Paper, April 2001, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=269625, (12/02/2010);

174. Michael C. Jensen, William H. Meckling, ***Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure***, Journal of Financial Economics, 3(4), May 1976;

175. Michel Weill, ***L'audit Stratégique: Qualité et Efficacité des Organisations***, 3ème édition, Edition Afnor, France, 2007;

176. Micheline Friédérich, Georges Langlois, Alain Burlaud, René Bonnault, ***Comptabilité et Audit: Manuel & Applications 2008 / 2009***, Editions Foucher, France, 2007;

177. Mohamed Chabchoub, Mansour Mrabet, ***Gestion du Résultat et Introduction en Bourse: cas des entreprises tunisiennes***, document disponible sur le site: http://www.iae.univ-poitiers.fr/afc07/Programme/PDF/p199.pdf, (25/01/2010);

178. Mokhtar Belaiboud, ***Pratique de l'Audit: Apports de l'entreprise, Guide synthétique, Organisation de la fonction , Présentation des normes IAS / IFRS***, Berti Editions, Alger, 2005;

179. Nadine Lybaert, Mieke Jans, Raf Orens, ***Provisions: A tool for Earnings Management ?***, 2005, Available from: http://doclib.uhasselt.be/dspace/bitstream/1942/7879/1/paperEAA_provisions.doc, (06/07/2010);

180. Nedal Al-Fayoumi, Bana Abuzayed, David Alexander, ***Ownership Structure and Earnings Management in Emerging Markets: The Case of Jordan***, International Research Journal of Finance and Economics, Issue. 38, 2010;

181. Partha S. Mohanram, ***How To Manage Earnings Management ?***, Working Paper, Columbia University, October 2003, Available from: http://www.columbia.edu/~pm2128/docs/emanage.pdf, (02/03/2010);

182. Pascal Dumontier, Sonda Chtourou, Soumaya Ayedi, ***La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises: Une étude empirique menée dans le contexte tunisien***, Décembre 2010, document disponible sur le site: http://halshs.archives-ouvertes.fr/docs/00/54/81/15/PDF/40-DUMONTIER_CHTOUROU_AYEDI.pdf, (25/12/2010);

183. Patricia M. Dechow, Richard G. Sloan, Amy P. Sweeney, ***Detecting Earnings Management***, The Accounting Review, vol. 70, No.02, April 1995;

184. Paul M. Clikeman, ***Where Auditors Fear to Tread: Internal Auditors Should be Proactive in Educating Companies on the Perils of Earnings Management and in Searching for Signs of its Use***, Août 2003, Available from: http://www.theiia.org/chapters/index.cfm/view.news_detail/cid/37/newsid/3043, (25/03/2010);

185. Qiang Cheng, Terry Warfield, ***Equity Incentives and Earnings Management***, Working Paper, April 2005, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=457840, (17/03/2010);

186. Riadh Manita, Makram Chemangui, ***Les Approches d'évaluation et Les Indicateurs de Mesure de La Qualité d'Audit***, document disponible sur le site: http://www.iae.univ-poitiers.fr/afc07/Programme/PDF/p32.pdf, (8/01/2011);

187. Rina Br Bukit, Takiah Mohd Iskandar, ***Surplus Free Cash Flow, Earnings Management and Audit Committee***, Journal of Economics and Management, vol. 03, No.01, 2009;

188. Robert Obert, ***DESCF, Manuel & Applications, Synthèse droit et Comptabilité: Audit et commissariat aux comptes aspects internationaux***, 3ème édition, Edition Dunod, Paris, 2002;

189. Ross L. Watts, Jerold L. Zimmerman, ***Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards***, The Accounting Review, vol. 01, January 1978;

190. Saleh. Norman Mohd, Iskandar. Takiah Mohd, Mohid Rahmat. Mohd, ***Earnings Management and Board Characteristics, Evidence from Malaysia***, Jurnal Pengurusan, vol. 24, 2005;

191. Scott B. Jackson, Marshall K. Pitman, ***Auditors and Earnings Management***, July 2001, Available from: http://www.nysscpa.org/cpajournal/2001/0700/features/f073801.htm, (19/03/2010);

192. Siew Hong. Teoh, Ivo. Welch, T J. Wong, ***Earnings Management and the Long-Run Market Performance of Initial Public Offerings***, The Journal Of Finance, vol. 3, N. 06, December 1998;

193. Suhaily Hasnan, Rashidah Abdul Rahman, Sakthi Mahenthiran, ***Management Predisposition, Motive, Opportunity, and Earnings Management for Fraudulent Financial Reporting in Malaysia***, Working Paper, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1321455, (19/06/2010);

194. Syed Zulfiqar Ali shah, Safdar Ali Butt, Arshad Hasan, ***Corporate Governance and Earnings Management an Empirical Evidence Form Pakistani Listed Companies***, European Journal of Scientific Research, vol. 26, No.04, 2009;

195. Thomas C. Wooten, ***Research About Audit Quality***, The CPA Journal, 2003, Available from: http://www.nysscpa.org/cpajournal/2003/0103/dept/d014803.htm, (05/01/2011);

196. Thomas Fields, Thomas Lys, Linda Vincent, ***Empirical Research on Accounting Choice***, Working Paper, 2001, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=258519, (14/06/2010);

197. Thomas Jeanjean, C***ontribution a L'analyse de La Gestion du Résultat des Société Cotées***, document disponible sur le site: http://www.afc-cca.com/archives/docs_congres/congres2001/textespdf/Jeanjean.pdf, (25/01/2010);

198. Wang Xinhan, ***Earnings Management, Audit opinion and Auditor location***, *Master of Philosophy*, The Department of Accounting, University of Hong Kong, 2005, Available from: http://lbms03.cityu.edu.hk/theses/c_ftt/mphil-ac-b19885763f.pdf, (03/02/2011);

199. William U. Parfet, ***Accounting Subjectivity and Earnings Management: A preparer perspective***, Conference on the role of Accounting Standards in controlling Earnings Management, University of Michigan, May 2000, Available from: http://www2.financialexecutives.org/download/benchmarking/Panel-2.pdf, (06/01/2010);

200. Zulkarnain Bin Muhamad Sori, Shamsher Mohamad, Siti Shaharatulfazzah Mohd Saad, ***Audit Committee Support and Auditor Independence***, 2007, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1031075, (10/01/2011).

ت. الجرائـــد الرسمية

201. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 42، الصادرة في 28 رجب 1431 الموافق 11 جويلية 2010 م.

202. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 20، الصادرة في 16 شوال 1411هـــ الموافق لـــ 1 ماي 1991 م.

203. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01.

204. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 91-08.

الفهـــــــارس

فهـــرس الأشكال

الشكل **الصفحة**

الشكـــل (1-1): الإطار العام للتدقيق المحاسبي.....7

الشكـــل (1-2): أنواع التدقيق حسب الهدف من إجراءه.....20

الشكـــل (1-3): العلاقة بين المحاسبة والتدقيق المحاسبي.....21

الشكـــل (1-4): تقرير التدقيق النموذجي (غير المتحفظ).....32

الشكـــل (1-5): نموذج تقرير برأي متحفـــظ.....35

الشكـــل (1-6): نموذج تقرير يتضمن الامتناع عن إبداء الرأي.....36

الشكـــل (1-7): أثر الأخطاء والمخالفات وأهميتها النسبية على نوع الرأي الذي يصدره المدقق.....37

الشكـــل (1-8): تقسيم مخاطر التدقيق.....42

الشكـــل (4-1): نموذج الدراسة.....193

فهـــرس الجداول

الجدول **الصفحة**

الجدول (1-1): التطور التاريخي لأهداف التدقيق المحاسبي.....9

الجدول (1-2): أوجه الاختلاف بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي.....17

الجدول (4-1): التحليل الوصفي للمستحقات الاختيارية للمؤسسات الفرنسية خلال فترة الدراسة.....178

الجدول (4-2): المستحقات الاختيارية للمؤسسات الفرنسية الرابحة والخاسرة.....179

الجدول (4-3): التكرارات والنسب المئوية للمؤسسات الفرنسية الممارسة وغير الممارسة لإدارة الأرباح....180

الجدول (4-4): نتائج اختبـــار (Binomial Test) لمدى معنوية ممارسة المؤسسات الفرنسية لإدارة الأرباح خلال فترة الدراسة.....181

الجدول (4-5): الإحصاءات الخاصة باستبيان الدراسة.....182

الجدول (4-6): مقياس تحديد الأهمية النسبية.....184

الجدول (4-7): مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي.....184

الجدول (4-8): معامل الثبات ألفا كرونباخ.....185

الجدول (4-9): خصائص عينة الدراســـــة.....187

الجدول (4-10): نتائج إجابات أفراد العينة المتعلقة بالمحور الأول.....188

الجدول (4-11): نتائج إجابات أفراد العينة المتعلقة بالمحور الثاني.....189

الجدول (4-12): نتائج إجابات أفراد العينة المتعلقة بالمحور الثالث.....191

الجدول (4-13): نتائج اختبار One - Sample T- Test لفرضيات الدراسة.....192

الجدول (4-14): نتائج اختبار Binary Logit للفرضية الفرعية الأولى.....195

الجدول (4-15): نتائج اختبار Binary Logit للفرضية الفرعية الثانية.....196

الجدول (4-16): نتائج اختبار Binary Logit للفرضية الفرعية الثالثة.....198

الجدول (4-17): نتائج اختبار Binary Logit للفرضية الرئيسية.....199

الجدول (4-18): التحليل الوصفي للمستحقات الاختيارية للمؤسسات الجزائرية خلال فترة الدراسة.....204

الجدول (4-19): المستحقات الاختيارية للمؤسسات الجزائرية الرابحة والخاسرة.....206

الجدول (4-20): التكرارات والنسب المئوية للمؤسسات الجزائرية الممارسة وغير الممارسة لإدارة الأرباح...206

الجدول (4-21): نتائج اختبار (Binomial Test) لمدى معنوية ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح خلال فترة الدراسة.....207

فهـــرس المحتـــويات

المحتويات **الصفحة**

المقدمـة..... I

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

تمهيـــــــد.....2

المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي.....3

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي.....3

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي.....4

المطلب الثالث: تفسيرات ودوافع الاستعانة بخدمات التدقيق.....7

المطلب الرابع: أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي.....8

الفرع الأول: أهداف التدقيق المحاسبي.....8

الفرع الثاني: أهمية التدقيق المحاسبي.....12

المبحث الثاني: خصائص التدقيق المحاسبي.....14

المطلب الأول: فروض التدقيق المحاسبي.....14

المطلب الثاني: أنواع التدقيق المحاسبي.....16

الفرع الأول: من حيث القائم بعملية التدقيق..... 16

الفرع الثاني: من حيث الإلزام القانوني.....18

الفرع الثالث: من حيث نطاق التدقيق.....18

الفرع الرابع: من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات.....18

الفرع الخامس: من حيث توقيت عملية التدقيق.....19

المطلب الثالث: العـــلاقة بين التدقيق والمحاسبة.....20

المبحث الثالث: معايير التدقيق المحاسبي.....22

المطلب الأول: ماهية معايير التدقيق.....22

المطلب الثاني: المعايير العامة أو الشخصية.....23

الفرع الأول التأهيل العلمي والعملي.....23

الفرع الثاني: الاستقلال والحياد.....24

الفرع الثالث: بذل العناية المهنية الكافية والالتزام بقواعد السلوك المهني.....25

المطلب الثالث: معايير العمل الميداني.....26

الفرع الأول: التخطيط السليم لعملية التدقيق والإشراف على المساعدين.....26

الفرع الثاني: دراسة وتقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.....27

الفرع الثالث: الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة.....27

المطلب الرابع: معايير إعداد التقرير.....28

الفرع الأول: الإشارة إلى مدى إعداد وعرض القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.....29

الفرع الثاني: الإشارة إلى مدى ثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية.....29

الفرع الثالث: بيان مدى كفاية وملاءمة الإفصاح في القوائم المالية.....30

الفرع الرابع: إبداء الرأي الفني المحايد عن القوائم المـــالية كوحدة واحدة.....31

المبحث الرابع: الأهميـــة النسبية، مخاطر التدقيق وأدلة الإثبات.....38

المطلب الأول: الأهمية النسبية ومخـــاطر التدقيق.....38

الفرع الأول: الأهمية النسبيـــة.....38

الفرع الثاني: مخـــاطر التدقيق.....40

المطلب الثاني: أدلـــة وقرائن الإثبات.....42

الفرع الأول: مفهوم وأنواع أدلة وقرائن الإثبـــات.....42

الفرع الثاني: أساليب جمع أدلـــة الإثبات.....45

المبحث الخامس: القـــواعد العامة للتدقيق المحاسبي.....48

المطلب الأول: مبـــادئ وقواعد السلوك المهني.....48

الفرع الأول: مبـــادئ السلوك المهني.....49

الفرع الثاني: قواعـــد السلوك المهني.....49
المطلب الثاني: مسؤوليـــات مدقق الحسابات.....52
الفرع الأول: المسؤولية المدنية.....52
الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية.....53
الفرع الثالث: المسؤولية المهنية.....54
خلاصـــة الفصـــــــل.....55

الفصل الثاني: إدارة الأرباح: المفاهيم، الـــدوافع والخصائص

تمهيـــــــد.....57
المبحث الأول: الربح المـــحاسبي.....58
المطلب الأول: الدخـــــل.....58
الفرع الأول: مفـــاهيم الدخل.....58
الفرع الثاني: مداخل تحديد الدخـــل وأهداف قياسه.....61
الفرع الثالث: أساس الاستحقـــاق والأساس النقدي.....64
المطلب الثاني: الإيـــرادات.....65
الفرع الأول: مفهـــوم الإيراد.....66
الفرع الثاني: تحديد وقيـــاس عناصر الإيراد.....67
الفرع الثالث: اكتســـاب وتحقق الإيراد.....67
الفرع الرابع: الأسس البديلـــة لتحقق الإيراد.....69
المطلب الثالث: المصـــاريف.....71
الفرع الأول: مفهـــوم المصاريف.....71
الفرع الثاني: تحديد وقياس عناصر المصـــاريف.....72
الفرع الثالث: توقيت الاعتراف بالمصـــاريف.....73
المطلب الرابع: مبدأ مقـــابلة الإيرادات بالمصاريف.....74

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لإدارة الأرباح.....76

المطلب الأول: نظرية الوكـــالة.....76

المطلب الثاني: مفهوم إدارة الأربـــاح.....79

المطلب الثالث: دوافع إدارة الأربـــاح.....82

الفرع الأول: الدوافـــع التعاقدية.....83

الفرع الثاني: الدوافـــع المتعلقة بتوقعات وتقييم سوق المال.....89

الفرع الثالث: الدوافـــع التنظيمية.....93

المطلب الرابع: استراتيجيات إدارة الأرباح.....97

المبحث الثالث: خصائص إدارة الأربـــاح.....100

المطلب الأول: تقنيات إدارة الأربـــاح.....100

المطلب الثاني: أساليب إدارة الأربـــاح.....102

الفرع الأول: إدارة الأرباح الحقيقيـــة.....102

الفرع الثاني: إدارة الأربـــاح ذات الطبيعة المحاسبية أو المصطنعة.....103

المطلب الثالث: نماذج قياس وتقدير إدارة الأربـــاح.....113

الفرع الأول: نموذج أثر المستحقات على مستوى الصناعة.....114

الفرع الثاني: نمـــاذج أثر المستحقات الكلية.....115

المطلب الرابع: نتائج وتداعيات ممارسات إدارة الأرباح.....124

خلاصـــة الفصـــــــل.....128

الفصل الثالث: جودة التدقيق المحاسبي ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

تمهيـــــــد.....130

المبحث الأول: إطار جودة التدقيق المحاسبي.....131

المطلب الأول: مفهـــوم جودة التدقيق المحاسبي.....131

الفرع الأول: على مستوى المنظمـــات المهنية.....131

الفرع الثاني: على مستوى الدراسات الأكاديمية.....132

المطلب الثاني: أهمية تحقق جودة التدقيق المحاسبي.....135
الفرع الأول: المساهمة في تضييق فجوة التوقعات الموجودة في مهنة التدقيق.....135
الفرع الثاني: تخفيض صراعات الوكالة.....136
الفرع الثالث: تعزيز إمكانية اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية التي تحتويها القوائم المالية.....137
الفرع الرابع: تأكيد التـــزام المدقق بالمعايير المهنية.....137
الفرع الخامس: المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمـــة المؤسسات.....137
الفرع السادس: زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصداقية القوائم المـــالية.....138
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المحاسبي.....138
الفرع الأول: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بمكتب التدقيق.....138
الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بفريق التدقيق.....143
المبحث الثاني: دور التدقيق المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.....145
المطلب الأول: مسؤولية المدقق اتجاه سلوك إدارة الأرباح.....145
الفرع الأول: دور المدقق في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.....145
الفرع الثاني: التصرفات المهنية الواجبة على المدقق عند اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية.....148
المطلب الثاني: أثر جودة التدقيق المحاسبي في الحد من سلوك إدارة الأرباح.....149
المبحث الثالث: وسائل تحسين جودة التدقيق المحاسبي.....156
المطلب الأول: تطوير التأهيل العلمي والعملي للمدقق.....156
المطلب الثاني: معايير الرقـــابة على جودة التدقيق.....157
الفرع الأول: المعهـــد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.....157
الفرع الثاني: الاتحـــاد الدولي للمحاسبين القانونيين.....159
المطلب الثالث: تفعيل برامج الرقـــابة على جودة التدقيق.....161
الفرع الأول: نشأة وأهداف برنامج فحص النظيـــر.....161
الفرع الثاني: أنـــواع فحص النظير.....162
الفرع الثالث: إيجابيات ونقائص تطبيق برنامج فحص النظير.....163
المطلب الرابع: دعم استقـــلالية المدقق.....165

الفرع الأول: تشكيل لجنـــة التدقيق.....166
الفرع الثاني: التغيير الإلـــزامي للمدقق.....168
الفرع الثالث: وضع قيود على تقديم الخدمات الأخرى خلاف خدمة التدقيق.....169
خلاصـــة الفصـــــــل.....171

الفصل الرابع (تطبيقي): دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح

تمهيـــــــد.....173

المبحث الأول: دور التدقيق المحاسبي في الحد من سلوك إدارة الأرباح لدى المؤسسات الفرنسية.....174

المطلب الأول: إدارة الأرباح في المؤسسات الفرنسية.....174

الفرع الأول: التعريف بعينـــة الدراسة والنموذج المستخدم.....174
الفرع الثاني: عرض النتائج وتحليلها إحصائيـــا.....177
الفرع الثالث: اختبار مدى معنوية ممارسة المؤسسات الفرنسية لإدارة الأرباح.....180

المطلب الثاني: تقييم أداء محافظي الحسابات.....182

الفرع الأول: العينة المستهدفة واستبيان الدراسة.....182
الفرع الثاني: فرضيات الدراسة، مقياس وصدق الاستبيان.....183
الفرع الثالث: عرض النتائج الخاصة بالاستبيان وتحليلها إحصائيا.....185
الفرع الرابع: اختبار فرضيات الدراسة.....192

المطلب الثالث: دور التدقيق المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.....193

الفرع الأول: نموذج وفرضيات الدراسة.....193
الفرع الثاني: اختبار فرضيات الدراسة.....194

المبحث الثاني: إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية.....200

المطلب الأول: التعريف بعينـــة الدراسة والنموذج المستخدم.....200

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة.....200
الفرع الثاني: النموذج المستخدم لقياس إدارة الأرباح.....200

المطلب الثاني: عرض النتائج وتحليلها إحصائيـــا.....203

الفرع الأول: النتائج الخاصة بالمستحقات الاختيارية وتحليلها الإحصائي.....203
الفرع الثاني: النتائج الخاصة بإدارة الأرباح وتحليلها الإحصائي.....206
المطلب الثالث: اختبار مدى معنوية ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح.....207
خلاصـــة الفصـــــــل.....209
الخـاتمـة.....210
الملاحـق.....217
قائمـة المراجع.....263
الفهـارس.....280

ملخـــص

تعتبر القوائم المالية المنشورة مصدر مهم للمعلومات بالنسبة للأطراف ذات المصلحة، وتحدث إدارة الأرباح عند استخدام المديرين للمرونة التي تنطوي عليها الطرق والسياسات المحاسبية من أجل تغيير مدلول القوائم المالية إما لتضليل بعض الأطراف ذات المصلحة حول الأداء الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة أو من أجل التـــأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بهذه القوائم؛ وهذا بهدف تحقيق بعض المكاسب الذاتية.

على الصعيد الدولي، هدفت الدراسة إلى فحص سلوك إدارة الأرباح المحاسبية داخل المؤسسات الفرنسية المسجلة بمؤشر (SBF 250) واتجاه هذا السلوك خلال الفترة الممتدة من 2007 م إلى 2009 م، وتأثير التزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الدولية على سلوك إدارة الأرباح، وقد توصلت الدراسة إلى أن المؤسسات الفرنسية تستخدم المستحقات الاختيارية بشكل سالب بهدف تخفيض النتيجة المحاسبية، وأن هناك علاقة عكسية بين مستوى أداء عملية التدقيق واتجاه المؤسسات الفرنسية نحو تبني سلوك إدارة الأرباح.

أما على الصعيد الوطني، هدفت الدراسة إلى معرفة مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لسلوك إدارة الأرباح خلال نفس فترة الدراسة واتجاه هذه الممـــارسة، حيث توصلت إلى أن المؤسسات الجزائرية تستخدم المستحقات الاختيارية بشكل موجب بهدف تضخيم النتيجة المحاسبية.

الكلمـــات المفتاحية: جودة التدقيق المحاسبي، المستحقـــات، إدارة الأرباح.

Résumé

Les états financiers publiés demeurent pour les parties prenantes une source d'information privilégiée. La gestion des résultats intervient lorsque les dirigeants utilisent la flexibilité des règles et méthodes comptables pour modifier les états financiers soit pour induire en erreur certaines parties prenantes sur les performances économiques réelles de l'entreprise, soit pour influencer les enjeux contractuels qui reposent sur les nombres comptables, dans le but de s'approprier des gains personnels.

Dans le contexte internationale; cette étude vise à examiner le comportement de la gestion des résultats comptables dans les entreprises françaises inscrits à l'index (SBF 250), et la tendance de ce dernier au cours de la période de 2007 à 2009; ainsi que l'impact de l'engagement du commissaire aux comptes aux normes internationales d'audit sur le comportement de la gestion des résultats. L'étude a constaté que les entreprises françaises utilisent les accruals discrétionnaires négativement afin de réduire le résultat comptable, également constaté qu'il y a une relation inverse entre le niveau d'exécution du processus d'audit et l'orientation des entreprises françaises auditées à adopter le comportement de la gestion des résultats.

En ce qui concerne le contexte national, cette étude a visé de savoir si les entreprises algériennes ont pratiqué le comportement de la gestion des résultats durant la même période et la tendance de cette pratique; l'étude a montré que les entreprises algériennes utilisent les accruals discrétionnaires positivement afin de gonfler le résultat comptable.

Mots clés : Qualité d'audit comptable, Accruals, Gestion des résultats.