

جامعة محمد الصديق بن يحي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

قسم العلوم التجارية



الموضوع

دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح
-دراسة حالة الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية
تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إشراف الأستاذ:

➤ د. فداوي أمينة.

إعداد الطالبتين:

➤ فعور فطيمة

➤ كواهي نبيلة

لجنة المناقشة

الأستاذة جاب الخير وردة.....رئيسا

الأستاذة فداوي أمينة.....مشرفا

الأستاذة أحمية فاتح.....مناقشا

السنة الجامعية: 2015 / 2016

الشكر

قبل كل شيء نحمد الله عز وجل الذي خلقنا وأنعمنا بنعمة العقل،

وجعل العلم زاده، فوقفنا لبلوغ هذه الدرجة، وإتمام هذا العمل المتواضع

فاللهم لك الحمد حتى ترضى، ولك الحمد إذا رضيت، ولك الشكر والحمد والثناء الحسن بعد

رضاك

نتقدم بالشكر، لا بل ألف شكر، ممزوج بعبارات الدعاء، إلى الأستاذة الفاضلة

الدكتورة" فداوي أمينة"

التي تفضلت علينا بالإشراف على هذه المذكرة، والتي لم تبخل علينا بتوجيهاتها ونصائحها

القيمة لإنجاز هذا العمل

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه

المذكرة وتقييمها

ولا يفوتنا أيضا أن نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل أساتذة قسم العلوم التجارية، الذين دعمونا

باستمرار وإلى كل أساتذة وطلاب تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة الدفعة الثالثة،

وكل من قدم لنا يد العون من قريب أو بعيد وإلى كل من شجعنا ولو بكلمة طيبة

نبيلة ، فطيمة

الإهداء

إلى من بوجودهما يبتسم الزمان ، إلى من بذكرهما يذكر الأمان

إلى من برضاها رضا الرحمن ، إلى من كانا ينبوع الحنان

أمي ، أبي رزقهما الله الجنان

إلى الأحبة: إخوتي و أخواتي وأولادهم

إلى كل صديقاتي وزميلاتي

وأخيرا إلى كل من نسيهم قلبي فقلبي لم ينساهم

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتويات
I	الشكر.....
II	الإهداء.....
IV	فهرس المحتويات.....
X	قائمة الجداول.....
XI	قائمة الأشكال.....
XII	قائمة الملاحق.....
XIII	قائمة المختصرات.....
أ	مقدمة عامة.....
01	الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي.....
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي.....
03	1 -التطور التاريخي للتدقيق الخارجي
03	1-1- الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م.....
04	1-2- الفترة من 1500م حتى 1850م
04	1-3- الفترة من 1850م حتى 1905م
05	1-4- الفترة من 1905م حتى وقتنا الحالي
05	2- مفهوم التدقيق الخارجي
07	3- أهمية وأهداف التدقيق الخارجي
07	3-1- أهمية التدقيق الخارجي
08	3-2- أهداف التدقيق الخارجي
09	4- أنواع التدقيق الخارجي
09	4-1- التدقيق القانوني
09	4-2- التدقيق التعاقدى (الاختياري)

09	3-4- الخبرة المحاسبية
11	المبحث الثاني: فروض، مبادئ ومعايير التدقيق الخارجي
11	1- فروض التدقيق الخارجي
11	1-1- فرض استقلالية المدقق الخارجي
11	1-2- فرض إمكانية فحص المعلومات المالية والقوائم
11	1-3- فرض وجود نظام رقابة سليم
12	1-4- فرض ثبات حقائق الماضي في المستقبل ما لم يظهر تغيير في الظروف
12	1-5- فرض خلو القوائم المالية المقدمة للفحص من الأخطاء غير العادية أو التلاعب
12	1-6- فرض الصدق في محتويات التقرير
12	2- مبادئ التدقيق الخارجي
12	2-1- المبادئ المرتبطة بركن الفحص
13	2-2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير
14	3- معايير التدقيق الخارجي
14	3-1- المعايير العامة
15	3-2- معايير العمل الميداني
15	3-3- معايير إعداد التقرير
18	4- المعايير الدولية للتدقيق الخارجي
20	المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية التدقيق الخارجي
20	1- الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة
20	1-1- الأشغال الأولية
21	1-2- اتصالات أولى مع المؤسسة
21	1-3- انطلاق الأشغال
21	2- تقييم نظام الرقابة الداخلية
21	2-1- تعريف نظام الرقابة الداخلية
22	2-2- خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية
24	3- جمع أدلة الإثبات
24	3-1- تعريف أدلة الإثبات
24	3-2- خصائص أدلة الإثبات
25	3-3- أنواع أدلة الإثبات
26	4- إعداد تقرير التدقيق الخارجي

26	.....1-4- تعريف تقرير التدقيق الخارجي.
27	.....2-4- أنواع تقرير التدقيق الخارجي.
29	.....خلاصة الفصل
30	..... الفصل الثاني: الإطار النظري لإدارة الأرباح
31	..... تمهيد
32	..... المبحث الأول: القراءة الأدبية لمفهوم إدارة الأرباح، دوافعها والمنظور الأخلاقي لممارساتها..
32	.....1- القراءة الأدبية لمفهوم إدارة الأرباح.
34	.....2- دوافع إدارة الأرباح.
34	.....1-2- تحقيق منافع ذاتية.
35	.....2-2- تخفيض ضريبة الدخل.
35	.....3-2- التوافق مع شروط سداد الديون.
36	.....4-2- تقادي التكاليف السياسية.
37	.....5-2- حوافز السوق.
37	.....6-2- الحوافز التنظيمية.
37	.....3- المنظور الأخلاقي لممارسات إدارة الأرباح.
38	..... المبحث الثاني: أنواع إدارة الأرباح وأساليبها
38	.....1- أنواع إدارة الأرباح.
38	.....1-1- من حيث شرعيتها.
38	.....2-1- من حيث اتجاهها.
38	.....3-1- من حيث مدى تأثيرها على التدفق النقدي.
39	.....4-1- من حيث نية الإدارة.
39	.....2- أساليب إدارة الأرباح.
39	.....1-2- إدارة الأرباح الحقيقية.
40	.....2-2- إدارة الأرباح ذات الطبيعة المصطنعة.
41	.....3- تنظيف القوائم المالية.
43	..... المبحث الثالث نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح
43	.....1- مفهوم المستحقات وأنواعها.
45	.....2- النماذج التقديرية لقياس ممارسات إدارة الأرباح.
45	.....1-2- نموذج هيلي "Healy ، 1985"

46	2-2- نموذج دي أنجلو " DeAngelo ، 1986 "
47	2-3- نموذج ديشو و سلوان " Dechow & Sloan ، 1991 "
48	2-4- نموذج جونز " Jones ، 1991 "
49	2-5- نموذج جونز المعدل " Modified Jones ، 1995 "
51	خلاصة الفصل
52	الفصل الثالث: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح
53	تمهيد
54	المبحث الأول: ماهية جودة التدقيق الخارجي
54	1- مفهوم جودة التدقيق الخارجي وخصائصها
54	1-1- مفهوم جودة التدقيق الخارجي
55	1-2- خصائص جودة التدقيق الخارجي
56	2- أهمية جودة التدقيق الخارجي
57	3- أهداف جودة التدقيق الخارجي
57	4- أنواع جودة التدقيق الخارجي
57	4-1- جودة التدقيق الخارجي القبلية
57	4-2- جودة التدقيق الخارجي البعدية
	المبحث الثاني: محددات جودة التدقيق الخارجي و تأثيرها على ممارسات إدارة الأرباح
58	1- تأثير حجم المؤسسة على ممارسات إدارة الأرباح
58	2- تأثير أهمية العميل موضوع التدقيق على ممارسات إدارة الأرباح
59	3- تأثير أتعاب المدقق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح
59	4- تأثير مدة خدمة المدقق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح
59	5- تأثير سمعة المدقق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح
60	6- تأثير استقلالية المدقق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح
60	7- تأثير تخصص الصناعة على ممارسات إدارة الأرباح
60	8- تأثير تأهيل ومهارة المدقق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح
61	9- تأثير مراقبة أداء المدقق الخارجي عن طريق التفتيش على ممارسات إدارة الأرباح
61	10- تأثير تعرض المدقق الخارجي للمساءلة القانونية على ممارسات إدارة الأرباح
62	المبحث الثالث: إجراءات المدقق الخارجي المضادة لإدارة الأرباح

62	1- إجراءات المدقق الخارجي المضادة لممارسات إدارة الأرباح في قائمة الدخل.....
62	1-1- رقم المبيعات.....
62	1-2- تكلفة البضاعة المباعة.....
63	1-3- مصروفات التشغيل.....
63	1-4- نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة.....
63	1-5- البنود الاستثنائية والبنود غير العادية.....
63	2- إجراءات المدقق الخارجي المضادة لممارسات إدارة الأرباح في قائمة المركز المالي.....
63	2-1- النقدية.....
64	2-2- الأصول المتداولة.....
64	2-3- الذمم المدينة.....
64	2-4- المخزون السلعي.....
64	2-5- الاستثمارات طويلة الأجل.....
64	2-6- الأصول طويلة الأجل.....
65	2-7- الأصول غير الملموسة.....
65	2-8- المطلوبات المتداولة.....
65	2-9- المطلوبات طويلة الأجل.....
65	2-10- حقوق المساهمين.....
66	2-11- الموجودات والالتزامات الطارئة أو المشروطة.....
67	خلاصة الفصل.....
	الفصل الرابع: دراسة حالة الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة
68	2011م-2014م 2014م
69	تمهيد.....
70	المبحث الأول: تقديم الشركة الإفريقية للزجاج.....
70	1-نشأة وتطور الشركة.....
70	1-1-نشأة الشركة الإفريقية للزجاج.....
70	1-2-مراحل تطور الشركة الإفريقية للزجاج.....
72	2-أهمية وأهداف الشركة الإفريقية للزجاج.....
72	2-1-أهمية الشركة الإفريقية للزجاج.....
73	2-2-أهداف الشركة الإفريقية للزجاج.....

73	3- الهيكل التنظيمي للشركة الإفريقي للزجاج.....
79	4- تطور نتيجة الشركة خلال فترة الدراسة.....
81	المبحث الثاني: قياس ممارسات إدارة الأرباح وجودة التدقيق في الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م.....
81	1- قياس ممارسات إدارة الأرباح في الشركة محل الدراسة خلال الفترة 2011م-2014م.....
81	1-1- الخطوات المتبعة في قياس ممارسات إدارة الأرباح.....
	1-2- نتائج قياس ممارسات إدارة الأرباح في الشركة محل الدراسة خلال الفترة 2011م-2014م.....
83	2- قياس جودة التدقيق الخارجي في الشركة محل الدراسة خلال الفترة 2011م-2014م.....
89	1-2- الخطوات المتبعة في قياس جودة التدقيق الخارجي.....
89	2-2- نتائج قياس جودة التدقيق الخارجي في الشركة محل الدراسة خلال الفترة 2011م-2014م.....
90	2-3- اختبار مدى توفر مؤشرات ذات دلالة إحصائية على جودة التدقيق الخارجي في الشركة محل الدراسة خلال الفترة 2011م-2014م.....
92	المبحث الثالث: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م.....
93	1- بناء واختبار صلاحية نموذج الدراسة.....
94	1-1- بناء نموذج الدراسة.....
94	1-2- اختبار صلاحية نموذج الدراسة للتحليل الإحصائي.....
97	2- الإحصاء الوصفي، تحليل الارتباط واختبار فرضية نموذج الدراسة.....
97	1-2- الإحصاء الوصفي وتحليل الارتباط بين متغيرات الدراسة.....
98	2-2- اختبار فرضية نموذج الدراسة.....
100	خلاصة الفصل.....
101	خاتمة.....
104	قائمة المراجع.....
110	الملاحق.....
139	الملخص باللغة العربية.....
140	الملخص باللغة الإنجليزية.....

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	أنواع التدقيق الخارجي	10
02	معايير التدقيق المتعارف عليها	16
03	تطور نتيجة الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م	79
04	المستحقات الكلية للشركة خلال الفترة 2011م-2014م	83
05	معادلات الانحدار للشركة خلال الفترة 2011م-2014م	84
06	معاملات نموذج الانحدار للشركة خلال الفترة 2011م-2014م	84
07	المستحقات غير الاختيارية للشركة خلال الفترة 2011م-2014م	84
08	المستحقات الاختيارية للشركة خلال الفترة 2011م-2014م	85
09	متوسط المستحقات الاختيارية خلال الفترة 2011م-2014م	87
10	نتائج اختبار ثنائي الحد لممارسات إدارة الأرباح	88
11	مقاييس جودة التدقيق الخارجي المعتمدة من طرف الباحثين	89
12	النسبة المئوية لجودة التدقيق الخارجي	92
13	لجودة التدقيق الخارجي " test binomial " نتائج اختبار ثنائي الحد	93
14	نتائج اختبار كولمجروف - سمرنوف للتوزيع الطبيعي	95
15	نتائج حساب معاملي Tolerance و VIF لاختبار التداخل الخطي	96
16	نتيجة حساب إحصائية (D-W) لاختبار الارتباط الذاتي	96
17	الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة	97
18	مصفوفة الارتباط بيرسون	97
19	مصفوفة الارتباط سبيرمان	98
20	نتيجة اختبار الفرضية المتعلقة بدور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح للشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م	99

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
74	الهيكل التنظيمي للشركة الإفريقية للزجاج	01
79	الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة	02
80	تطور نتيجة لشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م	03
86	تطور المستحقات الاختيارية للشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م	04
94	نموذج الدراسة	05

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
111	القوائم المالية للشركة الإفريقية للزجاج في سنة 2011	01
116	القوائم المالية للشركة الإفريقية للزجاج في سنة 2012	02
121	القوائم المالية للشركة الإفريقية للزجاج في سنة 2013	03
126	القوائم المالية للشركة الإفريقية للزجاج في سنة 2014	04
131	نتائج اختبار ثنائي الحد (Binomial Test) لممارسات إدارة الأرباح	05
133	نتائج اختبار ثنائي الحد (Binomial Test) لجودة التدقيق الخارجي	06
135	نتائج حساب معاملي Tolerance و VIF لاختبار التداخل الخطي	07
137	نتيجة حساب إحصائية (D-W) لاختبار الارتباط الذاتي	08

قائمة المختصرات

المختصر	معنى المختصر	الترجمة
AAA	American accounting association	الجمعية الأمريكية للمحاسبة
AICPA	American institute of certified public accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
FIFO	First In, First Out.	الوارد أخيرا الصادر أولا
LIFO	Last In, First Out.	الوارد أولا الصادر أولا

1- مدخل الدراسة

شهد العالم خلال العقود الثلاثة الماضية انهيارات وفضائح مالية نتيجة الثغرات الموجودة في التشريعات والقوانين التي تحكم الأعمال التجارية والمحاسبية، حيث أدت إلى حدوث حالات إفلاس في شركات كبرى في العديد من دول العالم كشركة Enron في الولايات المتحدة الأمريكية، مما أدى إلى تأثير اقتصاديات الدول التي تتعامل معها وتكبد المساهمين خسائر كبيرة، ومن بين أسباب تلك الانهيارات يبرز التلاعب المحاسبي في القوائم المالية بأشكاله المختلفة.

أكدت الدراسات المحاسبية أن إدارة الأرباح تعتبر من ممارسات التلاعب المحاسبي يمارسه محاسب الشركة دون أن يخالف القوانين والمعايير المحاسبية، بل يستغل الثغرات الموجودة فيها والمرونة المحاسبية المتاحة من خلالها، وبالتالي فإدارة الأرباح هي من بين أشكال التلاعب المحاسبي عن طريق المحاسبة الإبداعية أو المبتكرة، بحيث تؤدي إلى تضليل القوائم المالية وفقدانها لمصداقيتها بجعلها لا تعبر عن الوضع المالي الحقيقي للشركة، وكل ذلك من أجل تحقيق أغراض الإدارة المختلفة، أبرزها تعظيم مكافأتها على حساب مصلحة الملاك.

ونتيجة لذلك دعت الضرورة إلى البحث عن دور الآليات الرقابية المختلفة في الشركة، لاسيما منها تلك الآليات الرقابية التي تتميز بالاستقلالية مثل المدقق الخارجي، فهو طرف مستقل عن إدارة الشركة، يبدى رأيه الفني المحايد حول أداءها، وباعتبار أن المدقق الخارجي يتمتع بالاستقلالية التامة، فهو يمثل الجهة المخولة قانوناً بتدقيق القوائم المالية والتحقق من الصورة الصادقة لها ومدى موثوقية المعلومة المالية المفصح عنها، بالإشارة إلى الأخطاء، السهو، والتلاعب المحاسبي إن وجد عند إعدادة لتقريره .
وفي ظل تلك المرتكزات ارتأينا أن نعتمد موضوع هذه الدراسة.

2- إشكالية الدراسة وأسئلتها

لتحقيق أهداف الدراسة، قمنا بصياغة التساؤل الرئيسي على النحو التالي:

"ما هو دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ؟ "

ويتفرع عن هذا التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو الإطار النظري للتدقيق الخارجي كألية رقابية خارجية في المؤسسة ؟
- ما هو الإطار النظري لإدارة الأرباح و ما هي طرق ممارستها؟
- كيف يساهم التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

- ما مدى وجود مؤشرات ذات دلالة إحصائية على ممارسات إدارة الأرباح في الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م؟
- ما مدى وجود مؤشرات ذات دلالة إحصائية على جودة التدقيق الخارجي في الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م؟
- ما مدى وجود مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م؟

3-فرضيات الدراسة

لتحقيق الأهداف السابقة الذكر صيغت فرضيات الدراسة كما يلي:

- **الفرضية الأولى:** مدى تواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على ممارسة الشركة الإفريقية للزجاج لإدارة الأرباح خلال الفترة 2011م-2014م، بحيث تمت صياغتها كما يلي:
الفرضية العدمية: لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على ممارسة الشركة الإفريقية للزجاج لإدارة الأرباح خلال الفترة 2011م-2014م
- الفرضية البديلة: توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على ممارسة الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م.
- **الفرضية الثانية:** مدى تواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على جودة التدقيق الخارجي في المؤسسة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م، بحيث تمت صياغتها كما يلي:
الفرضية العدمية: لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على جودة التدقيق الخارجي في المؤسسة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م
- الفرضية البديلة: توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على جودة التدقيق الخارجي في الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م
- **الفرضية الثالثة:** مدى تواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح خلال الفترة 2011م-2014م. بحيث تمت صياغتها كما يلي:
الفرضية العدمية: لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح خلال الفترة 2011م-2014م

الفرضية البديلة: توجد مؤشرات ذات إحصائية على دور التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح خلال الفترة 2011م-2014م

4- أهداف الدراسة

يهدف موضوع الدراسة إلى:

- التعرف على الإطار النظري للتدقيق الخارجي، وذلك بالتعرض لمفهومه ومبادئه، ومعاييره المعتمدة والعديد من جوانبه النظرية.
- التعرف على الإطار النظري لإدارة الأرباح كشكل من أشكال التلاعب المحاسبي، ماهيتها وطرق ممارستها، وكذا كيفية قياسها .
- التعرف على الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- اختبار مدى وجود مؤشرات ذات دلالة إحصائية على ممارسات إدارة الأرباح في الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م.
- اختبار مدى وجود مؤشرات ذات دلالة إحصائية على جودة التدقيق الخارجي في الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م.
- اختبار مدى وجود مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م.

5- أهمية موضوع الدراسة

تتبع أهمية هذه الدراسة من خطورة التلاعب المحاسبي الذي يمكن أن تقوم به إدارة الشركة عند إعداد وعرض القوائم المالية من خلال ما يسمى بإدارة الأرباح، وذلك بتضخيم أو تقليص الأرباح المتعمد لإظهار نتيجة النشاط الذي يحقق أغراض الإدارة على حساب مصلحة ملاك الشركة، كما تبرز أهمية الدراسة أيضا من أهمية وظيفة الرقابة في المؤسسة من خلال التدقيق الخارجي نظرا لما يتميز به كآلية رقابية مستقلة، فهو من يمكنه من كشف تلك الممارسات باستقلالية، دون قيود أو تحيز مفروض عليه، وهو من يمكنه لعب الدور الرئيسي للحد من ممارسات إدارة الأرباح إلى أدنى مستوى ممكن.

6- حدود الدراسة

اقتصرت هذه الدراسة على شكل واحد من أشكال التلاعب المحاسبي وهو ممارسات إدارة الأرباح، وعلى آلية واحدة من الآليات الرقابية في الشركة وهي التدقيق الخارجي، أما فيما يتعلق بالحدود الزمنية فقد

اقتصرت على الفترة 2011م-2014م، فيما اقتصرت الحدود المكانية على حالة الجزائر وبالضبط الشركة الإفريقية للزجاج الكائن مقرها بمنطقة أولاد صالح، الطاهير، ولاية جيجل.

7- منهج الدراسة

تحقيقاً لأهداف الدراسة السابقة، ووصولاً لأفضل الأساليب والطرق للكشف عن دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح فإن الطالبين سوف تعتمداً المناهج العلمية التالية:

- **المنهج الاستنباطي:** والذي يعتمد على التفكير المنطقي الإستنتاجي لمحاولة الربط بطريقة منطقية بين التدقيق الخارجي وممارسات إدارة الأرباح.

- **المنهج الوصفي التحليلي:** وذلك من خلال أسلوب المسح المكتبي وأسلوب المسح الميداني لجمع البيانات بواسطة أداة الدراسة، وتحليلها إحصائياً، بحيث تم قياس ممارسات إدارة الأرباح في الشركة الإفريقية للزجاج باستخدام نموذج "Jones، 1995" المعمل خلال الفترة الممتدة من 2011م إلى 2014م، كما تم استخدام طريقة المتغيرات الصورية "Dummy variables" لتقييم جودة التدقيق الخارجي في نفس الشركة وخلال نفس الفترة، ومن ثم بناء واختبار نموذج الدراسة الذي يربط بين التدقيق الخارجي وممارسات إدارة الأرباح، وفي كل مرة يتم تحليل النتائج المتحصل عليها من خلال برنامجي SPSS و EXCEL تحليلاً إحصائياً ومن ثم اختبار فرضيات الدراسة.

8- صعوبات الدراسة

لقد واجهنا أثناء إعداد هذه الدراسة مجموعة من الصعوبات أهمها:

- صعوبة الدراسة الميدانية وصعوبة تطبيق نموذج "Jones، 1995" المعدل لقياس ممارسات إدارة الأرباح في الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م.
- عدم وجود مراجع في مكتبة الجامعة تتناول موضوع إدارة الأرباح وكذا دور التدقيق الخارجي في الحد منها.
- نقص المعلومات المقدمة من طرف موظفي الشركة الإفريقية للزجاج وعدم كفايتها من أجل معالجة دراستنا التطبيقية.

9- الدراسات السابقة

أ-دراسة سمير كامل محمد عيسى " 2008 ، مصر، بعنوان " أثر جودة المراجعة الخارجية على ممارسات إدارة الأرباح، مع دراسة تطبيقية"¹

هدفت هذه الدراسة إلى فهم جودة التدقيق والعوامل المؤثرة عليها، ولتحقيق أهداف البحث تم إجراء دراسة تطبيقية على عينة من مديري مكاتب التدقيق الخارجية قوامها باستخدام أسلوب قائمة الاستقصاء، كما عبرت الدراسة عن متغير جودة التدقيق الخارجي بعدة محددات منها: حجم المؤسسة محل التدقيق، أتعاب المدقق الخارجي، مدة خدمة المدقق الخارجي داخل المؤسسة...إلخ، وتوصلت إلى إبراز الدور الذي تلعبه عملية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في السوق المصري.

ب-دراسة عجيبة و حمدان ، 2009 ، الأردن " بعنوان : " أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح، دليل من الأردن"²

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف مدى ممارسة إدارة الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة ببورصة عمان، لإدارة الأرباح باعتبارها إحدى العوامل التي مهدت لظهور الأزمة المالية الحالية من ناحية، ثم قياس مستوى الحوكمة المؤسسية داخل تلك الشركات، ومن ثم تأسيس علاقة بين ذلك المستوى ومدى ممارسة تلك الشركات لإدارة الأرباح، من ناحية أخرى، و من أجل تحقيق أهداف الدراسة، استخدم الباحثان نموذج " Jones، 1995" المعدل لقياس ممارسات إدارة الأرباح، وذلك في عينة مكونة من 45 شركة مساهمة عامة صناعية أردنية خلال الفترة 2001 م -2006 م، ثم قياس مستوى الحوكمة المؤسسية في نفس العينة من خلال استبانة تكونت من ستة وخمسين سؤالاً، وشكلت في مجموعها مجموعة الأبعاد التي تحدد مستوى الحوكمة المؤسسية: النظام والترتيب، الشفافية والإفصاح، الاستقلالية، المساءلة، المسؤولية العادلة، الوعي الاجتماعي .

وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة ببورصة عمان قد قامت بممارسة إدارة الأرباح خلال مختلف سنوات الدراسة بالرغم من وجود بعض التباين خلال تلك السنوات والذي

¹ سمير كامل محمد عيسى ، دور جودة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، الرقم 45 ، العدد 02 ، الإسكندرية ، مصر، 2008 .

² عماد محمد علي أبو عجيبة، علام موسى حمدان، أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح دليل من الأردن، الملتقى الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية المنعقد يومي 20-21 أكتوبر 2009، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف ، الجزائر .

يظهر جليا في سنتي 2005م و2006م، حيث كانت سنة 2005م هي أقل السنوات حدة في ممارسة إدارة الأرباح، إذ بلغت نسبة الممارسة فيها 2 % فقط من شركات العينة، في المقابل كانت سنة 2006م هي أكثر السنوات حدة في ممارسة إدارة الأرباح، إذ بلغت نسبة الممارسة فيها % 62 من شركات العينة كما توصلت الدراسة أيضا إلى أن العلاقة بين إدارة الأرباح والحوكمة المؤسسية هي علاقة عكسية، بحيث كلما ارتفعت درجات الحوكمة المؤسسية في الشركة كلما ساهم ذلك في الحد من إدارة الأرباح.

ج-دراسة " بوسنة حمزة ، 2012، الجزائر " بعنوان : " دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح"¹

هدفت هذه الدراسة على صعيدها الدولي إلى فحص سلوك إدارة الأرباح المحاسبية داخل عينة مكونة من 60 مؤسسة فرنسية مسجلة بمؤشر SBF250 - واتجاه هذا السلوك خلال الفترة الممتدة من 2007م إلى 2009م، بحيث تم تطبيق نموذج جونز " Jones ، 1995" المعدل لقياس ممارسات إدارة الأرباح، كما تم اختبار مدى الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، وذلك من خلال استبيان يحتوى 39 بنداً تم توزيعه على عينة مكونة من 137 محافظ حسابات فرنسي. وتوصلت 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 نحو تبني سلوك إدارة الأرباح. أما على صعيدها الوطني فقد هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لسلوك إدارة الأرباح خلال نفس فترة الدراسة واتجاه هذه الممارسة وتوصلت إلى أن المؤسسات الجزائرية تستخدم المستحقات الاختيارية بشكل موجب بهدف تضخيم النتيجة المحاسبية.

د - دراسة "فداوي أمينة ، 2014، الجزائر " بعنوان " دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250"².

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على عينة مكونة من 50 شركة مساهمة فرنسية مسجلة بمؤشر SBF250 خلال الفترة الممتدة من 2007م إلى 2009م

¹ حمزة بوسنة، دور التدقيق المحاسبي في دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح : دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و الفرنسية، أطروحة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر ، 2012 .

² أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية و المحاسبية منشورة، جامعة باجي مختار ، عنابة ، 2014.

بحيث تم قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال قياس ممارسات إدارة الأرباح باستخدام نموذج " Jones ، 1995 " المعدل، وممارسات تمهيد الدخل باستخدام نموذج "Eckel، 1981"، كما تم قياس جودة ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة لنفس العينة المدروسة باستخدام طريقة المتغيرات الوهمية "Dummy Variables"، ومن ثم اختبار نموذج الدراسة المقترح من طرف الباحثة ليعكس الدور الذي تلعبه ركائز حوكمة شركات العينة المدروسة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وتوصلت الدراسة إلى أن العينة المدروسة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250 تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال استخدامها للمستحقات الاختيارية بشكل سالب هبوطا سعيا منها لتخفيف تقلبات الدخل بنقله من سنوات الدخل المرتفع إلى سنوات الدخل المتدني، وذلك تقاديا لتأثيرات الأزمة المالية التي طبعت خلال نفس الفترة المدروسة. توصلت الدراسة أيضا إلى جودة ركائز حوكمة الشركات إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة في العينة المدروسة، وتواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيزتي إدارة المخاطر والإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، في حين عدم تواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيزة الرقابة في الحد من تلك الممارسات، ويرجع ذلك لعدم الفصل بعدد معتبر من شركات العينة المدروسة بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بمحاولة البحث في دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة الممتدة بين 2011م-2014م، بحيث قامت الباحثتين بقياس ممارسات إدارة الأرباح باستخدام نموذج جونز "Jones، 1995" المعدل، ثم قياس جودة التدقيق الخارجي من خلال الاعتماد على مجموعة من المقاييس وذلك اعتمادا على طريقة المتغيرات الصورية "Dummy Variables"، وفي النهاية تم اختبار نموذج الدراسة المقترح ليعكس الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركة الإفريقية للزجاج.

10- نتائج الدراسة

يمكن تلخيص النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة في النقاط التالية:

- يعتبر التدقيق الخارجي آلية رقابية خارجية مستقلة، حيث يتم من خلاله التحقق من الصورة الصادقة للقوائم المالية، من خلال إبداء رأي فني محايد حول مدى عدالة عرضها وموثوقية المعلومة المالية المفصح عنها.

- تعتبر إدارة الأرباح شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس عن طريق استغلال الثغرات لتحتويها المعايير المحاسبية ودون خرق للقوانين، بحيث يتم استخدام مهارة المحاسب ومعرفته الكاملة بالقوانين والمعايير المحاسبية لتقديم انطباع مضلل عن القوائم المالية التي تعدها المؤسسة، ويتم ممارسة إدارة الأرباح عموما من خلال تضخيم أو تقليص الأرباح المتعمد باستخدام المستحقات الاختيارية.

- يمكن للتدقيق الخارجي كآلية رقابية خارجية أن يلعب دورا في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، إذا ما تحققت فيه مقاييس الجودة.

- لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على ممارسة الشركة الإفريقية للزجاج لإدارة الأرباح خلال الفترة 2011م-2014م

- لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على جودة التدقيق الخارجي في الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م

- لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م

11- هيكل الدراسة

لإنجاز هذه الدراسة قمنا بتقسيمها إلى أربعة فصول، وذلك كما يلي:

من خلال الفصل الأول " الإطار النظري للتدقيق الخارجي " تناولنا ثلاث مباحث تمحور مجمل مضمونها

حول النقاط التالية:

- ماهية التدقيق الخارجي.

- فروض، مبادئ، ومعايير التدقيق الخارجي.

- الإجراءات العملية للتدقيق الخارجي.

من خلال الفصل الثاني " الإطار النظري لإدارة الأرباح " تناولنا ثلاث مباحث تمحور مجمل مضمونها

حول النقاط التالية:

- القراءة الأدبية لمفهوم إدارة الأرباح، دوافعها والمنظور الأخلاقي لممارستها.

- أنواع إدارة الأرباح وأساليبها.

- مفهوم المستحقات، أنواعها والنماذج التقديرية لقياس ممارسات إدارة الأرباح.

من خلال الفصل الثالث " دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح " تناولنا ثلاث

مباحث تمحور مجمل مضمونها حول النقاط التالية:

- ماهية جودة التدقيق الخارجي.
 - محددات جودة التدقيق الخارجي وتأثيرها على ممارسات إدارة الأرباح.
 - إجراءات المدقق الخارجي المضادة لممارسات إدارة الأرباح.
- من خلال الفصل الرابع "دراسة حالة الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م - 2014م" تناولنا ثلاث مباحث تمحور مجمل مضمونها حول النقاط التالية:
- تقديم الشركة الإفريقية للزجاج، من حيث نشأتها ومراحل تطورها أهميتها وأهدافها، الهيكل التنظيمي، وتطور نتيجة الشركة خلال فترة الدراسة الممتدة من 2011م إلى 2014م.
 - اختبار فرضية مدى تواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام الشركة الإفريقية للزجاج بممارسة إدارة الأرباح خلال الفترة 2011م-2014م، وكذا اختبار فرضية مدى تواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على جودة التدقيق الخارجي للشركة محل الدراسة خلال نفس الفترة المدروسة.
 - بناء نموذج الدراسة، اختبار صلاحيته إحصائياً، واختبار فرضية مدى تواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م.
- وفي خاتمة الدراسة حاولنا تثبيت مجموعة من النتائج والاقتراحات المرتبطة بالإشكالية التي تثيرها الدراسة، وذلك في حدود الإمكانيات المتاحة لذلك، على أمل أن تتوفر فرص وظروف أفضل لدراسات معمقة مستقبلاً لهذه الموضوعات العلمية.

تمهيد

يعتبر التدقيق الخارجي أو المراجعة الخارجية آلية رقابية فعالة ضمن نظام الحوكمة في المؤسسة، ولقد حظيت هذه الآلية الرقابية اهتماما كبيرا من طرف المؤسسات، نظرا لتميزها عن الأطراف الرقابية الأخرى بميزة الاستقلالية والحياد، وتكمن مهمة المدقق الخارجي الرئيسية في الرقابة على المعلومات التي تفصحها المؤسسة ضمن بياناتها المالية، وذلك من خلال إبداء رأيه حول مدى تعبيرها الصادق عن العمليات المالية المختلفة التي قامت بها المؤسسة خلال الدورة المحاسبية وخلوها من الأخطاء والتلاعب المحاسبي بأنواعه المختلفة، عن طريق تقرير يعده مدقق خارجي مستقل مؤهل مهنيا وعلميا يعرف بمدقق الحسابات الخارجي.

من خلال هذا الفصل سنحاول تسليط الضوء على العناصر التالية:

- ماهية التدقيق الخارجي.
- فروض، مبادئ، ومعايير التدقيق الخارجي.
- الإجراءات العملية للتدقيق الخارجي.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي

لقد أدى توسع حجم المؤسسات الاقتصادية وتعدد أنشطتها المختلفة إلى صعوبة المراقبة على مختلف العمليات والحسابات النقدية داخلية وخارجية، مما أدى إلى ظهور مهنة التدقيق الخارجي للخروج برأي فني محايد.

1- التطور التاريخي للتدقيق الخارجي

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 أولاً لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات، للوقوف على مدى صحتها، وهكذا نجد أن كلمة تدقيق من الكلمة اللاتينية Audit ومعناها يستمع¹.

1-1- الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة مقصورة على الوحدات الحكومية والمشروعات العائلية، وخصوصاً العائلات المالكة. وكان التدقيق غير معروف، ويستعاض عنها بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل بها نفس العمليات، وفي نهاية الفترة تتم مقارنة المجموعتين وذلك للتأكد من عدم وجود أي خطأ أو تلاعب بالعمليات المحاسبية من قبل محاسب كل مجموعة. وفي تلك الفترة كان الاهتمام منصباً على المخزون السلعي حيث تجرد البضاعة عدة مرات في الفترة الواحدة. وكان الهدف الأساسي من هذه الحقبة هو توخي الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر. وكانت عملية التدقيق في هذه الفترة تفصيلية بشكل كامل مع عدم وجود معرفة بنظم الرقابة الداخلية².

¹ محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2011، ص: 3.

² إدريس عبد السلام اشتويوي، المراجعة معايير وإجراءات، منشورات جامعة قارونس بنغازي، الطبعة الخامسة، ليبيا، 2008، ص: 20 - 17.

1-2- الفترة من 1500 م حتى 1850م

- في هذه الفترة كانت أهداف التدقيق لا تزال مقتصرة على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير، كما أن عملية التدقيق كانت تفصيلية، غير أنه حدثت بعض التغييرات الأخرى وهي¹:
- انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى ازدياد الحاجة الماسة للمدققين .
 - تبني فكرة النظام المحاسبي بصورة بدائية وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج.

1-3- الفترة من 1850 م حتى 1905 م

شهدت هذه الفترة نموًا إقتصاديًا كبيرًا، وذلك بعد ظهور الثورة الصناعية مما أدى إلى ظهور الشركات المساهمة الكبيرة وتم الفصل بين الملكية والإدارة حيث استلم المتخصصون الوظائف الإدارية في الشركات المساهمة، وبناءً على هذا كله أصبح الجو مهينًا للتدقيق كمهنة أن تبرز وتظهر في حيز الوجود، وخاصة بعد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث محايد تكون مهمته بيان مدى أمانة القائمين على التدقيق الخارجي. وفي أواخر هذه الفترة أصبح المدققون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية في عمليات التدقيق التي يقومون بها، وبذلك عرف لأول مرة **التدقيق الاختباري** وذلك باستخدام العينات وبالتالي أصبحت عملية التدقيق أقل تفصيلًا.

أما أهداف التدقيق حتى نهاية هذه الفترة فقد كانت كالتالي²:

- اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر .
- اكتشاف الأخطاء الفنية.
- اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية .

¹ إدريس عبد السلام اشتيوي ، المراجعة معايير وإجراءات، مرجع سابق ، ص ص: 17 - 20 .

² نفس المرجع ، ص ص: 17 - 20 .

1-4- الفترة من 1905م حتى وقتنا الحاضر

في هذه الفترة وخاصة بعد سنة 1940م وبظهور الشركات الكبيرة وتبني أنظمة الرقابة الداخلية والتي أصبح المدقق يعتمد عليها اعتمادا كليا في عملية التدقيق - أصبحت عملية التدقيق إخبارية - وفي أواخر هذه الفترة أستخدم أسلوب العينات الإحصائية في عمليات التدقيق، ومن ثم أصبحت عملية التدقيق تعتمد على العينات المختارة على أساس عملي وليس على أساس الحكم الشخصي للمدقق. أما الهدف الأساسي لعملية التدقيق فأصبح إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال للشركات أما اكتشاف الأخطاء والتلاعب فلم يعد الهدف الأساسي لعملية التدقيق، بل ذلك يتأتى كنتيجة طبيعية لقيام المدقق المؤهل علميا وعمليا لمهمته على أحسن وجه¹.

2- مفهوم التدقيق الخارجي

هناك العديد من التعاريف المتعلقة بالتدقيق الخارجي وهذا راجع لتعدد واختلاف أنظار الهيئات والكتاب المختصين في هذا المجال، ومن بين أهم هذه التعاريف نذكر مايلي:

عرفته لجنة مفاهيم التدقيق المنبثقة من جمعية المحاسبة الأمريكية AAA بأنه: "عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقييمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج لمستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق"².

و يمكن أن نستخلص من هذا التعريف عدة مفاهيم أساسية يمكن شرحها كما يلي:

- تدقيق الحسابات عملية منتظمة ويعني ذلك أن الفحص الذي يقوم به المدقق يعتمد على التخطيط المسبق والمتمثل في برنامج التدقيق المعد قبل البدء في عملية التدقيق.
- تمثل أدلة الإثبات الأداة الأساسية الدالة على الأحداث الاقتصادية لتقييمها بصورة موضوعية .
- يمثل الحكم الشخصي للمدقق دورا أساسيا في إجراء التطابق بين العناصر محل الفحص والمعايير الموضوعية.
- يعد تقرير المدقق جوهر عملية التدقيق لأن النتائج التي يظهرها الرأي الفني المحايد الذي يتضمنه له تأثير كبير في سلوك مستخدمي المعلومات حيث ترشيد قراراتهم.

¹ إدريس عبد السلام اشتبوي ، المراجعة معايير وإجراءات، مرجع سابق ، ص: 17 - 20 .

² أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2000، ص: 5 .

كما عرف التدقيق الخارجي على انه علم له قواعده وأصوله وفن له أساليبه وإجراءاته يهتم بالفحص الفني المحايد لحسابات وسجلات المؤسسة محل التدقيق بقصد إبداء الرأي في مدى صحة وعدالة الأرقام الواردة بالقوائم المالية المنشورة لهذه المؤسسة¹.

كما عرفه **إتحاد المحاسبين الأمريكيين** بأنه: "إجراءات منظمة لأجل الحصول وتقييم، وبصورة موضوعية الأدلة المتعلقة بالإقرارات الاقتصادية والأحداث لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين ". ويمكن أن نستخلص من هذا التعريف المصطلحات التالية²:

- **إجراءات منظمة:** وتعني الخطوات أو الإجراءات التي يقوم بها المدقق.
- **الحصول وتقييم الأدلة:** وتعني فحص الإقرارات وتقييم النتائج بدون تحيز إلى أي جهة.
- **إيصال النتائج:** ويكون هذا بواسطة تقرير مكتوب.
- **المستفيدون:** وهم أشخاص أو مؤسسات يتخذون قراراتهم بناء على تقرير المدقق ومنهم على سبيل المثال الإدارة والمساهمون .

كما عرف التدقيق الخارجي أيضا على أنه فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصا إنتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة. ومن خلال هذا التعريف نستخلص أن عملية التدقيق تشمل كل من العناصر التالية³:

- **الفحص:** ويقصد به التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتبويبها أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمؤسسة.
- **التحقق:** ويقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المؤسسة عن فترة مالية معينة، وكدلالة على وضعها المالي في نهاية تلك الفترة.

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 2006، ص: 13.

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2004، ص: 20.

³ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، عمان، الأردن، 2007، ص: 14 .

- **التقدير:** ويقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق وإثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمله الأمر داخل المؤسسة وخارجها حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل. ويمكن أن نضيف تعريف منظمة العمل الفرنسي، و التي عرفتة على أنه: "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"¹. ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص أن "التدقيق الخارجي هو عملية منظمة ومخططة مسبقا، يقوم بها شخص خارجي مستقل من خلال جمع أدلة الإثبات الكافية وتقييم نظام الرقابة الداخلية ودراستها والخروج برأي فني محايد عن مدى صحة وسلامة القوائم المالية محل التدقيق، وإثبات هذا الرأي في تقرير يقدم إلى الأطراف المستفيدة منه سواء كانت داخلية أو خارجية".

3- أهمية وأهداف التدقيق الخارجي

3-1- أهمية التدقيق الخارجي

إن أهمية تدقيق الحسابات تظهر في أنها وسيلة تخدم جهات كثيرة تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المالية التي يعتمدها مدقق الحسابات الخارجي المستقل، وهذه الجهات هي كما يلي:

- **إدارة المشروع:** على الرغم من أن إدارة المؤسسة تخضع لتدقيق أعمالها من قبل المدققين، فإنها من أول الأطراف التي تستفيد من البيانات المحاسبية التي تم تدقيقها لأغراض التخطيط والرقابة ومتابعة أعمال المؤسسة².
- **البنوك:** لغرض تقرير منح المؤسسة قروضا ائتمانية، إضافة للاطمئنان على مقدرة المؤسسة على الإيفاء بالتزاماتها³.
- **المستثمرون:** إن ظهور الشركات الكبيرة وانفصال الملكية عن الإدارة، إلى ظهور الحاجة الماسة لتعيين مدقق حسابات قانوني مستقل ومحايد بحيث يطمئن المستثمرين بأن أموالهم سوف لا تتعرض للاختلاس والسرقة نتيجة قيام المدقق بمراقبة تصرفات الإدارة والتأكد من عدم انتهاك عقد الشركة الأساسي وقانون الشركات⁴.

¹ محمد التهامي طواهر وآخرون، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2006، ص: 10.

² حازم هاشم الألويسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجامعة المفتوحة، الطبعة الأولى، ليبيا، 2003، ص: 33.

³ نفس المرجع، ص: 33.

⁴ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص: 08.

• **الجهات الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض ضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني المحايد والعاقل عليها¹.

3-2- أهداف التدقيق الخارجي

يمكن أن نميز بين الأهداف التقليدية للتدقيق الخارجي والأهداف الحديثة وهذا تماشيا مع التطور التاريخي للتدقيق الخارجي.

• الأهداف التقليدية للتدقيق الخارجي:

وتتمثل في²:

- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المؤسسة وسجلاتها وتقرير مدى الاعتماد عليها.

- الحصول على رأي فني محايد حول القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات.

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء وغش.

- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمؤسسة وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.

• الأهداف الحديثة للتدقيق الخارجي:

وتتمثل أهم هذه الأهداف فيما يلي³:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها .

- تقييم نتائج الأعمال وفقا للنتائج المرسومة.

- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المؤسسة.

- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

¹ يوسف محمود جريوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص: 09.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، مرجع سابق، ص: 14.

³ زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009، عمان، الأردن، ص: 20.

- التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المتعمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.
- دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن تدقيق الحسابات يبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم .

4-أنواع التدقيق الخارجي

يمكن التفريق بين ثلاث أنواع للتدقيق الخارجي والمتمثلة فيما يلي:

4-1-التدقيق القانوني، Audit Légal

وهو التدقيق الذي يفرضه القانون، ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

4-2-التدقيق التعاقدى (الاختياري)، Audit contractuel

وهو التدقيق الذي يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف الداخلية أو الخارجية، المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا.

4-3-الخبرة المحاسبية، Expertise judiciaire

وهو التدقيق الذي يقوم به محترف خارجي يسمى الخبير المحاسب بطلب من المحكمة¹. ويمكن حصر أهم الفروق بين أنواع التدقيق الخارجي الثلاثة من خلال الجدول التالي:

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص:

الجدول رقم (01): أنواع التدقيق الخارجي.

المميزات	تدقيق قانوني	تدقيق تعاقدى	خبرة محاسبية قضائية
طبيعة الحجم	مؤسسات ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام.... الخ
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه دائما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير	ينبغي احترامه
مبدأ إرسال التقارير	مجلس الإدارة، الجمعية العامة	المدير العام، مجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج، حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا

المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، مراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات، المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق، ص: 28.

المبحث الثاني: فروض، مبادئ ومعايير التدقيق الخارجي

يعد التدقيق الخارجي الأداة الكفيلة للحصول على الأدلة والقرائن على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، ذلك بإتباع أسلوب منهجي للوصول إلى رأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية.

1-فروض التدقيق الخارجي: يقوم التدقيق على مجموعة من الفروض، يتخذ منها إطارا نظريا يمكن الرجوع إليه في عمليات التدقيق المختلفة.

ويمكن تلخيص أهم الفروض التي تستند عليها عملية التدقيق في الآتي:

1-1-فرض استقلالية المدقق: الواجب الأساسي لمدقق الحسابات هو إبداء الرأي في القوائم المالية وأنها تمثل بصورة صادقة الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة وتقديم تقريره لمستخدمي تلك القوائم.

1-2- فرض إمكانية فحص المعلومات المالية والقوائم: يعني أنه يجب أن يكون هناك إمكانية لفحص البيانات والمعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة.

1-3- فرض وجود نظام رقابة داخلي سليم: يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأسس والمفاهيم والذي يؤدي إلى الابتعاد عن احتمال حدوث خطأ، مما يجعل مدقق الحسابات يقوم بعمله استنادا إلى وجود¹

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، مرجع سابق، ص: 21-22.

نظام الرقابة السليم، ويشمل نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة: الرقابة المحاسبية، الرقابة الإدارية، الضبط الداخلي.

- 1-4- فرض ثبات حقائق الماضي في المستقبل مالم يظهر تغيير في الظروف: وهو أن يفترض المدقق ثبات الإدارة في مبادئها إذا ما ثبت من خلال خبراته السابقة في المؤسسة أن الإدارة رشيدة في تصرفاتها.
- 1-5- فرض خلو القوائم المالية المقدمة للفحص من الأخطاء غير العادية أو التلاعب: يقوم مدقق الحسابات بعملية التدقيق بافتراض أن القوائم المالية المقدمة له خالية من الأخطاء غير العادية أو التلاعب.
- 1-6- فرض الصدق في محتويات التقرير: وهو أهمية وجود الصدق في محتويات التقرير الذي يعده مدقق الحسابات بعد الانتهاء من عملية التدقيق ويقدم للجهة التي قامت بتعيينه، ويتطلب ذلك من المدقق أن يتحقق من¹:

- أن المعلومات الموجودة في التقارير المالية هي معلومات ملائمة.
 - تطبيق المؤسسة محل التدقيق للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
 - أن المبادئ المحاسبية المطبقة في المؤسسة تلاءم طبيعة نشاط المؤسسة محل الفحص.
 - أنه تم تطبيق المبادئ المحاسبية من قبل المؤسسة بثبات.
- 2- مبادئ التدقيق الخارجي: تجدر الإشارة إلى أن تناول مبادئ التدقيق الخارجي تتطلب تحديد أركانه وهي: ركن الفحص، ركن التقرير.

وعليه يمكن تقسيم مبادئ التدقيق الخارجي إلى قسمين هما:

2-1- المبادئ المرتبطة بركن الفحص

وتتمثل في ما يلي²:

- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وأثارها الفعلية والمحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات من الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، مرجع سابق، ص: 21-22.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص: 23-24.

- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة، مع مراعاة الأهمية لهذه الأهداف وتلك التقارير .
- مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال على أقصى قدر ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤدي إلى رأي المدقق وتدعمه.
- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص مدى الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لهذه المؤسسة وهذا المناخ تعبير عن ماتحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2-2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير

وتتمثل فيما يلي¹:

- مبدأ كفاية الاتصال: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير المدقق أداة لنقل أثر العمليات المالية للمؤسسة، لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير .
- مبدأ الإفصاح: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ أهداف المؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية.
- مبدأ السببية: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المدقق، وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.
- مبدأ الإنصاف: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع الأطراف المهتمة بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص: 23-24.

3-معايير التدقيق الخارجي

تم إصدار معايير التدقيق من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA سنة 1954م، وقد ساهمت هذه المعايير في تحقيق المزايا التالية لمهنة تدقيق الحسابات¹:

- تدعيم الثقة في التدقيق كمهنة معترف بها .
- جعل مهنة التدقيق مهنة ذات كيان مستقل، بدونه تصبح مزاوله المهنة وظيفة غير مفيدة.
- في غياب المعايير تصبح مهنة التدقيق في غير مكانها الملائم، مما قد يجعل الحكومات تقوم بسن تشريعات وقوانين تحول مهنة التدقيق من مهنة خاصة إلى وظيفة حكومية.
- وقد وافق المعهد على عشر معايير اعتبرت كأداة لقياس أداء عملية التدقيق، وتنقسم إلى ثلاث مجموعات رئيسية:

-المجموعة الأولى: المعايير العامة.

- المجموعة الثانية : معايير متعلقة بالعمل الميداني.

-المجموعة الثالثة: معايير متعلقة بإعداد التقرير .

3-1- المعايير العامة:

وتتمثل في²:

- **التأهيل العلمي والعملية:** ينص المعيار الأول من معايير التدقيق العامة على وجوب توافر التأهيل العلمي والعملية المناسبة للمدقق. مما يعني ضرورة توافر درجة جامعية في المحاسبة و/ أو شهادة مهنية في المحاسبة والتدقيق مع توافر سنوات خبرة معينة.
- **الاستقلالية:** وينص هذا المعيار على ضرورة أن يتوافر لدى المدقق استقلالا ذهنيا فيما يتعلق بكل الأمور الخاصة بعملية التدقيق. ويعني الاستقلال وجهة نظر محايدة عند أداء اختبارات التدقيق، وإعداد تقرير التدقيق. والاستقلال يعتبر اهم صفة يجب أن يتحلى بها المدقق، ولا يجب أن يحتفظ المدقق باستقلاله الذهني فقط بل يجب أن يحتفظ أيضا باستقلاله الظاهري حتى يحظى تقريره بثقة مستخدمي القوائم المالية.

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، مرجع سابق، ص 84.

² حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص:107-135.

• **العناية المهنية:** ويعني هذا المعيار أن يبذل المدقق العناية المهنية الواجبة أثناء أداء مهمته وخلال إعداد التقرير، ويقصد بذلك أن يؤدي المدقق عملية التدقيق بنفس الطريقة التي يؤدي بها عملية التدقيق مدقق آخر يمتلك التأهيل العلمي والعملية، ومستقل عن إدارة المؤسسة، ويلتزم بتطبيق معايير أداء العمل الميداني، ويلتزم بتطبيق معايير إعداد التقرير.

3-2- معاير العمل الميداني:

وتتمثل في¹:

• **التخطيط والإشراف:** يتطلب هذا المعيار أن يقوم مدقق الحسابات بعملية التخطيط لما سيقوم به عند البدء بعملية التدقيق، ويتمثل التخطيط الملائم بتخصيص العدد المناسب من المساعدين والإشراف عليهم ومتابعة ما يوكل إليهم من أعمال، وعملية التخطيط التي يجب أن يقوم بها المدقق يمكن أن تشمل تخطيط ومتابعة تقييم نظام الرقابة الداخلية، وكذلك التحقق من أصول وخصوم المؤسسة والفحص المستندي وكذلك قائمة نتيجة أعمال المؤسسة.

• **تقييم نظام الرقابة الداخلية:** يحث هذا المعيار المدقق بأن يجري دراسة وتقييم لنظام الرقابة الداخلية المستخدم في مؤسسة العميل، حيث أن نظام الرقابة الداخلية يعتبر الأساس الذي يحدد مدى الاختبارات التي سوف يطبقها المدقق لأن قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية يؤثر على حجم وطبيعة أدلة الإثبات وكذلك مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة بالإضافة إلى أنه يؤثر على تحديد الوقت الملائم للقيام بعملية التدقيق.

• **كفاية أدلة وقرائن الإثبات:** وينص هذا المعيار على ضرورة حصول المدقق على أدلة وقرائن إثبات كافية من خلال قيامه بالفحص والملاحظة وإرسال المصادقات حتى يستند إليها لإبداء الرأي في القوائم المالية، حيث أن الدليل أو قرينة الإثبات يعتبر أساسية في عملية التدقيق ويدعم معايير العمل الميداني.

3-3- معاير إعداد التقرير: وتتمثل في²:

• **إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** يجب أن يوضح المدقق في تقريره ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها وفق المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، مرجع سابق، ص ص: 42-43.

² محمد سمير الصبان وآخرون، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص ص: 96-108.

● **الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** ويقضي هذا المعيار بأن يبين مدقق الحسابات في تقريره ما إذا كانت المبادئ التي طبقت في الفترة الجارية تتميز بالثبات إذا ما قورنت بالفترات السابقة، والثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية لازم لإمكان المقارنات بين القوائم المالية الختامية التي تعدها المؤسسة في نهاية الفترات المالية المختلفة. ويقضي هذا المعيار أساساً بأن يتضمن التقرير رأي المدقق الخارجي فيما يتعلق بمدى صدق ووضوح القوائم المالية في إظهار نتيجة أعمال المؤسسة والمركز المالي لها كوحدة واحدة، وفي الحالات التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك.

● **الإفصاح الكافي:** ويقضي هذا المعيار بأنه يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط، وإلا فيجب أن يشمل تقرير مدقق الحسابات على التوضيحات الملائمة وبالتالي فإن مدقق الحسابات لا يعطي أي إيضاحات إضافية إلا إذا عجزت القوائم المالية عن تقديم الإفصاح الكافي الملائم.

● **إبداء الرأي:** ويقضي هذا المعيار بأن يتضمن التقرير رأي المدقق الخارجي فيما يتعلق بمدى صدق ووضوح القوائم المالية في إظهار نتيجة أعمال المؤسسة والمركز المالي لها كوحدة واحدة، وفي الحالات التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك.

ويمكن تلخيص هذه المعايير في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): معايير التدقيق المتعارف عليها.

المجال الرئيسي	المجال الفرعي للمعيار	مضمون المعيار
المجموعة الأولى: المعايير العامة	التأهيل و الكفاءة المهنية	يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديه التدريب الفني الكافي و الخبرة كمراجع.
	استقلال المراجع	في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية يجب أن يحافظ المراجع أو المراجعون على الاستقلال الذهني و الاستقلال في المظهر.
	العناية المهنية	يجب بذل العناية المهنية اللازمة لإنجاز الفحص

و إعداد التقرير .		
يجب تخطيط العمل بدرجة كافية و يجب مباشرة الإشراف الملائم على المساعدين في حالة وجودهم.	تخطيط العمل و الإشراف على المساعدين	المجموعة الثانية: معايير الفحص الميداني
يجب أن تجرى دراسة و تقييم ملائمين لأساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها، و لتحديد مدى الاختبارات المطلوبة و التي سوف تحدد إطار إجراءات المراجعة.	تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية	
يجب الحصول على أدلة كافية وملائمة من خلال الفحص و الملاحظة و الاستعلام و المصادقات لتكوين أساس لإبداء الرأي في القوائم المالية موضوع الفحص.	توفير الأدلة الكافية و الملائمة	
يجب أن يبين ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.	توافق عرض الأدلة المالية مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما	المجموعة الثالثة: معايير التقارير
يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة عموما في الفترة الحالية هي ذات المبادئ التي طبقت في الفترة السابقة.	الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.	
ينظر إلى الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية على انه كاف بدرجة معقولة، ما لم يوضح التقرير غير ذلك.	ملائمة الإفصاح في القوائم المالية	
تقرير المدقق يجب أن يتضمن رأيه في القوائم كوحدة واحدة، أو الإشارة إلى عدم إمكانية ذلك،	وحدة الرأي	

<p>وعندما لا يتمكن من التعبير برأي شامل، يجب أن يوضح أسباب ذلك، و في جميع الحالات التي يقترن فيها اسم المدقق بالقوائم المالية، يجب أن يتضمن التقرير إيضاحاً قاطعاً عن الفحص الذي قام به المدقق - إن وجد - و درجة المسؤولية التي يتحملها .</p>		
---	--	--

المصدر : الصحن، راشد ودرويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر ، 2000، ص: 25

4- المعايير الدولية للتدقيق الخارجي:

تعتبر معايير التدقيق الدولية أداة دولية لتدقيق الحسابات أو إرشادات للتدقيق وذلك لتنظيم والتحكم في مهنة التدقيق. قبل سنة 1994م كانت المعايير تصدر حسب تسلسلها ولكن بعد هذا التاريخ تم تقسيم المعايير إلى مجموعات رئيسية أعطيت رموزاً، لكل مجموعة من المجموعات وهي كالتالي¹:

- المجموعة الأولى: الأمور التمهيدية: وتضم المعايير من 100 إلى 199

▪ 100: الارتباطات بخدمات التأكيد.

▪ 120: إطار عمل المعايير الدولية.

- المجموعة الثانية: مسؤوليات المراجع: وتضم المعايير من 200 إلى 299

▪ 200: الهدف والمبادئ الأساسية التي تحكم تدقيق القوائم المالية.

▪ 210: شروط اتفاقية أو قبول التدقيق.

▪ 220: الرقابة على النوعية.

▪ 230: التوثيق.

▪ 240: الغش والخطأ.

▪ 250: الاعتبارات القانونية والتنظيمية لتدقيق القوائم المالية.

▪ 260: الاتصال مع الحاكمية في المؤسسة حول الأمور المكتشفة أثناء التدقيق.

- المجموعة الثالثة: التخطيط: وتضم المعايير من 300 إلى 399

▪ 300: التخطيط.

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثالث، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2004، ص: 11-13.

- 310: معرفة معلومات حول نشاط وكيفية الحصول عليها.
 - 315: فهم نشاط العميل وتقييم مخاطر الانحرافات المادية.
 - 300: إجراءات المدقق حين معرفة المخاطر.
- المجموعة الرابعة: الرقابة الداخلية:** وتضم المعايير من 400 إلى 499
- 400: تقييم المخاطر والرقابة الداخلية.
 - 401: التدقيق في ظل بيئة نظم معلومات الحاسب الإلكتروني.
 - 402: اعتبارات التدقيق المرتبطة بالمؤسسة التي تستخدم تنظيمات خدمية.
- المجموعة الخامسة: أدلة الإثبات في التدقيق:** وتضم المعايير من 500 إلى 599
- 500: أدلة الإثبات في التدقيق.
 - 501: أدلة الإثبات في التدقيق اعتبارات إضافية لبنود محددة.
 - 505: المصادقات الخارجية.
 - 510: الارتباطات للمرة الأولى، مراجعة الأرصدة الافتتاحية.
 - 520: الإجراءات التحليلية.
 - 530: معاينة التدقيق وإجراءات إختبارية مختارة أخرى.
 - 540: مراجعة التقديرات المحاسبية.
 - 550: الأطراف ذات العلاقة.
 - 560: الأحداث اللاحقة.
 - 570: الاستمرارية.
 - 580: إقرارات الإدارة.
- المجموعة السادسة: استخدام عمل الآخرين:** وتضم المعايير من 600 إلى 699
- 600: استخدام عمل مراجع آخر.
 - 610: دراسة عمل المراجعة الداخلية.
 - 620: استخدام عمل خبير.
- المجموعة السابعة: إسنتاجات وتقرير المراجع:** وتضم المعايير من 700 إلى 799
- 700: تقرير المدقق عن القوائم المالية.

- 710: الأرقام المقارنة.
- 720: معلومات أخرى في مستندات تتضمن قوائم مالية مدققة.
- **المجموعة الثامنة:** المجالات المتخصصة: وتضم المعايير من 800 إلى 899
- 800: تقرير المراجع عن الارتباطات بعملية تدقيق ذات غرض خاص.
- 810: اختبار المعلومات المالية المستقبلية.
- **المجموعة التاسعة:** الخدمات ذات الصلة: وتضم المعايير من 900 إلى 999
- 910: الارتباطات بخدمات فحص القوائم المالية.
- 920: الارتباطات بخدمات أداء إجراءات متفق عليها المتعلقة بالمعلومات المالية.
- 930: الارتباطات بخدمات إعداد المعلومات المالية.

المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية التدقيق الخارجي

لكي تحقق مهنة التدقيق الخارجي أهدافها بكفاءة وفاعلية، فإنها تفرض على المدقق الخارجي إتباع مجموعة من الخطوات ضمن مسار عمله التنفيذي.

1- الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

إن هذه الخطوة تعتبر من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال التدقيق الخارجي، إذ أنه ليس من الممكن أن تصدر مهمة التدقيق في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حول هذه المؤسسة لأن على ضوء نتائج هذه الخطة يحدد المدقق الخارجي تفاصيل الخطوات اللاحقة لإنجاز مهمته. أما كمية ومقدار هذه المعطيات التي يجب عليه القيام بجمعها فيتحددان حسب أهداف أو مسؤوليات المدقق¹. وهذه الخطة الرئيسية تتضمن عدة خطوات يمكن توضيحها كما يلي:

1-1- الأشغال الأولية

خطوة يطع المدقق خلالها على الوثائق الخارجية عن المؤسسة، مما يسمح له من التعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع، وما كتب حوله وخصوصياته وحول مهنة المؤسسة أحياناً، مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة مابين مؤسسات القطاع².

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق، ص:67.

² نفس المرجع، ص:67.

1-2- اتصالات أولى مع المؤسسة

- في هذه الخطوة الفرعية يقوم المدقق بجمع المعلومات التي تمكنه من التعرف على طبيعة المؤسسة ونظمها الإدارية والمالية والقانونية وذلك من خلال قيامه بالآتي¹:
- الاطلاع على التقارير المالية لعدد كافي من السنوات السابقة.
 - دراسة عدد من محاضر مجلس الإدارة كالجمعية العامة للمساهمين.
 - دراسة الهيكل الإداري للمؤسسة.
 - دراسة أوراق العمل الخاصة بتدقيق السنوات السابقة.
 - لاطلاع على القوانين واللوائح والأنظمة الداخلية للمؤسسة.
 - دراسة و تحليل السياسات الإدارية للمؤسسة، من خلال الدليل الخاص بالسياسات.
 - دراسة تقارير التدقيق الداخلي وتحليلها.
 - الاطلاع على و دراسة التقارير المالية للمؤسسات المماثلة كالتالي لها نفس النشاط.

1-3- انطلاق الأشغال

بعد الخطوتين السابقتين يحصل المدقق على نظرة عامة، شاملة، وكاملة، حول المؤسسة بعد قطع مختلف الخطوات وجمع معلومات تتصف بالديمومة نسبيًا في ملف، كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر².

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية

من بين مهام المدقق الخارجي الأولى في المؤسسة تقييم نظام الرقابة الداخلية، للحكم على مدى قوة أو ضعف هذا النظام وتحديد مجال التدقيق. وسنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف نظام الرقابة الداخلية خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية، وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية.

2-1- تعريف نظام الرقابة الداخلية

عرفته لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين على أنه "عبارة عن الخطة التنظيمية، وكافة الطرق والمقاييس التنافسية التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها، وضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية، والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسة الإدارية الموضوعة مقدم"³.

¹ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص: 108.

² محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق، ص: 69.

³ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص: 71.

2-2- خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

يمكن للمدقق الخارجي دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل التدقيق من خلال الخطوات التالية¹:

• الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية

وتهتم هذه المرحلة بتزويد المدقق بخلفية كافية عن بيئة الرقابة وتدفق العمليات في النظام المحاسبي ويجب التمييز بين كل من نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي. فالنظام المحاسبي يتكون من عدة وظائف يتم من خلالها تبادل أو تحويل أو استخدام الأصول والخدمات بين المؤسسة والأطراف الخارجية عنها، حيث يتم جمع بيانات تلك العمليات بواسطة المستندات والتقارير عنها في النظام المحاسبي. ومن خلال معرفة المدقق بالبيئة الرقابية يمكنه أن يلم بالهيكل الإداري لمؤسسة العميل وطرق الاتصالات والمسؤوليات والسلطات، وطرق الإشراف وإدارة نظام الرقابة الداخلية، متضمنا وظائف المراجعة الداخلية.

• التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية

يمكن أن يستنتج المدقق واحد من الاستنتاجين بعد انتهائه من الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية وهما:

- لا جدوى من دراسة وتقييم النظام أكثر من هذا، بهدف تحديد نطاق الاختبارات الأساسية للتدقيق.

- تزيد نفقات أي دراسة أو تقييم إضافي للنظام - متضمنا اختبار الالتزام بتطبيقه - عن المنافع

المتوقعة من هذا الفحص.

ويتوقف المدقق إذا ما وصل إلى أي من الاستنتاجين - عن إجراء أي دراسة أو تقييم إضافي لنظام الرقابة الداخلية، وعليه أن يقرر إما الانسحاب من عملية التدقيق، أو الاستمرار في عملية التدقيق، ومن ثم يجب عليه في هذه الحالة الأخيرة أن يصمم برنامج للاختبارات الأساسية المكثفة للتدقيق بدون الاعتماد كلية على أي إجراءات رقابة داخلية تتبعها المؤسسة. وفي أن تتضمن أوراق التدقيق الخاصة بتقييم نظام الرقابة الداخلية عرض أسباب عدم قيامه بدراسة مفصلة للنظام.

¹ وليام توماس، أمرسون هنكي، تعريب أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 1989، ص: 366-369.

• اختبارات الاستمرارية

فعلى المدقق - إذا ما تم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية- الاستمرار في فحص النظام لتحديد كفاية أساليب الرقابة الداخلية في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء ومخالفات جوهرية. وفي هذه الحالة تركز هذه الفحوص على أساليب رقابية معينة تم وضعها للوقاية من أخطاء ومخالفات محددة أو اكتشافها، وتتضمن هذه الفحوص الاستفسار من موظفي العميل وفحص المستندات المكتوبة.

• التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

يقوم المدقق بعمل تقييمه النهائي للنظام على ضوء تقييمه المبدئي للنظام ونتائج اختبارات الالتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية، وبناء على هذا التقييم يتم:

- تحديد مقدار أدلة الإثبات المتعلقة بأرصدة القوائم المالية واللائم الحصول عليها، ويكون هذا القرار ذا أهمية رئيسية لعلمية التدقيق.
- تحديد مواطن ضعف النظام وإبلاغها لإدارة المؤسسة.

و يستخدم المدقق الخارجي في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من الأساليب تتمثل أهمها في¹:

✓ **أسلوب الاستبيان:** هو عبارة عن قائمة محتوية على أسئلة متعلقة بنظم الرقابة الداخلية على النشاطات والعمليات المختلفة، وقائمة الاستبيان تكون مكونة من عدة أجزاء، كل جزء منها يتعلق ببند معين أو دورة أو وحدة نشاط (حسب الطريقة التنظيمية المختارة للتقييم)، وتكون الإجابة بوضع كلمة " نعم " أو " لا" وتصمم الأسئلة بقائمة الاستبيان بطريقة معينة بحيث إذا كانت الإجابة " نعم " يدل ذلك على إتباع الإجراء السليم، أما إذا كانت الإجابة بكلمة " لا " يدل على وجود ثغرة أو ضعف وعدم إتباع الإجراء السليم.

✓ **أسلوب المذكرة المكتوبة:** وتبعا لطريقة المذكرة المكتوبة، يقوم المدقق بكتابة تقرير وصفي عن الإجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية في تنفيذ العمليات المختلفة، وعن تدفق المعلومات والبيانات بين الأقسام أو الوظائف أو وحدات النشاط المختلفة، ويتم ذلك عن طريق المقابلات مع المسؤولين والعاملين، الملاحظة، الاختبار، الاستفسار، وكذلك عن طريق المستندات والسجلات المحاسبية وغيرها من الوثائق المستخدمة في المؤسسة.

¹ إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، مرجع سابق، ص ص: 71-72.

✓ أسلوب خرائط التدقيق: هو عبارة عن وسيلة توضيحية تبين تدفق الإجراءات والمعلومات، نقاط الرقابة المحاسبية والإدارية، تقسيم العمل بين الوظائف المختلفة، ومخرجات النظام من السجلات وتقارير وغيرها، وهذه الخرائط قد تكون موجودة أصلاً ضمن النظام المالي والإداري للشركة، وفي هذه الحالة على المدقق دراستها وفحصها واختبارها وذلك بتتبع مسار الإجراءات والمعلومات واكتشاف أي نقاط ضعف بها، أما إذا كانت هذه الخرائط غير موجودة فعلى المدقق أن يقوم بتصميم خرائط التدقيق بعد أن يكون قد تحصل على وصف كامل لإجراءات الرقابة الداخلية للعمليات والوظائف المختلفة.

3- جمع أدلة الإثبات

3-1- تعريف أدلة الإثبات

عرفت المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة أدلة الإثبات بأنها: "المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه". و نلاحظ من خلال المعيار الدولي للتدقيق الخاص بأدلة الإثبات ينص على أنه يجب على مدقق الحسابات أن يحصل على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة، لتكون الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني¹.

3-2- خصائص أدلة الإثبات

مما سبق نلاحظ أن المعيار الدولي للتدقيق الخاص بأدلة الإثبات ينص على أن أدلة الإثبات يجب أن تتصف بخاصيتين هما:

- **الكفاية** : أن تكون الأدلة التي يحصل عليها مدقق الحسابات بالقدر الكافي والضروري لدعم رأيه الفني عن عدالة القوائم المالية المقدمة، وبما أن مدقق الحسابات يلجأ إلى استخدام الاختبارات الإحصائية في عملية التدقيق واستخدام العينات فإنه يتطلب منه معرفة ما هو حجم العينة الملائم لدعم رأيه، بمعنى أن الكفاية تعبر عن القياس لكمية أدلة الإثبات وتعتمد على التقدير الشخصي لمدقق الحسابات وفقاً لظروف المؤسسة التي يقوم بتدقيق أعمالها².

¹ يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2009، ص:174.

² بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة سطيف، 2011، ص:35.

- **الملائمة:** يقصد بملائمة الدليل توافقه مع العنصر الذي يجمع بخصوصه، واحتوائه على قدر مفيد من المعلومات التي يمكن أن تساعد مستخدمي الدليل على استنباط بعض المؤشرات بخصوص حالة العنصر الذي يخصه هذا الدليل، نجد أنه ينظر إلى ملائمة الدليل من حيث علاقته بهدف التدقيق لتكوين الرأي الفني حول عدالة القوائم المالية واعداد التقرير¹.

3-3- أنواع أدلة الإثبات

وتتمثل في ما يلي:

- **الوجود الفعلي:** يستخدم نظام الجرد الفعلي للتحقق من الوجود المادي للأصول الملموسة، وبعد القيام بالجرد الفعلي دليل قوي على وجود الأصل في حوزة المؤسسة ولكن لا يعتبر كدليل على ملكية الأصل حيث أنه يجب على المدقق الحصول على المستندات والشهادات المؤيدة للملكية².
- **الدقة المحاسبية والفنية للعمليات المحاسبية المقيدة بالدفاتر:** تعتبر الدقة المحاسبية والفنية للعمليات المقيدة بالدفاتر المحاسبية والسجلات قرينة ودليل على صحة العمليات ودقة البيانات، وذلك يتحقق من خلال رجوع المدقق إلى العمليات المسجلة في الدفاتر والمستندات ودفاتر الأستاذ وموازن المراجعة والكشوف المالية³.
- **المستندات:** المستند من أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المراجع في عمله، وهي ثلاثة أنواع⁴:
 - مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها، كفاتير الشراء.
 - مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها، كفاتير البيع.
 - مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة، كالدفاتر الحسابية على اختلاف أنواعهاويرتكز عمل المدقق في تدقيق المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية، وعليه أن يظل يقضا لأن باستطاعة أي شخص تزوير المستندات و التوقيعات.

¹ محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص:42.

² بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مرجع سابق، ص:36

³ نفس المرجع، ص:36.

⁴ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، مرجع سابق، ص:180-181.

- **المصادقات:** هي وثائق مكتوبة مثل الشهادات والإقرارات التي تهدف إلى إقرار حقيقة معينة أو تأكيدها، ويحصل عليها مدقق الحسابات من داخل المؤسسة أو من خارجها لتدعيم الفحص الذي قام به وتعتبر المصادقات الخارجية من أقوى أدلة الإثبات في عملية التدقيق¹.
- **الاستفسارات من العميل:** الاستفسار هو مجموعة من الأسئلة الموجهة إلى شخص لديه معلومات حول جانب معين من جوانب نشاط العميل، ومن ثم فهي توجه عادة إلى العاملين في المؤسسة، ومثل هذا النوع من أدلة الإثبات الشفهية الناتجة عن الاستفسارات تكون أقل صلاحية من أدلة الإثبات الأخرى².
- **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:** إن قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة يعتبر دليلاً مادياً على سلامة ومصداقية المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية الختامية، كون هذا النظام يستعمل كمحدد أساسي لنطاق الاختبار بالنسبة للمفردات موضوع الفحص والمفردات التي لايجري عليها الفحص، إذ تستمد هذه الأخيرة دليل صحتها وسلامتها من قوة نظام الرقابة الداخلية³.

4- إعداد تقرير التدقيق الخارجي

4-1- تعريف تقرير التدقيق الخارجي

تستهدف عملية التدقيق إعداد تقرير مهني محايد عن القوائم المالية بناء على ما يقوم به مدقق الحسابات من فحوص واختبارات، ويقوم مدقق الحسابات بتخطيط أعمال التدقيق للوصول إلى هذا التقرير في نهاية عملية التدقيق. بالإضافة إلى اعتبار أن التقرير هو ختام عملية التدقيق والذي يقصد به "بلورة لرأي مدقق الحسابات في شكل تقرير مكتوب للجهات المعنية" فالتقرير الذي يعده المدقق يعد بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق التي تستخدمه مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل التدقيق. حيث يقوم المدقق من خلال هذا التقرير بالتحدث عن نتيجة فحصه لهذه القوائم ومدى دقة المعلومات الواردة فيها، ومدى تمثيلها لواقع الأمور في المنشأة عن فترة مالية معينة، ولعل أهم ما يوفر هذا التقرير للمستخدمين هو الوثوق والاعتماد على التقارير المنشورة بشهادة طرف خارجي محايد كالمدقق⁴.

¹ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مرجع سابق، ص: 179-180.

² وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص: 336.

³ محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص: 134.

⁴ وسيلة بوخالفة، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2013، ص: 12.

4-2- أنواع تقرير التدقيق الخارجي

يتمثل الهدف الرئيسي لتقرير المدقق في إبداء رأيه حول القوائم المالية وعليه فإن هذا التقرير يختلف باختلاف رأيه، ويمكن التمييز بين أربعة أنواع من التقارير هي: التقرير النظيف، التقرير بتحفظ، التقرير السلبي، عدم إبداء الرأي ويمكن إيضاحها كما يلي¹:

• التقرير النظيف

يشير هذا النوع من التقرير إلى عدم وجود تحفظات أي أن هناك عدالة في تمثيل القوائم المالية عن حالة المؤسسة محل التدقيق. ويمكن للمدقق إضافة فقرات أخرى للرأي إذا وجد أن هناك أحداث معينة يجب ذكرها في التقرير أو تأكيد معين أو تفسير لموضوع معين.

• التقرير بتحفظ

يقوم المدقق الخارجي بالإدلاء برأي متحفظ، إذا صادف خلال عملية التدقيق أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضروري الإشارة إليها، مثل وجود قيود على نطاق عملية التدقيق أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ومن الضروري أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ.

• الرأي السلبي

هو التقرير الذي يتضمن رأيا معاكسا عندما يتأكد المدقق بأن القوائم المالية لا تعكس الصورة الصحيحة لواقع المنشأة، عندها يجد المدقق أن التحفظ في تقريره غير كافيا للإفصاح عن النقص أو التضليل في القوائم المالية، ويجب على مدقق الحسابات تبرير أسباب إصداره للرأي السلبي، ويمكن إصدار هذا الرأي في الحالات التالية :

- عدم رضى المدقق عما تظهره القوائم المالية من معلومات، وأنها لا تمثل الصورة الصادقة والعادلة للوضع المالي للمنشأة.

- عدم التوافق بينه وبين الإدارة فيما يتعلق بوجود مشاكل في الدفاتر والسجلات مثل التزوير والتضليل مما يؤثر على عدالة القوائم المالية.

¹ وسيلة بوخالفه، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مرجع سابق، ص: 12.

• الامتناع عن إبداء الرأي

إن تقرير عدم إبداء الرأي يكون عادة عند استحالة تطبيق اجراءات التدقيق التي يرى المدقق ضرورة استخدامها، كاستحالة حصوله على الأدلة والبراهين التي تساعد على إبداء رأيه، أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها إدارة المؤسسة على نطاق عملية التدقيق، أو بسبب ظروف خارجة عن إرادة المؤسسة والمدقق على حد سواء.

خلاصة الفصل

من خلال ما سبق يمكن استخلاص ما يلي:

-أن تطور التدقيق الخارجي كان موازيا مع تطور الحياة الاقتصادية عبر مختلف مراحل التاريخ وما شهدته المؤسسة من تغيرات وتطور واختلاف وظائفها، الأمر الذي أدى إلى اعتماد جهة مستقلة لممارسة مهنة التدقيق الخارجي. فبعد أن كان هدف التدقيق هو اكتشاف الأخطاء والغش أصبح هذا نتيجة يقوم بها المدقق خلال عملية التدقيق بهدف إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة ومدى صحة مركزها المالي.

-التدقيق الخارجي يتم وفق منهجية منظمة وباستخدام معايير مهنية متعارف عليها، تقوم بها جهة خارجية متخصصة، لتحسين جودة المعلومات وإيصالها لمستخدمي القوائم المالية سواء كانت أطراف داخلية مثل الإدارة، أو خارجية مثل البنوك وغيرها من المؤسسات المالية. فالشخص الذي يقوم بعملية التدقيق الخارجي هو شخص محايد ومستقل ذو كفاءة عملية ومهنية.

-تتمثل مهمة المدقق في فحص البيانات وحسابات القوائم المالية بإتباع منهجية منتظمة وفق مسار محدد ووفقا لخطوات منتظمة بدءا بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة، ثم فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، يليه جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة، وذلك قصد إصدار رأي عن الوضعية المالية للمؤسسة.

تمهيد

تمثل التقارير المالية وسيلة الإتصال الرئيسية بين معدي القوائم المالية ومستخدميها، حيث تسعى الإدارة إلى تحسين صورة هذه التقارير من أجل خلق إنطباع جيد عن مركزها المالي، ونتيجة نشاطها للمستثمر الحالي والمرقب كمستخدم بالدرجة الأولى، أو للأطراف الأخرى المستخدمة لها كالبنوك، العمال الزبائن، الموردين... الخ، ولكن الحاجة لخلق ذلك الانطباع ستؤدي أحيانا لاستخدام كل الطرق الممكنة مهما كانت شرعيتها، وهذا ما يؤدي بالضرورة إلى التلاعب بهذه القوائم المالية عن طريق استخدام ممارسات محاسبية مبتكرة بعضها قانونية لا يمكن كشفها وتسمى ادارة الارباح، وبعضها غير قانونية يمكن كشفها ومعاينة ممارسيها وتسمى بالغش المحاسبي.

ومن خلال هذا الفصل سنحاول تسليط الضوء على العناصر التالية:

- القراءة الأدبية لمفهوم إدارة الأرباح، دوافعها والمنظور الاخلاقي لممارستها.
- أنواع إدارة الأرباح وأساليبها.
- مفهوم المستحقات، أنواعها والنماذج التقديرية لقياس ممارسات إدارة الأرباح.

المبحث الأول : القراءة الأدبية لمفهوم إدارة الأرباح، دوافعها والمنظور الأخلاقي لممارستها

قد يؤدي السلوك الانتهازي للإدارة إما لتخفيض أرباحها بغرض التهرب الضريبي، أو لزيادتها بغرض زيادة مكافآت أعضاء مجلس الإدارة، ومع ذلك فهناك تباين في الدوافع التي تحرك الإدارة لتبني مثل هذا السلوك الغير أخلاقي والذي يعرف بإدارة الأرباح.

1- القراءة الأدبية لمفهوم إدارة الأرباح

لقد قدمت العديد من التعريفات لإدارة الأرباح، ونذكر منها مايلي:

عرفها "طارق عبد العال" على أنها : "محاولة الإدارة التلاعب بشكل غير حقيقي في المكاسب لتحقيق افكار مقدمة عن المكاسب المتوقعة مثل : توقعات المحللين الماليين أو التقديرات المسبقة للإدارة عن الأرباح أو إستمرار تحقيق بعض اتجاهات المكاسب"¹.

وعرفها "Rosenfield" بأنها أي سلوك تقوم به الإدارة ويؤثر على الدخل الذي تظهره القوائم المالية ولا يحقق مزايا اقتصادية حقيقية وقد يؤدي في الواقع إلى أضرار على المدى الطويل، وعندما تلجأ الإدارة إلى إدارة الأرباح فإنها تستند إلى المبررات التالية²:

- أنها لا تخالف القواعد القانونية سواء كانت عامة أو خاصة بالنشاط التجاري.
- أنها لا تخالف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- أنها لا تتجاوز نطاق سلطتها.

كما يعرفها "الداعور وعابد" على أنها " اختيار للسياسات المحاسبية من جانب الوحدة الاقتصادية لتحقيق أهداف معينة للإدارة، وتحدث عندما يستخدم المديرون المرونة المتاحة للاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية وكذلك حالات التقدير والحكم الشخصي لبعض البنود الظاهرة في التقارير المالية لهيكل الصفقات، لتعديل التقارير المالية، سواء كانت لتضليل بعض أصحاب المصلحة حول الاداء الاقتصادي للوحدة الاقتصادية، وللتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الارقام المحاسبية الواردة بالتقارير"³.

¹ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف، الطبعة الثانية لدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، 2008، ص57.

² سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخاجية على عمليات إدارة الأرباح، مرجع سابق، ص:13.

³ جبر إبراهيم الدعور، محمد نواف عابد، أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للاوراق المالية، دراسة تطبيقية، مجلة الجامعة الاسلامية، سلسلة الدراسات الانسانية، المجلد رقم 17، العدد: 01، غزة ، فلسطين ، 2009، ص:823.

كما عرفها "Schipper" على أنها " التدخل المتعمد في عملية التقارير المالية الخارجية بهدف الحصول على منافع خاصة، وأنه في حالة توسيع ذلك سيتضمن إدارة الربحية الحقيقي التي تمارس من خلال تغيير تقارير التمويل من أجل تعديل الأرباح المقرر عنها"¹.

كما قدمت دراسة " Schroder " تعريف لإدارة الأرباح حيث عرفت على أنها " محاولة الإدارة التأثير على رقم الأرباح المعلن عنه في الأجل القصير لتحقيق مصالح ذاتية، بحيث أن للإدارة حرية كبيرة لإختيار الإجراءات المحاسبية التي تستخدمها لإعداد وعرض القوائم المالية "².

كما عرفها " Partha " على أنها " التحريف المتعمد للأرباح الأمر الذي يفضي بدوره إلى أرقام محاسبية تختلف بشكل أساسي عما يمكن أن تكون عليه في غياب التلاعب، وذلك عندما يتخذ المديرون قرارات لا تخضع لأسباب الاستراتيجية بل لمجرد التعديل على الأرباح "³.

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج أن إدارة الأرباح هي ممارسات متعمدة تتبعها الإدارة عند إعداد وعرض التقارير المالية للشركة مستغلة المرونة المحاسبية والسلطة التقديرية الممنوحة لها، لتقدير بعض عناصر التقارير المالية، بقصد التأثير على أرباح الشركة إما بالزيادة أو بالنقصان.

وهنا يمكن أن نميز بين نوعين من ممارسات إدارة الأرباح حيث يشير " Parafet " إلى وجود إدارة أرباح سيئة وإدارة أرباح جيدة، حيث 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 والإعتراف الخاطئ بالإرادات، 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.

أما بالنسبة لإدارة الأرباح الجيدة "Good Earnings Management" فقد أشار " Parafet " إلى أنها كل عملية تسيير تقوم بها المؤسسة وتهدف إلى تحسين أداءها وتحقيق أهداف ميزانية واضحة، تتفاعل مع كل التهديدات المتوقعة والفرص المحتملة، تعترف بجميع الالتزامات المترتبة على المؤسسة وفي وقتها⁴

¹ محمد صلاح عماد عبد الحفيظ، الزهراء الشات سيد أحمد، إدارة الربحية، بحث مقدم، جامعة القاهرة، مصر، 2009، ص: 04.

² د إبراهيم الرفاعي مبارك، جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، مع دراسة تطبيقية على البيئة السعودية ، جامعة الملك سعود، السعودية، ص: 10.

³ حمزة بوسنة ، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، مرجع سابق. ص: 79.

⁴ Wiliam U . parfet , Accounting Subjectivity and Earnings Management: A preparer perspective, Conference on the roleof Accounting Standards in controlling Earnings Management, University of Michigan, America , May 2000,p08.

المحدد وتستطيع خلق قيمة للمساهمين، وبالتالي يمكن تعريف إدارة الأرباح الجيدة على أنها إدارة الأرباح التشغيلية التي تحدث عند اتخاذ المؤسسة لقرارات اختيارية من شأنها المحافظة على أداء مالي مستقر ومقبول للمؤسسة، على سبيل المثال قد تلجأ المؤسسة إلى تقديم خصومات تجارية للعملاء لتسريع المبيعات أو بيع بعض الأصول لتعويض التراجع الحاصل في إيرادات التشغيل العادية، وهذا ما يعتبر ممارسة مقبولة من الناحية القانونية¹.

2- دوافع إدارة الأرباح

إن لكل ممارسة من ممارسات الحياة العملية، دوافع معينة تعمل كموجه لتحقيق بعض الأهداف المنشودة لتلك الممارسة وهذا ينطبق تماما على ممارسة إدارة الأرباح، حيث تحدث هذه الممارسة عندما يكون لدى المديرين دوافع معينة لتحقيق أهداف مسبقة أبرزها:

2-1- تحقيق منافع ذاتية

ومن أهم الدراسات التي أجريت في هذا الموضوع، دراسة " Smith, 1976" أظهرت تلك الدراسة وجود أدلة تجريبية مؤيدة لفرضية أن المؤسسات التي تقع تحت سيطرة المديرين من المحتمل أن تتخذ قرارات خاصة بالسياسات المحاسبية والتي يكون من شأنها تمهيدا لدخل أكثر من المؤسسات التي يسيطر عليها الملاك وقد يرجع السبب في ذلك إلى أن أكثر من نصف خطط الحوافز تستخدم الدخل قبل الضريبة كأساس لقياس الأداء. وذكر "Healy, 1985" أن الدافع لإدارة الأرباح في حالة وجود خطط المكافآت هو مثال للدافع التعاقدية، وقد قدم أدلة على أن خطط مكافآت الإدارة المرتبطة بالأرقام المحاسبية سوف تعطي المديرين الدافع لإدارة الأرباح باستخدام الاستحقاقات، لتعظيم المكافآت الممنوحة لهم. حيث إن المديرين سيطبقون الطرق المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الدخل، إذا كانت الأرباح الفعلية بين المستهدف والحد الأعلى، لأن ذلك سيزيد من مكافآتهم. واستخلصت الدراسة الميدانية أن المديرين في المؤسسات التي تربط خطط المكافآت بالأرباح سوف يختارون الطرق المحاسبية التي ستزيد الدخل الظاهر في القوائم المالية للفترة الحالية، لأن ذلك سيزيد من القيمة في أن الإدارة قد تخفض الأرباح الحالية لمكافآتهم. كما أكدت تلك الدراسة أن الإدارة قد تسعى إلى تطبيق الأساليب المحاسبية التي قد يكون من شأنها زيادة الأرباح وذلك في الحالات التي تكون الأرباح المحققة أقل من الحد الأدنى اللازم الحصول على الحوافز².

¹William U . parfet , Accounting Subjectivity and Earnings Management: A preparer perspective, Op.cit., p 8 , 9.

² جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد، أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للاوراق المالية، دراسة تطبيقية، مرجع سابق، ص: 824.

2-2- تخفيض ضريبة الدخل

إن من أهم دوافع المديرين لإدارة الأرباح دافع ضريبة الدخل، وذلك من خلال اختيار المديرين للطرق المحاسبية التي تقلل من القيمة الحالية المتوقعة لمدفوعات الضرائب، ومن إحدى تلك الطرق المستخدمة لتحقيق ذلك الغرض طريقة تقييم المخزون السلعي FIFO&LIFO. فعلى سبيل المثال عند اختيار المديرين لأحد طرق تقييم المخزون سيؤدي إلى تغييرات في التدفق النقدي المؤسسات، نتيجة لتأثير طرق المخزون على الأرباح الخاضعة للضريبة، فالوحدات الاقتصادية عادة تستخدم FIFO عند زيادة الأسعار لزيادة الدخل الظاهر في القوائم المالية والذي سيؤدي إلى زيادة الضرائب وانخفاض في التدفقات النقدية وفي المقابل فإن LIFO قد تستخدم لتخفيض الدخل الظاهر في القوائم المالية، مما يؤدي إلى انخفاض في الضرائب وزيادة التدفق النقدي، لذلك أن دافع الضريبة لتعظيم قيمة المؤسسة هو دافع رئيسي ليؤثر على قرارات المديرين لتطبيق سياسات محاسبة المخزون السلعي.

وهناك العديد من الدراسات التي تناولت محاولة المؤسسات تقاديا لضرائب من خلال بعض الممارسات المحاسبية التي تساعد في تحقيق ذلك، فقد تناولت دراسة "Porcano,1997" إدارة الأرباح لتقادي الضرائب المفروضة على المكاسب الرأسمالية، وذلك من خلال فحص مدى استجابة المؤسسات للتغيرات في أسعار الضرائب على المكاسب الرأسمالية الصافية في الولايات المتحدة الأمريكية والتي تتكرر 4 مرات من سنة 1974م حتى سنة 1996م وقد خلصت الدراسة إلى أن استجابات المؤسسات للتغيرات الأربع في أسعار الضريبة كان يتغير بهدف تعديل ما حصلت عليه المؤسسة من مكاسب رأسمالية، من أجل تعظيم التدفقات النقدية بعد الضريبة.

وقد رأى " Kieso & Weygandt, 1995 " أن بعض المؤسسات ستقوم بتكوين حسابات تقييم لاستخدامها في زيادة رأس المال، والبعض الآخر سيستخدمها في تعديل الإيراح وفقاً لما تراه الإدارة، مما يعني أن التغيرات في مخصصات التقييم يمكن أن تؤثر بشكل جوهري في التقارير المالية.

2-3- التوافق مع شروط سداد الديون

إن من دوافع إدارة الأرباح تجنب مخالفة اتفاقيات عقود الدين، وذلك النوع من إدارة الأرباح سيساعد المديرين على تحويل الثروة من حملة الدين إلى حملة الأسهم وذلك من خلال زيادة توزيعات الأرباح والاقتراض الإضافي وجعل صافي الثروة يقل عن الحد الأدنى المطلوب من قبل المقرضين¹.

¹ جبر إبراهيم الداور، محمد نواف عابد، أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للاوراق المالية، دراسة تطبيقية، مرجع سابق، ص: 825.

إن العلاقة الإيجابية بين نسبة الدين إلى حقوق الملكية واستخدام الإجراءات المحاسبية لزيادة الدخل يفسر عادة كدليل أن المديرين استخدموا الإجراءات المحاسبية لزيادة الدخل، للتخلص من قيود عقود الديون. وهناك العديد من الدراسات التي تناولت محاولة الوحدات الاقتصادية ممارسة إدارة المكاسب، لتفادي مخالفة الشروط الواردة في عقود الدين، ومن تلك الشروط ما يكون مصاعاً في صورة قيود على الأرقام المحاسبية أو في صورة نسب مثل عدد مرات تغطية الفوائد.

2-4- تفادي التكاليف السياسية

تتمثل تلك التكاليف في الأعباء التي قد تتحملها المؤسسات كبيرة الحجم، نتيجة القوانين والأنظمة التي تفرضها الدولة، مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء اجتماعية مرتفعة. لذلك قد تلجأ إدارة المؤسسات إلى تبني إدارة الأرباح واختيار سياسات محاسبية تؤدي إلى تخفيض الربح، وذلك لتجنب مثل تلك التكاليف.

كما أنه قد تستخدم الأرقام القياسية في تبرير أفعال المؤسسات في البيئات المنظمة سياسياً، فعلى سبيل المثال تهدف قوانين تحديد الأسعار في أستراليا والولايات المتحدة إلى إجبار المؤسسات الاقتصادية - خاصة الكبرى منها- على الاهتمام بسياسة التسعي، مع زيادة الاهتمام بالتزاماته اتجاه جماهير المستهلكين ويمكن الحكم على مدى التزام الوحدات الاقتصادية في ذلك الصدد، بمقارنة ربحيتها بمتوسط ربحية الصناعة. لذلك إذا أظهرت المؤسسات كبيرة الحجم في تقاريرها أرباحاً مرتفعة، ومن ثم معدلات عائد مرتفعة على الأصول أو على حقوق الملكية، فإن تقارير الربحية الخاصة بها تكون أكثر لأن تلتفت أنظار واضعي القوانين والجهات الحكومية التي تسعى لإعادة توزيع الموارد داخل حدود المجتمع في مثل تلك الظروف.

وغالبا ما يتولد شعور لدى إدارة تلك المؤسسات الكبيرة دافع أكبر لتبني إجراءات معينة لتخفيض الأرباح، وأيضا تخفيض الخسائر المتوقعة والتي تنتج من تدخل واضعي القوانين وغيرهم من الجهات الحكومية في شؤون تلك الوحدات. وبافتراض تماشي دوافع المديرين والمساهمين من حيث المصالح المشتركة إلى حد ما، بإعادة تقييم الأصول الثابتة بالزيادة لتخفيض معدل العائد على حقوق الملكية ومن ثم تخفيض التكاليف السياسية وبالتالي زيادة قيمة المؤسسة، في أن تبني بعض المؤسسات الأسترالية احتساب مصروف الإهلاك على أساس القيم الجارية المرتفعة، لإظهار معدلات عائد منخفضة، يرجع إلى حد كبير إلى كبر حجم المؤسسات وحساسيتها للعملية السياسية¹.

¹ جبر إبراهيم الداور، محمد نواف عابد، أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للاوراق المالية، دراسة تطبيقية، مرجع سابق، ص: 826.

2-5-حوافز السوق

تظهر حوافز السوق لإدارة الأرباح عندما يدرك المديرون وجود علاقة بين الأرباح المعلنة والقيمة السوقية للشركة حيث يقوم المديرون بإدارة الأرباح بنية التأثير على السوق، كما هو الحال عند إدارة الأرباح في الفترة ما قبل قيام الشركة بإصدار أسهم جديدة، وذلك بهدف زيادة أسعارها، كما يوجد لدى المديرين الحافز لتحقيق الأرباح المخططة، لنقادي العقوبات التي من أن تتعرض لها الشركة إذا فشلت في تحقيق توقعات المحللين، وأيضاً قد تقوم الشركات التي تواجه سنة سيئة بتحميل مبلغاً كبيراً من المصروفات غير العادية على إيرادات السنة الحالية، وذلك بهدف تحقيق أرباح في السنوات المقبلة، وهذا ما يعرف بالإغتيال الكبير أو محاسبة التخلص من كل الخسائر في السنة الرديئة، والبعض يسميها بتنظيف الميزانية، والذي عادة ما يتم إجراؤه عند تغيير الإدارة العليا لتطهير الميزانية استعداداً لبداية نظيفة.

2-6-الحوافز التنظيمية

تظهر الحوافز التنظيمية لإدارة الأرباح عندما يوجد اعتقاد بأن للأرباح المعلنة تأثير على تأثير على عمل واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين، وبالتالي فإنه من خلال إدارة نتائج العمليات، يمكن للمديرين التأثير على أعمال واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين مما يقلل الضغط السياسي وتأثير التشريعات على المؤسسة¹.

3- المنظور الأخلاقي لممارسات إدارة الأرباح

إن الوضع الأخلاقي لإدارة الأرباح هو موضوع خلاف كبير، يعتمد على ما إذا كانت ممارستها مبررة أخلاقياً أم لا، أي هل تقصد الإدارة من ذلك التحسين الجوهرى لبعض الجوانب المتعلقة باستراتيجياتها المستقبلية، أو للتضليل المتعمد للأطراف ذات العلاقة. وفي كل الأحوال فإن الخداع ليس دائماً لا أخلاقياً لكنه بحاجة إلى تبرير، فعندما يتوفر بديل عن الخداع، لا يمكن أن نجد مبرر الممارسة الخداع. وكما يقول الفيلسوف "BOK" أن المشكلة مع الخداع أنه قد يحجب هدفاً ما، أو يحذف أو يخفى بدائل مناسبة، ينجم عنها تقديرات خاطئة تلحق الضرر بالطرف الذي تم خداعه، وإن ما يميز إدارة الأرباح عن غيرها من الممارسات مثل تمهيد الدخل، وتنظيف القوائم المالية، وغيرها أنها تتم في السر عادة، أي أنه لا يتم الإعلان عن الأرباح التي أديرت، وكذلك ليس هناك إفصاح عن الأساليب التي استخدمت².

¹ سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مع دراسة تطبيقية، مرجع سابق، ص: 15.

² عماد محمد أبو عجيلة، علام محمد حمدان، أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح، الملتقى الدولي حول الأمانة المالية والاقتصادية الدولية المنعقد أيام 21-22، أكتوبر 2009، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، ص: 07.

وبالتالي نستنتج أن إدارة الأرباح ليست مبررة أخلاقياً، وذلك بسبب أنها تتم في السر، ولا يفصح عنها بأي شكل من الأشكال، الأمر الذي يؤدي إلى التضليل والخديعة، وقد يقول قائل بأن هناك تناقضاً بين الجزم التام بعدم وجود مبررات أخلاقية لإدارة الأرباح، وبين التسامح في إضفاء نوع من القانونية على بعض الممارسات التي قد يظن البعض بأنها ما هي إلا أسلوب من أساليب إدارة الأرباح. ولكن هناك رأى مختلف للباحث حول ذلك التناقض، بأنه يرجح الرأي القائل بعدم وجود مبررات أخلاقية لإدارة الأرباح وخاصة اذا ما اقترنت بوجود تضليل وتعتميم على بعض الأحداث الاقتصادية الهامة والتي قد تضر كثيراً بمصالح مختلف الأطراف. أما بخصوص الممارسات التي لا تقترن ببعض التضليل أو الخداع، فهي تخرج عن الأساليب ذات العلاقة بإدارة الأرباح إلى اجتهادات شخصية من أجل التحسين فقط وليس إلحاق الضرر¹.

المبحث الثاني: أنواع إدارة الأرباح و أساليبها

تصنف إدارة الأرباح إلى عدة أنواع تبعا لشرعيتها، واتجاهها، ومن حيث مدى تأثيرها على التدفقات النقدية، ونية الإدارة من وراء ممارستها، كما يمكن للمحاسب أن يمارسها من خلال عدة طرق تهدف جميعها أما للتضخيم المتعمد للأرباح أو لتقليصها.

1- أنواع إدارة الأرباح

1-1- من حيث شرعيتها

- إدارة الأرباح الشرعية: وهي التي تكون وفق ما تسمح به المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً من حيث الاختيار بين البدائل والتقديرية المحاسبية وأيضا تكون موافقة للأنظمة والقوانين.

- إدارة الأرباح الغير الشرعية: وهي التي تخالف وتنتهك المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً أو القوانين للوصول إلى أهداف الإدارة. وهذا النوع من إدارة الأرباح يمكن اعتباره غشا.

1-2- من حيث اتجاهها

- إدارة الأرباح الهابطة: وهي التي تهدف إلى تخفيض الدخل.

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

1-3- من حيث مدى تأثيرها على التدفق النقدي

- إدارة الأرباح الاقتصادية: وهي التي تنتج عن القيام بالأنشطة الحقيقية للشركة للتأثير على الدخل، وهذا²

¹ عماد محمد أبو عجيلة محمد علام حمدان، أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح، مرجع سابق، ص: 06.

² أمينة فداوي، نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الإستراتيجية والتنمية، العدد5، مستغانم، 2013، ص: 115.

النوع يؤثر على التدفق النقدي

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

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

1-4- من حيث نية الإدارة

- إدارة الأرباح المعلوماتية: ويهدف مثل هذا النوع إلى توفير معلومات لمستخدمي التقارير المالية.

- إدارة الأرباح الانتهازية: ويهدف هذا النوع إلى التأثير على النتائج المالية من أجل تدعيم حصول الإدارة على بعض المنافع الخاصة على حساب مصالح الأطراف الأخرى مما يمثل سلوكا انتهازيا¹.

2- أساليب إدارة الأرباح

1-2- إدارة الأرباح الحقيقية

يقوم هذا النوع من الأساليب على استخدام القرارات التي تتعلق بأنشطة الإنتاج والإستثمار والمبيعات ويطلق عليها المتغيرات والأساليب الحقيقية ومن بينها²:

- إدارة المبيعات والمشتريات: بالنسبة لإدارة المبيعات فإن الإدارة تهدف من ممارسة إدارة الأرباح إلى تحسين صورة المبيعات في قائمة الدخل، عن طريق زيادة المبيعات الصورية أي الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة. أما بالنسبة لإدارة المشتريات فإن الأدرّة تهدف إلى تخفيض تكلفة البضاعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح.

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

- إدارة الإنتاج: يمكن للإدارة القيام بممارسات إدارة الأرباح من خلال تسريع معدل الإنتاج بشكل مبالغ فيه مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف الثابتة وبالتالي تخفيض متوسط الوحدة، وبالتالي يترتب على زيادة

¹ أمينة فداوي، نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح، مرجع سابق، ص115.

² بلقاسم بعوج، صابر عباسي، أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية مع دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخريجين والاكاديميين المختصين من المحاسبة، رسالة ماجستير، جامعة بسكرة، الجزائرية، 2014، ص ص: 51-52.

الإنتاج زيادة في المخزون مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة المبيعات وبالتالي زيادة الأرباح، إلا أن زيادة المخزون بشكل مبالغ فيه سيؤدي إلى تحمل المؤسسة لتكاليف تخزين مرتفعة، من ناحية أخرى، سيتعرض المخزون لخطر التلف خاصة إذا عجزت المؤسسة عن تصريفه.

2-2- إدارة الأرباح ذات الطبيعة المصطنعة

ممارسات إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية المصطنعة أو الوهمية تقوم على استخدام الإدارة التغيرات المحاسبية أو الوهمية، ويمكن تقسيمها كما يلي¹:

• إدارة الاستحقاقات

إن نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق يتطلب وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المتعارف عليها من المديرين القيام بوضع العديد من التقديرات التي لها تأثير جوهري على المعلنة، ومن بين أحكام التقديرات المحاسبية التي يمكن أن تؤثر على الأرباح بشكل أو بآخر ما يلي:

-تتطلب عقود الانشاءات طويلة الاجل تقديرات تتعلق بالتقدم في إنجاز الاعمال وتكلفة هذا الانجاز وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للتقدم في إنجاز الاعمال، وذلك بغرض تضخيم الأرباح.

-تتطلب احتساب الاهتلاك تقدير العمر الانتاجي واحتساب الخردة للأصول القابلة للاهلاك، وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للعمر الإنتاجي وبقيمة الخردة، وذلك لتدنية مصروف الاهتلاك بنية تضخيم الأرباح.

-يجب أن يظهر حساب العملاء بالقيمة الصافية القابلة للتحقق، وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للقيم القابلة للتحصيل بغرض تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها، ومن ثم تضخيم الأرباح.

-يجب اعتبار مصاريف الصيانة العادية مصاريف دورية تحمل على الفترة، أما مصاريف الصيانة غير العادية فتعتبر مصروف رأس مالي تحمل على الاصل موضوع الصيانة، ويمكن للمديرين تدعيم الأرباح الحالية من خلال معالجة مصاريف الصيانة العادية كمصاريف غير عادية.

-يمكن للعملاء العملاء على التعجيل بالشراء عن طريق تخفيض الأسعار وذلك بهدف زيادة المبيعات ومن ثم تدعيم الأرباح.

¹ بلقاسم بعوج، صابر عباسي، أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية مع دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخريجين والاكاديميين المختصين من المحاسبة، مرجع سابق، ص: 51-52.

- يجب الاعتراف بأرباح بيع الأصول بالكامل في فترة البيع، ويمكن للمديرين التلاعب بتوقيت بيع الأصول كالأوراق المالية والأصول الثابتة مما يؤدي إلى تدعيم الأرباح.

• اختيار توقيت ملائم من أجل تطبيق سياسة محاسبية إلزامية

يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه في الحسابات والكشوفات المالية للمؤسسة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تؤول تنفيذ هذه العمليات أو تعجل بتنفيذها وذلك أهداف ومكاسب معينة، ففي حالة إصدار معيار محاسبي جديد، فإنه يتم تحديد ميعاد لاحق لصدوره كبداية للتطبيق، ومع ذلك فإنه عادة ما تسمح المعايير المحاسبية بالتطبيق المبكر لأي معيار عن الميعاد المحدد، ويتاح للشركات الفرصة لأن تقوم بالتطبيق المبكر أو الانتظار حتى الميعاد للتطبيق.

• التغييرات المحاسبية الاختيارية

إن التغيير في الطرق المحاسبية التي تتبعها إدارة المؤسسة في إدارة كشوفاتها يعتبر الطريقة الرئيسية لإدارة الأرباح بشكل معتمد، وقد تكون هذه التغييرات إما تغييرات في السياسات المحاسبية أو التقديراتي الوحدة المحاسبية، وتعتمد الإدارة في هذا الصدد على حريتها النسبية في الاختيار بين البدائل وذلك من خلال المرونة التي أتاحها المعايير المحاسبية، فعلى الرغم من إتفاق المحاسبين على مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إلا أن التطبيق لها ينطوي على طريقة من طرق محاسبية متعددة وقد يؤدي اختيار طريقة محاسبية معينة إلى رقم صافي دخل يختلف عن ذلك الذي يؤدي إليه استخدام طريقة محاسبية أخرى الأمر الذي ينعكس بالتالي على المركز المالي للمؤسسة¹. بمعنى أنه يجب على الإدارة أن تختار مجموعة الممارسات من سنة لأخرى، لكن أحيانا قد تجد المؤسسة أن عملية التقرير ربما تصبح أفضل إذا ماتم تغيير الطرق و الإجراءات المستخدمة سابقا².

3-تنظيف القوائم المالية

تظهر هذه الممارسة عندما تتوقع الشركة ظهور مصاريف كبيرة خلال فترة الانخراط في تغييرات هيكلية، والتي قد تمتد إلى عدة سنوات بدلا من الاعتراف بهذه المصاريف بمجرد ظهورها.

¹ بلقاسم بعوج، عباسي صابر، أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مرجع سابق، ص: 52.

² ريتشارد شرويدر، مارتن كلارك، جاك كاثي، نظرية المحاسبة، تعريب ومراجعة: خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال الكيلاني عبد الكريم الكيلاني، دار المريخ، الرياض، 2006، ص: 222.

حيث ينتج عن ذلك تخفيض للدخل بإجمالي المصروفات المتوقعة في سنة واحدة وهو ما يسمى بتنظيف الميزانية "big bath"، والنتيجة من ذلك تعزيز دخل السنوات التالية.

أما الدافع من وراء هذه الممارسة فهو الإعتقاد أن المستثمرين سوف يتسامحون مع الشركة التي أعلنت أرباحاً سيئة في سنة التي مارست فيها المؤسسة تنظيف الميزانية، في حال ما إذا تبعها تحسن فعلي في السنوات اللاحقة. ويمكن أن تسمى الممارسة السابقة بمحاسبة التخلص من الخسائر في سنة رديئة، وهي ممارسة حديثة المنشأ في الفكر المحاسبي، حيث تقلل من ربح المؤسسة في بعض الفترات ولكنها تبالغ في الخسائر، وتعد إستراتيجية التخلص من الخسائر في سنة رديئة تحريفاً لقائمة الدخل وذلك بغرض إظهار النتائج الرديئة بصورة أسوأ، وتستخدم هذه الطريقة في الفترات الرديئة، فمن خلال المبالغة في الخسائر يمكن للمؤسسة أن تصنع أرباح السنة التالية¹.

¹ عماد محمد أبو عجيبة محمد علام حمدان، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مع دراسة تطبيقية، مرجع سابق، ص: 09.

المبحث الثالث: نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح

بعد اكتشاف العلاقة بين إدارة الاستحقاق والتلاعب بالبيانات المالية عن طريق إدارة الأرباح اتجهت أنظار الباحثين نحو قائمة التدفقات النقدية علمهم يجدون فيها ما يقودهم لكشف تلك الممارسات واعتمدت في ذلك على مفهوم المستحقات، "Accruals"، وتعبر المستحقات عن مجموع الإيرادات والمصاريف المسجلة في قائمة الدخل والتي لم تنتج عنها تدفقات نقدية خلال فترة النشاط.

1- مفهوم المستحقات و أنواعها

يشير كلا من " Ronen & Yaari ، 2008 " إلى أن المستحقات تنشأ عندما يكون هناك تباين بين توقيت حدوث التدفقات النقدية وتوقيت الاعتراف المحاسبي بالعمليات والأحداث التي تقوم بها المؤسسة خلال فترة معينة، وتتكون المستحقات الكلية، Total Accruals من نوعين من المستحقات: "المستحقات الاختيارية Discretionary accruals"، و "المستحقات الغير اختيارية، Non- Discretionary Accruals"، بحيث أن:

$$\text{المستحقات الكلية} = \text{المستحقات الاختيارية} + \text{المستحقات الغير اختيارية}$$

ويمكن التعبير عن هذه المعادلة كمايلي :

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

بحيث:

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

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

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

ويتم تحديد المستحقات الكلية بطريقتين :

الطريقة الأولى: منهج قائمة التدفقات النقدية

وتمثل المستحقات الكلية وفقا لهذا المنهج الفرق بين الدخل الصافي وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة

التشغيلية للشركة وذلك وفق المعادلة التالية :

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

بحيث:

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

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

$CFO_{i,t}$: التدفقات النقدية التشغيلية للشركة (i) في السنة (t)¹.

¹ أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مرجع سابق، ص ص: 173-174.

الطريقة الثانية : منهج الميزانية العامة

و يتم حساب المستحقات الكلية حسب هذا المنهج وفق المعادلة التالية:

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

بحيث:

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

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

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

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

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

بعبارة أخرى الديون طويلة الأجل التي تصبح واجبة الاستحقاق في الأجل القصير (السلفات المصرفية).

$DEP_{i,t}$: إجمالي مخصصات الاهتلاكات والمؤنات للشركة (i) في السنة (t).

يعرف " Ronen & Yaari ، 2008 " **المستحقات الاختيارية** على أنها المستحقات التي تنشأ من

المعاملات أو المعالجات المحاسبية التي يتم اختيارها لغرض إدارة الأرباح، ونتيجة اختيار الإدارة بين

المعالجات والخيارات المحاسبية البديلة والمتاحة أمامها بهدف تضخيم أو تخفيض الأرباح على غير حقيقتها

مثل زيادة أو تخفيض المستحقات المحاسبية المتعلقة بحسابات تحت التحصيل، كحساب العملاء، الديون

المشكوك في تحصيلها، حسابات المخزون، مؤونة انخفاض المخزون، حساب الذمم الدائنة، الإيرادات

المؤجلة، الإلتزامات مستحقة الدفع، المصاريف المدفوعة مسبقا.... الخ.

أما **المستحقات الغير اختيارية** فهي المستحقات التي تنشأ من المعاملات التي تقوم بها الشركة في

الفترة الحالية، والتي تعتبر طبيعية بالنسبة للشركة، بحيث تعكس مستوى أداء الشركة، إستراتيجيتها، اتفاقيات

العمل، الأحداث على المستوى الكلي، والعوامل الاقتصادية الأخرى. ويعد التلاعب من خلال المستحقات

وسيلة مثيرة للاهتمام بالنسبة للإدارة، فمن خلالها يمكن أن تحصل على عدة مزايا.

كما يعد من السهل التلاعب في المستحقات بدلا من تغيير الطرق والمعالجات المحاسبية، إضافة إلى

أن تأثير قرارات الإدارة من خلال المستحقات يعتبر أقل وضوحا، لأن التغيير في المستحقات لا يمكن كشفه

بسهولة من طرف مستخدمي البيانات المالية ومراجعي الحسابات مقارنة بتغيير الأساليب المحاسبية التي

يمكن اكتشافها¹.

¹ أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مرجع سابق، ص:176.

إذن فالمستحقات تمثل مزايا دمج كل الآثار المترتبة عن التغييرات المحاسبية في طريقة واحدة، ونظرا لأن إدارة الاستحقاق يمكن أن تمارس باستمرار فبإمكان الإدارة أن تحصل على المستوى المطلوب كل سنة . ولذلك فقد اكتشف الباحثون أن المستحقات الاختيارية هي الوسيلة التي من خلالها يمكن كشف ممارسات إدارة الأرباح، حيث أن المستحقات الاختيارية تساوي الفرق بين المستحقات الكلية والمستحقات الغير اختيارية، وذلك وفق المعادلة التالية:

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

ويعتمد قياس ممارسات إدارة الأرباح على قياس المستحقات الاختيارية للشركة، وبما أنه من الصعب التفرقة بين المستحقات الاختيارية وغير الاختيارية، فقد قدمت عبر فترات طويلة من الزمن عدة نماذج مالية لحساب المستحقات الغير الاختيارية من أجل تحديد وقياس المستحقات الاختيارية أي تقديرات الشركة واختلفت هذه النماذج فكان أبسطها يقدر المستحقات الغير الاختيارية من خلال المستحقات الكلية، أما أعقدها فهو الذي يفصل بينهما .

2- النماذج التقديرية لقياس ممارسات إدارة الأرباح

يمكن استعراض ابرز النماذج التي قدمت لقياس ممارسات ادارة الارباح كمايلي:

2-1- نموذج هيلي، "Healy ، 1985"

يقوم نموذج " Healy " على تقسيم المستحقات الكلية إلى مستحقات اختيارية وغير اختيارية، وأن قيمة المستحقات الاختيارية هي التي تحدد درجة ممارسة إدارة الأرباح، ومن خلال هذا النموذج يتم استخدام معدل المستحقات الكلية لفترة التقدير لقياس المستحقات الغير الاختيارية، وتمثل فترة التقدير السابقة للفترة المدروسة، فمحددات هذا النموذج مقدره باستخدام معطيات فترة التقدير والتي لا توجد فيها ممارسات إدارة أرباح متوقعة.

ويظهر هذا النموذج من خلال المعادلة التالية:

$$NDA_{t+1} = 1/n \sum_{i=t-1}^t TA_{i/A_{i-1}}$$

بحيث:

NDA_{t+1} : المستحقات الغير اختيارية للفترة المدروسة.

$t+1$: الفترة المدروسة ¹.

¹ أمينة فداوي، دورر كائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مرجع سابق، ص:178.

t : سنوات فترة التقدير .

n : مجموع سنوات فترة التقدير .

TA_i: المستحقات الكلية للسنة (i).

A_{i-1}: مجموع الأصول لبدائية الفترة (i-1) .

إلا أن هذا النموذج قد وجهت له عدة انتقادات، ومن أبرزها أنه يعتبر أن المستحقات الغير اختيارية ثابتة عبر الزمن، ومساوية لمعدل المستحقات الكلية لفترة التقدير، في حين أن المستحقات الغير اختيارية تتغير بتغير الظروف الاقتصادية للشركة.

2-2- نموذج دي أنجلو ، " DeAngelo ، 1986 "

طور " DeAngelo " نموذجا آخر كتعديل لنموذج " Healy "، ومن خلاله طورت طريقة أخرى لحساب المستحقات الغير اختيارية، من خلالها استخدم مجموع المستحقات الكلية للفترة السابقة للفترة المدروسة لقياس المستحقات الغير اختيارية، ويظهر هذا النموذج من خلال المعادلة التالية:

$$NDA_{t+1} = TA_{t-1} / A_{t-1}$$

بحيث:

NDA_{t+1} : المستحقات الغير اختيارية إلى إجمالي الأصول للسنة (t+1).

TA_{t-1} : المستحقات الكلية للسنة (t-1).

A_{i-1} : مجموع الأصول للسنة (t-1).

ويعد هذا النموذج حالة خاصة لنموذج " Healy ، 1985"، فمن خلاله فترة التقدير أين لا يتوقع فيها وجود مستحقات اختيارية، هي السنة السابقة لسنة الاختبار، إلا أن هذا النموذج بدوره تعرض لنفس الانتقاد الذي وجهه لنموذج " Healy ، 1985"، بحيث أنه ينفي أثر التغيرات الاقتصادية على تغير المستحقات الغير اختيارية، كما أن مستوى المستحقات الاختيارية قد افترض بمعدل يساوي الصفر في فترة التقدير، أي السنة التي تسبق سنة كشف إدارة الأرباح، وقد أجمع الباحثون على أن هذا النموذج لا يسمح بأي طريقة بتقدير المستحقات الاختيارية، وكشف ممارسات إدارة الاستحقاق، ومن جهة أخرى فإذا كانت المستحقات الغير اختيارية ثابتة عبر الزمن، والمستحقات الكلية بمعدل الصفر إلى فترة التقدير، فكلا من نمودجي " Healy 1985" و " DeAngelo ، 1986 " يقدران دون خطأ قياس المستحقات الغير اختيارية¹.

¹ أمينة فداوي، دورر كائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مرجع سابق، ص:179.

وقد أثبتت عدة دراسات أهمها دراسة كابلان " Kaplan ، 1985 "، أن المستحقات الغير اختيارية تتغير حسب الظروف والتغيرات الاقتصادية للشركة، وبذلك ظهرت نماذج أخرى للتقدير كان غرضها تحسين النموذجين السابقين، وإلغاء فرضية ثبات المستحقات الغير اختيارية

2-3- نموذج ديشو و سلوان ، " Dechow & Sloan ، 1991 "

ويسمى أيضا بنموذج قطاع النشاط، ويفترض هذا النموذج أن التغير في المستحقات الغير اختيارية مشترك بالنسبة لكل الشركات التي تنتمي لنفس قطاع النشاط، ويقدر هذا النموذج المستحقات الغير اختيارية كمايلي:

$$NDA_{t+1} = y_1 + y_2 \text{ Median } I (TA_{t+1} / A_{t-1})$$

بحيث:

NDA_{t+1} : المستحقات الغير اختيارية للسنة (t+1).

$\text{Median } I (TA_{t+1} / A_{t-1})$: القيمة الوسيطة للمستحقات الكلية مقسومة على إجمالي أصول بداية الفترة لكل الشركات التابعة لنفس قطاع النشاط .

y_1 ، y_2 : تمثل معالم خاصة يتم تقديرها من خلال طريقة المربعات الصغرى العادية خلال فترة التقدير وانطلاقا من المعادلة الآتية:

$$TA_t / A_{t-1} = y_1 + y_2 \text{ Median } I (TA_t / A_{t-1}) + \varepsilon_t$$

بحيث:

TA_t : المستحقات الكلية للسنة (t).

A_{t-1} : مجموع الأصول للسنة (t-1).

ε_t : باقي الانحدار المرتبط بالمستحقات الاختيارية.

إلا أن هذا النموذج أيضا يعاب عليه بأنه يلغي التغير في المستحقات الغير اختيارية المشتركة بين الشركات التي تنتمي لنفس قطاع النشاط، فإذا كان هناك تغيرات على مستوى نسبة المستحقات الاختيارية نتيجة لتغيرات خاصة بظروف الشركة، هذا النموذج سيكون غير قادر على استخراج نسبة المستحقات الغير اختيارية، ففرضيته لا تطبق إلا في حال ما إذا كان الأصل الاقتصادي للشركات الموجودة في نفس قطاع النشاط متجانس، إضافة إلى أن هذا النموذج يحذف الارتباط بين المستحقات بين الشركات وهذا يعد خطرا قد يؤدي لانحراف النتائج وتذبذبها وتأكيد غياب التلاعب من خلال إدارة الاستحقاق في حين توажدها في الحقيقة¹.

¹ أمينة فداوي، دوركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مرجع سابق ، ص:179

2-4- نموذج جونز ، " Jones ، 1991 "

من أجل تدارك النقص الملاحظ في النماذج السابقة والتي تفرض أن التغيرات الاقتصادية لا تؤثر على نسبة المستحقات الكلية اقترح " Jones "، عام 1991 م نمودجا يسمح باستقرار هذه الفرضية الغير مقبولة، بحيث قدم التغير في رقم الأعمال والأصول الصافية ليأخذ بعين الاعتبار التغير في المستحقات الغير اختيارية والناجمة عن التطور الطبيعي للظروف الاقتصادية للشركة، وحسب " Jones " فإن المستحقات الغير اختيارية للفترة (t) تعتبر معادلة تأخذ بعين الاعتبار التغير في رقم الأعمال بين السنة (t) والسنة (t-1)، والقيمة الصافية للتجهيزات المادية (العقارات والممتلكات والآلات). إن إدخال متغيري "التغير في رقم الأعمال" و"التجهيزات المادية الصافية" في النموذج يسمح بالأخذ في الحسبان التغيرات في المستحقات الكلية التي ترتبط بالتطور الاقتصادي للشركة، فرقم الأعمال يستخدم للرقابة على المحيط الاقتصادي للشركة قبل وجود أي تحريف من طرف مسيريهها، والتجهيزات المادية الصافية تدخل في النموذج للرقابة على نسبة المستحقات الكلية التي تعتمد على مصاريف الاهتلاك الغير اختيارية، وقد أدرجت التجهيزات المادية الصافية بقيمتها دون قيمة التغير فيها لأن مصروف الاهتلاك الذي يدخل في قياس المستحقات الكلية يكون بقيمته الكلية وليس بالتغير فيها.

ويقدم " Jones " نمودجه لقياس المستحقات الغير اختيارية كمايلي:

$$NDA_{i,t} / A_{i,t-1} = \alpha_1 (1 / A_{i,t-1}) + \alpha_2 (\Delta REV_{i,t} / A_{i,t-1}) + \alpha_3 (PPE_{i,t} / A_{i,t-1}) + \varepsilon_{i,t}$$

بحيث:

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

$A_{i,t-1}$: مجموع الأصول للشركة (i) في السنة (t-1).

$\Delta REV_{i,t}$: التغير في رقم الأعمال للشركة (i) بين السنة (t) والسنة (t-1).

$PPE_{i,t}$: القيمة الصافية للتجهيزات المادية(العقارات والممتلكات والآلات) للشركة (i) في السنة (t).

$\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$: معالم خاصة بالنموذج يتم حسابها باستخدام طريقة المربعات الصغرى انطلاقا من النموذج الآتي:

$$TAC_{i,t} / A_{i,t-1} = \alpha_1 (1 / A_{i,t-1}) + \alpha_2 (\Delta REV_{i,t} / A_{i,t-1}) + \alpha_3 (PPE_{i,t} / A_{i,t-1}) + \varepsilon_{i,t}$$

بحيث:

$TAC_{i,t}$: تمثل المستحقات الكلية للسنة (t)¹.

¹ أمينة فداوي، دورر كائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مرجع سابق، ص: 182.

هذا النموذج لم يخلو بدوره من الانتقادات، فأهم انتقاد وجه إليه كان وقوفه عند فرضية أن رقم الأعمال غير اختياري، في حين أنه بإمكان المسير تأخير استلام المشتريات في سنة الاختبار لتخفيض رقم الأعمال وتأجيل هذه المبيعات للسنة المقبلة، ففي حال تلاعب المسير برقم الأعمال فإن تقدير ممارسات إدارة الأرباح وفق هذا النموذج سينحرف، وهذا الانتقاد اكتشفه "Jones" نفسه.

2-5- نموذج جونز المعدل ، " Modified Jones ، 1995"

لمواجهة الانتقاد السابق لنموذج " Jones ، 1991" قام كلا من " Dechow ,Sloan & Sweeney " عام 1995 م بتعديل نموذج " Jones " مع الأخذ بعين الاعتبار التغيير في حساب الزبائن، هذه التسوية تفترض ضمناً أن التغيير في المبيعات على الحساب يمكن أن يتأثر بالتحريف الممارس من طرف المسير ويفسر هذا بأنه من السهل إدارة الربح بتحريف الإعراف بالمبيعات على الحساب مقارنة بالمبيعات المسددة نقداً.

هذا التعديل يمكن أن يترجم على مستوى حساب المستحقات الغير اختيارية من خلال الأخذ بعين الاعتبار التغيير في رقم الأعمال النقدي (الفرق بين التغيير في رقم الأعمال الكلي والتغيير في رقم الأعمال على الحساب)، وهكذا يقدم نموذج " Jones " المعدل كمايلي:

$$NDA_{i,t} / A_{i,t-1} = \alpha_1 (1/ A_{i,t-1}) + \alpha_2 (\Delta REV_{i,t} - \Delta AR_{i,t} / A_{i,t-1}) + \alpha_3 (PPE_{i,t} / A_{i,t-1}) + \varepsilon_{i,t}$$

بحيث:

$\Delta AR_{i,t}$: يمثل التغيير في حساب الزبائن للشركة (i) في السنة (t).
وعليه فإن معالم النموذج $\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ يتم حسابها باستخدام طريقة المربعات الصغرى انطلاقاً من النموذج الآتي:

$$TAC_{i,t} / A_{i,t-1} = \alpha_1 (1/ A_{i,t-1}) + \alpha_2 (\Delta REV_{i,t} - \Delta AR_{i,t} / A_{i,t-1}) + \alpha_3 (PPE_{i,t} / A_{i,t-1}) + \varepsilon_{i,t}$$

وأهم انتقاد وجهه لهذا النموذج هو اعتباره أن كل تغيير في رقم الأعمال على الحساب هو نتيجة للتحريف وفي حال ظهور تحريفات على مستوى المبيعات المدفوعة نقداً، فإن نفس الإشكال المطروح في نموذج " Jones ، 1991" سيترج هنا أيضاً، وذلك بسبب عدم الأخذ بعين الاعتبار الجزء الاختياري في نموذج تقدير المستحقات الغير الاختيارية¹.

¹ أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مرجع سابق ، ص:184.

كما لاحظ العديد من الباحثين أن التعديل في هذا النموذج لا يوافق الواقع في القياس دائما، فهذا التعديل لا يتكيف إلا والفترات أين توجد فيها إدارة أرباح فعالة بشرط أن يكون التغيير في حساب الزبائن في نفس السياق .

وبعد هذه الانتقادات قامت العديد من الدراسات بتقييم جودة النماذج السابقة العرض أهمها دراسة " Dechow , Sloan & Sweeny ، 1995 "، بحيث اعتمدت على مقارنة مجموعات مرتبة واختبارات إحصائية معقدة، فكانت كل الاختبارات ذات قوة ضعيفة من أجل تحريف أرباح معقول اقتصاديا بالنسبة لكل النماذج المالية باستثناء نموذج " Modified Jones ، 1995 " فقد كانت نتيجة الاختبار قوية، وخلصت نتائج أغلب الدراسات إلى أن كلا من نموذجي " Jones " و " Jones المعدل، هما النموذجان الوحيدان اللذان لهما القدرة على التقدير الفعال والموثوق للمستحقات الغير اختيارية.

وأما نموذجي " Healy "، " DeAngelo " ونموذج قطاع النشاط لـ " Dechow & Sloan "، فهي نماذج غير قادرة على التقدير الفعال وفصل المستحقات الاختيارية عن المستحقات الغير اختيارية، ولذلك فمنذ تلك الفترة حظي نموذج جونز المعدل " Modified Jones ، 1995 " القبول العام ولازال إلى غاية الآن نموذجا معتمدا في كافة الدراسات التي تهدف إلى قياس مدى ممارسة الشركات لإدارة الأرباح.

ومنذ ظهور نموذج جونز المعدل " Modified Jones " عام 1995 م ظهر العديد من الباحثين ممن حاولوا اقتراح نماذج جديدة لتكون أكثر فعالية وحادثة في قياس المستحقات الاختيارية لكن كل هذه النماذج كانت مقتبسة من نموذج " Jones " المعدل نفسه، بحيث اقترح كل نموذج متغيرا جديدا ليضيفه إلى نفس النموذج السابق¹.

¹ أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مرجع سابق ، ص:186.

خلاصة الفصل

من خلال ما سبق يمكن استخلاص ما يلي:

- تعتبر إدارة الأرباح شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي بحساب النتائج لدى المؤسسة من أجل خلق انطباع مضلل عن نتيجة أعمالها دون خرق القوانين والمعايير والقواعد المحاسبية المعمول بها.
- تقوم ادارة المؤسسة بممارسة إدارة الأرباح من خلال التضخيم المتعمد أو التقليل المتعمد للأرباح وتستخدم في ذلك عدة اساليب ابرزها إدارة المستحقات، وذلك من أجل تحقيق أغراض ذاتية كزيادة مكافآت وحوافز الادارة، أو التهرب الضريبي.
- هناك علاقة وطيدة بين إدارة الأرباح ومفهوم المستحقات، وتعتبر المستحقات عن مجموع الإيرادات والمصاريف المسجلة في قائمة الدخل والتي لم تنتج عنها تدفقات نقدية خلال فترة النشاط، هذه الأخيرة تنقسم الى مستحقات اختيارية، ومستحقات غير اختيارية، ولذلك اتجهت أنظار الباحثين نحو المستحقات علمهم يجدون فيها ما يقودهم لقياس ممارسات إدارة الأرباح فاقترحت عدة نماذج تقديرية كان أهمها وأكثرها استخداما نموذج جونز المعدل عام 1995م.

تمهيد

نظرا للمشاكل المالية والفضائح التي رافقتها في الآونة الأخيرة في العديد من الشركات العالمية مثل شركة Enron، ظهرت التساؤلات حول مدى مصداقية التقرير الذي يعده مدقق الحسابات الخارجي عن القوائم المالية، وذلك بسبب الأهمية البالغة لهذا التقرير بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، وبذلك دعت الضرورة إلى تحسين جودة التدقيق الخارجي من أجل ضمان كشف ممارسات التلاعب المحاسبي والحد منها إلى أدنى مستوى ممكن، وبالتالي تقديم خدمات ذات مستوى عال من الجودة.

ومن خلال هذا الفصل سنحاول تسليط الضوء على العناصر التالية :

- القراءة الأدبية لجودة التدقيق الخارجي، خصائصها، أهميتها، أهدافها.

- محددات جودة التدقيق الخارجي.

- إجراءات المدقق الخارجي المضادة لممارسات إدارة الأرباح.

المبحث الأول: ماهية جودة التدقيق الخارجي

تؤدي عملية التدقيق - باعتبارها آلية من آليات الحوكمة وأداة رقابية خارجية - إلى تدنئة عدم تماثل المعلومات بين المديرين والملاك، من خلال إضفاء المصداقية على القوائم المالية، وتختلف فعالية التدقيق حيث تقاس بمدى قدرتها على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وفقا لجودة المراجعين الخارجيين.

1- مفهوم جودة التدقيق الخارجي وخصائصها

1-1- مفهوم جودة التدقيق الخارجي

لقد ظهرت عدة مصطلحات في مجال التدقيق والتي تستخدم لوصف جودة عملية التدقيق منها جودة التدقيق Audit Quality، تأكيد الجودة Quality Assurance رقابة الجودة Quality Control ولكل من هذه المصطلحات تفسير خاص، وقد خلصت جمعية المحاسبين بهونج كونج Hong Kong إلى أن تأكيد الجودة هي عبارة عن إجراءات الفحص والإشراف الداخلي على جودة التدقيق والتي يقوم بها المكتب نفسه أما رقابة الجودة فيقصد بها الفحص الخارجي من قبل جهة خارجية محايدة .

وترجع صعوبة وضع مفهوم محدد لجودة التدقيق إلى العديد من الأسباب منها الطبيعة النسبية لجودة التدقيق وتعدد الأطراف المهتمة بها وكون جودة التدقيق غير ملموسة ويصعب تحديد قيمتها المادية وكذلك التباين الشديد في أداء وتقديم الخدمة من وقت لآخر¹.

لقد كان "1981، De Angelo" من أوائل الباحثين الذين عملوا على وضع تعريف لجودة التدقيق حيث عرفتها بأنها: "قدرة المدقق على اكتشاف المخالفات المالية في تطبيق النظام المحاسبي للعميل والمقدرة على تسجيل تلك المخالفات في التقرير"².

¹ أحمد برير، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات "حالة الجزائر"، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2014، ص: 03.

² محمد براهيم النوايسة، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات، مع دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد3، 2006، ص: 391.

كما عرف "Palmrose, 1988" جودة التدقيق على أنها "درجة الثقة التي يقدمها المدقق لمستخدمي القوائم المالية، كما هو معروف أن الهدف من التدقيق هو خلق الثقة في القوائم المالية، لذا فإن جودة التدقيق هي احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية"¹.

وقد عرفها " Schipper & Vincent, 2003" على أنها " تعبر جودة التدقيق عن قدرة المدقق الخارجي في الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها"². وعرفها " كامل محمد عيسى، 2008" على أنها "مقياس لمقدرة المدقق الخارجي على تقليل تحيز البيانات المحاسبية وزيادة دقتها"³.

ومن خلال التعريفات السابقة نستنتج أن جودة التدقيق الخارجي هي مجموع المقاييس التي تحدد مدى قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف الأخطاء، السهو أو التحريف المحاسبي المحتمل في المعلومة المالية.

1-2- خصائص جودة التدقيق الخارجي

إن تحقيق جودة التدقيق الخارجي يحقق العديد من المزايا التي يمكن اعتبارها خصائص لجودة التدقيق الخارجي، ويمكن عرضها في النقاط التالية⁴:

- إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات والأعمال التي يؤديها مكتب التدقيق تتماشى مع المتطلبات المهنية أو معايير التدقيق المتعارف عليها، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في عملية التدقيق.
- تحسين برنامج عمل مدققي الحسابات، وذلك من خلال إتباعه الإرشادات والمعايير الصادرة من الجمعيات المهنية بخصوص الرقابة على جودة عملية التدقيق.
- يعتبر إتباع أساليب الجودة في التدقيق من الوسائل المقنعة في اكتساب عملاء جدد لمكتب التدقيق، والمحافظة عليهم، وخاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق.
- إن ارتفاع مستوى المصداقية في التدقيق، يعني خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية وذلك لن يكون إلا من خلال المستويات العليا لجودة التدقيق.

¹ سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مرجع سابق، ص: 6.

² أحمد سامح محمد رضا ريان، أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح و انعكاساتها على التوزيعات النقدية في الشركات الصناعية المساهمة المصرية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 8، العدد 4، 2012، ص: 743.

³ نفس المرجع، ص: 743.

⁴ إياد حسن حسين أبو هين، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005، ص: 52.

- إن التدقيق ذو الجودة العالية يمكن اعتباره جزء هام من نظام رقابة أصحاب المؤسسة، وخاصة في حالة عدم مقدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات الإدارة في إدارة المؤسسة.
- إن موضوع جودة التدقيق من الموضوعات الهامة والتي تؤدي إلى تقدم مهنة التدقيق مع ارتفاع مستوى الأداء المهني لمكاتب التدقيق، كما أنه يساعد الجمعيات والمؤسسات المهنية من الرقابة والسيطرة على المهنة والنهوض بها وتحسين نظرة المجتمع لها مما ينعكس بالإيجاب على جميع أعضاء المهنة.

2- أهمية جودة التدقيق الخارجي

- ترتبط أهمية جودة التدقيق من خلال أن مخرجات عملية التدقيق والمتمثلة في تقرير مدقق الحسابات الذي يعتمد الكثير من المستخدمين الخارجيين عليه في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم، وبالتالي فإن جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق ويمكن بيان هذه الأطراف كما يلي¹:
- **مدقق الحسابات:** يهمله أن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة وذلك من أجل تحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله.
 - **إدارة الشركة:** وهي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، وبساعدها في وضع الخطط المستقبلية ومن ناحية أخرى فإن تقرير المدقق له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالشركة.
 - **البنوك والدائنين:** حيث يعتمدون وبشكل كبير على القوائم المالية المدققة وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية، ومما لا شك فيه أن جودة عملية التدقيق سوف تؤثر بالإيجاب على جودة قراراتهم.
 - **الجمعيات والمؤسسات المنظمة للمهنة:** حيث تسعى إلى إلزام مكاتب التدقيق بتحقيق مستوى عالي من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة وللخدمات التي تقدمها.
 - **الهيئات والأجهزة الحكومية:** حيث أنها تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات، وتسعى الأجهزة الحكومية أن تتم أعمال التدقيق وفقاً لمستوى عالي من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية التدقيق.

¹ إياد حسن حسين أبو هين، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين، مرجع سابق، ص: 51.

3- أهداف جودة التدقيق الخارجي

هناك عدة أهداف لجودة التدقيق الخارجي يمكن إيجازها كما يلي¹:

- توفر إرشادات خاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المدقق من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية
- الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهمة التدقيق .
- توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب التدقيق لتوفير القناعة المعقولة بنوعية التدقيق بصورة عامة وبالالتزام بإتباع وتطبيق المعايير المهنية.
- كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل.
- تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام.
- تساعد على زيادة وتحسين معنويات أعضاء مكتب التدقيق وترفع من روحهم المعنوية.
- تساعد على إيجاد أرضية مشتركة تكون منها يمكن من خلاله معرفة المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف والخصائص لمناقشة المصالح المشتركة.

4- أنواع جودة التدقيق الخارجي

يمكن تقسيم جودة التدقيق الخارجي إلى نوعين وذلك من حيث البعد الزمني لها وهي:

4-1- جودة التدقيق الخارجي القبلية

ويتحدد هذا النوع من الجودة عند التعاقد مع العميل وتعرف بأنها احتمال أن يكشف تقرير المدقق عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية.

4-2- جودة التدقيق الخارجي البعدية

ويتحدد هذا النوع من الجودة للتدقيق بعد إصدار المدقق لتقريره، وتعرف بأنها احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية بخلاف التي تم التقرير عنها. ويعتمد ذلك بدرجة أساسية على استقلال المدقق ومقدرته في تحمل الضغوط التي يمارسها العميل أو الإدارة، والتي تتوقف بدورها على عوامل اقتصادية خاصة بالعقد والعميل مثل حجم المنشأة وحالتها المالية².

¹ أحمد بربر، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات "حالة الجزائر"، مرجع سابق، ص: 9.

² إياد حسن حسين أبو هين، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدقي الحسابات القانونيين في فلسطين، مرجع سابق، ص: 48-49.

المبحث الثاني: محددات جودة التدقيق الخارجي و تأثيرها على ممارسات إدارة الأرباح

بلا شك أن لجودة التدقيق الخارجي محددات تؤثر على ممارسات لإدارة الأرباح بعلاقة عكسية متوقعة، وذلك من خلال اكتشاف الأخطاء والتلاعب في القوائم المالية، وبالتالي إضفاء المصدقية على المعلومة المالية التي تتضمنها تلك القوائم المالية، فكلما زادت جودة التدقيق الخارجي قلت ممارسات إدارة الأرباح، والعكس صحيح.

1- تأثير حجم المؤسسة على ممارسات إدارة الأرباح

يوجد في سوق العمل الكثير من المؤسسات التي تزاوِل النشاط الاقتصادي، ويعتبر حجم الشركة أحد مجالات التمايز بينها، فهناك المؤسسات الفردية، وهي مؤسسات تتميز أنها ذات حجم صغير، كما هناك شركات الأشخاص، وهي شركات ذات حجم متوسط، بالإضافة إلى ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بكبر حجمها وانفصال ملكيتها¹. ويجمع الكثير من الباحثين على أن مؤسسات التدقيق الخارجي الكبيرة المرتبطة بمؤسسات دولية أو مكاتب التدقيق الدولية مثل :

"Arther Anderson, PriceWaterhouseCoopers, Ernst & Young, Deloitte, Touche & Tohmatsu"

تهتم بالجودة والفعالية مقارنة بغيرها التي لا ترتبط بمؤسسات دولية، فكلما كانت مؤسسات التدقيق الخارجية ترتبط بمؤسسات دولية كلما قلت ممارسات إدارة الأرباح².

2- تأثير أهمية العميل موضوع التدقيق على ممارسات إدارة الأرباح

إن عميل التدقيق - المؤسسة محل التدقيق - المهم والذي تمثل أتعابه نسبة كبيرة من إجمالي إيرادات مدقق الحسابات، يمارس ضغوطا على المدقق الخارجي ليتغاضى عن ممارسات إدارة الأرباح، مما يفقده استقلاليته ويؤثر سلبا على أداءه، وبالتالي كلما قلت أهمية المراجعة كلما قلت ممارسات إدارة الأرباح³.

¹ أحمد برير، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات "حالة الجزائر"، مرجع سابق، ص: 09.

² سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على إدارة الأرباح، مع دراسة تطبيقية، مرجع سابق، ص: 30.

³ أحمد برير، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات "حالة الجزائر" مرجع سابق، ص: 9.

3- تأثير أتعاب المدقق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح

تعرف أتعاب المدقق بأنها المبالغ والأجور أو الرسوم التي يتقاضاها المدقق نظير قيامه بعملية التدقيق لحساب مؤسسة ما حيث يتم تحديد حجم الأتعاب بناء على الاتفاق الذي يتم بين العميل والمدقق ويكون ذلك وفقا للزمن الذي ستستغرقه عملية التدقيق ونوع الخدمات المطلوبة وحجم هذه العمليات¹. وفي بعض الحالات قد ترتبط الأتعاب العالية للمدقق الخارجي بالتغاضي عن مخالفات جوهرية، وعلى النقيض من ذلك ففي حالات أخرى قد ترتبط الأتعاب العالية بالجهد الإضافي الذي يبذله المراجع للتحقق من سلامة القوائم المالية فكلما زادت أتعاب المدقق الخارجي فكلما زاد تفانيه في الحد من ممارسات إدارة الأرباح².

4- تأثير مدة خدمة المدقق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح

يقصد بمدة خدمة المدقق الخارجي عدد السنوات التي يقوم المدقق خلالها بتدقيق القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق³. ومنه فإن طول مدة خدمة المدقق الخارجي تؤثر سلبا على استقلال المراجع، وقد تؤدي إلى توطيد علاقته بالإدارة مما يشجعها على ممارسة إدارة الأرباح، ومن ثم فكلما انخفضت مدة خدمة المدقق الخارجي كلما زادت قدرة المدقق على اكتشاف ومعالجة هذه الممارسات⁴.

5- تأثير سمعة المدقق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح

من دون شك أن سمعة المدقق الخارجي لها تأثير على ممارسات إدارة الأرباح إن السمعة السيئة تؤثر سلبا على أعمال المدقق الخارجي لسرعة ذبوع تلك السمعة السيئة في سوق رأس المال، فكلما كانت سمعة المدقق الخارجي جيدة كلما قلت ممارسات إدارة الأرباح⁵.

¹ محمد مفلح الجعافرة ، مدى حرص مكاتب التدقيق للشركات المساهمة الأردنية على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، نيسان، 2008، ص: 38.

² سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على إدارة الأرباح ، مع دراسة تطبيقية، مرجع سابق، ص:32.

³ بربر أحمد ، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات "حالة الجزائر"، مرجع سابق، ص: 9.

⁴ سمير كامل محمد عيسى ، جودة المراجعة الخارجية على إدارة الأرباح ، مع دراسة تطبيقية ، مرجع سابق ، ص:31.

⁵ عبد السلام سليمان الأهدل، العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، مع دراسة نظرية ميدانية، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير، جامعة الحديدة، اليمن، 2008، ص:15.

6- تأثير استقلالية المدقق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح

يعتبر استقلال المدقق من المفاهيم التي تميز مهنة التدقيق عن المهن، الأخرى كما أنه أساس الثقة في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، ويحتوي استقلال المدقق على الحق في الإشراف على مندوبيه وتوجيه أعمالهم بدون أي تدخل من المؤسسة التي يقوم بتدقيقها والحرية التامة في اختيار إجراءات وطرق الفحص التي يقوم بها، بالإضافة إلى حرية التعبير عن الرأي في التقرير الذي يدلي به على القوائم المالية بدون خوف من اتخاذ إجراءات انتقادية ضده¹.

إن استقلالية وموضوعية المدقق الخارجي يضمنان نزاهته في اكتشاف أي تلاعب ترتكبه الإدارة بغرض التأثير على عدالة القوائم المالية، مما ينعكس إيجابيا على أداءه، وبالتالي كلما زادت استقلالية وموضوعية المدقق الخارجي كلما قلت ممارسات إدارة الأرباح².

7- تأثير تخصص الصناعة للمدقق الخارجي على إدارة الأرباح

يقصد بالتخصص الصناعي للمدقق أن يكون متخصصا في تدقيق قطاع من النشاط الاقتصادي مثل التخصص في مراجعة البنوك أو الشركات الصناعية أو التجارية وغيرها وهذا ما يؤثر إيجابا في عملية التدقيق³.

8- تأثير تأهيل ومهارة المدقق الخارجي على إدارة الأرباح

تؤثر الصفات الشخصية للمدقق الخارجي على كفاءة وفعالية أداء عملية التدقيق بشكل جوهري، ومن تلك الصفات ومن تلك الصفات ذات الأثر الكبير على عملية التقدير الشخصي وصدار الأحكام في التدقيق الخبرة المهنية للمدقق الخارجي⁴.

ويلعب مستوى تأهيل المدقق الخارجي ومهارته المهنية دورا هاما قدرته على اكتشاف ومعالجة الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية، مما ينعكس إيجابا على أداءه، وبذلك التقليل من ممارسات إدارة الأرباح، فكلما زادت مهارة وتأهيل المدقق الخارجي كلما قلت ممارسات إدارة الأرباح⁵.

¹ أحمد برير ، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات "حالة الجزائر"، مرجع سابق ، ص: 9.

² سمير كامل محمد عيسى ، أثر جودة المراجعة الخارجية على إدارة الأرباح ، مع دراسة تطبيقية، مرجع سابق ، ص: 32.

³ عبد السلام سليمان الأهدل، العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، مرجع سابق ، ص: 16 .

⁴ برير أحمد ، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات "حالة الجزائر"، مرجع سابق. ص: 9.

⁵ سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على إدارة الأرباح ، مع دراسة تطبيقية، مرجع سابق، ص: 33.

9- تأثير مراقبة أداء المدققين الخارجيين عن طريق التفتيش الداخلي على ممارسات إدارة الأرباح

إن الرقابة على أداء المدققين يمثل دافعا للمدققين نحو الالتزام بالمعايير المتعارف عليها عند تنفيذ عملية التدقيق وهو ما ينعكس إيجابا على جودة عملية التدقيق¹.

10- تأثير تعرض المدقق الخارجي للمساءلة القانونية على ممارسات إدارة الأرباح

للمساءلة القانونية أثر نفسي إيجابي، حيث تمثل الرادع للمراجع الخارجي عن الفشل في اكتشاف المخالفات الجوهرية، ولكن لا يظهر هذا الأثر بصورة واضحة إلا في ضوء توافر الكفاءة والتأهيل المهني للمدقق، وكذلك التطبيق الفعلي للقوانين والتشريعات في حالة مخالفة المدقق لها، وبالتالي كلما زادت المساءلة القانونية للمدقق الخارجي كلما زاد جهده في محاولة كشف ممارسات إدارة الأرباح².

¹ محمود حمودة ، مفهوم جودة المراجعة الخارجية وتأثيره على إدارة الأرباح، مجلة محاسبة دوت نت، 6 مارس 2013، ص: 2 .

² سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على إدارة الأرباح ، مع دراسة تطبيقية، مرجع سابق، ص: 32.

المبحث الثالث: إجراءات المدقق الخارجي المضادة لممارسات إدارة الأرباح

تعتبر عملية مكافحة ممارسات إدارة الأرباح من الأمور الصعبة والمعقدة ، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات ومن ثم المحاولة للحد منها وتعتبر يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح هي الوسيلة الأهم والأقوى لمكافحة ممارسات إدارة الأرباح.

1- إجراءات المدقق الخارجي المضادة لممارسات إدارة الأرباح في قائمة الدخل

تهدف المؤسسة من وراء أساليب إدارة الأرباح التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل (الإيرادات والمصروفات) إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية(غير حقيقية) وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معاً، وهذا من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل في احتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط.

1-1- رقم المبيعات

تسعى المؤسسة إلى تحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة، ومن أجل تحقيق ذلك تقوم المؤسسة بإجراء صفقات بيع صورية قبيل انتهاء الفترة المالية، ليتم إلغاءه لاحقاً في الفترة المالية، ويكون إجراء المدقق المضاد لهذه الممارسة هو التحقق من فواتير البيع وخصوصاً للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة كالمؤسسات التابعة والزميلة.

كما تقوم المؤسسة بإجراء صفقات بيع حقيقية ولكن بشروط سهلة ويكون على المدقق الخارجي التحقق من شروط الائتمان بما فيها شروط السداد والخصم وكفاية مخصصات الديون المشكوك فيهم.

1-2- تكلفة البضاعة المباعة

تسعى المؤسسة إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل بهدف زيادة الأرباح، ومن أجل ذلك تقوم المؤسسة بتسييل مخزونها السلعي الذي سبق تقييمه بطريقة (LIFO)، ويكون دور المدقق الخارجي اتجاه هذه الممارسة التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية، كما تقوم المؤسسة بتأجيل إثبات فواتير مشتريات خاصة بالفترة المالية الحالية للفترة المالية التالية¹.

¹ ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، أيار 2009، ص:64.

1-3- مصروفات التشغيل

تسعى المؤسسة إلى تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الأرباح، ومن أجل تحقيق هذا الهدف تقوم برسملة مصروفات إيرادية لا تنطبق عليها شروط الرسملة مثل مصروفات الصيانة، ويكون على المدقق التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف، كما تقوم المؤسسة بتغيير غير مبرر في طرق اهتلاك الأصول الثابتة وإطفاء الأصول الغير ملموسة، وحتى يتمكن المدقق الخارجي من كشف هذه الممارسة عليه الرجوع إلى رأي الإدارة لمعرفة أسباب التغيير وبيان آثاره على القوائم المالية.

1-4- نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة

بهدف المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها، تقوم المؤسسة بعدم الإفصاح عن الأثر المترتب على قرار إغلاق خط إنتاج يؤثر بشكل جوهري في نتيجة أعمال المؤسسة، وحتى يتمكن المدقق الخارجي من كشف هذه الممارسة، عليه تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذة بعين الاعتبار.

1-5- البنود الاستثنائية و البنود غير العادية

بهدف تحسين ربحية المؤسسة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية، تقوم المؤسسة بتضمين ربح تشغيل ناتجة عن بنود استثنائية أو غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود، في هذه الحالة يكون إجراء المدقق الخارجي المضاد لهذه الممارسة هو استبعاد تلك البنود من الربح التشغيلي.

2- إجراءات المدقق الخارجي المضادة لممارسات إدارة الأرباح في قائمة المركز المالي

تهدف الإدارة من أساليب إدارة الأرباح التي تمارسها على عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للشركة وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم المطلوبات أو كليهما معاً بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو الربحية وغيره.

2-1- النقدية

من أجل محاولة تحسين نسب السيولة، تقوم المؤسسة بعدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة، ويكون الإجراء المضاد لهذه الممارسة هو استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة¹.

¹ ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، مرجع سابق، ص:65.

2-2- الأصول المتداولة

يهدف الزيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة، تقوم المؤسسة بتقييم الاستثمارات المتداولة بأسعار السوق غير الصحيحة، ويكون الإجراء المضاد الذي يقوم به المدقق الخارجي هو التحقق من صحة الأسعار المستخدمة، كما تقوم المؤسسة بإعادة تصنيف الاستثمارات من متداولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية، حيث يقوم المدقق في هذه الحالة بالتحقق من مبررات إعادة التصنيف حسب القواعد المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية.

2-3- الذمم المدينة

يهدف المحافظة على قيمة الذمم المدينة أو زيادتها بغرض التحسين على نسب السيولة، تقوم المؤسسة بعدم الكشف عن الديون المتعثرة بقصد تخفيض المخصص وعدم الكشف عن الحسابات الراكدة، في هذه الحالة يقوم المدقق الخارجي في إطار الكشف عن هذه الممارسة بطلب كشف بالذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة.

2-4- المخزون السلعي

يهدف زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول الثابتة والتأثير في نسب السيولة، تقوم المؤسسة بتضمين كشوفات الجرد بضاعة راکدة أو متقادمة أو تالفة، يقوم المدقق الخارجي في هذه الحالة بفحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزون.

2-5- الاستثمارات طويلة الأجل

من أجل التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر المؤسسة القابضة ونتيجة بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون خسائر، تقوم المؤسسة بالتغيير في طريقة المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة التكلفة مثلا إلى طريقة حقوق الملكية، في هذه الحالة يقوم المدقق الخارجي بالتحقق من ذلك عن طريق تقرير مدقق الحسابات والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي.

2-6- الأصول طويلة الأجل

يهدف تحسين أرباح المؤسسة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الاستهلاك لا تلتزم المؤسسة بمبدأ التكلفة التاريخية وإتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض ضمن قائمة الدخل بدلا من إظهاره ضمن حقوق الملكية، في هذه الحالة يكون الإجراء المضاد لهذه الممارسة هو التحقق من الالتزام¹

¹ ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، مرجع سابق، ص: 66.

بمبدأ التكلفة التاريخية والتحقق من صحة عملية التقييم وبأنها تمت بوساطة مختصين واستبعاد الفائض من قائمة الدخل وإدراجه ضمن حقوق المساهمين.

2-7- الأصول غير الملموسة

بهدف زيادة قيمة موجودات المؤسسة وذلك لتحسين نسبة الملاءة المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول، تقوم المؤسسة بالمبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة بما يخالف الأسس الصحيحة، ويكون الإجراء المضاد لهذه الممارسة الذي يقوم به المدقق الخارجي هو التحقق من الأسس المتبعة في التقييم و تعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة.

2-8- المطلوبات المتداولة

من أجل تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة بهدف تحسين نسب السيولة تقوم المؤسسة بعدم إدراج أقساط القروض طويلة الأجل المستحقة ضمن المطلوبات المتداولة ويكون إجراء المدقق الخارجي المضاد لهذه الممارسة هو التحقق من إثبات هذه الأقساط ضمن المطلوبات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة.

2-9- المطلوبات طويلة الأجل

بهدف تحسين نسب السيولة وأرباح المؤسسة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها، تقوم المؤسسة بالحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء الفترة المالية، واستخدامه في تسديد قرض قصير الأجل، ويكون الإجراء المضاد الذي يقوم به المدقق الخارجي هو التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل ذلك وعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي.

2-10- حقوق المساهمين

من أجل تحسين نتيجة أعمال المؤسسة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة واستبعاد الخسائر الناتجة عن تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بعملات أجنبية، و يكون إجراء المدقق الخارجي المضاد لهذه الممارسة هو تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الأرباح¹.

¹ ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، مرجع سابق ، ص ص: 66-72.

2-11- الموجودات والالتزامات الطارئة أو المشروطة

بهدف التأثير على النسب المالية من خلال زيادة الموجودات وتخفيض المطلوبات، تقوم المؤسسة بإثبات موجودات محتملة قبل توفر شروط تحققها مثل إثبات إيراد متوقع تحصيله من دعوى قضائية قبل الحكم فيه ويكون الإجراء المضاد الذي يقوم به المدقق الخارجي هو دراسة أثر ذلك على النسب المالية ذات العلاقة وتعديلها بالشكل المناسب¹.

¹ ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، مرجع سابق ، ص:72.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل يمكن استخلاص ما يلي :

- تعتبر جودة التدقيق قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المسجلة في القوائم المالية للمؤسسة عند قيامه بعملية التدقيق، وتسجيلها عند إعداده للتقرير، وبالتالي إضفاء الثقة والمصداقية على البيانات التي تتضمنها تلك القوائم المالية.
- تساهم جودة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال محددات ومقاييس سبق تطبيقها في بيئات مختلفة يمكن الاعتماد عليها عند قياس جودة التدقيق.
- حتى يتمكن المدقق الخارجي من الخروج برأي فني محايد حول الوضعية المالية للمؤسسة محل التدقيق يجب عليه القيام بالإجراءات المناسبة التي تمكنه من كشف ممارسات إدارة الأرباح، وهذه تشمل قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.

تمهيد

لقد توصلت معظم الأبحاث المحاسبية التي تناولت العلاقة بين التدقيق الخارجي وممارسات إدارة الأرباح إلى وجود العلاقة العكسية بينهما، بحيث وكلما زادت جودة التدقيق الخارجي كلما قلت تلك الممارسات، ومن أجل تدارك أي نقص قد يلحق بموضوعية البحث عند عرض نتائجه وبناء توصياته اخترنا أن نسقط دراستنا النظرية على حالة الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م واستخدمنا في ذلك المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما هي على أرض الواقع ويهتم بوصفها وصفا دقيقا ويعبر عنها تعبيراً كمياً وكيفياً.

ومن خلال هذا الفصل سنحاول تسليط الضوء على العناصر التالية:

- تقديم الشركة الإفريقية للزجاج.
- قياس ممارسات إدارة الأرباح و جودة التدقيق الخارجي في الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م.
- قياس مدى الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م.

المبحث الأول: تقديم الشركة الإفريقية للزجاج

إن الدور الرئيسي للشركة الإفريقية للزجاج كشركة تابعة للقطاع الصناعي يتمثل في صناعة الزجاج وتلعب صناعة الزجاج دورا فعالا في تطور اقتصاديات الدول بسبب الاستعمالات المتعددة لهذه المادة التي تدخل في عدة نشاطات صناعية وتجارية كصناعة زجاج السيارات، الصناعات الكهرومنزلية، الخ.

1- نشأة و مراحل تطور الشركة الإفريقية للزجاج

1-1- نشأة الشركة الإفريقية للزجاج

أنشئت الشركة الإفريقية سنة 1982، وهي شركة عمومية اقتصادية ذات أسهم (EPE-SPA) نشأت بصفتها الحالية وتسميتها المعروفة سنة 1997م ENAVA برأس مال قدره 5.000.000.00دج. في إطار إعادة هيكلة القطاع الصناعي الذي بدأ تطبيقه سنة 1996م، وقبل ذلك عبارة عن مركب صناعي للتسيير المركزي بالمديرية العامة للمؤسسة الوطنية للزجاج، والمواد الكاشطة التي يوحد مقرها الاجتماعي بوهران.

1-2- مراحل تطور الشركة الإفريقية للزجاج

يمكن تلخيص أهم مراحل تطور الشركة في ثلاث مراحل كما يلي:

أ- مرحلة النشأة

تمتد من 1982م إلى 1987م قد جاءت فكرة إنجازها من خلال الدراسة التي قام بها مكتب دراسات الإنجليزي PELKINGTON في السبعينات توازيا مع اكتشاف المادة الأولية المناسبة لهذه الصناعة في محجرة العوانة. ومن خلال مدة الإنجاز تراكبت ثلاث مؤسسات وطنية على متابعة أشغال الإنجاز وهي:

- شركة SIVIC: 1982م-1984م بداية الإنجاز.

- شركة EDIC: 1984م-1986م متابعة الأشغال.

- شركة ENAVA: استلمت المشروع سنة 1986م للاستغلال.

ب- مرحلة التوسع

تمتد من 1987م إلى 1996م، وبعد انطلاق وحدة الزجاج المسطح في النشاط ووفقا لسياسة تنمية وتطوير معتمدة آنذاك تم تسطير برنامج توسيع الوحدة إلى وحدات جديدة تشمل إنجاز مشاريع أخرى لصناعة أنواع معتمدة من الزجاج بمختلف استعمالاته وأنواعه، وتمثلت هذه المشاريع في إنجاز¹:

¹ الوثائق الداخلية للشركة.

أولاً: وحدة جديدة للزجاج الأمني

يضم هذا المشروع مختلف أنواع الزجاج الأمني الخاص بالسيارات (أمامي، خلفي، جانبي) زجاج مصفف Feuillète، زجاج مقاوم temps، زجاج مصقع bline، انطلقت في الإنتاج سنة 1992، وأنجزت من طرف شركة فنلندية تدعى TAMGLASS.

أ-الزجاج الأمني: مجال استعمال المنتج، منتج الزجاج الأمني و بسبب خاصته الأمنية واسع الاستعمال في مجالات الصناعة، البناء، والأمن مثل: الزجاج الأمني الخاص بالسيارات، الشاحنات، وآلات الأشغال العمومية.

ب-الزجاج المصفف FEUILLETE والزجاج المقاوم TREMPE

شركات البناء مثل: ECM سيدي موسى، ACUOR الجزائر، EPLA الجزائر، ENIE تيزي وزو، الخ.

ثانياً: وحدة جديدة للزجاج السائل

وتظم هذه الوحدة ثلاث خطوط للإنتاج الزجاج المطبوع، الأجر الزجاج والأكواب. أنجزت هذه الوحدة من طرف شركة البلجيكية BASSE SAMBRE وانطلق خط إنتاج الزجاج المطبوع سنة 1994 في حين انطلق مشروع الأجر الزجاجي في نهاية نفس السنة ليتوقف هذا الخط عن الإنتاج سنة 1996م لأسباب تجارية بحتة مرتبطة بعدم استيعاب السوق للكمية المعروضة تكلفة الإنتاج الكبيرة، أما الخط الثالث فلم ينطلق لنفس الأسباب رغم توفر التجهيزات واكتمال المشروع ولمواجهة إشكالية استغلال هذان الخطان لجأت الشركة إلى تحويل الأفران لإنتاج مادة سيليكات الصودا التي تستعمل عادة كمادة أولية لصناعة المنظفات. حيث أن الطاقة النظرية للإنتاج كانت الزجاج المطبوع 15000 طن/ سنويا، سيليكات الصودا 12000 طن/سنوي.

ثالثاً: وحدة إنتاج و معالجة المواد الأولية

إضافة إلى الورشة تم انجاز وحدة جديدة لمعالجة المواد الأولية مثل: رمل السيليس، اندلومي....الخ نشاط الوحدة المذكورة يمثل أهم ورشة مدعمة بالمادة الأولية لوحدة الزجاج. أنجزت هذه الوحدة المذكورة أيضا من طرف شركة BASSAMBR وانطلقت سنة 1994م السائل، وبلغت الطاقة الإنتاج النظري، رمل سيليس 30.000 طن/سنويا ، معالجة الدولومي، معالجة الفلدسباط، معالجة الكالكير¹.

¹ الوثائق الداخلية للشركة.

إضافة إلى هذه المشاريع التي أنجزت وانطلقت في الإنتاج كما هو مبين هنالك مشاريع أخرى تغيرت وتوقفت لأسباب مالية مرتبطة بالظروف الاقتصادية العامة باعتبار تمويل انجازها مصدره خزينة الدولة فإن عملية التمويل توقفت مع مطلع سنة 1994 كما توقفت هذه المشاريع بدورها وهي:

- مشروع تجديد فرن الزجاج المسطح.
- مشروع الزجاج المقعر .
- مشروع الزجاج الحراري.

ج- مرحلة الاستقلال

تمتد من جانفي 1997م إلى يومنا هذا في هذه المرحلة عرفت الشركة استقلالية مالية وإدارية عن المجتمع الصناعي التابع لشركة ENAVA وأصبحت شركة قائمة بذاتها تحت اسم الشركة الإفريقية للزجاج وتتميز هذه المرحلة بالتطهير المالي الذي استقادت منه الشركة.

2- أهمية وأهداف الشركة الإفريقية للزجاج

2-1- أهمية الشركة الإفريقية للزجاج

تتمثل أهميتها فيما يلي¹:

- تلعب دورا فعالا في تطور اقتصاديات الدول بسبب الاستعمالات المتعددة لمادة الزجاج التي تدخل في عدة نشاطات صناعية وتجارية كزجاج النوافذ، صناعة زجاج السيارات، الصناعات الكهرومنزلية،... الخ.
- تلعب دورا اجتماعيا هاما لما لها من أثر فعال في تشغيل اليد العاملة باستمرار وبالتالي التأثير على معدل البطالة محليا.
- لها أهمية كبيرة في القطاع الصناعي الوطني حيث أن مادة الزجاج بمختلف أنواعها التي يتم تصنيعها في نفس الشركة تدخل كمادة أولية مكملة لعدة صناعات أخرى.
- تشكيلة منتجات الشركة الإفريقية للزجاج لها أهمية كبيرة كعمول رئيسي لعدة شركات أخرى مثل: الشركة الوطنية للسيارات الصناعية (روبية)، الشركة الوطنية لعناد الأشغال العمومية (قسنطينة)، شركات التنظيف (هنكل)... الخ.

¹ الوثائق الداخلية للشركة.

2-2- أهداف الشركة الإفريقية للزجاج

تهدف الشركة الإفريقية للزجاج إلى تحقيق مايلي:

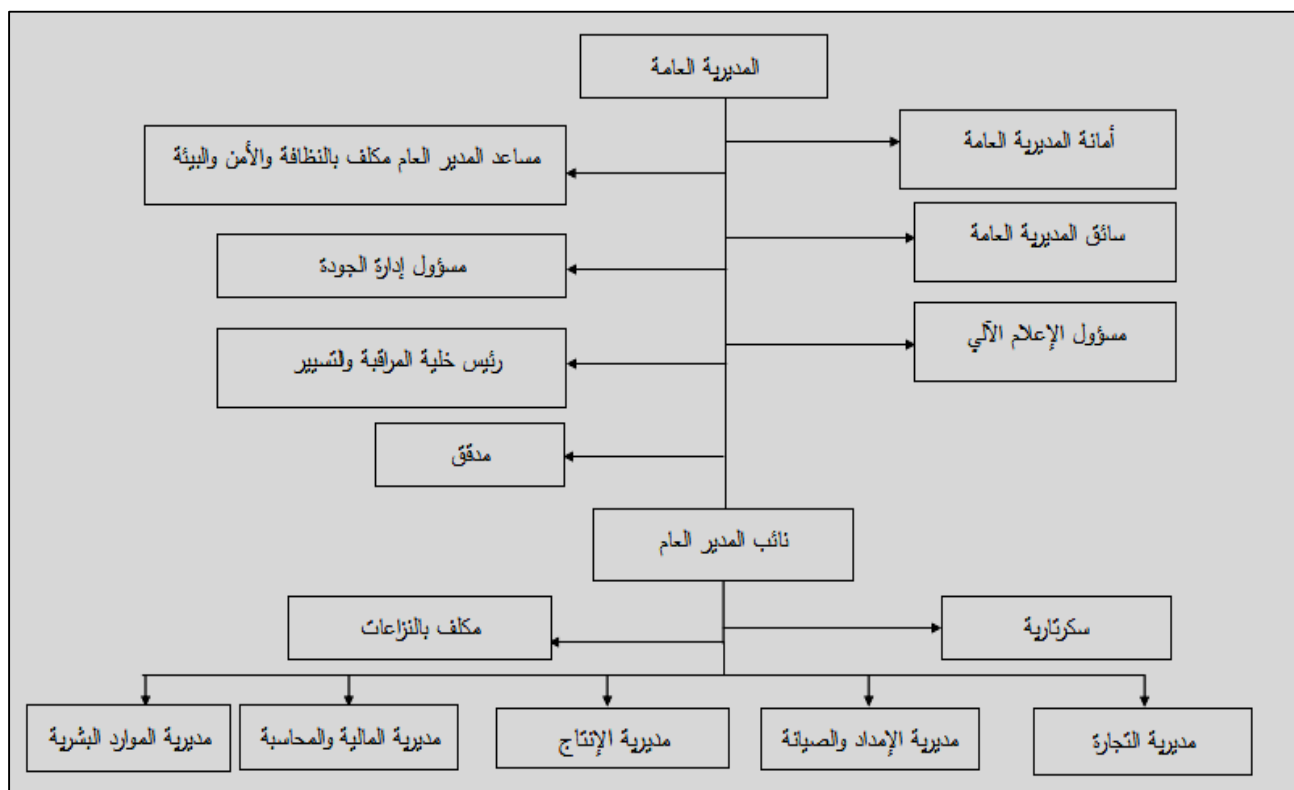
- تتمية صناعة الزجاج في الجزائر .
- تلبية حاجيات و طلبات الاقتصاد الوطني في مواد الزجاج بمختلف أنواعه في قطاع البناء .
- تلبية حاجيات صناعة وتركيب السيارات، والصناعة الكهرومنزلية.
- العمل على تصدير المنتجات وإدخالها في السوق الدولية.
- وضع سياسة تجارية فعالة لاقتحام السوق الوطني والدولي على حد سواء.
- تدعيم منتج الزجاج وفتح ورشات في مختلف أنحاء الوطن.

3- الهيكل التنظيمي للشركة الإفريقية للزجاج

لتنظيم مختلف العمليات والإشراف عليها وكذا إعداد وتنفيذ الخطط المسطرة لا بد للشركة من تقسيم وظائفها من خلال هيكل تنظيمي توضح فيه مختلف المهام والوظائف المسندة، وكذا توزيع السلطات وعلاقة وطبيعة مختلف الوحدات في الشركة، وينقسم الهيكل التنظيمي في الشركة الإفريقية للزجاج إلى خمس مديريات، كما سنوضحه في الشكل الآتي¹:

¹ الوثائق الداخلية للشركة.

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي للشركة الإفريقية للزجاج



المصدر : الوثائق الداخلية للشركة.

أ - المديرية العامة

تتمثل المديرية العامة في المدير العام وأمانة المديرية العامة، والمكلف بالتدقيق، والمسؤول عن مراقبة التسيير، ومساعد المدير العام المكلف بالنظافة والأمن والبيئة.

المدير العام: هو الذي يشرف على جميع المصالح المشكلة ويترأسها في المجالس الإدارية، كما يوضح الأهداف والسياسات التي تسعى المؤسسة لتحقيقها مستقبلا وتتجلى مهامه في¹:

- إبرام الصفقات مع الموردين والأجانب.
- تمثيل الشركة في المحافل والمناسبات الدولية.
- إصدار القرارات والأوامر الضرورية التي تخدم مصالح الشركة.
- إمضاء جميع الوثائق الخاصة بالشركة.
- تطبيق إستراتيجية الشركة وسياستها.

¹ الوثائق الداخلية للشركة.

أمانة المديرية العامة: هي المسؤولة عن ضمان خدمات إدارة المديرية العامة وتتولى المهام التالية:

- استقبال البريد الخاص بالمدير العام.

- ترتيب الوثائق في خزائن الأرشيف.

- تحرير المرسلات.

- استقبال وتحويل الممتلكات الهاتفية الخاصة بالمدير العام.

مساعد المدير العام المكلف بالتدقيق والتسيير والمراقبة: يشارك ويساعد في تحسين تسيير مختلف الأعمال

داخل المؤسسة ويتولى المهام التالية:

- مساعدة مسؤولي الوحدات عن طريق التسيير والتنظيم.

- الحضور مع المدير العام في مختلف اللقاءات الدورية بين المديرين.

- الحرص على اللقاءات المبرمجة بين المدير العام ومختلف الهيئات الأخرى.

- القيام بعمليات الرقابة عند طلب من الإدارة العامة.

- إنجاز مختلف التقارير.

- تحضير المخططات المالية.

- إنجاز النشاطات اليومية الشهرية والثلاثية والسنوية.

- تسيير السياسة العامة للشركة مع المدير العام.

مساعد المدير العام المكلف بالنظافة والأمن والبيئة: يهتم بالدراسات المتعلقة بـ:

- تطبيق سياسة الجودة بالشركة.

- إعداد الدراسات والوضعيات المتعلقة بالتخطيط لمشاريع جديدة.

- يشرف على المكاتب التالية: البحث والتطوير، التخطيط والمشاريع، الأمن الصناعي، التحليل

ومراقبة المقاييس والدراسات التقنية.

مسؤول إدارة الجودة: هو المسؤول عن تطبيق نظام الجودة والنوعية، يتولى المهام التالية¹:

- إيجاد الوسائل لضمان المراقبة التقنية للجودة.

- التعريف بالمشاكل المتعلقة بالإنتاج وطرق نظام الجودة.

- العلم بجميع التغيرات وتطبيقها في مجال ضمان الجودة.

- برمجة وتوجيه ومراقبة كل الأعمال في إطار مخطط الجودة.

¹ الوثائق الداخلية للشركة.

- السهر على الإجراءات المتعلقة بالشهادة والتجديد الدوري.

المدقق الداخلي: هو المسؤول عن تعليمات السير ومدى تطبيقها باستمرار يتولى المهام التالية:

- مراقبة وتطبيق طرق وقواعد التسيير.

- تقدير تقرير للمسئول المعني عن كل الأخطاء والعيوب الموجودة.

- إنشاء برامج التدقيق لنظام المراقبة الداخلية.

- تنفيذ كل التحقيقات المطلوبة من طرف المدير العام.

نائب المدير العام: هو المسؤول عن تسيير شؤون الشركة بالتنسيق مع المدير العام يتولى المهام التالية:

- إمضاء الوثائق الخاصة بالموظفين.

- العمل بالتنسيق مع جميع المديریات.

- السهر على ضمان الانضباط العام داخل الشركة.

- إصدار القرارات المتعلقة بمصالح الشركة.

المكلف بالنزعات: هو مسؤول عن تسيير ملفات المنازعات ويتولى المهام التالية:

- تحويل الملفات إلى المحامي المستشار للشركة.

- متابعة مختلف القضايا الخاصة بالمنازعة.

- تكوين ملف المنازعات وتحرير عريضة من أجل الدفاع عن المؤسسة.

- تمثيل المؤسسة أمام مختلف الجهات الإدارية.

- تكوين ملفات خاصة بحقوق المؤسسة من أجل استرجاعها مثل إرسال المنازعات.

ب-مديرية التجارة: وتتمثل في المسؤول التجاري ومسؤول التسويق.

المسؤول التجاري: وهو يعمل تحت الإشراف المباشر للمديرية العامة بحيث يضع مخططات البيع والتسويق ويضع الإستراتيجية الخاصة بهما، وذلك بالتنسيق مع باقي المديریات كما يمثل الشركة مع باقي المتعاملين التجاريين والزبائن، ويتفاوض معهم بخصوص الاتفاقيات التجارية ويحرص على تنفيذها من خلال مجموعة من الأعوان الذي يشرف عليهم.

مسؤول التسويق: وهذا الأخير يقوم بإعداد المخططات التسويقية بحيث يقوم بدراسة السوق، المنافسة والأسعار والجودة، وطرق التوزيع وهنا يقوم برفع تقارير في ذلك إلى المديرية العامة، كما يحضر مختلف¹

¹ الوثائق الداخلية للشركة.

التظاهرات التجارية والمعارض والملتقيات وذلك من أجل التعريف بمنتجات الشركة وكسب زبائن جدد يقوم بإعداد تحقيقات عن المنتجات المشابهة والزبائن.

ج- مديرية الإمداد والصيانة: مشكلة من قسم الإسناد والمشتريات وقسم الصيانة.

قسم المشتريات: يقوم بشراء المواد الأولية وقطع الغيار الصناعية من السوق المحلية أو الدولية وضمان الخدمات المرتبطة بها كالتأمين والجمركة والنقل.

قسم الصيانة: فهو ينقسم إلى فرعين هما: فرع الصيانة الميكانيكية وفرع الصيانة الكهربائية وهذا أن الفرعان يتدخلان لإصلاح الأعطاب المختلفة في المصنع زيادة على ذلك الصيانة العادية للتجهيزات والعتاد إضافة إلى سير المخزونات قطع الغيار والمواد الأولية.

د - مديرية الإنتاج: وهي مديرية تنقسم إلى ثلاث وحدات رئيسية كما يلي:

وحدة الزجاج السائل: وينتج بها الزجاج المطبوع الموجه للبناء ووكلاء معتمدين وخواص بطاقة نظرية سنويا بـ 15000 طن، سيليكات الصوديوم الصلب بطاقة إنتاج 12000 طن.

وحدة الزجاج الأمني: تتشكل من فرعين:

- فرع الزجاج المورق بطاقة إنتاج 8000م سنويا 4.5000 وحدة من الزجاج الأمامي للسيارات.

- فرع الزجاج المصقوع إنتاج 15000م 2 سنويا و 20000 وحدة من زجاج السيارات الجانبي الخلفي.

وحدة معالجة وإنتاج المواد الأولية: وهي وحدة تقوم باستغلال الرمل ومعالجته بالغسل وكذا باقي المواد التي تدخل في صناعة الزجاج والسيليكات كالكالكير، الدولومي بطاقة إنتاج 60.000.

هـ - مديرية الموارد البشرية

تعنى هذه المديرية بالسهر على تطبيق القانون الداخلي للمؤسسة والإشراف على توجيه وتسيير العمال في مختلف المصالح تنقسم إلى:

مسئول الإدارة والمستخدمين: تتمثل مهمته الرئيسية في تسيير الموارد البشرية بالمؤسسة بالتنسيق بينه وبين رئيس المصلحة والعمال، وذلك بالاتصال مع العمال والرئيس. ويمكن تلخيص مهامه فيما يلي¹:

- تسيير ملفات الموارد البشرية ومتابعة مسارهم الوظيفي الاجتماعي.

- مراقبة حركية الموارد البشرية ومن ترقيات، النقل، استقبالات وغيرها.

- متابعة وحفظ الملفات الإدارية للمستخدمين.

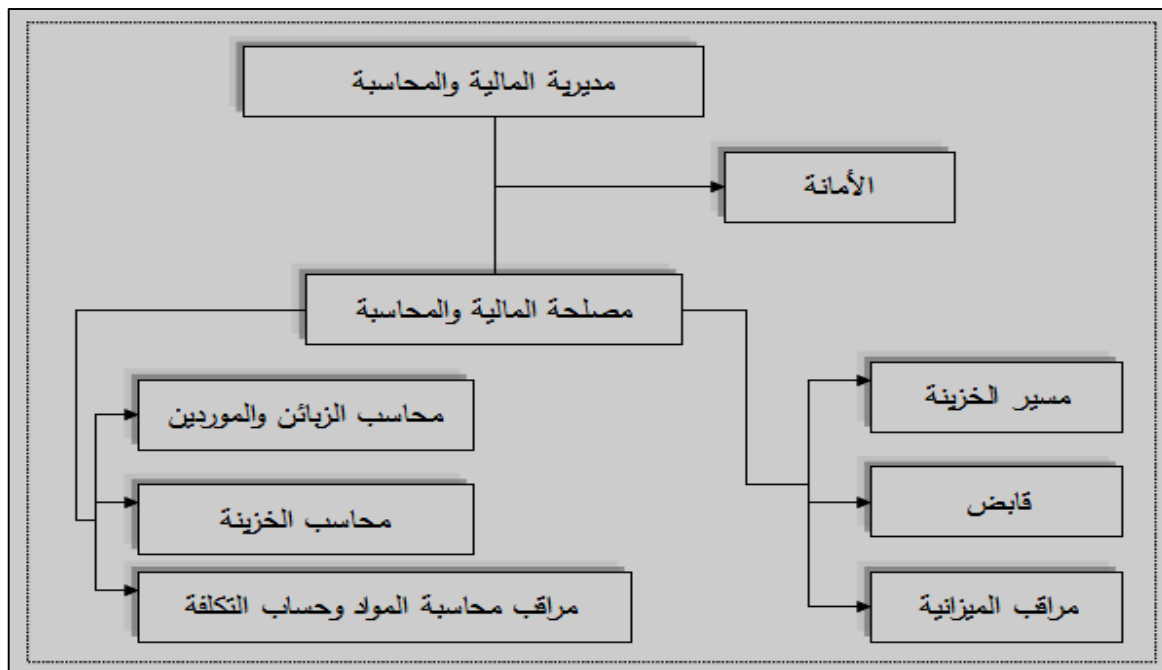
¹ الوثائق الداخلية للشركة.

- تحويل التقارير المتعلقة بالعمل وعرضها على المسؤول المباشر .
- متابعة الحضور اليومي للعمال.
- رئيس مصلحة الموارد البشرية: ويمكن حصر مهامه فيما يلي:
 - مراقبة العطل السنوية الاستثنائية والغيابات، وتطبيق العقوبات القانونية في حالة حدوث رأي مخالفة.
 - القيام بمهام التوظيف، الترقية، النقل، التقاعد، أي متابعة حركة وتطوير الموارد البشرية.
 - كما يشارك مع مدير الموارد البشرية وكذا يمكن اقتراح أي مشروع لنظام داخلي للمؤسسة حسب التغيرات التي تحدث.
 - عدد من المسؤولين تحت سلطته ويسهرون على مراقبة العمال في المؤسسة وسير شؤونهم.
- مسير المستخدمين: يعمل تحت إشراف رئيس مصلحة الموارد البشرية مكلف بالمهام التالية :
 - متابعة كل الأعمال الإدارية.
 - متابعة حفظ كل الوثائق الخاصة بسير ملفات المستخدمين.
 - المتابعة اليومية للمستخدمين الذين هم في حالة غياب كالعطل السنوية.
 - متابعة عملية التنفيذ اليومية.
 - متابعة كل السجلات الخاصة بالمستخدمين كسجل العطل السنوية.
- مسؤول الأجور والخدمات الاجتماعية: يقوم هذا بالسهر على تطبيق القوانين واعداد بعض الخدمات الاجتماعية، إذ هو المكلف بحساب أجور الموارد البشرية واعداد تصريحات لصندوق الضمان الاجتماعي والضرائب وكل ذلك من خلال:
 - جمع المعطيات اللازمة لحساب الأجور.
 - المحافظة على الجداول السنوية للأجور.
 - تسجيل المعلومات على شهادات التصريح للضرائب والضمان الاجتماعي للأجور.
- و- مديرية المالية والمحاسبة
- تهتم بمتابعة نشاط المحاسبين، الميزانية المالية وأيضاً مراقبة التسيير (إعداد لميزانية التقديرية) وتتمثل مهامها في¹:
 - الإشراف على تطبيق السياسة المالية للشركة.
 - توفير اللوازم المالية والإدارية كالورق.

¹ الوثائق الداخلية للشركة.

- الإشراف على عمليات المحاسبة وإعداد التقارير الشهرية وتحليلها .

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة.



المصدر: الوثائق الداخلية للشركة

4- تطور نتيجة الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م

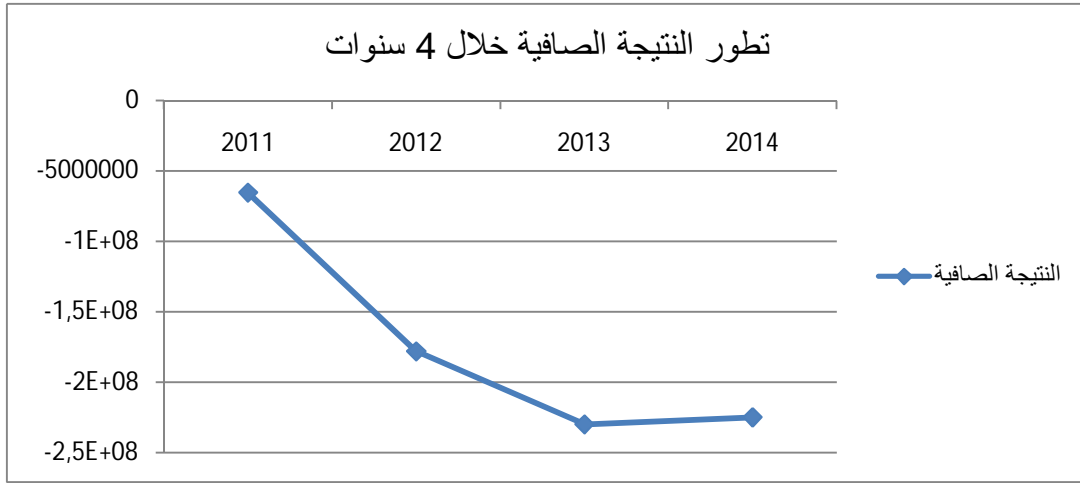
في هذا العنصر سوف نقوم بدراسة تطور النتيجة الصافية للشركة الإفريقية للزجاج خلال فترة الدراسة الممتدة من 2011م إلى 2014م بالاعتماد على القوائم المالية للشركة خلال هذه الفترة:

الجدول رقم(03): تطور نتيجة الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م.

2014	2013	2012	2011	
-225051614.39	-229989985.80	-178096104.87	-65321292.7	النتيجة الصافية

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على القوائم المالية للشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م.

الشكل رقم (03): تطور نتيجة الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م.



المصدر: مخرجات برنامج " Excel "

من خلال الشكل البياني السابق الذي يوضح تطور النتيجة الصافية للشركة الإفريقية للزجاج خلال فترة الدراسة الممتدة من 2011 م إلى 2014م نلاحظ أن الشركة خلال سنة 2011 م قد حققت خسارة قدرها **65321292.70 -** دج، لتصل هذه الخسارة إلى ما قيمته **178096104.87 -** دج سنة 2012م أي بزيادة خسارة قدرها **112774812.1 -** دج، وهي أكبر زيادة في الخسارة حققتها الشركة خلال فترة الدراسة، كما بلغت النتيجة الصافية سنة 2013 م ما قيمته **2299899985.80 -** وهي خسارة أيضا وبزيادة خسارة قدرها **51893881 -** دج، أما في سنة 2014م فقد حققت الشركة خسارة أيضا قدرها **225051614.39 -** دج، لكن في هذه السنة حققت خسارة أقل من السنة التي سبقتها بنقصان في الخسارة قدره **4938371.5** دج. ويمكن أن نقدم الأسباب التي أدت بالشركة إلى تحقيق خسائر طوال فترة الدراسة كما يلي¹:

- قلة المبيعات بسبب نوعية المنتج الرديئة ويعود ذلك إلى قدم الآلات المستعملة في إنتاج الزجاج.
- عدم الكفاءة في التسيير.
- تدخل الدولة في تسيير الشركة.
- عدم قدرة الشركة على المنافسة بسبب رداءة المنتج وكثرة الاستيراد.

¹ مقابلة مع غيهومي نسبية، مدقق داخلي للشركة الإفريقية للزجاج، يوم 2016/04/10، على الساعة 09:00 صباحا.

المبحث الثاني: قياس ممارسات إدارة الأرباح وجودة التدقيق الخارجي في الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م

إن تحقيق الشركة لخسائر متتالية خلال أربع سنوات أثار فضولنا نحو محاولة البحث عن السبب الحقيقي لتلك الخسائر، وربما يرجع سبب ذلك لعدم جودة التدقيق الخارجي فيها، كما يحتمل أن ترجع تلك الخسائر إلى ممارسة الشركة لإدارة أرباحها هبوطاً لأغراض التهرب الضريبي، وهذا ما سنحاول التحري عنه من خلال هذا المبحث.

1- قياس ممارسات إدارة الأرباح في الشركة محل الدراسة خلال الفترة 2011م-2014م

1-1 الخطوات المتبعة في قياس ممارسات إدارة الأرباح

من أجل اختبار فرضية مدى تواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام الشركة الإفريقية للزجاج محل الدراسة بممارسة إدارة الأرباح خلال الفترة 2011م-2014م قمنا بتطبيق نموذج "Jones" المعدل الذي تطرقنا إليه بالتفصيل في الفصل الثاني، بحيث تم إتباع الخطوات التالية :

أ- تقدير المستحقات الكلية

تم تقدير المستحقات الكلية بالاعتماد على منهج التدفقات النقدية خلال سنوات الدراسة: 2011م، 2012م، 2013م، 2014م، كل سنة على حدا وذلك من خلال المعادلة التالية:

$$TAC_{i,t} = NI_{i,t} - CFO_{i,t} \dots\dots\dots (1)$$

بحيث تمثل كل من:

$TAC_{i,t}$: المستحقات الكلية للشركة i في السنة t .

$NI_{i,t}$: صافي الدخل للشركة i في السنة t .

$CFO_{i,t}$: التدفق النقدي التشغيلي للشركة i في السنة t .

ب- تقدير معالم نموذج "Jones" المعدل

يمثل نموذج "Jones" المعدل معادلة انحدار، وبالتالي سيتم تقدير معالم نموذج الانحدار واستخدامها في حساب المستحقات غير الاختيارية حسب ما نص عليه جونز، من خلال معادلات الانحدار للشركة محل الدراسة في كل سنة على حدا، طوال فترة الدراسة والمكونة من أربع سنوات، وبالتالي سنتشكل لدينا أربع معادلات إنحدار، وفقاً للنموذج التالي:

$$\text{TAC}_{i,t} / \text{A}_{i,t-1} = \alpha_0 + \alpha_1 (1 / \text{A}_{i,t-1}) + \alpha_2 [(\Delta \text{REV}_{i,t} - \Delta \text{REC}_{i,t}) / \text{A}_{i,t-1}] + \alpha_3 (\text{PPE}_{i,t} / \text{A}_{i,t-1}) + e_{i,t} \dots\dots\dots (2)$$

حيث تمثل كل من:

$\text{TAC}_{i,t} / \text{A}_{i,t-1}$: المستحقات الكلية إلى إجمالي أصول السنة السابقة للشركة i في السنة t .

$\text{A}_{i,t-1}$: مجموع الأصول للشركة i في السنة $t-1$.

$\Delta \text{REV}_{i,t}$: التغير في إيرادات الشركة بين السنتين t و $t-1$.

$\Delta \text{REC}_{i,t}$: التغير في الحسابات تحت التحصيل أي حسابات الزبائن للشركة i بين السنتين t و $t-1$.

$\text{PPE}_{i,t}$: الحجم الإجمالي للعقارات والتجهيزات والممتلكات للشركة i السنة في t .

$e_{i,t}$: الخطأ العشوائي.

$\alpha_0, \alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$: معالم نموذج الانحدار.

ج- تقدير المستحقات غير الاختيارية

في هذه المرحلة يتم تقدير قيمة المستحقات غير الاختيارية للشركة محل الدراسة خلال سنوات الدراسة كل سنة على حدا، وذلك باستخدام معالم النموذج السنوية المقدرة في المرحلة السابقة من خلال تعويضها في المعادلة التالية:

$$\text{NDAC}_{i,t} / \text{A}_{i,t-1} = \alpha_0 + \alpha_1 (1 / \text{A}_{i,t-1}) + \alpha_2 [(\Delta \text{REV}_{i,t} - \Delta \text{REC}_{i,t}) / \text{A}_{i,t-1}] + \alpha_3 (\text{PPE}_{i,t} / \text{A}_{i,t-1}) + e_{i,t} \dots\dots\dots (3)$$

بحيث:

$\text{NDAC}_{i,t} / \text{A}_{i,t-1}$: المستحقات الغير اختيارية إلى إجمالي الأصول للشركة i في السنة t .

د- تقدير المستحقات الاختيارية

يتم تقدير المستحقات الاختيارية بالفرق بين المستحقات الكلية والمستحقات غير الاختيارية خلال فترة معينة وذلك من خلال المعادلة التالية:

$$\text{DAC}_{i,t} / \text{A}_{i,t-1} = \text{TAC}_{i,t} / \text{A}_{i,t-1} - \text{NDAC}_{i,t} / \text{A}_{i,t-1} \dots\dots\dots (4)$$

بحيث:

$\text{DAC}_{i,t} / \text{A}_{i,t-1}$: المستحقات الاختيارية إلى إجمالي الأصول للشركة i في السنة t .

هـ- تقرير مدى ممارسة الشركة لإدارة الأرباح

بعد تقدير المستحقات الاختيارية للشركة خلال سنوات الدراسة، يجب حساب القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية للشركة خلال سنوات فترة الدراسة ومتوسط هذه القيمة، فإذا كانت القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية في سنة معينة تفوق المتوسط فإن الشركة قد مارست إدارة الأرباح خلال هذه السنة وتعطى متغير وهمي (1) أما إذا كانت القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية في سنة معينة أقل عن المتوسط فإن الشركة لم تمارس إدارة الأرباح خلال هذه السنة وتعطى متغير وهمي (0)¹.

1-2- نتائج قياس ممارسات إدارة الأرباح في الشركة محل الدراسة خلال الفترة 2011م-2014م

بعد تطبيق نموذج " Jones " المعدل وتقدير المستحقات الاختيارية للشركة محل الدراسة، وبعد جمع البيانات اللازمة بالاستعانة ببرنامجي " SPSS " و " Excel " يمكن عرض وتحليل النتائج التي توصلنا إليها كما يلي:

أ- حساب المستحقات الكلية للشركة محل الدراسة

الجدول رقم(04): المستحقات الكلية للشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م

المستحقات الكلية	التدفقات النقدية للأنشطة التشغيلية	الدخل الصافي	السنة	المؤسسة
-211152292.70	145830973.38	-65321292.70	2011	الشركة الإفريقية للزجاج
-104752993.4	-73343111.37	-178096104.87	2012	
-184883986.1	-45105999.75	-229989985.8	2013	
-123004649.2	-102046965.15	-225051614.39	2014	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على القوائم المالية للشركة الإفريقية للزجاج في الفترة 2011م-2014م- أنظر الملاحق رقم (1)، (2)، (3)، (4).

من خلال الجدول أعلاه الذي يبين المستحقات الكلية للشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م، نلاحظ أن المستحقات الكلية كانت سالبة طوال فترة الدراسة حيث قدرت المستحقات الكلية 211152292.70دج- خلال سنة 2011م، أما في سنة 2012م فقد قدرت 104752993.4-دج، وفي سنة 2013م قدرت بقيمة 184883986.1- دج، أما في السنة الأخيرة من فترة الدراسة 2014م فقد قدرت 123004649.2- دج ، وهذا راجع للحجم الكبير للتدفقات النقدية التشغيلية للشركة.

¹فداوي أمينة، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مرجع سابق ، ص: 330.

ب- تقدير معاملات نموذج الانحدار

قمنا بتحديد معالم نموذج الانحدار بطريقة المربعات الصغرى العادية من خلال معادلات الانحدار

التالية:

الجدول رقم (05): معادلات الانحدار للشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م

فترة الدراسة	TAC _{i,t} / Ai,t-1	1 / Ai,t-1	(ΔREVi,t – ΔRECi,t) / Ait-1	PPEi,t / Ai,t-1
2011	- 0.0448	2,123×10 ⁻¹⁰	0.014707119	0.421624023
2012	- 0.0211	2,019×10 ⁻¹⁰	0	0.374800222
2013	- 0.0373	2,019×10 ⁻¹⁰	-0.024377776	0.348509957
2014	- 0.0502	4,083×10 ⁻¹⁰	0.007924965	0.680877575

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على القوائم المالية للشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م.

ومن خلاله استخرجنا معاملات الانحدار التالية:

الجدول رقم (06): معاملات نموذج الانحدار للشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م

معاملات نموذج الانحدار	α0	α1	α2	α3
القيمة	-0.159	-4,586×10 ⁸	6,507×10 ⁻⁹	0.615

المصدر: من إعداد الطالبتين باستخدام طريقة المربعات الصغرى العادية.

ج- تقدير المستحقات غير الاختيارية

بعد تحديد معاملات نموذج الانحدار يمكن تقدير المستحقات غير الاختيارية من خلال المعادلة

السابقة الذكر التالية :

$$NDAC_{i,t} / A_{i,t-1} = \alpha_0 + \alpha_1 (1 / A_{i,t-1}) + \alpha_2 [(\Delta RE V_{i,t} - \Delta RE C_{i,t}) / A_{i,t-1}] + \alpha_3 (PPE_{i,t} / A_{i,t-1}) + e_{i,t} \dots \dots \dots (2)$$

ومن خلال معاملات نموذج الانحدار قمنا بتقدير المستحقات غير الاختيارية وفقا للمعادلة أعلاه

ونوضح النتائج المتحصل عليها في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): المستحقات غير الاختيارية للشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م

الفترة	2011	2012	2013	2014
المستحقات غير الاختيارية	0.002849999	-0.021092715	-0.037256377	0.07246969

المصدر: من إعداد الطالبتين.

من خلال الجدول الذي يبين المستحقات غير الاختيارية للشركة محل الدراسة خلال الفترة 2011م-2014م، نلاحظ أن المستحقات الغير اختيارية موجبة بقيمة 0.00284999 في سنة 2011م، أما في سنة 2012م فقد قدرت -0.021092715 ، بنقصان قيمته 0.018242716، في حين قدرت سنة 2013م -0.037256377 أي أنه تم تحقيق مستحقات غير اختيارية أقل من المستحقات التي تم تحقيقها في السنة التي قبلها بما قيمته 0.016163662، أما في سنة 2014م فقد قدرت المستحقات الغير اختيارية بقيمة موجبة قدرها 0.07246969 وهي أعلى قيمة تم تحقيقها خلال فترة الدراسة بزيادة في المستحقات غير الاختيارية عن السنة التي سبقتها قيمتها 0.035213313.

د-تقدير للمستحقات الاختيارية

بعد تقدير المستحقات الكلية والمستحقات غير الاختيارية يمكن الآن تقدير المستحقات الاختيارية من خلال المعادلة السابقة الذكر التالية:

$$DAC_{i,t} / A_{i,t-1} = TAC_{i,t} / A_{i,t-1} - NDAC_{i,t} / A_{i,t-1}$$

حيث يتم تحديدها من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (08): المستحقات الاختيارية للشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م

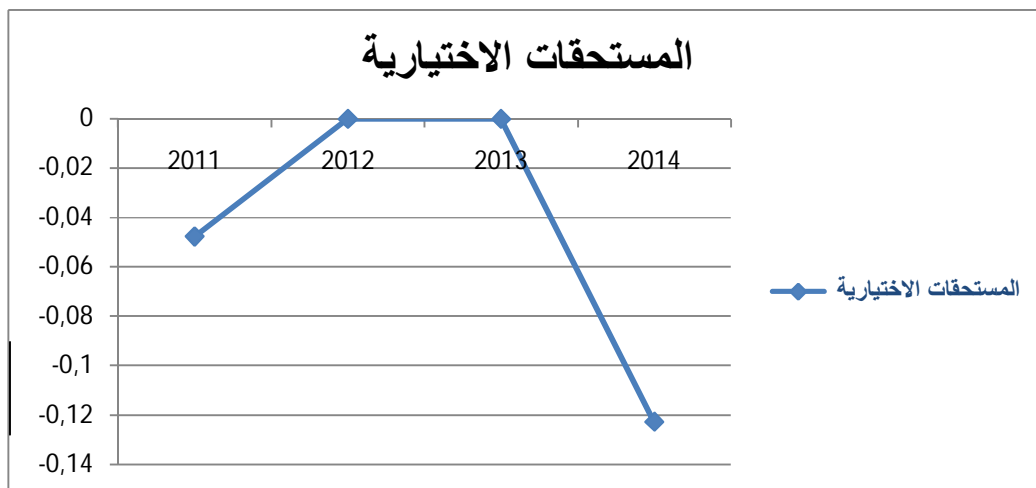
المستحقات الاختيارية إلى إجمالي الأصول	المستحقات غير الاختيارية إلى إجمالي الأصول	المستحقات الكلية إلى إجمالي الأصول	السنة	المؤسسة
-0.047680309	0.002849999	-0.04483031	2011	الشركة الإفريقية للزجاج
-0.000057317	-0.021092715	-0.021150032	2012	
-0.000072141	-0.037256377	-0.037328518	2013	
-0.122699257	0.07246969	-0.050229567	2014	

المصدر: من إعداد الطالبتين.

يمكن القول أن الشركة الإفريقية للزجاج قد قامت بممارسة إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة من خلال استخدام المستحقات الاختيارية بشكل سالب، بهدف إدارة أرباحها باتجاه تخفيض الربح طيلة فترة الدراسة الممتدة من 2011م إلى 2014م، حيث تعتبر سنة 2014م السنة التي كان فيها استخدام المستحقات الاختيارية بشكل سالب بشكل كبير بقيمة وصلت إلى -0.122699257، تليها بعد ذلك سنة 2011م

بقیمة -0.047680309، ثم سنة 2013م بمستحققات اختیاریة قیمتها 0.000072141- ثم بعد ذلك سنة 2012م باستخدام أقل للمستحققات الاختیاریة بقیمة 0.000057317 - وفق ما یوضحه الشكل التالی:

الشكل رقم (04): تطور المستحققات الاختیاریة للشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م



المصدر: مخرجات برنامج " Excel "

ویمكن تفسیر توجه الشركة الإفريقية للزجاج لممارسة إدارة الأرباح هبوطا عن طریق تخفیض الأرباح برغبة الإدارة فی:

- تكوين احتیاطات مستترة تستخدم بعد ذلك من أجل تنظیم تدفق الدخل عند الضرورة .
- إنتاج سلسلة مستقرة نسبیا من الأرباح بغرض تخفیض درجة المخاطرة، وبالتبعیة زیادة قیمة الشركة فی المدى الطویل.
- تجنب بعض التكاليف السیاسیة والاجتماعیة التي قد تتحملها الشركة نتیجة الإعلان عن أرباح مرتفعة.
- تخفیض قیمة الوعاء الضریبی بهدف التهرب من دفع الضرائب.
- تخفیض أي زیادة فی الأجور مرغوب فیها من جانب ممثلی العمال.
- تخفیض الدخل فی السنوات المزدهرة وتخزینة لمقابلة انخفاض الدخل فی السنوات الردیئة.

ه- اختبار مدى ممارسة الشركة لإدارة الأرباح

بعد أن أظهرت الإحصاءات الوصفية وجود ممارسات إدارة الأرباح للشركة محل الدراسة خلال الفترة المدروسة، لا بد من التأكد من معنوية هذه الممارسات وذلك بإجراء "اختبار ثنائي الحد، Binomial Test" للفرضية المتعلقة بمدى معنوية ممارسة الشركة الإفريقية للزجاج، لإدارة الأرباح خلال الفترة 2011م إلى 2014م، وتمت صياغة الفرضيات كما يلي:

الفرضية العدمية H0 : لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام الشركة الإفريقية للزجاج بإدارة الأرباح خلال الفترة 2011م-2014م.

الفرضية البديلة H1: توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام الشركة الإفريقية للزجاج بممارسة إدارة الأرباح خلال الفترة 2011م-2014م.

بحيث ومن خلال اختبار ثنائي الحد يمكننا اختبار مدى اختلاف البيانات الخاصة بإدارة الأرباح التي أعطي لها متغيرين وهميين (0،1) عن متوسط افتراضي يساوي 0.5، وكما ذكرنا سابقا وبعد حساب المستحقات الاختيارية خلال فترة الدراسة، فإنه إذا كانت المستحقات الاختيارية خلال سنة معينة تفوق المتوسط فإن الشركة 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 الشركة لم تمارس إدارة الأرباح خلال هذه السنة وتعطى متغير وهمي (0)، ويظهر المتوسط الحسابي للمستحقات الاختيارية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (09): متوسط المستحقات الاختيارية للشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م

إدارة الأرباح	المتوسط	القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية إلى إجمالي الأصول	المستحقات الاختيارية إلى إجمالي الأصول	السنة	المؤسسة
1	0.042627256	0.047680309	-0.047680309	2011	الشركة الإفريقية للزجاج
0		0.000057317	-0.000057317	2012	
0		0.000072141	-0.000072141	2013	
1		0.122699257	-0.122699257	2014	

المصدر: مخرجات برنامج "Excel"

من خلال الجدول نجد أن المتوسط قيمته هي 0.042627256 وهو أقل من القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية في سنة 2011م، ما يدل على أن الشركة قامت بممارسة إدارة الأرباح خلال هذه السنة لذا أعطيت متغير وهمي (1)، أما في سنة 2012م نجد أن المتوسط أكبر من القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية ما يدل على أن الشركة لم تمارس إدارة الأرباح خلال هذه السنة لدى أعطيت متغير وهمي (0)، وفي سنة 2013م أيضا نجد أن المتوسط أكبر من القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية وهي لم تمارس أيضا إدارة الأرباح لذلك أعطيت متغير وهمي (0)، أما في سنة 2014م فنجد أن المتوسط أقل من القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية وهو دليل على أن الشركة قد مارست إدارة الأرباح خلال هذه السنة، لذلك أعطيت متغير وهمي (1).

وبعد إدخال هذه المعطيات المتوصل إليها إلى برنامج " SPSS " وإجراء اختبار ثنائي الحد " Binomial Test" تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (10): نتائج اختبار ثنائي الحد (Binomial Test) لممارسات إدارة الأرباح

عدد المشاهدات	نسبة المشاهدات	الوسط الافتراضي	مستوى المعنوية
2	%50	0.5	1.00
2	%50		1.00

المصدر: مخرجات برنامج SPSS-أنظر الملحق رقم (5). عند مستوى معنوية 0.05

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الشركة الإفريقية للزجاج قد قامت بممارسة إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة وبما نسبته %50 وذلك بعدد مشاهدات بلغ 2 مشاهدة من أصل 4 مشاهدات، وبالنظر لمزايا هذا الاختبار من حيث أنه يقارن توزيع المشاهدات الفعلية بتوزيع افتراضي، فالقيمة المرتفعة للمعنوية هي (1.00) Sig= أكبر من (0.05)، وتشير إلى أن توزيع المشاهدات يختلف عن التوزيع الافتراضي، وعليه فقد تم رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية العدمية، أي أنه:

لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام الشركة الإفريقية للزجاج بممارسة إدارة الأرباح خلال الفترة 2011م-2014م .

2- قياس جودة التدقيق الخارجي في الشركة محل الدراسة خلال الفترة 2011م-2014م

من أجل اختبار فرضية مدى تواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على جودة التدقيق الخارجي في الشركة محل الدراسة خلال الفترة 2011م-2014م قمنا بإتباع مجموعة من الخطوات.

2-1-الخطوات المتبعة في قياس جودة التدقيق الخارجي

من أجل اختبار مدى تواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على ممارسة الشركة الإفريقية للزجاج لإدارة الأرباح قمنا بتطبيق طريقة المتغيرات الصورية Dummy variable " لتقييم جودة التدقيق الخارجي، ووفقا لهذه الطريقة استخدمنا مجموعة من المقاييس من أجل قياس جودة التدقيق، هذه المقاييس هي عبارة عن محددات تقوم عليها جودة التدقيق الخارجي، بحيث كلما التزمت الشركة بمقياس أعطيت المتغير الوهمي (1) وأما إذا لم تلتزم فتعطي المتغير الوهمي (0).

والجدول الآتي يبين المقاييس المعتمدة من طرف الباحثين في تقييم جودة التدقيق الخارجي:

الجدول رقم (11): مقاييس جودة التدقيق الخارجي المعتمدة من طرف الباحثين

مقاييس جودة التدقيق الخارجي	
يجب أن تكون المؤسسة مرتبطة بأحد مكاتب التدقيق الدولية إذا تحقق هذا الشرط تعطي المتغير (1)، وإن لم يتحقق الشرط تعطي المتغير (0)	حجم مؤسسة التدقيق
المؤسسة محل التدقيق لا تمثل أتعابها نسبة كبيرة من إجمالي أتعاب المدقق الخارجي فإذا تحقق هذا الشرط نعطي المتغير رقم (1)، وإذا لم يتحقق (0)	أهمية العميل موضوع التدقيق
تمثل نسبة أتعاب المدقق الخارجي للشركة الإفريقية للزجاج نسبة مرضية له إذا تحقق هذا الشرط نعطي المتغير رقم (1) وإذا لم يتحقق (0)	أتعاب المدقق الخارجي
عهدة المدقق الخارجي للشركة الإفريقية للزجاج ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط إذا تحقق هذا الشرط نعطي متغير (1)، وإذا لم يتحقق نعطي المتغير (0)	مدة خدمة المدقق الخارجي
للمدقق الخارجي للشركة الإفريقية للزجاج سمعة جيدة، إذا توفر هذا الشرط نعطي المتغير (1)، وإذا لم يتوفر نعطي المتغير (0)	سمعة المدقق الخارجي
تجديد عهدة المدقق الخارجي لا يفوق سنتين متتاليتين إذا توفر هذا الشرط نعطي المتغير (1)، وإذا لم يتوفر نعطي المتغير (0)	استقلالية المدقق الخارجي
المدقق الخارجي للشركة الإفريقية للزجاج. لا تربطه اي صلة قرابة مع ادارة الشركة،	

إذا تحقق هذا الشرط نعطي المتغير (1) ، وإذا لم يتحقق نعطي المتغير (0)	
المدقق الخارجي للشركة الإفريقية للزجاج لديه نفس تخصص قطاع النشاط الاقتصادي للشركة، إذا تحقق هذا الشرط نعطي متغير (1)، وإذا لم يتحقق نعطي متغير (0)	التخصص الصناعي للمدقق الخارجي
يعتبر مستوى تأهيل المدقق الخارجي للشركة الإفريقية للزجاج المهني جيد، الشهادة الأكاديمية + العلمية + الخبرة المهنية، إذا تحقق هذا الشرط نعطي المتغير (1)، وإذا لم يتحقق (0)	تأهيل ومهارة المدقق الخارجي
هناك رقابة على المدقق الخارجي للشركة الإفريقية للزجاج، إذا تحقق هذا الشرط نعطي المتغير (1)، وإذا لم يتحقق نعطي المتغير (0)	مراقبة أداء المدقق الخارجي عن طريق التفتيش الداخلي
يتعرض المدقق الخارجي للشركة الإفريقية للزجاج للمساءلة القانونية باستمرار، إذا تحقق هذا الشرط نعطي المتغير رقم (1)، وإذا لم يتحقق نعطي المتغير (0)	تعرض المدقق الخارجي للمساءلة القانونية

المصدر: من إعداد الطالبتين.

2-2- نتائج قياس جودة التدقيق الخارجي في الشركة محل الدراسة خلال الفترة 2011م-2014م

بعد جمع البيانات اللازمة لقياس جودة التدقيق الخارجي في الشركة الإفريقية للزجاج يمكن عرض وتحليل النتائج التي توصلنا إليها كما يلي:

- مقياس حجم مؤسسة التدقيق: توصلنا إلى أنه لا ترتبط الشركة الإفريقية للزجاج بأي مكتب من مكاتب التدقيق الدولية، حيث تعتمد في تدقيق حساباتها على مكتب تدقيق خاص، وذلك لصغر حجمها وعدم تعقد حساباتها، وبالتالي نعطي المتغير الوهمي 0.
- مقياس أهمية العميل موضوع التدقيق: الشركة الإفريقية للزجاج لا تمثل أتعابها نسبة كبيرة من إجمالي أتعاب مدققها الخارجي، وذلك لأنها لا تحقق أرباحاً كبيرة حيث تقتصر على تحقيق أرباح ضئيلة أو خسائر، كما أنه ليس لديها حصة سوقية كبيرة لعدم قدرتها على المنافسة، وبالتالي نعطي المتغير 1.
- مقياس أتعاب المدقق الخارجي: تحدد أتعاب المدقق الخارجي للشركة الإفريقية للزجاج طبقاً للقانون، وذلك حسب ساعات العمل وحجم الشركة محل التدقيق، وعموماً فإن هذه الأتعاب تعتبر مرضية بالنسبة للمدقق الخارجي، لم نتمكن من معرفة حجمها بدقة، ونعطي المتغير 1.

- مقياس مدة خدمة المدقق الخارجي : خلال فترة دراستنا للشركة الإفريقية للزجاج كانت عهدة المدقق الخارجي سنتين حيث تم تجديدها مرة واحدة فقط، وبالتالي نعطي المتغير 1.
 - مقياس سمعة المدقق الخارجي : للمدقق الخارجي سمعة جيدة في مجال التدقيق، لتمتعه بالنزاهة وعدم صدور في حقه أي شكاية حول عدم احترامه للقوانين أو تجاوزها أو تواطئه مع أي جهة في أي مؤسسة قام بتدقيقها، وبالتالي نعطي المتغير 1.
 - مقياس استقلالية المدقق الخارجي : المدقق الخارجي للشركة الإفريقية للزجاج قام بتجديد عهده مرة واحدة فقط وهذا ما ذكرناه سابقا، وعند انتهاء العهدة الثانية قامت الشركة بالتعاقد مع مدقق آخر دون أن يجدد عهده للمرة الثالثة، كما أننا توصلنا إلى أنه لا تربطه أي صلة قرابة بأي عامل من عمال إدارة الشركة الإفريقية للزجاج سواء مسيرين أو محاسبين أو المدقق السابق، وبالتالي نعطي المتغير 1.
 - مقياس التخصص الصناعي للمدقق الخارجي : المدقق الخارجي للشركة الإفريقية للزجاج ليس لديه تخصص في تدقيق قطاعها الاقتصادي حيث أنه قام بتدقيق قطاعات أخرى من قبل، نعطي المتغير 0.
 - مقياس تأهيل ومهارة المدقق الخارجي: المدقق الخارجي للشركة الإفريقية للزجاج ليس لديه خبرة كافية في مجال التدقيق الخارجي، كما أنه لا يملك الشهادات والمؤهلات الكافية التي تخوله للقيام بعمله، وبالتالي نعطي المتغير 0.
 - تعرض المدقق الخارجي للمراقبة عن طريق التفتيش الداخلي: لا يتعرض المدقق الخارجي للشركة الإفريقية للزجاج للمراقبة عن طريق التفتيش الداخلي، من أي جهة خارج الشركة، وبالتالي نعطي المتغير 0.
 - مقياس تعرض المدقق الخارجي للمساءلة القانونية: يتعرض المدقق لمساءلة قانونية باستمرار وتم التأكد من عدم ارتكابه لأي مخالفة أو تحيز أثناء مزاولته لعمله مسبقا، وبالتالي نعطي المتغير 1.
- وبعد تقييم جودة التدقيق الخارجي في الشركة الإفريقية للزجاج، وعن طريق المقاييس السابقة التحديد، يمكن تلخيص النتائج المتحصل عليها في الجدول التالي:

الجدول رقم (12): النسبة المئوية لجودة التدقيق الخارجي

المتغير الوهمي	المقاييس المعتمدة
0	حجم المؤسسة
1	أهمية العميل موضوع التدقيق
1	أتعاب المدقق الخارجي
1	مدة خدمة المدقق الخارجي
1	سمعة المدقق الخارجي
1	استقلالية المدقق الخارجي
0	التخصص الصناعي للمدقق الخارجي
0	تأهيل ومهارة المدقق الخارجي
0	تعرض المدقق الخارجي للمراقبة عن طريق التفتيش الداخلي
1	تعرض المدقق الخارجي للمسائلة القانونية
%60	النسبة المئوية لجودة التدقيق الخارجي

المصدر: من تقييم الطالبتين بالاعتماد على مقابلة تمت مع إدارة الشركة.

من خلال الجدول أعلاه يمكننا أن نستنتج أن نسبة التزام الشركة الإفريقية للزجاج بمقاييس جودة التدقيق الخارجي بلغت نسبة 60% من النسبة الإجمالية، في حين بلغت نسبة عدم التزامها 40%.

2-3- اختبار مدى توفر مؤشرات ذات دلالة إحصائية على جودة التدقيق الخارجي للشركة محل

الدراسة خلال الفترة 2011م-2014م

لاختبار مدى وجود مؤشرات ذات دلالة إحصائية على جودة التدقيق الخارجي في الشركة الإفريقية للزجاج قمنا بتطبيق اختبار ثنائي الحد "test binomial" ، وذلك بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها سابقاً، و تمت صياغة الفرضيات كما يلي :

الفرضية العدمية H_0 : لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على وجود جودة التدقيق الخارجي في الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م

الفرضية البديلة H_1 : توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على وجود جودة التدقيق الخارجي في الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م

وكانت نتائج الاختبار كما يلخصه الجدول التالي :

الجدول رقم (13): نتائج اختبار ثنائي الحد "test binomial" لجودة التدقيق الخارجي :

عدد المشاهدات	نسبة المشاهدات	الوسط الافتراضي	مستوى المعنوية sig
6	60%	0.5	0.754
4	40%		

المصدر: مخرجات برنامج SPSS-أنظر الملحق رقم (6). عند مستوى المعنوية 0,05

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الشركة الإفريقية للزجاج تلتزم بمقاييس جودة التدقيق الخارجي بما نسبته 60% وذلك بعدد مشاهدات بلغ 6 مشاهدة من أصل 10 مشاهدات، في حين بلغت نسبة عدم التزامها بمقاييس جودة التدقيق الخارجي بنسبة 40% بعدد مشاهدات بلغ 4 مشاهدات من أصل 10 مشاهدات، وبالنظر لمزايا هذا الاختبار من حيث أنه يقارن توزيع المشاهدات الفعلية بتوزيع افتراضي، فالقيمة المرتفعة للمعنوية (0.754) أكبر من 0.05، وعليه فقد تم رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية العدمية، أي أنه : لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على وجود جودة التدقيق الخارجي في الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م.

المبحث الثالث: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م

من أجل تحليل العلاقة بين التدقيق الخارجي، ومدى الدور الذي يلعبه في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م، قمنا ببناء واختبار نموذج للدراسة يوضح العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح كمتغير تابع وجودة التدقيق الخارجي كمتغير مستقل.

1- بناء و اختبار صلاحية نموذج الدراسة

1-1- بناء نموذج الدراسة

يظهر نموذج الدراسة على شكل معادلة انحدار خطي بسيط كما يلي:

$$EM = \beta_0 + \beta_1 EAQ + e_i$$

حيث أن:

EM : المتغير التابع والذي يمثل ممارسات إدارة الأرباح ويمكن اعتباره متغير متصل، يمكن قياسه من خلال قيمة المستحقات الاختيارية إلى إجمالي الأصول للشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م -2014م.
 β_0 : تمثل قيمة الثابت.

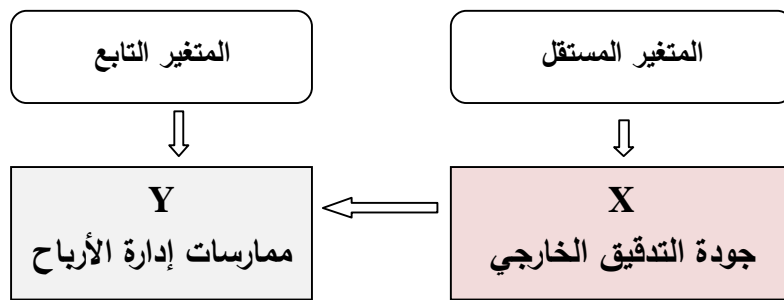
β_1 : تمثل معامل نموذج الانحدار.

EAQ : المتغير المستقل الذي يمثل جودة التدقيق الخارجي للمؤسسة الإفريقية للزجاج وهو متغير متصل يتم قياسه من خلال المتغيرات الوهمية لجودة التدقيق الخارجي في الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م -2014م.

e_i : يمثل الخطأ العشوائي للنموذج.

ويمكن تمثيل نموذج الدراسة كما يلي:

الشكل رقم (05): نموذج الدراسة.



المصدر: من إعداد الطالبتين

1-2- اختبار صلاحية نموذج الدراسة للتحليل الإحصائي

ينتمي نموذج هذه الدراسة إلى نموذج الانحدار الخطي البسيط Simple Linear Regression ، والذي يتطلب قبل تطبيقه بعض الشروط، وفيما يلي بعض اختبارات صحة بيانات النموذج للتحليل الإحصائي:

أ- اختبار التوزيع الطبيعي كولمجروف - سمرنوف "One-Sample Kolmogorov Smirnov Test" للتحقق من مدى اقتراب البيانات من توزيعها الطبيعي، (Normal Distribution) تم استخدام كولمجروف - سمرنوف الأكثر انتشاراً ضمن حزمة البرنامج الإحصائي SPSS، وتكون قاعدة القرار لقبول الفرضية العدمية بأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي إذا كانت مستوى المعنوية Sig أكبر من 0.05 والجدول الآتي يبين النتائج المتحصل عليها:

الجدول رقم (14): نتائج اختبار كولمجروف - سمرنوف للتوزيع الطبيعي.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test			
		Y	X
N		4	10
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	-,042627	,60
	Std. Deviation	*****	,516
Most Extreme Differences	Absolute	,269	,381
	Positive	,231	,277
	Negative	-,269	-,381
Kolmogorov-Smirnov Z		,538	1,204
Asymp. Sig. (2-tailed)		,935	,110
a. Test distribution is Normal.			
b. Calculated from data.			

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS. عند مستوى معنوية 0.05.

من خلال الجدول نلاحظ أن مستوى المعنوية للمتغير التابع Y والمتغير المستقل X أكبر من 0.05، مما يؤكد اقترابها من التوزيع الطبيعي.

ب- اختبار التداخل الخطي

إن قوة النموذج الخطي العام (GLM) تعتمد أساساً على فرضية استقلال المتغير المستقل Independency، وإذا لم يتحقق هذا الشرط فإن النموذج الخطي العام عندئذ لا يصلح للتطبيق، ولا يمكن اعتباره جيداً لعملية تقدير المعلمات، ولتحقيق ذلك يتم استخدام مقياس (Collinearity Diagnostics) وذلك بحساب معامل (Tolerance) للمتغير المستقل، ومن ثم إيجاد معامل (Variance Inflation Factor VIF) حيث أن:

$$VIF=1 / Tolerance$$

ووفقا لهذا الاختبار فان الحصول على قيمة (VIF) أعلى من (5) يشير إلى وجود مشكلة التعدد الخطي (Multicollinearity) للمتغير المستقل المعني والجدول الآتي يلخص نتيجة حساب معاملي (Tolerance) و (Variance Inflation Factor VIF) :

الجدول رقم (15): نتيجة حساب معاملي (Tolerance) و (VIF) لاختبار التداخل الخطي

معامل VIF	معامل Tolerance	المتغيرات المستقلة
1	1	X: جودة التدقيق الخارجي

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS - أنظر الملحق رقم (7).

ومن خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن قيمة (VIF) للمتغير المستقل للدراسة هي دون ال (5) مما يعني أن نموذج الدراسة يخلو من مشكلة التداخل الخطي.

ج- اختبار الارتباط الذاتي

تظهر مشكلة الارتباط الذاتي (Autocorrelation) في النموذج إذا كانت المشاهدات المتجاورة مترابطة، مما سيؤثر على صحة النموذج، إذ سيكون أثر المتغير المستقل على المتغير التابع بدرجة كبيرة من جراء ذلك الارتباط، وللتحقق من ذلك تم استخدام اختبار (Durbin Watson D-W)، وتتراوح قيمة هذه الإحصائية بين صفر و 4، إذ تشير النتيجة القريبة من الصفر إلى وجود ارتباط موجب قوي بين البواقي المتعاقبة والنتيجة القريبة من 4 فتشير إلى وجود ارتباط سالب قوي، أما النتيجة المثلى فهي التي تتراوح بين 1.5 و 2.5 والتي تشير بذلك إلى عدم وجود ارتباط ذاتي بين القيم المتجاورة للمتغيرات. ويظهر الجدول الآتي قيمة (D-W) لنموذج الدراسة:

الجدول رقم (16): نتيجة حساب إحصائية (D-W) لاختبار الارتباط الذاتي

إحصائية (D-W)	المتغير التابع لنموذج الدراسة
1.667	Y

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS -- أنظر الملحق رقم (8).

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة إحصائية (D-W) تقع ضمن المجال [1.5-2.5]، مما يعني عدم وجود ارتباط ذاتي بين القيم المتجاورة للمتغيرات يؤثر على صحة النموذج. ومن خلال ما سبق نستنتج أن نموذج الدراسة المقترح صحيح وقابل للتحليل إحصائيا.

2- الإحصاء الوصفي، تحليل الارتباط واختبار فرضية نموذج الدراسة

2-1- الإحصاء الوصفي وتحليل الارتباط بين متغيرات الدراسة

يبين الجدول رقم (17) الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة (X، Y)، كما يوضح الجدولان (18) و(19) مصفوفتا الارتباط بيرسون Pearson (للأعلى)، وسبيرمان Pearson (للأسفل) للعلاقة بين هذه المتغيرات:

الجدول رقم (17): الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

Descriptive Statistics

	N	Range	Minimum	Maximum	Mean	Std.	Variance	Skewness	Kurtosis			
	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic	Statistic	Statistic			
Y	4	,122642	-,122699	-,000057	-,042627	2895426	*****	,003	-1,234	1,014	,631	2,619
X	10	1	0	1	,60	,16	,516	,267	-,484	,687	-2,277	1,334
Valid N (listwise)	4											

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

نلاحظ أن متوسط المستحقات الاختيارية إلى إجمالي الأصول للشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م هو 0.042627 سالب، في حين متوسط جودة التدقيق الخارجي 0.6.

الجدول رقم (18): مصفوفة الارتباط بيرسون Pearson

		Y	X
Y	Pearson Correlation	1	,058
	Sig. (2-tailed)	.	,942
	N	4	4
X	Pearson Correlation	,058	1
	Sig. (2-tailed)	,942	.
	N	4	10

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS.

الجدول رقم (19): مصفوفة الارتباط سبيرمان

Correlations				
			Y	X
Spearman's rho	Y	Correlation Coefficient	1,000	,258
		Sig. (2-tailed)	.	,742
		N	4	4
	X	Correlation Coefficient	,258	1,000
		Sig. (2-tailed)	,742	.
		N	4	10

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS عند مستوى معنوية 0.05

ويتضح لنا من خلال النتائج المبينة في الجدولين السابقين مايلي:

فيما يتعلق بعلاقة ممارسات إدارة الأرباح بالمتغير المستقل التدقيق الخارجي، فقد توقعنا ان تكون العلاقة عكسية بحيث كلما التزمت الشركة أكثر بمقاييس جودة التدقيق الخارجي كلما قلت ممارسات إدارة الأرباح، ومصفوفة الارتباط بيرسون Pearson تظهر لنا معامل الارتباط الموجب بين الثنائي (X,Y) الذي يعكس علاقة طردية بين المتغيرين، أما معامل الارتباط سبيرمان Spearman فيظهر لنا معامل الارتباط موجب أيضا وظهور مستوى المعنوية في المصفوفتين 0,942، 0,742، 0 ، بقيمة اكبر من 0.05 ، مما ينفي الدور الذي تلعبه جودة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م، ولتفسير هذه النتيجة يمكن العودة لتقييمنا السابق لجودة التدقيق الخارجي، حيث توصلنا إلى رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية العدمية أي لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على جودة التدقيق الخارجي في الشركة محل الدراسة خلال الفترة 2011م-2014م، مما سينعكس سلبا على الدور المتوقع.

2-2- اختبار فرضية نموذج الدراسة

بعد أن تم اختبار صلاحية بيانات نموذج الدراسة للتحليل الإحصائي، وقدرتها على تمثيل العلاقة بين المتغير التابع و المتغير المستقل، وبعد أن تم عرض المقاييس الإحصائية الوصفية لمتغيرات الدراسة وتحليل علاقة الارتباط بينها، تأتي المرحلة الأخيرة وهي اختبار فرضية مدى تواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح للشركة الإفريقية للزجاج خلال

الفترة 2011م-2014م، ولاختبار الفرضية تم استخدام طريقة المربعات الصغرى العادية (OLS)، وتمت صياغة الفرضية المتعلقة بدور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح للشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م كما يلي :

الفرضية العدمية H_0 : لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م.

الفرضية البديلة H_1 : توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م.

وبعد استخدام طريقة المربعات الصغرى العادية (OLS)، تم الحصول على النتيجة المبينة في الجدول

الآتي:

الجدول رقم (20): نتيجة اختبار الفرضية المتعلقة بدور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة

الأرباح للشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م

مستوى المعنوية (Sig.)	قيمة t	قيمة Beta	معامل الانحدار		
			Std. Error	B ₀	
0.570	-0.673	0.058	0.071	-0.048	ثابت الانحدار
0.942	0.082		0.082	0.007	X

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS. انظر الملحق رقم (7) عند مستوى معنوية: 0.05

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ظهور قيمة معامل الانحدار β موجبة وهي تعبر عن معامل الانحدار موجب أي يؤكد العلاقة الطردية بين المتغيرين وليس العكسية كما توقعنا، كما يظهر مستوى المعنوية (Sig) 0.9420 أكبر من 0.05، وبالتالي نقبل الفرضية العدمية ونرفض البديلة أي:

لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م.

خلاصة الفصل

في ضوء التحليلات العملية لهذه الدراسة، يمكن استخلاص ما يلي:

- لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام الشركة الإفريقية للزجاج بممارسة إدارة الأرباح خلال الفترة 2011م-2014م.
- لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على وجود جودة التدقيق الخارجي في الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م.
- لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م.

تعتبر ممارسات التلاعب المحاسبي التي تقوم بها المؤسسات في رقم أرباحها من المواضيع الحديثة التي تم تناولها بإسهاب، حيث نالت اهتمام المنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية في الآونة الأخيرة وتعتبر ممارسات إدارة الأرباح من أبرزها، بحيث تمارس عن طريق استغلال المرونة المتاحة، والتي تتطوي عليها المعايير المحاسبية، من أجل إعطاء صورة مضللة عن أداء المؤسسة وعن مركزها المالي وبالتالي تحقيق أهداف وضعت مسبقا من طرف الإدارة سواء كان ذلك من أجل تحقيق منافع ذاتية أو تضليل الأطراف الأخرى. وقد حاولنا من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء حول دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، حيث قمنا بدراسة مختلف الجوانب النظرية لإدارة الأرباح من خلال التطرق لمفهومها، أساليبها دوافعها، والنماذج المستعملة في قياسها، وكذا محاولة معرفة جودة التدقيق الخارجي وقياسها، لاستخلاص الدور الذي يلعبه في الحد من تلك الممارسات، ومن ثم إسقاط الجانب النظري على حالة الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة الممتدة من 2011م إلى 2014م.

وتبعا لما تقدم في هذه الدراسة، يمكن استخلاص عدد من النتائج في شأن أهم القضايا المثارة بالدراسة وكذا تقديم بعض الاقتراحات، وذلك كما يلي:

1- نتائج الدراسة

فيما يتعلق بالجانب النظري يمكن التوصل إلى النتائج التالية:

- يعتبر التدقيق الخارجي آلية رقابية خارجية مستقلة، حيث يتم من خلاله التحقق من الصورة الصادقة للقوائم المالية، من خلال إبداء رأي فني محايد حول مدى عدالة عرضها وموثوقية المعلومة المالية المفصح عنها.
- تعتبر إدارة الأرباح شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس عن طريق استغلال الثغرات التي تحتويها المعايير المحاسبية ودون خرق للقوانين، بحيث يتم استخدام مهارة المحاسب ومعرفته الكاملة بالقوانين والمعايير المحاسبية لتقديم انطباع مضلل عن القوائم المالية التي تعدها المؤسسة، ويتم ممارسة إدارة الأرباح عموما من خلال تضخيم أو تقليص الأرباح المتعمد باستخدام المستحقات الاختيارية.
- يمكن للتدقيق الخارجي كآلة رقابية خارجية أن يلعب دورا في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، إذا ما تحققت فيه مقاييس الجودة.

أما فيما يتعلق بالجانب العملي من هذه الدراسة فقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على ممارسة الشركة الإفريقية للزجاج لممارسات إدارة الأرباح

خلال الفترة 2011م-2014م

- لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على جودة التدقيق الخارجي في الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 201-2014م
- لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م

2-الاقتراحات

على ضوء ما سبق يمكن تقديم الاقتراحات التالية:

- ضرورة تحقيق جودة التدقيق الخارجي من أجل كشف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها.
- ضرورة تفعيل الآليات الرقابية المختلفة في الشركة، كالتدقيق الداخلي، ولجان التدقيق، ذلك انطلاقاً من الرقابة الذاتية إلى رقابة مختلف الأجهزة الإدارية.
- ضرورة توعية مختلف الجهات الرقابية داخل وخارج الشركة بخطر إدارة الأرباح الذي يمكن أن ينتشر لاسيما وتبني المعايير المحاسبية الدولية.
- ضرورة الالتزام بقواعد أخلاقيات مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات.
- ضرورة اتخاذ إجراءات ردية اتجاه ممارسي إدارة الأرباح في حال اكتشافها، وذلك تقادياً لتفشي هذه الظاهرة في مختلف الشركات، وحماية لحقوق الملاك وأصحاب المصالح.
- تغيير نظام عمل الشركة الإفريقية للزجاج والالتزام بالقوانين والأنظمة المحاسبية المعمول بها من أجل ضمان تحقيق الفعالية وكذا ضمان حصة سوقية مقبولة من أجل التمكن من المنافسة.
- ضرورة تحسين جودة التدقيق الخارجي في الشركة الإفريقية للزجاج، من خلال اختيار مدقق حسابات مؤهل علمياً ومهنياً، متخصص وذو خبرة.

3-آفاق الدراسة

تبقى إدارة الأرباح وستظل محل أنظار الخبراء المحاسبين لا سيما إن تطورت مع مرور الزمن، ومع تطور الفكر المحاسبي يمكن للمحاسب توظيف مهاراته المهنية في استغلال الثغرات الموجودة في القوانين والأنظمة المحاسبية، سعياً منه في تحقيق أهدافه المسطرة، وتبقى الجهود المبذولة من طرف مجلس المعايير المحاسبية وجهود القوانين واللوائح والتشريعات المنظمة لمهنة المحاسبة الأمل الوحيد في الحد من هذه الممارسات أو التقليل منها على الأقل، وتأمل الباحثين من الدراسات المقبلة أن تتعمق في الموضوع قيد الدراسة، وتحاول البحث عن حلول أخرى أكثر نجاعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

المخلص

دور التدقيق الخارجي في الحد ممارسات إدارة الأرباح، دراسة حالة الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م.

من إعداد الطالبتين:

كواهي نبيلة ، فعرور فطيمة

تحت إشراف: د.فداوي أمينة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وتم إسقاط الدراسة النظرية على حالة الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة الممتدة بين 2011م-2014م، بحيث تم قياس ممارسات إدارة الأرباح عن طريق استخدام نموذج " Jones،1995 " المعدل، كما تم قياس جودة التدقيق الخارجي باستخدام طريقة المتغيرات الصورية "Dummy Variables"، ومن ثم اختبار نموذج الدراسة المقترح من طرف الطالبتين ليعكس الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. وتوصلت الدراسة إلى أنه لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على ممارسة الشركة الإفريقية للزجاج خلال الفترة 2011م-2014م، وأنه لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على جودة التدقيق الخارجي في الشركة الإفريقية للزجاج خلال نفس الفترة، كما توصلت الدراسة أيضا إلى أنه لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في نفس الشركة خلال نفس الفترة المدروسة. **الكلمات المفتاحية :** التدقيق الخارجي، إدارة الأرباح، الشركة الإفريقية للزجاج.

Abstract

The role of external auditing in reducing earnings management practices, case of African Company for glass during the period 2011 -2014.

Prepared by:
Kouahi Nabila , farour Fatima

Supervised by :
Dr .Feddaoui Amina

This study aimed to identify the role of the external auditing in the reduction of earnings management practices, we dropped the theoretical study on the African Glass Company during the period between 2011 -2014, we measured earnings management practices using the " modified Jones, 1995" model, we also measured external auditing quality using "Dummy variables" method, then we tested the proposed study model to reflect the role of external auditing in the reduction of earnings management practices.

The study found that there was no statistically significant indicators of earnings management practices in the African Glass Company during the period 2011 -2014, and that there were no statistically significant indicators on the quality of external auditing in the African Glass Company during the same period indicators, the study also concluded that there were no statistically significant indicators on the role of external auditing in the reduction of earnings management practices in the same company during the same period studied.

Key words: External auditing , earnings management, African Glass company.

الملاحق