



## العنوان:

### دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

– دراسة ميدانية من خلال استبيان –

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر (أكاديمي) في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ المشرف:  
د. سعدي يحي

إعداد الطالبة:  
بوهالي الخنساء

### لجنة المناقشة:

الصفة  
رئيسا ومناقشا  
مقرا ومشرفا

الرتبة  
أستاذ محاضر (ب)  
أستاذ محاضر (أ)

أعضاء اللجنة  
1. د. وهي بوعلام  
2. د. سعدي يحي

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

۱۰۰

۱۰۱

۱۰۲



إهداء:

إلى والدي حفظها الله

إلى روح أبي الطاهرة

إلى إخوتي وأخواتي

وكل أفراد العائلة

إلى جميع صديقاتي

إلى طلبة سنة ثانية ماستر محاسبة ودراسات

أهدي هذا العمل

بوهاب الخنساء





قال رسول الله صلى الله عليه وسلم:

من لا يشكر الناس لا يشكر الله

أشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقني للإنجاز هذا العمل المتواضع.

كما أتقدم بالشكر الخاص وجزيل الامتنان إلى الأستاذ المتصرف الدكتور سعيد بن يحيى الذي

لم يخل علمي بعلمه وجهده المتواصل وأفكاره القيمة، التي كانت عوناً لنا في إتمام هذا

العمل

كما أتوجه بشكري الجزيل واحترامي وتقديري إلى الأستاذ المناقش الدكتور وظيفي بوعلال

كما أشكر كل من ساهم في إعداد هذا العمل من قريب أو بعيد.

بوهالي الخنساء

الصفحة	فهرس المحتويات
	شكر وتقدير.....
	إهداء.....
III	فهرس المحتويات.....
VI	فهرس الجداول.....
VIII	فهرس الأشكال البيانية.....
IX	قائمة المختصرات.....
X	قائمة الملاحق.....
أ- و	مقدمة عامة.....
	<b>الفصل الأول:</b> <b>الإطار المفاهيمي لإدارة الأرباح</b>
8	مقدمة الفصل.....
9	المبحث الأول: ماهية إدارة الأرباح.....
9	المطلب الأول: مفهوم إدارة الأرباح.....
11	المطلب الثاني: أخلاقيات إدارة الأرباح.....
13	المطلب الثالث: دوافع إدارة الأرباح.....
13	أولاً: الدوافع التعاقدية.....
15	ثانياً: الدوافع التنظيمية.....
17	ثالثاً: الدوافع المتعلقة بالسوق المالي.....
18	رابعاً: دوافع أخرى.....
19	المبحث الثاني: خصائص إدارة الأرباح.....
19	المطلب الأول: أساليب إدارة الأرباح.....
19	أولاً: إدارة الأرباح المحاسبية.....
22	ثانياً: إدارة الأرباح الحقيقية.....

24	المطلب الثاني: قياس وتقدير إدارة الأرباح.....
29	المطلب الثالث: نتائج إدارة الأرباح.....
31	خاتمة الفصل.....
<b>الفصل الثاني:</b>	
<b>لجان المراجعة وعلاقة مهامها بجودة التقارير المالية</b>	
33	مقدمة الفصل.....
34	المبحث الأول: ماهية لجان المراجعة وضوابط تشكيلها.....
34	المطلب الأول: مفهوم لجان المراجعة ونشأتها.....
34	أولاً: مفهوم لجان المراجعة.....
35	ثانياً: نشأة لجان المراجعة في البيئات المختلفة.....
40	ثالثاً: علاقة لجان المراجعة بحوكمة الشركات.....
41	المطلب الثاني: أهمية وأهداف لجان المراجعة.....
41	أولاً: أهمية لجان المراجعة.....
43	ثانياً: أهداف لجان المراجعة.....
45	المطلب الثالث: ضوابط تشكيل لجان المراجعة.....
50	المبحث الثاني: مهام لجان المراجعة وعلاقتها بجودة التقارير المالية.....
50	المطلب الأول: الإشراف على إعداد التقارير المالية.....
51	المطلب الثاني: دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها.....
52	المطلب الثالث: الإشراف على المراجعة الداخلية.....
55	المطلب الرابع: تدعيم استقلالية المراجع الخارجي.....
57	المطلب الخامس: أثر مهام لجان المراجعة على التقارير المالية.....
58	خاتمة الفصل.....
<b>الفصل الثالث:</b>	
<b>دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الجزائر</b>	
60	مقدمة الفصل.....
61	المبحث الأول: مهنة المراجعة في الجزائر.....
61	المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة المراجعة.....
63	المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة.....

63	أولاً: المجلس الوطني للمحاسبة.....
65	ثانياً: المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.....
65	المطلب الثالث: ممارسو مهنة المراجعة.....
65	أولاً: مهنة الخبير محاسب.....
66	ثانياً: مهنة محافظ الحسابات.....
68	ثالثاً: مهنة محاسب معتمد.....
68	رابعاً: شركات الخبرة المحاسبية ومحافظات الحسابات والمحاسبة.....
69	المبحث الثاني: الدراسة الميدانية.....
69	المطلب الأول: مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية.....
69	أولاً: مجتمع الدراسة.....
69	ثانياً: عينة الدراسة.....
70	ثالثاً: حدود الدراسة.....
71	المطلب الثاني: أداة الدراسة الميدانية.....
71	أولاً: إعداد الإستبيان.....
71	ثانياً: هيكل الإستبيان.....
72	ثالثاً: معالجة بيانات الإستبيان.....
75	المطلب الثالث: تحليل نتائج الإستبيان واختبار الفرضيات.....
75	أولاً: تحليل النتائج المتعلقة بالمعلومات العامة حول عينة الدراسة.....
81	ثانياً: دراسة تحليلية لمحاوِر الإستبيان واختبار الفرضيات.....
91	خاتمة الفصل.....
93	الخاتمة.....
97	قائمة المراجع.....
106	الملاحق.....

## فهرس الجدول:

الصفحة	اسم الجدول	الرقم
14	رقم بيان بعض التصرفات المالية التي قام بها كبار مسؤولي شركة Enron	01
70	الإحصائيات المتعلقة باستمارة الاستبيان	02
72	مقياس ليكارت الخماسي	03
73	معامل ثبات ألفا كرونباخ	04
74	اختبار كولمنجروف-سمرنوف	05
75	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	06
76	توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية	07
77	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	08
78	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة/المهنة	09
79	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	10
81	إجابات أفراد العينة عن علاقة الإشراف على إعداد التقارير المالية والحد من ممارسات إدارة الأرباح	11
82	إجابات أفراد العينة عن علاقة دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها والحد من ممارسات إدارة الأرباح	12
83	إجابات أفراد العينة عن العلاقة بين الإشراف على المراجعة الداخلية والحد من ممارسات إدارة الأرباح	13
84	إجابات أفراد العينة عن العلاقة بين تدعيم استقلالية المراجع الخارجي والحد من ممارسات إدارة الأرباح	14

الصفحة	اسم الجدول	الرقم
85	نتائج اختبار Test sur échantillon unique للعلاقة بين دور لجان المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح	15
86	إجابات أفراد العينة عن ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح المحاسبية	16
87	إجابات أفراد العينة عن ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح الحقيقية	17
88	نتائج اختبار Test sur échantillon unique لممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة أرباحها.	18
89	إجابات أفراد العينة عن درجة وعي المؤسسات الجزائرية بأهمية لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح	19
90	نتائج اختبار Test sur échantillon unique لمدى وعي المؤسسات الجزائرية بأهمية لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	20

## فهرس الأشكال الببانية:

الصفحة	اسم الشكل	الرقم
41	علاقة لجنة المراجعة بالأجهزة الرقابية بالمؤسسة	01
43	أهمية لجان المراجعة	02
75	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الجنس	03
76	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية	04
77	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	05
78	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة/المهنة	06
80	تمثيل أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	07

## قائمة المختصرات:

FIFO	First In, First Out
LIFO	Last In, First Out
NYSE	New York Stock Exchange
SEC	Securities and Exchange Commission
AMEX	American Express
AICPA	The American Institute of Certified Public Accountants
IIA	The institute of Internal Auditors
BRC	British Retail Consortium
CBI	Confederation of British Industry
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IFAC	International Federation of Accountants.
IAG	Internal Auditing Guidelines
COSO	The Committee Of Sponsoring Organization of the treadway commission.

قائمة الملاحق:

الصفحة	اسم الملحق	الرقم
105	إستبيان	1
111	قائمة الأساتذة المحكمين	2
112	مخرجات SPSS	3

# مقدمة عامة

## مقدمة عامة:

نتيجة لسلسلة الانهيارات التي تعرضت لها كبرى شركات العالم مثل: شركة Enron للطاقة، World Com للاتصالات ، Xerox لآلات النسخ، كان لابد من الوقوف على أسباب هذه الانهيارات. ولقد توصلت الدراسات والأبحاث إلى أن السبب الرئيسي لهذه الانهيارات هو ضعف الأداء الرقابي والمالي وعمليات التلاعب المحاسبي بحسابات وميزانيات الشركات، والتي أدت إلى فقدان ثقة مستخدمي التقارير المالية فيما تقدمه هذه الشركات، حيث اصطلح مهنياً على هذا النوع من التلاعبات بمفهوم «ممارسات إدارة الأرباح» Earnings management.

من هذا المنطلق ظهر مفهوم حوكمة الشركات كأحد الاتجاهات الحديثة لتحسين الأداء، حيث تتضمن حوكمة الشركات مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من جهة والمساهمين وأصحاب المصالح من جهة أخرى، والتي يؤدي تطبيقها إلى التقليل من حالات الغش والصراع والتصرف غير المقبول في الشركات. يرتكز نظام حوكمة الشركات على مجموعة من الآليات التي تضمن التطبيق الفعال له.

وعلى غرار باقي دول العالم أصبح موضوع حوكمة الشركات يستقطب اهتمام السلطات المالية في الجزائر حيث أصبحت أولوية وإستراتيجية وطنية، ومرد ذلك يعود للحاجة الماسة والمتنامية لمؤسساتها قصد توطيد قدراتها التنافسية الداخلية للفوز برهانات وتحديات سوق مفتوح ومتطور، ونتيجة لذلك قامت بإصدار ميثاق الحكم الراشد سنة 2009، وتعد لجان المراجعة أحد أهم آليات حوكمة الشركات التي تسعى إلى إعادة الثقة لمستخدمي التقارير المالية من خلال الدور الذي تقوم به.

## الإشكالية:

مما سبق يمكن صياغة إشكالية البحث كالتالي:

ما هو دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

وللإجابة على الإشكالية السابقة يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بإدارة الأرباح، وما هي أساليبها؟
- ما المقصود بلجان المراجعة، وفيما يتمثل دورها؟
- هل توجد علاقة بين الدور الذي تقوم به لجان المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

- هل تقوم المؤسسات الجزائرية بممارسة إدارة الأرباح؟
- هل يوجد وعي لدى المؤسسات الجزائرية بأهمية لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

### الفرضيات:

ولمعالجة الإشكالية المطروحة والإجابة على التساؤلات الفرعية تم وضع الفرضيات التالية:

- توجد علاقة بين الدور الذي تقوم به لجان المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- تلجأ بعض المؤسسات الجزائرية إلى القيام بإدارة الأرباح.
- هناك وعي لدى المؤسسات الجزائرية بأهمية لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

### أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة في كونها تتناول أحد المواضيع الهامة والحديثة، والذي برزت أهميته منذ ظهور الأزمات المالية، الانهيارات وانتشار الممارسات الإدارية غير السليمة، مما أدى إلى زيادة الحاجة إلى إيجاد وسائل أو آليات تساهم في الحد من هذه الممارسات.

### أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة فيما يلي:

- بيان العلاقة بين مهام لجان المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح؛
- معرفة فيما إذا كانت المؤسسات الجزائرية تقوم بإدراجها؛
- معرفة مدى وعي المؤسسات الجزائرية بأهمية لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

### حدود الدراسة:

تتمثل الحدود الزمنية والمكانية للدراسة في:

**الحدود الزمنية:** يرتبط مضمون ونتائج الدراسة بالزمن الذي أجريت فيه الدراسة خلال الفترة 2009-2014.

**الحدود المكانية:** تتعلق هذه الدراسة بالجزائر، حيث تم اختيار فئة الأكاديميين والمهنيين بولاية المسيلة.

### **المنهج المتبع:**

للإجابة على الإشكالية المطروحة اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال استعراض مختلف المفاهيم الأساسية سواء تلك المتعلقة بلجان المراجعة أو تلك الخاصة بإدارة الأرباح، وهذا ما يتوافق مع طبيعة البحث، بما يساعد على فحص جميع المعلومات ومن ثم تحليلها واستخلاص أهم النتائج، وقد اعتمدنا في هذا المنهج على الأدوات التالية: الكتب، المجلات، المذكرات، الملتقيات العلمية، المواقع الإلكترونية، الجرائد الرسمية هذا في الجانب النظري، أما في الجانب الميداني فقد اعتمدنا على إعداد استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة، مستهدفين في ذلك إبراز الدور الذي يمكن أن تقوم به لجان المراجعة للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

### **صعوبات الدراسة:**

- قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع، وخاصة منها أطروحات الدكتوراه ومذكرات الماجستير؛
- ضيق فترة الدراسة؛
- عدم الجدية في الإجابة على الاستبيان.

### **الدراسات السابقة:**

قام العديد من الباحثين بدراسة مواضيع لها صلة بهذه الدراسة، من بينها نجد:

- الدراسات باللغة الأجنبية:

❖ **Klein.A, Audit committee, board of director characteristic and earnings management, New York University, law and economics research,vol42, N06, USA, october2006.**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة فيما إذا كانت هناك علاقة بين خصائص لجنة المراجعة ومجلس

إدارة الشركات مع عملية إدارة الأرباح ، وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

✓ توجد علاقة عكسية ولكن غير خطية بين استقلالية لجنة المراجعة وعمليات الاحتيايل وإدارة الأرباح، وأن هذه العلاقة تكون قوية عندما لا تتكون لجنة المراجعة في غالبيتها من أعضاء مستقلين.

✓ لا يوجد ارتباط جوهري بين عمليات إدارة الأرباح في الشركات ووجود لجنة مراجعة مستقلة مئة بالمائة وهذا بعكس اتجاه القوانين الجديدة السائدة.

✓ أكد الدليل التجريبي بأن خصائص آليات حوكمة الشركات مرتبطة بعمليات إدارة الأرباح، إذ أن عمليات إدارة الأرباح مرتبطة بشكل طردي مع وجود مدراء تنفيذيون يسيطرون على اللجنة المسؤولة عن منح التعويضات في الشركات.

✓ هناك علاقة عكسية بين لجنة المراجعة وعمليات إدارة الأرباح عندما تكون لجنة المراجعة تحت سيطرة حملة الأسهم من خارج المدراء التنفيذيون.

❖ **Jean.B, Sonda.M, & Lycic, C: The effect of audit committee expertise, aggressive earnings management, auditing :a journal of practice and theory, vol23, No2, 2004.**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان العلاقة بين خبرة لجنة المراجعة وإدارة الأرباح، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن أعضاء لجنة المراجعة الذين لديهم خبرة أكبر هم الأكثر فاعلية في الحد من قدرة المديرين على إدارة الأرباح، وأن وجود عضو واحد على الأقل لديه خبرة مالية يرتبط بأقل احتمالات لإدارة الأرباح، كما توصلت الدراسة إلى أن خيارات الأسهم التي يمكن استعمالها في المدى القصير من قبل أعضاء اللجنة المستقلين ترتبط بالمستوى الأعلى من إدارة الأرباح، أما فيما يتعلق بنشاط لجنة المراجعة لا يؤثر في الحد من إدارة الأرباح في الشركات.

• الدراسات باللغة العربية:

❖ عبد المطلب السرطاوي وآخرون، أثر لجان التدقيق في الشروط المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية ما قبل الأزمة المالية العالمية، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، المجلد27، العدد4، 2013.

هدفت هذه إلى تحديد مدى تطبيق الشركات المساهمة العامة الأردنية لتعليمات الحاكمية المؤسسية الخاصة بلجان التدقيق والواردة بنصوص القوانين والتشريعات الأردنية، وتحديد مدى قدرة لجان التدقيق في الحد من قيام الشركات المساهمة العامة الأردنية لإدارة أرباحها، وتوصلت هذه الدراسة إلى

أن الشركات المساهمة العامة الصناعية تلتزم بتطبيق تعليمات الحاكمية المؤسسية الخاصة بخصائص لجان التدقيق كما وردن بالتشريعات الأردنية، وأظهرت نتائج التحليل الإحصائي لخصائص لجان التدقيق بأن كلا من حجم لجنة التدقيق، والخبرة المالية لأعضائها وعدد مرات اجتماعهم لا تؤثر في الحد من إدارة الأرباح، إلا أن استقلالية أعضاء لجنة التدقيق تؤثر في الحد من إدارة الأرباح، أما نسبة ملكية أعضاء لجنة التدقيق لأسهم في الشركة كان له أثرا مهما في زيادة إدارة الأرباح.

#### ❖ حسين دحدوح، أثر ضوابط تشكيل لجان التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات

المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية، أربد للبحوث والدراسات، المجلد16، العدد1، 2012.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر ضوابط تشكيل لجان التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن الضوابط المتعلقة بالاستقلالية وتوفر الخبرات والمعرفة وعدد أعضاء اللجنة والإفصاح عن نشاطاتها وعدد اجتماعاتها كانت ذات تأثير متوسط في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات بينما كانت الضوابط المتعلقة بالحقوق و الواجبات ذات تأثير كبير في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات.

#### ❖ محمد عبد الله المومني ومحمد إبراهيم عبيدات، تفعيل دور لجان التدقيق ومجالس الإدارة في تقييد

ممارسات إدارة الأرباح: منظور مدققي الحسابات في الأردن، المؤتمر الدولي الأول: المحاسبة

والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، جامعة المسيلة، الجزائر، 4، 5/12/2012.

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى اختيار إمكانية تفعيل دور لجان التدقيق ومجالس الإدارة في تقييد ممارسات إدارة الأرباح، ووجدت الدراسة أن تفعيل لجان التدقيق ومجالس الإدارة، ولجان التدقيق ومجالس الإدارة معا من شأنه أن يؤدي إلى تقييد ممارسات إدارة الأرباح.

#### اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تتفرد الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في كونها أجريت في بيئة تختلف من حيث المتطلبات القانونية والتنظيمية، وفي تناولها لدور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين.

## تقسيمات البحث:

تبعاً للأهداف المتوخاة من البحث، ولمعالجة تساؤلات الدراسة، و لاختبار الفرضيات، تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول، تسبقهم المقدمة وتعقبهم الخاتمة التي تضمنت تلخيص عام لموضوع الدراسة وللنتائج المتوصل إليها، ومجموعة من الاقتراحات، وتتمثل تقسيمات البحث فيما يلي:

- الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لإدارة الأرباح، تم التطرق في هذا الفصل إلى ماهية إدارة الأرباح من خلال المفهوم، والأخلاقيات، والدوافع، بالإضافة إلى خصائص إدارة الأرباح من حيث الأساليب المستخدمة للقيام بإدارة الأرباح، وقياس تقدير ممارسات إدارة الأرباح، بالإضافة إلى النتائج المترتبة على هذه الممارسات.
- الفصل الثاني: لجان المراجعة وعلاقة مهامها بجودة التقارير المالية، خصص هذا الفصل إلى توضيح ماهية لجان المراجعة وضوابط تشكيلها، بالإضافة إلى علاقة مهام لجان المراجعة بجودة التقارير المالية.
- الفصل الثالث: دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الجزائر، تناول هذا الفصل تقديم لمهنة المراجعة في الجزائر، بالإضافة إلى دراسة ميدانية لدور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الجزائر.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي لإدارة الأرباح

## مقدمة الفصل:

تشكل الأرباح المحاسبية أحد أبرز الأرقام التي يفصح عنها في القوائم المالية للمؤسسة، فهي تعكس العديد من السياسات المحاسبية التي تطبقها المؤسسة. في ظل تعارض المصالح بين مستخدمي التقارير المالية (الإدارة، المساهمين، المقرضين، المستثمرين، الجهات الضريبية وغيرهم)، فإن الإدارة قد تقوم بممارسات تهدف من ورائها إلى التلاعب بحجم الربح المفصح عنه في التقارير المالية، وذلك لتحقيق هدف محدد مسبقا بقصد الحصول على منافع خاصة، حيث يطلق على هذا النوع من الممارسات « إدارة الأرباح ».

في هذا الفصل سنقوم بإلقاء الضوء على ممارسات إدارة الأرباح من خلال التطرق إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: ماهية إدارة الأرباح؛
- المبحث الثاني: خصائص إدارة الأرباح.

## المبحث الأول: ماهية إدارة الأرباح

ظهر مصطلح إدارة الأرباح في الآونة الأخيرة ليعبر عن الممارسات الخاطئة للمؤسسات ، في إطار قانوني سليم من أجل تحقيق منافع أو غايات خاصة، سواء خاصة بالمؤسسة أو بالمديرين، قد ساعد على انتشار هذا النوع من الممارسات انفصال الملكية عن الإدارة، بالإضافة إلى ترك الحرية للإدارة في اختيار السياسات والتقديرات المحاسبية، والحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً.

## المطلب الأول: مفهوم إدارة الأرباح

بالرغم من أن مفهوم إدارة الأرباح قد نوقش بشكل موسع، إلا أنه ما يزال هناك عدم اتفاق حول تعريفه، ولذلك سوف نحاول استعراض مجموعة من التعريفات التي قدمتها الأبحاث المحاسبية :

## • تعريف Schipper:

إدارة الأرباح هي "تدخل متعمد في عملية إعداد التقارير المالية الخارجية بنية تحقيق بعض المكاسب الخاصة."<sup>1</sup>

## • تعريف Healy &amp; Wahlen:

إدارة الأرباح "تحدث عندما يستخدم المديرون الحكم والتقدير الشخصي في التقرير المالي وفي هيكلة العمليات لتغيير التقارير المالية، إما لتضليل بعض أصحاب المصالح حول الأداء الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بهذه التقارير."<sup>2</sup>

## • تعريف Yapping:

إدارة الأرباح "تمثل تلاعب في الأرباح يتم من خلال ممارسة الاختيار وفقاً للمعايير المحاسبية أو من خلال إعادة هيكلة العمليات بهدف تحقيق المستوى المرغوب."<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Katherine Schipper, commentary: earning management, accounting horizons, Vol-3, No.9, December 1989, P92. available at: [http://fisher.osu.edu/~young.53/Schipper%20Earn%20Mgmt\(08/03/2014\)](http://fisher.osu.edu/~young.53/Schipper%20Earn%20Mgmt(08/03/2014))

<sup>2</sup> Paul M Healy & James M Wahlen, A review of the earnings literature and its implications for standard setting, Accounting Horizons, December 1999, P368. available at: [http://fisher.osu.edu/~young.53/Healy-Wahlen\(08/03/2014\)](http://fisher.osu.edu/~young.53/Healy-Wahlen(08/03/2014))

<sup>3</sup> Ning Yaping, The theoretical framework of earnings management, Canadian social science, Vol-1, No.3 November 2005, p33. Available at: [cscanada.net/index.php/css/article/download/223/221\(09/03/2014\)](http://cscanada.net/index.php/css/article/download/223/221(09/03/2014))

• تعريف طارق عبد العال حماد:

إدارة الأرباح هي "اختيار سياسات محاسبية من جانب المؤسسة لتحقيق أهداف معينة للإدارة، وتحدث عندما يستخدم المديرون المرونة المتاحة لهم للاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية، وكذلك حالات التقدير والحكم الشخصي لبعض البنود الظاهرة في التقارير المالية، سواء لتضليل بعض أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي للمؤسسة، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بالتقارير.<sup>1</sup>"

من خلال التعاريف السابقة يمكننا القول بأن إدارة الأرباح عبارة عن تدخل متعمد من قبل الإدارة في عملية التقرير المالي، والذي يتم من خلال استخدام الاختيارات المحاسبية والتقديرات الشخصية التي يتم ممارستها في إطار المعايير المحاسبية، بهدف إظهار الأرباح بشكل معين يختلف عن الواقع لتحقيق بعض المكاسب الخاصة.

يتضح من خلال التعريفات السابقة أن إدارة الأرباح تتصف بما يلي:

- ✓ تمثل تدخل متعمد من قبل الإدارة في عملية إعداد التقرير المالي؛
- ✓ تعتبر تصرفات قانونية؛
- ✓ لا تخالف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- ✓ تتم في نطاق سلطاتها الإدارية؛
- ✓ تتم من خلال استخدام الاختيارات المحاسبية والتقديرات الشخصية بهدف الوصول إلى مستوى الأرباح المرغوبة؛
- ✓ تهدف إلى تغيير الأداء الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة إما لتضليل أصحاب المصالح أو للتأثير على النتائج التعاقدية.

جدير بالذكر أن مفهوم إدارة الأرباح يعرف أحيانا بإدارة التسويات المحاسبية، والتي تنقسم إلى:<sup>2</sup>

- تسويات اختيارية: تعبر عن المصروفات غير الإلزامية، مثل: حوافز ومكافآت الإدارة؛
- تسويات إلزامية: تعبر عن المصروفات الإلزامية وهي المصروفات التي لم تتحقق بعد ولكنها مسجلة في الدفاتر المحاسبية، مثل: مرتبات الشهور المقدمة.

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات: المفاهيم، المبادئ، التجارب، الدار الجامعية، ط 1، الإسكندرية، 2005، ص55.

<sup>2</sup> سوزي فارق النفودي، التطوير المقترح لمعايير المحاسبة للحد من ممارسات إدارة الربحية في ظل الدور المحاسبي لحوكمة الشركات، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، مصر، 2012، ص 192.

## المطلب الثاني: أخلاقيات إدارة الأرباح

كما تم الإشارة إليه سابقا بأن ممارسات إدارة الأرباح تعتبر تصرفات قانونية، ولا تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتدور في نطاق صلاحيات الإدارة. ومع ذلك السؤال الذي يمكن طرحه فيما إذا كان سلوك الإدارة يتسق مع القيم الأخلاقية أم لا؟

لقد لقي موضوع التقييم الأخلاقي لممارسات إدارة الأرباح اهتمام العديد من الدراسات والأبحاث المحاسبية، ومن أهمها: Touch Ross، Bruns & Merchant، Merchant & Rockness، وقد اعتمدت هذا الدراسات في المقدمة، على أن الحكم على سلوك الإدارة من الناحية الأخلاقية يفترض معه أن يكون هذا السلوك متعمدا، لأن النية المسبقة لحدوث الفعل هي العامل الفعال في التقييم وإصدار الحكم، وفيما يلي عرض لهذه الدراسات ونتائجها:<sup>1</sup>

## • دراسة Touch Ross 1988:

شملت 1017 من مديري الشركات الكبرى وعمداء كليات إدارة الأعمال وأعضاء من الكونجرس الأمريكي وجد أن التركيز المتزايد على الأرباح في الفترة القصيرة يهدد القيم الأخلاقية في قطاع الأعمال الأمريكي.

## • Bruns &amp; Merchant 1990:

صدر بحث تجريبي بمعرفة كل من Bruns & Merchant، حيث تم توجيه استبيان إلى مجموعة من مديري القطاعات في بعض الشركات، وقد أسفر هذا الاستبيان عن نتيجة وهي أن التلاعب في الأرباح عن طريق القرارات التشغيلية يعتبر مقبولا أخلاقيا، أما التلاعب عن طريق السياسات المحاسبية غير مقبول أخلاقيا. وقد أثارت النتيجة قلق الباحثان وأشارا إلى أن هذه الممارسات قد تضلل مستخدمي المعلومات المحاسبية، مما قد يؤدي مع الوقت إلى انخفاض الثقة في المعلومات المحاسبية ويؤثر سلبا على مهنة المحاسبة.

## • دراسة Merchant &amp; Rockness 1994:

حيث تم توجيه الاستبيان إلى عدة مستويات إدارية في شركتين بالإضافة إلى شعبة أو جمعية للمراجعين الداخليين، وقد انتهى البحث إلى النتائج التالية:

<sup>1</sup> وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، ط 1، الإسكندرية، 2002، ص ص 126-134. [يتصرف]

- ✓ وجود تباين شديد بين الأسلوب التشغيلي والأسلوب المحاسبي، حيث وجد أن الأسلوب المحاسبي مرفوض من الناحية الأخلاقية. وبالنسبة للأسلوب التشغيلي وجد أن أسلوب تقديم أو تأجيل المصروفات يعتبر غير مقبول بالمقارنة بأسلوب العمل الإضافي لزيادة الإنتاج أو بيع الأصول الزائدة لتحقيق المكاسب.
  - ✓ وجد أن استخدام المبادئ المحاسبية كوسيلة لتبرير سلوك الإدارة غير مقبول من الناحية الأخلاقية.
  - ✓ لا يوجد فرق فيما إذا كان هذا الأسلوب يؤدي إلى زيادة المكاسب أو تخفيضها.
  - ✓ السلوك الذي يؤدي إلى أرباح كبيرة يعتبر غير مقبول أخلاقيا.
  - ✓ السلوك الذي يتم قرب انتهاء السنة المالية يعتبر غير مقبول أخلاقيا.
  - ✓ السلوك الذي ينطوي على أنانية أو تحقيق مصالح ذاتية غير مقبول أخلاقيا.
- يتضح من خلال هذه الدراسات أن إدارة الأرباح القائمة على التلاعب بالسياسات المحاسبية هي ممارسات غير أخلاقية لكونها سلوك متعمد، تسعى من خلاله الإدارة إلى تحقيق مصالح ذاتية (تستهدف فئة معينة)، وهو ما يؤثر سلبا على مصداقية المعلومة المحاسبية بصفة خاصة، وعلى مهنة المحاسبة بصفة عامة، باعتبار أن كل المداخل النظرية لعلم المحاسبة لها جانب أخلاقي يرتكز على ثلاث مبادئ أخلاقية وهي:<sup>1</sup>
- ✓ العدالة: تعني أن يكون هناك معايير وأسس عادلة للمعاملة بين كل الأطراف المستفيدة؛
  - ✓ الصدق: تعني المطابقة للحقيقة، أي وجود درجة عالية من التطابق بين المقاييس المطبقة والظواهر المراد التقرير عنها، فالعبرة بالصدق تمثيل المضمون (الجوهر) وليس مجرد الشكل. فالصدق في التعبير عن الواقع الاقتصادي يتطلب الإفصاح عن معامل الخطأ الذي قد يصاحب الأرقام المحاسبية.
  - ✓ عدم التحيز: تعني تجنب ذلك النوع المقصود من التحيز الذي يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبية، بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة أو بهدف التأثير في سلوك مستخدم هذه المعلومات. وتعني القيام بإعداد التقارير المحاسبية بطريقة تخدم جميع فئات المستخدمين دون تغليب فئة على حساب الفئات الأخرى.

<sup>1</sup> بالرقمي تيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2012، ص ص 41، 40.

المطلب الثالث: دوافع إدارة الأرباح

حينما تسعى الإدارة إلى إدارة الأرباح فهي بذلك تستهدف تحقيق غرضين أو يحركها دافعين أساسيين وهما:<sup>1</sup>

- ✓ الدافع الأول: تحقيق منافع ذاتية للإدارة (زيادة المكافآت في الحاضر أو في المستقبل)، وعندئذ يكون الدافع انتهازي Opportunist؛
- ✓ الدافع الثاني: ضمان بقاء واستمرار الوحدة الاقتصادية في سوق المنافسة (عن طريق الاستغلال الأمثل للموارد)، وعندئذ يكون الدافع هو كفاءة الوحدة الاقتصادية.

يمكن تقسيم هذين الدافعين الرئيسيين إلى الدوافع التالية:

أولاً: الدوافع التعاقبية

تستخدم البيانات المحاسبية للمساعدة في رصد وتنظيم العقود بين الشركة والملاك المتعددين، حيث تنشأ عقود المكافآت الإدارية الصريحة والضمنية للملاءمة بين مصالح الإدارة وبين أصحاب المصالح الأخرى، هناك نوعان من العقود والتي سيتم تناولها بإيجاز على النحو التالي:

• عقود الحوافز:

تتمثل في المكافآت التي تعطى للمديرين سنوياً بالإضافة إلى مرتباتهم الثابتة، ونظراً لأن عقود الحوافز تقوم على أساس الأرقام المحاسبية مثل نسبة من صافي الربح قبل الفوائد، فإن ذلك يؤثر على سلوك المديرين عند إعدادهم للتقارير الخارجية. ونظراً لأن هذه التقارير تعد وفقاً للقواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، فإن المديرين سيحاولون الاختيار بين البدائل والطرق المحاسبية المقبولة بطريقة تؤدي إلى زيادة صافي الربح أو تخفيضه وفقاً لمصالحهم الشخصية.<sup>2</sup>

في هذا الإطار تنظر دراسة Bartov & Mohanvam سنة 2004 إلى عقود حق شراء الأسهم على أنها البند الأكثر أهمية في المكافآت الإدارية وهي آلية فعالة لتحقيق التوافق بين أهداف الإدارة والملاك، وبالرغم من ذلك فإن الإدارة تقوم بممارسات إدارة الأرباح بشكل انتهازي بهدف ضمان الوصول إلى أفضل النتائج التي تحقق مصالحها الذاتية عند ممارسة حق شراء الأسهم، وتتمثل أحد مداخل إدارة الأرباح المستخدمة لهذا الغرض حسب Barker & al في التلاعب بالأرباح المعلنة بشكل سلبي، أي

<sup>1</sup> وصفي أبو المكارم، مرجع سابق، ص 139.

<sup>2</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، ط 1، الإسكندرية، 2001، ص 99-97.

القيام بممارسات إدارة الأرباح بشكل يؤدي إلى تخفيض الأرباح على غير الحقيقية والذي ينجم عنه انخفاض مؤقت في سعر السهم في السوق المالي وبالتالي ممارسة حق شراء الأسهم بسعر منخفض.<sup>1</sup>

وقد بين Tonge & al في قضية شركة Enron، أن الكثير من المفارقات المثيرة للدهشة تظهر تورط الأشخاص الذين كان يفترض فيهم حماية حقوق المساهمين وبقية الأطراف الأخرى في استلام مكافآت ضخمة من الشركة، ويبين الجدول التالي شيئاً من تلك المفارقات.<sup>2</sup>

### الجدول رقم(1):

رقم بيان بعض التصرفات المالية التي قام بها كبار مسؤولي شركة Enron

المنصب	التصرف الذي قام به
عضو بلجنة التعويضات	باع 1.7 مليون سهم في عام 2000
رئيس لجنة مكافآت المدراء التنفيذيين	باع 2 مليون سهم في مايو 2001
رئيس لجنة مكافآت مكتب المراجعة	باع 841 ألف سهم
رئيس لجنة سياسات الشركة	حصل على 12 مليون دولار مكافأة في عام 2000، كما أنه ضارب في أسهم بقيمة 123 مليون، ثم حصل على مكافأة 10.6 مليون في عام 2001 وبيع أسهم بقيمة 50 مليون في نفس العام.
كبير المدراء التنفيذيين بالشركة	حصل على 6.5 مليون دولار مكافأة في عام 2001 وبيع أسهما بقيمة 62 مليون في عام 2000.
نائب كبير المدراء التنفيذيين ومسؤول مالي بالشركة	حصل على 3 مليون دولار مكافأة عن شهري جانفي وفيفري لعام 2001 كما أنه جمع 30 مليونا كشرية لإحدى الشركات التابعة للشركة
مسؤول مالي بالشركة	باع أسهم في الشركة بقيمة 268 مليونا بسعر يصل إلى 72 دولارا للسهم.

المصدر: بالرقمي تيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2012، ص38.

<sup>1</sup> حمزة بوسنة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح: دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012، ص86.

<sup>2</sup> بالرقمي تيجاني، مرجع سابق، 2012، ص37. غير منشورة

• عقود الدين :

عادة ما تتضمن عقود الدين (حصول الشركات على قروض) بعض الشروط التي يضعها المقرضون مثل عدم سداد توزيعات الأرباح إلا إذا تجاوزت الأرباح حد أو نسبة معينة، وعدم الحصول على قروض جديدة إلا إذا كانت الأرباح تغطي مثلًا الفوائد بعدد معين من المرات، ولذلك تلجأ الإدارة في أحيان كثيرة إلى التلاعب في الدخل لاستيفاء شروط الدين.<sup>1</sup>

وحسب فرضية اتفاقية الدين يؤكد كل من Watts & Zimmerman 1986 أن المؤسسات التي تكون فيها نسبة المديونية كبيرة مرتفعة، والتي تكون عرضة لعدم تحقيق الشروط الخاصة بعقد الدين، سوف تميل إلى استخدام السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تقديم أرباح الفترات اللاحقة إلى الفترة الحالية بغرض تضخيم الأرباح الحالية.<sup>2</sup>

كما يرى Healy & wahlen 1999 أن عقود الحوافز وعقود الدين تدفع بعض الشركات لإدارة أرباحها لكي تزيد من المكافآت، وتعمل على تحسين الوضع الوظيفي، بالإضافة إلى التخفيف من حدة المخالفات المحتملة لمواثيق الدين.<sup>3</sup>

ثانياً: الدوافع التنظيمية:

تظهر الدوافع التنظيمية لإدارة الأرباح عندما يوجد اعتقاد بأن للأرباح المعلنة تأثير على واضعي التشريعات والمسؤولين الحكوميين. وبالتالي فإنه من خلال إدارة الأرباح يمكن للمديرين التأثير على أعمال واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين، مما يقلل من الضغط السياسي وتأثير التشريعات على المؤسسة.<sup>4</sup> تتمثل هذه الدوافع في:

• تخفيض الضرائب:

يعتمد سلوك الإدارة في تبني الطرق والسياسات المحاسبية البديلة على الآثار المحتملة الناتجة من تبني هذه الطرق والسياسات على المدفوعات الضريبية المستقبلية للشركة، حيث تعتمد الضرائب

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 57.

<sup>2</sup> حمزة بوسنة، مرجع سابق، ص 86.

<sup>3</sup> علي سليمان النعماني وآخرون، دور المقياس المتوازن للأداء في ترشيد أداء إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة جامعة الأزهر، المجلد 15، العدد 2، غزة، 2013، ص 78. موقع النسخة: [www.alazhar.edu.ps/journal123/attachedFile.asp?...](http://www.alazhar.edu.ps/journal123/attachedFile.asp?...) (10/03/2014)

<sup>4</sup> سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 2، جامعة الإسكندرية، مصر، 2008، ص 15. موقع النسخة: [http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads\(10/03/2014\).](http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads(10/03/2014).)

التي تفرض على أرباح الشركات مما يدفع الإدارة إلى اختيار الطرق والسياسات البديلة التي تخفض من الربح الخاضع للضريبة.<sup>1</sup>

لقد بينت دراسة Fields & al أن الدافع من وراء تدخل الإدارة في عملية التقرير المالي هو تخفيض العبء الضريبي الملقى على عاتق الشركة، حيث أن ظهور مستويات أرباح مرتفعة من شأنه أن يدفع السلطات إلى فرض تكاليف إضافية وفرض قواعد جديدة لاحتساب الضرائب على نشاط الشركات مما يزيد من المدفوعات الضريبية، هذا ما يحفز الإدارة على القيام بتخفيض الربح المعلن عنه للحد من زيادة المدفوعات الضريبية الناجمة عن ذلك، وإحدى الطرق المستخدمة لتخفيض مدفوعات الضرائب هي طريقة تقويم المخزون السلعي التي تؤدي إلى إحداث تغييرات في التدفقات النقدية للمؤسسة، ففي فترات التضخم عادة ما تستخدم المؤسسات طريقة FIFO لزيادة الدخل الظاهر في القوائم المالية والذي سيؤدي إلى زيادة الضرائب وتخفيض التدفقات النقدية، في المقابل نجد أن طريقة LIFO تستخدم بتخفيض الدخل الظاهر بالقوائم المالية مما يؤدي إلى تخفيض مدفوعات الضرائب وزيادة التدفق النقدي للمؤسسة.<sup>2</sup>

#### • تفادي التكاليف السياسية:

تتمثل تلك التكاليف في الأعباء التي قد تتحملها الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم، نتيجة القوانين والأنظمة التي تفرضها الدولة، مثل: قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء اجتماعية مرتفعة. لذلك قد تلجأ إدارة الوحدات الاقتصادية إلى تبني إدارة الأرباح واختيار سياسات محاسبية تؤدي إلى تخفيض الربح، وذلك لتجنب مثل تلك التكاليف.<sup>3</sup>

وفي هذا السياق بين الباحثان hang & wang 1998 أن التكاليف السياسية تشكل دافعا للإدارة للتلاعب بأرباحها لتجنب ردود الفعل عليها، وينظر لإدارة الأرباح كإستراتيجية تتبع من قبلها، وهو ما استخدمته شركات صناعة النفط والغاز إبان غزو العراق للكويت عام 1990، حيث تسبب الغزو بارتفاع مفاجئ بأسعار المنتجات النفطية، وكانت التوقعات زيادة الأرباح لتلك الشركات، لكن أثبتت الدراسة بأن الشركات استخدمت المستحقات الاختيارية لتخفيض الأرباح تجنباً للضغوطات والتدخلات عليها من قبل الحكومات والتي قد تفرض عليها تكاليف إضافية.

<sup>1</sup> بشرى نجم عبد الله المشهداني وليلى ناجي مجيد الفتلاوي، المداخل المعتمدة في قياس إدارة أرباح الشركات وأثر آليات الحوكمة في تخفيضها، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 35، العدد 93، الجامعة المستنصرية، العراق، 2012، ص 31. موقع النسخة:

[http://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&ald=66806\(11/03/2014\)](http://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&ald=66806(11/03/2014))

<sup>2</sup> حمزة بوسنة، مرجع سابق، ص 96.

<sup>3</sup> جبر إبراهيم الداعور ومحمد نواف عابد، أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية : دراسة تطبيقية ، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 17، العدد 1، غزة، جانفي 2009. ص 829. موقع النسخة:

[http://www2.iugaza.edu.ps/ar/periodical/articles/pdf\(15/03/2014\)](http://www2.iugaza.edu.ps/ar/periodical/articles/pdf(15/03/2014))

أما 1999 Godfrey and Jones، فقد أثبتنا أن إدارة الشركات تسعى إلى إدارة أرباحها وتعمل على الحفاظ على مستويات الدخل ومعدلات نموه من أجل تخفيض التكاليف السياسية التي من المحتمل التعرض لها، وذلك من خلال استخدام وسائل متعددة كاختيار الطرائق المحاسبية البديلة أو من خلال الاعتراف بتوقيت العمليات، فالإدارة تستخدم الوسيلة الأقل تكلفة، وتهدف من إدارة أرباحها تجنب الضغوطات السياسية.<sup>1</sup>

### ثالثاً: الدوافع المتعلقة بالسوق المالي:

إن الاستخدام السائد للمعلومات المحاسبية من قبل المستثمرين والمحليلين الماليين للمساعدة في تقييم الأسهم، يمكن أن يولد دافعا أو حافزا للمديرين للتلاعب بالأرباح، وذلك محاولة منهم للتأثير على أداء سعر السهم في المدى القصير. وفيما يلي إيضاح لبعض دوافع سوق رأس المال:<sup>2</sup>

#### • تنبؤات الأرباح:

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

#### • الإصدارات الأولية لعروض الملكية الأولية:

تشكل عروض حقوق الملكية الأولية دافعا لأنشطة إدارة الأرباح، حيث تهدف الإدارة إلى التأثير على السعر السوقي للسهم عند حدوث عروض الأسهم من أجل رفع الأسعار السوقية لهذه الأسهم. وقد ناقش Stolowy & Breton أنه يبدو أن عروض حقوق الملكية الأولية تشكل فرصة جيدة لإدارة الأرباح، حيث لا يكون هنا سعر سوقي سابق للأسهم، كما يوجد نقص في المعلومات فيعتمد المستثمرون بشكل كبير على معلومات القوائم المالية، وبالتالي فإن هناك فرصة لإدارة الأرباح لتعظيم عائدات بيع الأسهم.

<sup>1</sup> محمد عبد الله المومني، دور الأبعاد السلوكية لإدارات الوحدات الاقتصادية في القياس والإفصاح المحاسبي في حدوث الأزمات المالية: دراسة نظرية، كتاب الملتقى الدولي الرابع حول: الأزمة المالية العالمية الراهنة وانعكاساتها على اقتصاديات دول منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، جامعة دالي إبراهيم، 08-09/12/2009، ص 52.

<sup>2</sup> جبر الداعور، أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الحد من إدارة الأرباح، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 2، جوان 2013، غزة، ص ص 118، 119. موقع النسخة:

[http://www2.iugaza.edu.ps/ar/periodical/articles/pdf.\(15/03/2014\)](http://www2.iugaza.edu.ps/ar/periodical/articles/pdf.(15/03/2014))

رابعاً: دوافع أخرى:

• تكوين سمعة إدارية جيدة:

من المعروف أن الإدارة الناجحة تكسب سمعة طيبة في مرحلة يسود فيها الكساد منذ عقود عديدة، وهذا يؤدي بدوره إلى تكوين رأسمال بشري تتمثل به الإدارة، فترتفع رواتب الإداريين ويصبح لهم حظ في العمل لدى مشروعات أكبر في الداخل والخارج.

ومن الطبيعي أن المقياس السائد في السوق المالي هو تحقيق الأرباح فكلما زادت الأرباح عن المعدلات السائدة كان الطاقم الإداري ناجحاً، مما يستدعي صرف بعض النفقات للدعاية للجهاز الإداري وبناء علاقات عامة قوية تسمح لعناصر الإدارة القيادية بتحقيق مكاسبها.<sup>1</sup>

• قد تقوم الإدارة بممارسات إدارة الأرباح لاستخدامها كقناع لمشاكل الأداء الضعيف، أو لتقديم القوائم المالية بصورة أقوى من الحقيقة وذلك من أجل الحصول على قروض من البنوك.<sup>2</sup>

يتضح لنا من خلال عرض دوافع ممارسات إدارة الأرباح أن الشركة تلجأ إلى إستراتيجيتين عند ممارسة إدارة أرباحها:

- إستراتيجية زيادة الربح: وذلك عندما تكون الأرباح المحققة منخفضة، ويكون للإدارة منفعة في زيادتها، مثل: الحصول على مكافآت، الحصول على قروض من البنوك.
- إستراتيجية تخفيض الربح: وذلك عندما تكون الأرباح المحققة مرتفعة، ويكون للإدارة منفعة في تخفيضها، مثل: تفادي التكاليف السياسية، تخفيض الضرائب.

<sup>1</sup> حسين القاضي ومأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2007، ص 102.

<sup>2</sup> بشرى نجم عبد الله المشهداني ووليلي ناجي مجيد الفتلاوي، مرجع سابق، ص 31.

## المبحث الثاني: خصائص إدارة الأرباح

لقد ركزت العديد من الأبحاث المحاسبية على دراسة مختلف الأساليب التي يمكن أن تتبعها الإدارة للتلاعب بحجم الربح المحاسبي، وكيفية اكتشاف هذه الممارسات نظراً لتأثيرها السلبي على المؤسسة من جهة وعلى الأطراف التي تستخدم التقارير المالية من جهة أخرى.

### المطلب الأول: أساليب إدارة الأرباح

قام كل من Ewert & Wagenhofer بالتمييز بين إدارة الأرباح المحاسبية وإدارة الأرباح الحقيقية عند الإشارة إلى مفهوم إدارة الأرباح، وذلك على أساس أن إدارة الأرباح المحاسبية هي تلك التي تتم عن طريق الاختيارات في المعايير والتي تطبق عند تسجيل العمليات أو الأحداث المالية، بينما إدارة الأرباح الحقيقية تتم من خلال التغيير في توقيتات الأعمال الحقيقية أو بإعادة هيكلتها.<sup>1</sup> ولذلك سنقوم بتوضيح الأساليب التي تستخدمها الإدارة عند القيام بكل نوع من ممارسات إدارة الأرباح:

#### أولاً. إدارة الأرباح المحاسبية:

يتم هذا النوع من إدارة الأرباح باستخدام الطرق التالية:<sup>2</sup>

#### • تعجيل الإيرادات:

ثمة طريقتان لتعجيل الإيراد هما:

- ✓ الطريقة الأولى هي حجز مبلغ معين بوصفه مبيعات جارية، عندما يمتد تقديم الخدمات إلى أكثر من سنة، أي تسجيل الدفعة الكاملة من المبيعات في نفس الفترة التي تم استلامها فيها، على الرغم من أنها تخص أكثر من سنة مالية.
- ✓ أما الطريقة الثانية فيصطلح عليها (حشو القناة) «Channel stuffing»، إذ يرسل الصانع هنا شحنة كبيرة للموزع في نهاية الربع الأخير من السنة، ويقيدها في خانة المبيعات بالرغم من أنها ليست مبيعات فعلية.

<sup>1</sup> Ralf Ewert & Alfred Wagenhofer, Economics effects of tightening accounting standards to restrict earnings management, the accounting review, vol.80, No.4, 2005, p1102. available at: [https://www.unibas.ch/fileadmin/www/redaktion/accountingcontrolling/Lehre/Economics\\_of\\_Financial\\_Accounting/FS\\_2013/2013-04-02-Ewert-Wagenhofer-TAR-05.pdf\(26/03/2014\)](https://www.unibas.ch/fileadmin/www/redaktion/accountingcontrolling/Lehre/Economics_of_Financial_Accounting/FS_2013/2013-04-02-Ewert-Wagenhofer-TAR-05.pdf(26/03/2014)).

<sup>2</sup> علام محمد موسى حمدان وآخرون، هل ساهمت إجراءات الحوكمة المؤسسية في خفض ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية؟، بحوث اقتصادية عربية، العددان 59، 60، صيف، خريف/2012، ص ص 161، 160. موقع النسخة: [http://www.caus.org.lb/PDF/EmagazineArticles/bouhothaqtisadiyah59-60allam%20hamdan%20151-174.pdf\(15/03/2014\)](http://www.caus.org.lb/PDF/EmagazineArticles/bouhothaqtisadiyah59-60allam%20hamdan%20151-174.pdf(15/03/2014))

• تأجيل المصروفات:

حيث تقوم بعض الشركات برسملة مصاريف تخص السنة الحالية وتحميلها لعدد من السنوات القادمة، بدلا من استنزالها من دخل السنة التي حدثت فيها.

• المصاريف غير المتكررة:

يتم إدراج هذه المصاريف ضمن بنود المصاريف العادية أو المتكررة، والذي يؤدي بدوره إلى تشويه حسابات الدخل من العمليات الجارية.

• إيرادات أو مصروفات وهمية:

تقوم بعض الشركات بإدراج بعض الإيرادات أو المصاريف الوهمية وذلك لغرض تضخيم الأرباح، أو لتقليل الخسائر، وربما لأسباب ضريبية معينة.

• خطط التقاعد:

يمكن للشركات التي تعمل داخل الأسواق التي ترتفع فيها الأسعار «ball markets» أن تحسن من إيراداتها بخفض مصاريف التقاعد، وخاصة إذا كانت الاستثمارات في الخطة تنمو بسرعة أكبر من توقعات الشركة.

• بنود خارج الميزانية:

تقوم بعض الشركات الأم بإدراج التزامات أو مصاريف معينة في حسابات بعض فروعها، وذلك من أجل إخفائها عن بعض الأطراف ذوي العلاقة، باعتبار أن تلك الفروع هي كيانات قانونية مستقلة.

• تنظيف القوائم المالية «Big bath»:

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، حيث ينتج عن ذلك تخفيض للدخل بإجمالي المصروفات الموقعة في سنة واحدة، وهو ما يصطلح عليه «تنظيف القوائم المالية»، فهو الاعتقاد بأن المستثمرين سوف يتسامحون مع الشركة التي أعلنت أرباحا سيئة في سنة ممارسة ذلك، في حال ما إذا تبعها تحسن فعلي في السنوات اللاحقة.

غالبا ما تستخدم الإدارة الطرق التالية بالإضافة إلى ما سبق عند القيام بإدارة الأرباح المحاسبية:

• إدارة الاستحقاقات المحاسبية:

عند إعداد القوائم المالية لأي شركة تجارية، فإن الأساس المحاسبي المستخدم لهذا الغرض هو أساس الاستحقاق، حيث تعد المدة المالية مدة مستقلة تحمل بما يخصها من إيرادات ومصروفات، ويتم استبعاد تلك الإيرادات التي تم قبضها أو صرفها ولا تخص تلك المدة ويتميز أساس الاستحقاق بأنه يعطي صورة حقيقية عن نتائج نشاط الشركة ومركزها المالي، كونه يأخذ بالاعتبار المستحقات والالتزامات، ويفرق بين النفقات الرأسمالية والإيرادية، مما يسهل عملية المقارنة بصورة سليمة بين المدة المالية المختلفة فضلا عن أنه يعطي تقييم أشمل لأداء الشركة خلال الفترات المتعاقبة.<sup>1</sup> ويقصد بإدارة الاستحقاقات المحاسبية تغيير احتمالات وتقديرات تحقق الإيرادات والمصروفات المستحقة مثل تغيير العمر الافتراضي للأصول أو احتمال سداد المدينين بغرض التحكم في مقدار الإيرادات والمصروفات التي تظهر في فترة مالية معينة.<sup>2</sup>

• استغلال التغييرات المحاسبية :

يمكن تصنيف التغييرات المحاسبية على الشكل التالي:

- **تغييرات في التقديرات المحاسبية :** وهي عبارة عن تعديل في المبلغ المسجل لأصل أو التزام، أو مبلغ الاستهلاك الدوري للأصل، الناتج عن تقييم الوضع الحالي للأصول والالتزامات، والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بها. وتنتج التغييرات في التقديرات من المعلومات أو التطورات الجديدة.<sup>3</sup>

من أمثلة هذه التغييرات ما يلي:<sup>4</sup>

- ✓ التغييرات في العمر الإنتاجي للأصول الثابتة.
- ✓ تسويات تعدد استحقاقات رواتب الموظفين في نهاية العام
- ✓ ترقية المخزون المتقادم فنيا.
- ✓ تعديلات ناتجة عن إعادة التفاوض.
- ✓ تسوية الالتزامات.

<sup>1</sup> يحي سعيدي وعبد الحليم سعيدي، مداخلة بعنوان: ضوابط تشكيل وعمل لجان التدقيق للحد من ممارسات إدارة الأرباح في إطار مهنة المحاسبة والتدقيق، الملحق الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، 21، 2013/11/20، ص5.

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 56.

<sup>3</sup> أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكد الحديث: المشاكل والمسؤوليات، الأدوات والخدمات، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2009، ص214.

<sup>4</sup> حسين القاضي ومأمون حمدان، مرجع سابق، ص 347.

- **تغيرات في السياسات المحاسبية** : تعرف السياسة المحاسبية على أنها المبادئ المحددة، والقواعد والأعراف والأحكام والممارسات المتبعة لدى المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية. ونظرا لتعدد بدائل السياسات المحاسبية التي يمكن للإدارة أن تختار من بينها السياسة التي ستستخدمها في معالجة ذات الموضوع، فإن الإدارة مدعوة أن تختار السياسة الفضلى التي تعرض وضعها المالي ونتائج أعمالها بصورة صحيحة في ضوء الظروف المحيطة.<sup>1</sup> من أمثلة ذلك:<sup>2</sup>
  - ✓ التغير في تسعير المخزون كالتحول من طريقة LIFO إلى FIFO.
  - ✓ التغير في طرق اهتلاك الأصول كالتحول من طريقة القسط الثابت إلى طريقة الاهتلاك المتزايد.
  - ✓ تغييرات في الطرق المتبعة في صرف العملات الأجنبية.
  - ✓ تغييرات في طرق معالجة المكاسب والخسائر الناجمة عن عمليات صرف العملات الأجنبية.
  - ✓ **التغيير في الوحدة المحاسبية** : يحدث التغيير عندما تعرض قوائم مالية موحدة أو مجموعة عوضا عن القوائم المالية الفردية، أو عندما يكون هناك تغيير في الشركات التي تشكل المجموعة الموحدة أو المجموعة.<sup>3</sup>
- **سوء استخدام الأهمية النسبية**:

لقد عرفت الأهمية النسبية من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية بأنها مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية في ضوء الظروف المحيطة، والذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير حكم الفرد المناسب الذي يعتمد على المعلومات أو التأثير فيه بواسطة الإغفال أو التحريف، وبناء على معايير المحاسبة الأمريكية فيعد عنصرا ما مهما نسبيا في حال ما إذا كان ثمة احتمالية لتأثير ذلك العنصر في حكم مستخدمي القوائم المالية. كما أن ثمة قلقا تجاه لجوء المديرين إلى عدم الكشف عن النتائج غير المرغوب فيها، بحجة أنها غير مهمة نسبيا.<sup>4</sup>

### ثانيا. إدارة الأرباح الحقيقية

يتم هذا النوع من إدارة الأرباح باستخدام الأساليب التالية:<sup>5</sup>

<sup>1</sup> محمد مطر وموسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، ط 2، 2008، ص 362.

<sup>2</sup> محمد عبد الله المومني، مرجع سابق، ص ص 58-59.

<sup>3</sup> حسين القاضي ومأمون حمدان، مرجع سابق، ص 350.

<sup>1</sup> علام محمد موسى حمدان وآخرون، مرجع سابق، ص 160.

<sup>5</sup> حمزة بوسنة، مرجع سابق، ص ص 102، 103.

• إدارة المبيعات والمشتريات:

يمكن لإدارة المؤسسة القيام بممارسات إدارة الأرباح عن طريق بعض القرارات المرتبطة بالمبيعات والمشتريات، يتحقق ذلك من خلال:

✓ منح تخفيضات مغالى فيها للعملاء في الربع الأخير من السنة المالية بهدف تسريع المبيعات، أو التراخي في شروط البيع الآجل وجعلها أقل مرونة كزيادة فترة الائتمان الممنوحة للعملاء، وهذا ما أكدت دراسة Chapman التي توصلت إلى أن المؤسسات التي استهدفت تحقيق ربحية السهم وموافقة توقعات المحللين بشأن الأرباح المستقبلية قد قامت بتخفيض الأسعار بنسب تتراوح بين 10% - 15% في الشهر الأخير من السنة المالية بغرض تضخيم رقم المبيعات، علاوة على ذلك، توصلت الدراسة إلى أن بعض هذه المؤسسات قامت في السنة الموالية بتخفيضات أسعار متوسطها 7% فقط نظرا لأن الإدارة قد تجاوزت مستويات الأرباح المتوقعة والتي يمكن على أساسها تحويلها إلى مكافآت.

✓ تأجيل شراء بعض الأصول إلى فترة زمنية لاحقة لتأثير ذلك القرار على حجم التدفقات النقدية.

✓ اتخاذ قرارات تتعلق بتوقيت بيع الأصول: يمكن للإدارة التدخل في توقيت حدوث عملية بيع بعض الأصول واستخدامها كوسيلة لإدارة الأرباح، وقد قدم Bartov سنة 1993 دليلا عمليا يثبت أن الإدارة تتجه إلى بيع أصولها الثابتة لتفادي التأثيرات السلبية الناتجة عن عدم استقرار الأرباح من فترة لأخرى وانتهاك شروط عقد الدين. أما دراسة Herrmann & al سنة 2003 فقد توصلت إلى أن مديري المؤسسات اليابانية يعملون على زيادة الدخل من خلال بيع الأصول الثابتة والأوراق المالية عندما يكون الدخل التشغيلي المحقق أقل من الدخل التشغيلي المتوقع من طرف الإدارة.

• إدارة المصاريف الاختيارية:

يمكن للإدارة القيام بإدارة الأرباح عن طريق زيادة أو تخفيض بعض المصاريف الاختيارية، مثل نفقات البحوث والتطوير، نفقات الدعاية والإشهار ونفقات الصيانة، حتى تحقق الربح المستهدف خاصة إذا كانت هذه النفقات لا تساهم في تحقيق الدخل في الفترة الحالية.

• إدارة الإنتاج:

يمكن للإدارة القيام بإدارة الأرباح من خلال تسريع معدل الإنتاج بشكل مغالى فيه مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف الثابتة وبالتالي تخفيض متوسط تكلفة الوحدة، في نفس الوقت يترتب على زيادة الإنتاج زيادة في المخزون مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة المبيعات وبالتالي زيادة الأرباح، إلا أن زيادة المخزون بشكل مغالى فيه سيؤدي إلى تحمل المؤسسة لتكاليف تخزين مرتفعة، من ناحية أخرى، سيتعرض المخزون لخطر التلف خاصة إذا عجزت المؤسسة عن تصريفه.

المطلب الثاني: قياس وتقدير إدارة الأرباح

تتكون الأرباح المحاسبية من جزئين : جزء نقدي يتصف بالموثوقية وبمستوى أقل من الملاءمة وجزء من المستحقات يتصف بالملاءمة وبمستوى أقل من الموثوقية، كما يشير كل من Ronen & Yaari إلى أن المستحقات تنشأ عندما يكون هناك تباين بين توقيت حدوث التدفقات النقدية وتوقيت الاعتراف المحاسبي بالعمليات والأحداث التي تقوم بها المؤسسة خلال فترة معينة، يمكن تقسيم المستحقات المحاسبية حسب Ronen & Yaari إلى نوعين: <sup>1</sup>

✓ **مستحقات غير اختيارية:** هي المستحقات التي تنشأ من المعاملات التي تقوم بها المؤسسة في الفترة الحالية وهي طبيعية بالنسبة للمؤسسة نظرا لمستوى أدائها، استراتيجياتها، اتفاقيات الصناعة، الأحداث على مستوى الاقتصاد الكلي والعوامل الاقتصادية الأخرى.

✓ **المستحقات الاختيارية:** هي المستحقات التي تنشأ نتيجة اختيار الإدارة بين المعالجات والخيارات المحاسبية المتاحة وذلك بهدف تضخيم أو تخفيض أرباح المؤسسة على غير الحقيقة، وفي هذا الإطار يؤكد Dhahran & al أن معظم إدارات المؤسسات تعمل على زيادة أو تخفيض المستحقات المحاسبية المتعلقة بحسابات تحت التحصيل كحسابات العملاء والديون المشكوك في تحصيلها، حسابات المخزون كمؤونة الانخفاض في قيمة المخزونات، حسابات الذمم الدائنة، الإيرادات المؤجلة، الالتزامات مستحقة الدفع، المصاريف المدفوعة مسبقا... الخ، وذلك من أجل الوصول إلى رقم الربح المستهدف.

يوجد العديد من النماذج التي قدمها الأدب المحاسبي والتي يمكن من خلالها قياس إدارة الأرباح أو الكشف عنها من خلال المستحقات الاختيارية. وتتمثل أهم هذه النماذج فيما يلي:

• نموذج Healy 1985:

يقوم نموذج Healy على تقسيم المستحقات الكلية إلى مستحقات اختيارية وغير اختيارية، وقيمة المستحقات الاختيارية هي التي تحدد درجة ممارسة إدارة الأرباح، ويتم حساب المستحقات الاختيارية المقدرة خلال فترة معينة بتقسيم المستحقات الكلية للفترة الحالية على إجمالي الأصول في بداية الفترة ومقارنتها من سنة لأخرى، وتختلف دراسة Healy عن جميع الدراسات في كونها تتوقع حدوث ممارسات إدارة الأرباح خلال جميع فترات النشاط، كما أنها تفترض ثبات أثر المستحقات من فترة لأخرى. <sup>2</sup>

<sup>1</sup> حمزة بوسنة، مرجع سابق، ص 65.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 115.

المعادلة التالية توضح نموذج Healy:

$$EDAC_{it} = TAC_{it} / A_{it-1}$$

حيث أن:

✓  $EDAC_{it}$ : المستحقات الاختيارية التقديرية للمؤسسة (i) خلال الفترة t.

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

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

يعتبر نموذج Healy من أبسط النماذج التي تقيس إدارة الأرباح، ويتوقع أن يحتوي على خطأ قياس عالي، لأنه لا يأخذ في الاعتبار طبيعة العمليات التي تتطلب قدراً من الاستحقاق.<sup>1</sup>

#### • نموذج De Angelo 1986 :

يعتبر نموذج De Angelo تعديل لنموذج Healy حيث يقيس إدارة الأرباح عن طريق حساب الاختلاف بين المستحقات الكلية بين فترتين وقسمتها على إجمالي الأصول في نهاية الفترة الأخيرة، ويفترض نموذج De Angelo عدم وجود إدارة أرباح في الفترة الحالية إذا كان الاختلاف بين المستحقات الكلية في الفترة الحالية والفترة السابقة يساوي صفر، وكلما ابتعدت قيمة الناتج عن الصفر كلما دل ذلك على وجود إدارة الأرباح، كما يفترض هذا النموذج أن المستحقات غير الاختيارية تتبع سلوك عشوائي، المعادلة التالية تعبر عن نموذج De Angelo لقياس المستحقات الاختيارية كما يلي:<sup>2</sup>

$$EDAC_{it} = TAC_{it} - TAC_{it-1} / A_{it-1}$$

حيث أن:

•  $EDAC_{it}$ : المستحقات الاختيارية التقديرية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

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

•  $TAC_{it-1}$ : المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t-1).

•  $A_{it-1}$ : إجمالي أصول المؤسسة (i) خلال الفترة (t-1).

أما بالنسبة للمستحقات غير الاختيارية فيتم قياسها كما يلي:

$$NDAC_{it} = TAC_{it} / A_{it-2}$$

<sup>1</sup> James E. Miller, The development of the Miller ratio: a tool to detect for the possibility of earnings management, journal of business & economics research, vol-7, n 1, January 2009, p81. Available at: [http://journals.cluteonline.com/index.php/JBER/article/download/2252/2300\(17/03/2014\)](http://journals.cluteonline.com/index.php/JBER/article/download/2252/2300(17/03/2014)).

<sup>2</sup> حمزة بوسنة، مرجع سابق، ص116.

حيث أن:

- $NDAC_{it}$ : المستحقات غير الاختيارية التقديرية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).
- $TAC_{it}$ : المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).
- $A_{it-2}$ : إجمالي أصول المؤسسة (i) خلال الفترة  $t - 2$ .

مصدر خطأ القياس في هذا النموذج يأتي من إهمال المتغيرات التي قد تؤثر على الاستحقاق في الفترة الحالية. حيث يفترض أن الاستحقاق غير الاختياري يتأثر بتغير الظروف الاقتصادية ونموذج De Angelo لا يأخذ هذا في الاعتبار.<sup>1</sup>

### • نموذج Jones 1991:

قام نموذج Jones بإدخال عاملين لتقدير المستحقات الاختيارية هما: رقم الأعمال وإجمالي الأصول الثابتة (التثبيات المادية) ويفترض النموذج أنهما أقل عرضة للتلاعب من طرف الإدارة.

يمكن التعبير عن نموذج جونز Jones لقياس المستحقات غير الاختيارية في المعادلة التالية<sup>2</sup>:

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

حيث أن:

- ✓  $NDAC_{ijt}$ : المستحقات غير الاختيارية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).
- ✓  $\Delta REV_{ijt}$ : التغير في رقم أعمال المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).
- ✓  $A_{ijt-1}$ : إجمالي أصول المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).
- ✓  $PPE_{ijt}$ : إجمالي العقارات والممتلكات والآلات للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).
- ✓  $\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ : معالم نموذج خاصة بالمؤسسة يتم تقديرها لمجموعة مؤسسات العينة التي تنتمي لنفس قطاع النشاط وذلك لكل سنة من سنوات الدراسة.

يتم تقدير معالم النموذج الخاصة بالمؤسسة  $(\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3)$  من خلال استخدام معادلة الانحدار التالية لكل سنة من سنوات الدراسة ولكل قطاع نشاط كما يلي:

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

<sup>1</sup>James E Miller, op-cit, p81.

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

حيث أن:

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

• نموذج Jones المعدل 1995:

هذا التعديل لنموذج Jones يفترض ضمنا أن كل التغيرات في المبيعات الآجلة خلال فترة الدراسة تنتج عن إدارة الأرباح. هذا الافتراض يستند إلى إدارة الأرباح عن طريق التحكم في إيرادات المبيعات الآجلة يكون أسهل من إدارة الأرباح عن طريق التحكم في المبيعات النقدية.<sup>1</sup>

يمكن صياغة نموذج Jones المعدل لحساب المستحقات غير الاختيارية كما يلي:<sup>2</sup>

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

حيث أن:

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

✓  $\Delta REV_{ijt}$ : التغير في رقم أعمال المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) بين الفترة (t)

و (t-1).

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

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

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

حسب Bartov & al تقدير معالم النموذج الخاصة بالمؤسسة ( $\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ ) يتم من خلال

استخدام معادلة الانحدار السابقة في نموذج Jones الأصلي لكل سنة من سنوات الدراسة ولكل

قطاع وليس من خلال معادلة الانحدار للنموذج المعدل، والتعديل الوحيد يكون بضبط التغير

الحاصل في حساب العملاء لحساب المستحقات الاختيارية كما يلي:

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

بالتالي فإن المستحقات الاختيارية يمكن التعبير عنها حسب Bartov & al في المعادلة التالية:

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

<sup>1</sup> محمد رجب محمود بدر، دور المقياس المتوازن للأداء في ترشيد أداء إدارة الأرباح، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2013، ص 64. غير منشورة. موقع النسخة:

[http://www.alazhar.edu.ps/library/allarchive.asp\(15/03/2014\)](http://www.alazhar.edu.ps/library/allarchive.asp(15/03/2014))

<sup>2</sup> حمزة بوسنة، مرجع سابق، ص 118.

حديثاً ظهرت نماذج أخرى للتنبؤ بإدارة الأرباح ركزت على الاستحقاق قصير الأجل

( استحقاق رأس المال العامل). من هذه النماذج نموذج Miller 2007.

#### • نموذج Miller 2007 :

تبنت دراسة Miller نموذج نسبة ميلر Miller ratio كمقياس لإدارة الأرباح، ويعود ذلك إلى سهولة احتساب هذه النسبة، وأنها تعكس إدارة الأرباح باستخدام الاستحقاق قصير الأجل وهو الأسهل بالنسبة للإدارة، فقد تلجأ الإدارة إلى استخدام الاستحقاق لتسوية المشكلات المرتبطة بتوقيت التدفق النقدي في فترة معينة، وينتهي أثر الإجراء الذي اتخذته الإدارة في الفترة التالية، وهذا ينعكس على رأس المال العامل. وتقوم نسبة ميلر على أساس حساب النسبة بين التغير في صافي رأس المال العامل كعنصر معرض للتلاعب وصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية كعنصر أقل تعرضاً للتلاعب، ثم يتم حساب التغير في هذه النسبة في الفترة الحالية عن الفترة السابقة. فإذا كان هذا التغير يساوي صفراً، فإن ذلك يعني عدم وجود ممارسات لإدارة الأرباح. أما إذا اختلفت قيمة التغير عن الصفر سواء بالسالب أو الموجب، فإن ذلك يعني أن الإدارة متورطة في إدارة الأرباح.<sup>1</sup>

يمكن صياغة فرضيات نسبة ميلر فيما يلي:<sup>2</sup>

الفرضية الأولى H0: فرضية عدم وجود إدارة أرباح

$$H0: (\Delta WC/CFO)_{it} - (\Delta WC/CFO)_{it-1} = 0$$

الفرضية الثانية H1: فرضية وجود إدارة أرباح

$$H1: (\Delta WC/CFO)_{it} - (\Delta WC/CFO)_{it-1} \neq 0$$

$\Delta WC$ : التغير في صافي رأس المال العامل

$CFO$ : التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية

<sup>1</sup> جبر إبراهيم الداعور، مرجع سابق، ص 105.

<sup>2</sup> James E Miller, op-cit, p84.

المطلب الثالث: نتائج إدارة الأرباح

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

• تلاشي المعايير الأخلاقية:

حتى وإن كانت إدارة الأرباح لا تنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح، فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية. فالمنشأة التي تدير أرباحها ترسل رسالة للعاملين بها بأن إخفاء وتضليل الحقيقة هي ممارسة مقبولة. ويخلق المديرون الذين يتحملون خطر هذه الممارسة مناخاً أخلاقياً يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها. فالمدير الذي يطلب من موظفي المبيعات تعجيل المبيعات في أحد الأيام، يخسر السلطة الأخلاقية التي تمكنه من انتقاد خطط المبيعات المشكوك فيها في يوم آخر، وأيضاً يمكن أن تصبح إدارة الأرباح منحدرًا زلقاً جداً فأساليب التحايل المحاسبية البسيطة نسبياً تصبح معقدة أكثر فأكثر إلى أن تؤدي إلى خلق مخالفات جوهرية في القوائم المالية.<sup>1</sup>

✓ النقطة الأساسية التي تثيرها إدارة الأرباح هي أنه قد يترتب عليها تحويلات في الثروة قد لا تحدث في الظروف الطبيعية، فعلى سبيل المثال:

◀ قد يحصل المديرون على مكافآت وحوافز أعلى مما يستحقون.

◀ قد تؤدي إدارة الأرباح قد تؤدي إلى انتقال الثروة من المساهمين الجدد (نتيجة شراء الأسهم بأعلى من قيمتها) إلى المساهمين القدامى (الذين قد يبيعون أسهمهم بأعلى من قيمتها الحقيقية).<sup>2</sup>

✓ تؤدي إدارة الأرباح سواء بزيادة الدخل أو تخفيضه إلى تضليل الأسواق في المدى القصير، ولكن في المدى البعيد سوف يدرك المستثمرون هذه الممارسات، وبالتالي ينخفض أداء الاستثمارات في الشركات التي مارست إدارة الأرباح.<sup>3</sup>

✓ نتيجة لممارسة إدارة الأرباح فإن الأرقام المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية لا تعكس الأداء الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة مما يؤدي إلى تضليل المستثمرين واتخاذهم لقرارات غير مثلى.

<sup>1</sup> هاني محمد الأشقر، إدارة الأرباح وعلاقتها بالعواد غير المتوقعة للسهم ومدى تأثير العلاقة بحجم الشركة : دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010،

ص ص36،37. غير منشورة. موقع النسخة: (http://www.alazhar.edu.ps/library/allarchive.asp(20/03/2014)

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 59.

<sup>3</sup> Antonio Lopo Martinez, Earnings management in Brazil: motivation and consequences, working paper, Sao Paulo, Brazil, 15 July 2005.p21,available at:http://ssrn.com/abstract=1652499.(20/03/2014)

✓ أن السلوك المتبع من طرف إدارة المؤسسة لإخفاء الأداء الحقيقي لها يؤدي إلى خلق تكاليف وكالة إضافية، مثل: تكاليف الرقابة على سلوك الإدارة للحد من ممارسات إدارة الأرباح.<sup>1</sup>

✓ تخفيض قيمة المؤسسة:

توجد العديد من قرارات التشغيل التي تتخذها المؤسسة بغرض التأثير على الأرباح قصيرة الأجل، إلا أنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للمؤسسة. فعلى سبيل المثال تعجيل الإيرادات قد يؤدي إلى قيام المؤسسة ببيع المؤسسة المنتج في 30 ديسمبر بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل لو تم بيع ذات المنتج لذات العميل في 2 جانفي. كذلك فإن تأخير المصروفات الاختيارية يمكن أن يؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بأداء المؤسسة، وتأخير الصيانة، البحوث والتطوير، وتدريب العاملين قد يؤدي إلى فشل المعدات، خسارة حصة المؤسسة في السوق، وتخفيض الإنتاجية.<sup>2</sup>

✓ إخفاء مشكلات الإدارة التشغيلية:

لا تتم ممارسة إدارة الأرباح على مستوى الإدارة العليا فقط، وإنما تمارس أيضا على مستوى الإدارة التشغيلية يعالجون البيانات المالية بهدف الحصول على المكافآت، الفوز بالترقيات، أو تجنب انتقاد الأداء السيئ. ومن أهم مخاطر إدارة الأرباح في المستويات الإدارية الدنيا، إخفاء مشكلات التشغيل عن الإدارة العليا، فتبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشكلات بدون حلول لفترة زمنية طويلة.<sup>3</sup>

• العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية:

في السنوات الأخيرة فرضت بورصة الأوراق المالية الأمريكية عقوبات صارمة على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها. فعلى سبيل المثال في أوائل التسعينات من القرن الماضي وقعت البورصة غرامة قيمتها مليون دولار على شركة أمريكية (W.R.Grace & Co) وطلب منها إعادة حساب أرباحها والإعلان عنها. والسبب في ذلك أن الشركة بين عام (1990-1992) قامت بتخفيض أرباحها المعلنة، وذلك بتسجيل احتياطات غير صحيحة قيمتها 55 مليون دولار، وبين عام (1993-1995) قامت بإعادة الاحتياطات إلى الأرباح، وذلك لمقابلة الأرباح الفصلية المستهدفة.

حتى وإن لم تفرض بورصة الأوراق المالية غرامات أو عقوبات تأديبية أخرى، فإن مجرد إعادة حساب الأرباح والإعلان عنها يمكن أن يكون في حد ذاته مكلفا جدا للشركة.

فخلال السنوات الخمسة الماضية فقدت الشركات التي أعادت احتساب أرباحها في المتوسط 10% من قيمتها السوقية خلال الثلاث أيام عن إعادة إعداد قوائمها المالية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Rina BR Bukit and Takiah Mohd Iskandar, Surplus free cash flow, earnings management and audit committee, journal of economics and management, vol.03,No.01, 2009, p 208.available at: [http://www.myjurnal.my/filebank/published\\_article/5859/bab13.pdf\(21/03/2014\)](http://www.myjurnal.my/filebank/published_article/5859/bab13.pdf(21/03/2014))

<sup>2</sup> هاني محمد الأشقر، مرجع سابق، ص37.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص37.

<sup>4</sup> المرجع نفسه، ص37.

## خاتمة الفصل:

تم التطرق في هذا الفصل إلى الإطار المفاهيمي لإدارة الأرباح من حيث الماهية والخصائص، باعتبارها إحدى القضايا المحاسبية التي نالت اهتمام العديد من الباحثين والدارسين، نظرا لأهمية الأرباح المعلن عنها بالنسبة للأطراف ذات الصلة بالمؤسسة في اتخاذ قراراتهم . وقد ساعد على انتشارها انفصال الملكية عن الإدارة، ترك الحرية للإدارة في اختيار السياسات والتقديرات المحاسبية، والحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً، حيث تعتبر ممارسات إدارة الأرباح تدخل متعمد من قبل الإدارة في عملية التقرير المالي، والذي يتم من خلال استخدام أساليب محاسبية عن طريق الاختيارات في المعايير والتي تطبق عند تسجيل العمليات أو الأحداث المالية، وأساليب حقيقية والتي تتم عن طريق التغيير في توقيتات الأعمال الحقيقية أو بإعادة هيكلتها، تهدف من ورائها الإدارة إلى تحقيق مكاسب معينة، هذا وقد توصل العديد من الباحثين إلى تطوير نماذج لقياس أو الكشف عن هذه الممارسات.

في الأخير يمكن القول أن إدارة الأرباح هي ممارسات غير أخلاقية لما لها من مخالفات جسيمة، تستخدمها الإدارة لتحقيق مكاسب خاصة تستفيد منها فئة معينة، مع العلم أن هذه الاستفادة قد تكون آنية وقصيرة الأجل، وستعود بالضرر الكبير على تلك الفئة وباقي أصحاب المصالح، لهذا يجب التصدي لهذه الممارسات حتى نحصل على بيانات مالية على قدر عال من الشفافية والموثوقية.

## الفصل الثاني:

لجان المراجعة وعلاقة مهامها

بجودة التقارير المالية

## مقدمة الفصل:

تعد لجان المراجعة إحدى آليات حوكمة الشركات التي تهدف إلى تحسين عملية إدارة الشركات والرقابة عليها، حماية مصالح المساهمين وغيرهم من ذوي العلاقة، تجنب الغش والاحتيال وإساءة استخدام السلطات من قبل إدارات الشركات. وقد تزايد الاهتمام بها بعد سلسلة الانهيارات التي تعرضت لها كبرى الشركات العالمية، التي يرجع سببها إلى ضعف أو فشل لدى مجالس الإدارة في عمليات الإشراف والرقابة مما ساعد على التلاعب والغش في التقارير المالية.

في هذا الفصل سنتطرق إلى لجان المراجعة من خلال المباحث التالية، مع الإشارة إلى أنه سيتم تناول مصطلح المراجعة والتدقيق بشكل تبديلي.

المبحث الأول: ماهية لجان المراجعة وضوابط تشكيلها؛

المبحث الثاني: مهام لجان المراجعة وعلاقتها بجودة التقارير المالية.

### المبحث الأول: ماهية لجان المراجعة وضوابط تشكيلها

لقد حظيت لج ان المراجعة في الوقت الحاضر باهتمام بالغ من قبل الهيئات العلمية الدولية، والباحثين والمتخصصين، وخاصة بعد سلسلة الانهيارات والإخفاقات التي حصلت في الشركات العالمية. ويرجع هذا الاهتمام للدور الذي يمكن أن تؤديه لج ان المراجعة في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات.

#### المطلب الأول: مفهوم لجان المراجعة ونشأتها

##### أولاً: مفهوم لجان المراجعة

لا يوجد تعريف محدد للجان المراجعة نظراً لأن مهامها ومسؤولياتها تختلف من شركة لأخرى، ومن دولة لأخرى، وفيما يلي أهم التعاريف المتعلقة بلجان المراجعة:

##### • تعريف COLLIER 1992 :

لجنة المراجعة هي " لجنة مكونة من المديرين في الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية. وعموماً تعمل اللجنة كحلقة وصل بين المراجع ومجلس الإدارة، تشمل نشاطاتها مراجعة ترشيح المراجعين، النطاق العام للمراجعة، نتائج المراجعة، الرقابة الداخلية للشركة والمعلومات المالية المعدة للنشر.<sup>1</sup>"

##### • تعريف ألفين وجيمس 1997:

لجنة المراجعة "تتمثل في عدد من أعضاء مجلس إدارة الشركة محل المراجعة يحملون مسؤولية مساعدة (ضمن مسؤوليات أخرى) المراجعين على الحفاظ على الحياد عن الإدارة. وتتكون معظم لجان المراجعة من ثلاثة إلى خمسة أعضاء وقد تمتد لتشمل سبعة أعضاء من أعضاء مجلس الإدارة من غير المديرين. وتتعامل لجنة المراجعة مع عدد من الأمور مثل تحديد منشأة المحاسبة التي سيتم التعاقد معها وتحديد مجال خدمات هذه المنشأة. ويلتقي أعضاء هذه اللجنة دورياً مع مؤسسة المحاسبة والإدارة."<sup>2</sup>

##### • تعريف طارق حماد عبد العال:

لجنة المراجعة هي "لجنة تتكون من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وذلك لتقديم رؤية عن مدى تحقيق حوكمة الشركات، ويجب أن يكون لها خط مباشر مع المساهمين عن طريق

<sup>1</sup>Laura F Spira, The audit committee: performing corporate governance, kluwer academic publishers, USA, 2002, p5.

<sup>2</sup> ألفين أرينز وجيمس لوبك، المراجعة: مدخل متكامل، ترجمة: محمد محمد عبد القادر الديسبي، مراجعة: أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2008، ص 123.

تقرير منفصل عن التقرير السنوي، وتسعى اللجنة كذلك إلى ضمان تأهيل الإدارة من أفراد مؤهلين وذوي خبرة لضمان قدرتهم على إدارة المخاطر بفعالية وأوجه رقابة سليمة في المنظمة، ولا بد أن يكون أعضاء اللجنة من الأفراد الأكفاء ذوي الخبرة لضمان قدرتهم على الالتزام بتخصيص وقت كاف وجهد لمهمة الرقابة والمراجعة والمساءلة ومتابعة مدى الالتزام بالقيم الأخلاقية وترتيبات الحوكمة.<sup>1</sup>

• تعريف بنك انجلترا:

"لجنة فرعية تابعة لمجلس الإدارة تكون مسؤولة عن متابعة المسائل المالية في الشركة، لمساعدة مجلس إدارتها في اتخاذ القرارات المالية التي قد لا يكون لديه الوقت أو الخبرة الكافية لمعرفة تفاصيلها."<sup>2</sup>

من خلال التعاريف السابقة يمكننا تعريف لجنة المراجعة بأنها لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة، تتكون من الأعضاء غير التنفيذيين الذين تتوافر فيهم الاستقلالية والخبرة اللازمة لممارسة المهنة، تتمثل مسؤوليتها في الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية ومراجعتها بالإضافة إلى فحص نظام الرقابة الداخلية، ودعم استقلالية المراجع الخارجي، ومراجعة مدى التزام الشركة بقواعد الحوكمة.

يتضح من خلال التعاريف السابقة أن لجنة المراجعة تتميز بالخصائص التالية:

- لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة.
- تقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين الذين تتوافر لديهم الاستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة.
- مسؤولية لجنة المراجعة تتعلق بعملية إعداد التقارير المالية، فحص نظام الرقابة الداخلية وعمليات المراجع الداخلي
- تهتم بمراجعة الالتزام بتطبيق قواعد الحوكمة داخل الشركة.

ثانياً: نشأة لجان المراجعة في البيئات المختلفة:

يعد التلاعب والغش في التقارير المالية من أهم الأسباب التي أدت إلى نشوء لجان المراجعة في الشركات، وكانت الانهيارات والإخفاقات المالية في كبرى الشركات العالمية خلال الثلاثينيات عقود الماضية الدافع الأكبر أمام الهيئات المهنية والمنظمات والمشرعين للمطالبة والتوصية بتشكيل لجان

<sup>1</sup> طارق حماد عبد العال، مرجع سابق، ص 201.

<sup>2</sup>Tatal Souliman Jrairah & Suleiman Hussien Al Beshtawi, The commitment of audit committees to their tasks and failure from the view of managers of internal audit departments in public shareholding companies in Jordan, research journal of finance and accounting, vol.5, No.6, 2014, p110.available at: [www.iiste.org/Journals/index.php/RJFA/.../12249](http://www.iiste.org/Journals/index.php/RJFA/.../12249) (14/04/2014)

المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة على أن تحدد لها المهام والواجبات وكيفية تشكيلها، من أجل مساعدة المجلس في القيام بمسؤولياته الإشرافية والرقابية، وينظر إلى لجان التدقيق أحد العناصر المهمة في الحاكمية المؤسسية في الشركات، إذ تتولى لجنة التدقيق الإشراف على إعداد التقارير المالية، وتعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المدقق الخارجي والداخلي بما يضمن لها الاستقلالية في أداء عملهم وتحسين أداء أعمالها.<sup>1</sup>

فيما يلي سنحاول عرض لتطور لجان المراجعة في مختلف البيئات:

• الولايات المتحدة الأمريكية:

ارتبط ظهور فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بأزمة الكساد الاقتصادي الكبير عام 1928، 1929<sup>2</sup> وكان ضعف استقلالية مراجعي الحسابات والمحاسبين من ضمن أسبابها، وقد ساهمت جهات عديدة في تطورها، تلك الجهات هي:

- ✓ بورصة نيويورك للأوراق المالية: NYSE حظيت فكرة تشكيل لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة باهتمام كبير من جانب بورصة نيويورك للأوراق المالية، حيث ترى أن لجان المراجعة لم تعد ترفاً بالنسبة لتلك الشركات، بل هناك ضرورة لتشكيلها. ولذلك فقد أوصت في تقرير أعد في عام 1940، بأنه عندما يكون من الممكن عملياً، فإن اختيار مراجعي الحسابات بواسطة لجنة مراجعة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين يبدو أمراً مطلوباً.<sup>3</sup> وفي عام 1978 أصدر مجلس إدارة البورصة قراراً يلزم فيه الشركات الأمريكية التي تتداول أوراقها بالسوق بإنشاء لجان مراجعة مكونة من بعض أعضاء مجلس إدارتها الخارجيين.<sup>4</sup>
- ✓ هيئة تداول الأوراق المالية: SEC في عام 1972 طلبت هيئة تداول الأوراق المالية من الشركات ضرورة الإفصاح للمساهمين عما إذا كان لديها لجان مراجعة وذلك بعد توصيتها في عام 1940 جميع الشركات المساهمة العامة بضرورة تشكيل لجان مراجعة من مديرين مستقلين.

<sup>1</sup> محمد عبد الله المومني، دور مجالس الإدارة في الشركات الأردنية في تعزيز فاعلية لجان التدقيق: دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد 1، سوريا، 2009، ص463. موقع النسخة:

[http://www.damascusuniversity.edu.sy/images/stories/magazine/economic%201-2009.swf\(17/04/2014\)](http://www.damascusuniversity.edu.sy/images/stories/magazine/economic%201-2009.swf(17/04/2014))

<sup>2</sup> محمد عبد الله المومني، تقييم مدى التزام الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان المراجعة وآليات عملها لتعزيز حوكمة الشركات: دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد1، سوريا، 2010، ص 246. موقع النسخة:

[www.damascusuniversity.edu.sy/mag/.../237-272.pdf](http://www.damascusuniversity.edu.sy/mag/.../237-272.pdf) (2014/04/10).

<sup>3</sup> جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص74-75.

<sup>3</sup> عبد الفتاح الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، ط1، الإسكندرية، 2006، ص313.

- ✓ البورصة الأمريكية للأوراق المالية: AMEX أوصت البورصة الأمريكية للأوراق المالية في عام 1979 الشركات المسجلة لأوراقها المالية لديها، بضرورة تشكيل لجان مراجعة تتكون بالكامل من مديريين خارجيين، إلا أن تلك التوصية لا تعتبر شرط لتسجيل الأوراق المالية لديها.
  - ✓ المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين: AICPA أوصى المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1967 جميع الشركات المساهمة العامة بضرورة تشكيل لجان مراجعة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين، وذلك لترشيح المراجعين الخارجيين ومناقشة عملهم، كما أنه قد اعترف بأهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة المراجعة في فحص القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية.
  - ✓ مجمع المراجعين الداخليين: IIA أوصى مجمع المراجعين الداخليين في عام 1985 جميع الشركات المساهمة العامة بضرورة تشكيل لجان مراجعة من مديريين خارجيين، كما أكد على أهمية تشكيل تلك اللجان في المنشآت الأخرى، بما فيها غير الهادفة إلى تحقيق الربح والهيئات الحكومية.<sup>1</sup>
  - ✓ لجنة Treadway: وهي لجنة وطنية تم تشكيلها عام 1985 لدراسة التقارير المالية الخادعة في الشركات الأمريكية، وهذه اللجنة تمثل كلا من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي، جمعية المحاسبين الأمريكية، معهد المديرين الماليين الأمريكي، معهد المدققين الداخليين الأمريكي ومعهد المحاسبين الإداريين الأمريكي. أصدرت هذه اللجنة عام 1987 توصيات بهدف زيادة فعالية لجان التدقيق ومما جاء فيها:<sup>2</sup>
    - ◀ على لجان التدقيق أن تمتلك مصادر مالية وسلطة لتنفيذ مسؤولياتها.
    - ◀ على لجان التدقيق أن تقوم بمراجعة تقييم الإدارة حول استقلالية المراجع الخارجي.
    - ◀ على هيئة الأوراق المالية إلزام الشركات بتشكيل لجان مراجعة مكونة من أعضاء مستقلين عن الإدارة.
    - ◀ على هيئة الأوراق المالية أن تطلب من لجان مراجعة إصدار تقرير تصف فيه مسؤولياتها ونشاطاتها خلال العام ضمن التقرير السنوي للشركة.
    - ◀ على لجان التدقيق أن تضع دليلاً مكتوباً يوضح مهامها وأهدافها.
  - ✓ لجنة Blue Ribbon Committee: في عام 1999 أصدرت لجنة Blue Ribbon committee مجموعة من التوصيات بهدف زيادة أداء لجان المراجعة بما يهدف إلى زيادة جودة التقارير المالية.<sup>3</sup>
- وفي جويلية 2002 صادق الكونغرس الأمريكي على قانون Sarbanes- Oxley وذلك بعد انهيار عدد من الشركات الأمريكية العملاقة، حيث أكد القانون على أهمية مراعاة حوكمة الشركات من حيث انتهاج آليات دورية وسريعة لتوفير الإفصاح والشفافية في القوائم المالية، بالإضافة إلى إلزام

<sup>1</sup> جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص ص 75-80.

<sup>2</sup> عبد الرزاق داود الفرح، مدى فعالية لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية تحليلية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم إدارة الأعمال/المحاسبة، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية، الأردن، 2001، ص33. غير منشورة

<sup>3</sup> رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد2، 2010، ص100. موقع النسخة: (09/04/2014) [www.damascusuniversity.edu.sy/mag/.../87-118.pdf](http://www.damascusuniversity.edu.sy/mag/.../87-118.pdf)

بتشكيل لجان تدقيق من أعضاء مستقلين تكفل عنصر الاستقلالية لمدقق الحسابات وتدعيم فعالية المراجعة الداخلية.<sup>1</sup>

● المملكة المتحدة:

تكونت لجان المراجعة في المملكة المتحدة لعدة أسباب تتضمن اهتمام مجالس المدراء بتنفيذ سياسات الشركات في ظل رقابة فعالة، وتزايد أعباء مسؤوليات المدراء التي فرضتها التشريعات (قانون البنوك مثلاً)، والضغط على مجالس المدراء من أسواق مالية متنافسة، وتنامي اهتمام الجمهور بمصداقية التقارير المالية مع تزايد حالات فشل وإفلاس الشركات، وقد كانت لجان المراجعة محل اهتمام عدة جهات في بريطانيا تتضمن CBI عام 1977 وبنك إنجلترا عام 1978 وغيرها من التنظيمات أو الاتجاهات القوية التي تدعم تأسيس لجان المراجعة من المدراء غير التنفيذيين.

في ماي 1991 تشكلت لجنة كادبوري Cadbury وأصدرت توصياتها في التقرير النهائي في ديسمبر 1992، وكثير من هذه التوصيات يتعلق بمشكلة الرقابة في شركات المساهمة. وأشار التقرير إلى أن نظام الرقابة في شركات المساهمة مزيج من التشريعات والتنظيم الذاتي والممارسات العملية، وأصحاب الأدوار الأساسية في هذا النظام هم المدراء التنفيذيون وغير التنفيذيين والمحاسبون والقانونيون والمساهمون. كما اقترحت اللجنة ضرورة قيام الشركات المسجلة بتكوين لجان مراجعة لديها خلال فترة عامين.<sup>2</sup>

في عام 2003 تم صدور تقرير Smith Report، الذي تضمن العديد من التوصيات الخاصة بدور ومسؤوليات لجنة المراجعة وكيفية الإفصاح عن هذه المسؤوليات في التقارير السنوية للشركات.<sup>3</sup>

● الدول العربية:

فيما يتعلق بوضع لجان المراجعة في مصر فقد صدر قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم 30 في 18/06/2002 بشأن قواعد قيد واستمرار قيد وشطب الأوراق المالية بالقاهرة والإسكندرية والذي ألزم كل شركة مساهمة مقيدة ببورصة الأوراق المالية بضرورة وجود لجنة

<sup>1</sup> إياد سعيد محمود الصوص، مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي: دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص 27، غير منشورة. موقع النسخة: [library.iugaza.edu.ps/thesis/101902.pdf\(07/04/2014\)](http://library.iugaza.edu.ps/thesis/101902.pdf(07/04/2014))

<sup>2</sup> السيد أحمد السقا ومدثر طه أبو الخير، مشاكل معاصرة في المراجعة، مطابع غياشي، مصر، بدون سنة نشر، ص 199.

<sup>3</sup> محمد عمر شقوف وعبد الحفيظ ميرة، الحاكمية المؤسسية وعلاقتها بالخصخصة والمسؤولية الاجتماعية، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول: حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية، قسم العلوم المالية والمصرفية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، 17-18/04/2013، ص 114.

المراجعة تتأكد من مدى التزام الشركة بقواعد الإفصاح من عدمه فضلا عن التأكد من مدى قيام مراقبي الحسابات بواجباتهم بحياد تام وذلك باعتبارهم عين المساهمين بمجلس إدارة الشركة.

حيث نص قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم 30 في 18/06/2002 في المادة رقم 7 على أنه "يجب أن يكون لكل شركة مقيد لها أوراق مالية بداول البورصة لجنة للمراجعة يختارها مجلس إدارة الشركة لا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة من المشهود لهم بالكفاءة والخبرة في مجال عمل الشركة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين و برئاسة أحدهم وإذا لم يتوافر لدى الشركة عدد كاف منهم يتم استكمال عضوية اللجنة من ذوي الخبرة وتقوم اللجنة بأعمالها بصفة مستقلة عن إدارة الشركة".<sup>1</sup>

أما في الأردن فقد كانت البداية عام 1996 حيث ألزم البنك المركزي الأردني البنوك بموجب مذكرته 68/20720 بتشكيل لجان مراجعة من بين أعضاء مجلس الإدارة، وبناءا عليه صدر عام 2000 قانون البنوك رقم 28 أصبحت بموجبه البنوك ملزمة بتشكيل لجان المراجعة من قبل الأعضاء غير التنفيذيين، أما في عام 2008 فقد أصدرت هيئة الأوراق المالية تعليمات ألزمت بموجبها مجالس الإدارة بتشكيل لجان المراجعة وحددت مهامها وصلاحياتها.<sup>2</sup>

أما في فلسطين فتعتبر فكرة تطبيق لجان المراجعة حديثة نسبيا بالمقارنة مع البيئات الأخرى، وقد بدأ الاهتمام بها خصوصا بعد تبني مفهوم حوكمة الشركات، حيث تعتبر لجان المراجعة من الدعام الأساسية للحوكمة، وقد ألزم قانون المصارف رقم 2 لسنة 2002 في المادة 41 مصرف بتشكيل لجنة مراجعة من بين أعضاء مجلس إدارته وحدد مهامه ومسؤولياته.<sup>3</sup>

والملاحظ من خلال تتبع نشأة لجان المراجعة أن الجزائر لم تقم بإصدار قوانين تلزم المؤسسات بتشكيل لجان المراجعة.

- قد ساعدت كثير من العوامل على زيادة الاهتمام بتشكيل لجان المراجعة، أهم هذه العوامل ما يلي:<sup>4</sup>
- الفشل المالي للعديد من الشركات والبنوك في الخارج، وتزايد حالات الغش والتلاعب بها وزيادة رغبة هذه المؤسسات في تدعيم عملية الرقابة على أنشطتها والتأكد من سلامة تطبيق المبادئ المحاسبية.
  - زيادة الضغوط من جانب مستخدمي القوائم المالية على الشركات والبنوك لإظهار نتيجة أعمالها ومركزها المالي بصورة حقيقية وسليمة، أدى إلى زيادة الاهتمام بموضوع لجان المراجعة.

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص 330-331.

<sup>2</sup> رشا حمادة، مرجع سابق، ص 100.

<sup>3</sup> إياد سعيد محمود الصوص، مرجع سابق، ص 30-31.

<sup>4</sup> عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص 316-317.

- التناقض الموجود بين مراجعي الحسابات الخارجيين وبين إدارة الشركة خاصة في مجال المحافظة على استقلال مراجع الحسابات لإبداء الرأي الفني المحايد، وبالتالي فإن وجود لجنة المراجعة يمثل حماية للمساهمين ويضمن تحقيق استقلال المراجع الخارجي في عملية إبداء الرأي الفني المحايد على القوائم المالية.
- وجود لجنة المراجعة في أي شركة يترتب عليه الحد من حالات الغش والتلاعب وزيادة فعالية نظم الرقابة الداخلية وتدعيم استقلالية المراجع الخارجي، وبالتالي دعم الثقة في عملية إعداد ومراجعة القوائم المالية خاصة في ظل اقتصاديات السوق والمنافسة، حيث يعتبر الحصول على قوائم مالية سليمة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار أساس عملية التنمية وزيادة فاعلية بورصة الأوراق المالية.

### ثالثا. علاقة لجان المراجعة بحوكمة الشركات

تعرف حوكمة الشركات بأنها مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من جهة والمساهمين وأصحاب المصالح من جهة أخرى. والتي يؤدي تطبيقها إلى التقليل من حالات الغش وتجنب الصراع والتصرف الغير مقبول في الشركات.<sup>1</sup>

تأتي عمليات التدقيق الداخلي والخارجي للشركات في إطار تفعيل دور أصحاب المصالح لضمان فعالية حوكمة الشركات، حيث يتعين على الشركات من أجل الحصول على قوائم مالية على درجة من الشفافية والمصادقية والإفصاح أن تقوم بتفعيل عمليات التدقيق من خلال منظومة متكاملة متمثلة في لجنة المراجعة ومجلس الإدارة والمدققين الداخليين والخارجيين.<sup>2</sup> تعمل لجان المراجعة على دعم حوكمة الشركات، وذلك من خلال قيامها بما يلي:<sup>3</sup>

- ✓ الرقابة على أعمال الشركة؛
- ✓ الحد من إساءة استخدام مجلس الإدارة لسلطاته؛
- ✓ تقييم قرارات مجلس الإدارة جميعها؛
- ✓ مشاركة المساهمين في الرقابة على الإدارة؛
- ✓ الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية والخارجية ومناقشة نتائجها؛
- ✓ أن تكون التقارير المالية على مستوى عال من الإفصاح والشفافية والملاءمة لمستخدميها؛
- ✓ التأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح ينتج عنه قيام بعقد صفقات أو عقود مع أطراف من ذوي العلاقة.

<sup>1</sup> يحي سعيدي ولخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 05، السنة 05، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2012، ص185.

<sup>2</sup> إياد سعيد محمود الصوص، مرجع سابق، ص 48.

<sup>3</sup> رشا حمادة، مرجع سابق، ص107.



المصدر: عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، مجلة الملك عبد العزيز للإقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 1، السعودية، 2008، ص 197.

### المطلب الثاني: أهمية وأهداف لجان المراجعة

#### أولاً: أهمية لجان المراجعة

تبرز أهمية لجان المراجعة من خلال المنافع التي تقدمها لكافة الأطراف المعنية بالشركة وعلى رأسها مجلس الإدارة والمراجع الخارجي والمراجع الداخلي وأصحاب المصالح، والتي يمكن شرحها في التالي:

#### • مجلس الإدارة:

إن إنشاء لجنة المراجعة سوف يؤدي إلى مساعدة أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين على تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم، وخاصة فيما يتعلق بنواحي المحاسبة والمراجعة من خلال تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي، وذلك من خلال الاجتماع بالمراجع الخارجي أثناء وفي نهاية عملية المراجعة، وتوصيل نتيجة هذه الاجتماعات إلى مجلس الإدارة والمساعدة في حل المشكلات التي قد يواجهها المراجع مع إدارة الشركة فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية.<sup>1</sup>

وقد توصلت دراسة Beasley 1996 إلى أن لجنة التدقيق تقوم بتحسين دور مجلس الإدارة في رقابة الإدارة العليا بفهمها للبيانات المالية، وما تقدمه للمجلس من معلومات مفصلة تساعد على تقليص إمكانية الغش في هذه البيانات.<sup>2</sup>

#### • المراجع الخارجي:

إن الدور الذي تلعبه لجان المراجعة هو تدعيم استقلالية المراجع الخارجي بالشكل الذي يؤدي إلى قيامه بمهامه دون ضغط أو تدخل من الإدارة، وعليه هناك بعض المعايير التي اهتمت بطبيعة

<sup>1</sup> إياد سعيد محمود الصوص، مرجع سابق، ص 34.

<sup>2</sup> موسى سلامة السويطي، تطوير أنموذج لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم المحاسبة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2006، ص 39. غير منشورة

العلاقة بينهما من حيث دور لجان المراجعة في تعيين المراجع الخارجي وتحديد أعباءه وحل المشكلات التي قد تنشأ بين الإدارة والمراجع الخارجي وكذلك زيادة التفاعل بين كل من المراجع الداخلي والخارجي.

• المراجع الداخلي:

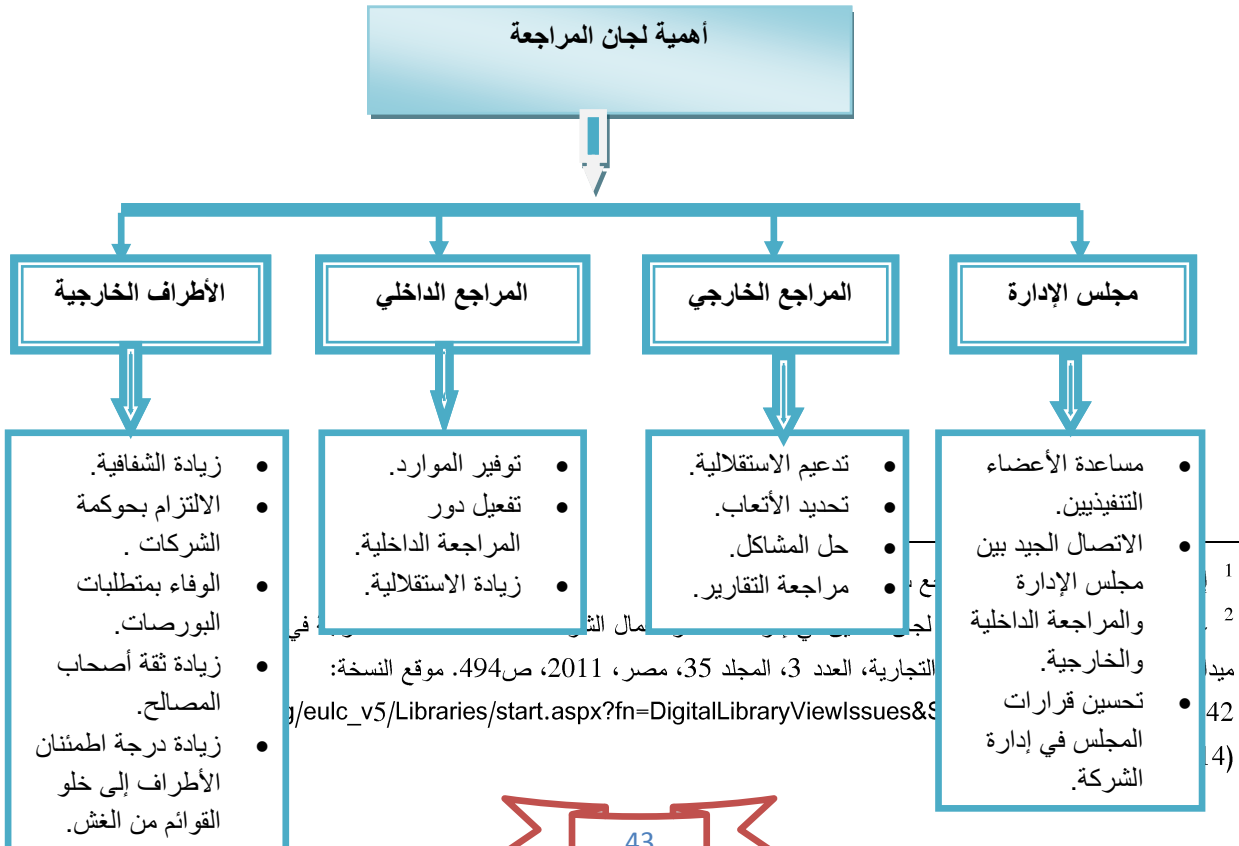
تقوم لجنة المراجعة باختيار رئيس قسم المراجعة الداخلية وتوفير الموارد اللازمة لهذا القسم والاجتماع المستمر بهم لحل المشكلات التي قد تنشأ بينهم وبين الإدارة، مما يؤدي إلى زيادة استقلالية وتفعل دور قسم المراجعة الداخلية.<sup>1</sup>

• الأطراف الخارجية:

أظهرت العديد من التقارير العلمية أن إنشاء لجان المراجعة داخل الشركات سوف يؤدي إلى زيادة الاعتمادية والشفافية في المعلومات والتقارير المالية التي تصدرها الشركات للأطراف الخارجية. فوجود لجنة مستقلة تقوم بعملية الإشراف على إعداد التقارير المالية، وعلى تدعيم واستقلالية ودور كل من المراجعة الداخلية والخارجية، والتأكيد على الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات سوف يؤدي بالتأكيد إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الأخرى التي تبني قراراتها على المعلومة المالية التي تصدرها الشركات في هذه التقارير.<sup>2</sup> ويمكن توضيح أهمية لجان المراجعة في الشكل التالي:

الشكل رقم (2):

أهمية لجان المراجعة



المصدر: حسين أحمد دحدوح، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات: دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 1، سوريا، 2008، ص 258.

### ثانياً: أهداف لجان المراجعة

من الصعب تحديد أهداف دقيقة للجان المراجعة، إذ تختلف هذه الأهداف حسب مهام ووظائف هذه اللجان في الشركات. فهناك من الباحثين من يرى أن الهدف من تشكيل لجان المراجعة يتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

- زيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية التي تخضع للمراجعة والتأكد من جودة المعلومات الواردة بها، وزيادة فعالية نظم الرقابة الداخلية؛
- مساعدة مجلس إدارة الشركة على الوفاء بمسؤولياته القانونية كوكيل عن المساهمين، من خلال قنوات رسمية للاتصال بين اللجان التابعة لمجلس الإدارة من ناحية والمراجعين (الداخليين والخارجيين) وهيكل الرقابة الداخلية من ناحية أخرى؛
- تدعيم استقلال وظيفة المراجعة وتحسين جودتها، من خلال اضطلاع اللجنة بمهمة ترشيح المراجعين الخارجيين الذين سيتم تعيينهم أو عزلهم أو تغييرهم؛
- الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية وتدعيم استقلالها.

يرى Persaud & Mason 2000 أن أهداف لجان المراجعة تتمثل في أربعة عناصر رئيسية:

- المساعدة على أن يقوم المراجع بإتمام أعمال المراجعة الخارجية بكفاءة وفاعلية وموضوعية؛
- الإشراف التام على النظم المالية والرقابية للشركة؛
- مراجعة السياسات والممارسات المحاسبية المتبعة بهدف اختيار السياسات المحاسبية الأكثر ملاءمة، وتقديم التوصية إلى مجلس الإدارة بالمصادقة على البيانات المالية السنوية؛
- التوصية إلى الهيئة العامة بتعيين مدقق الحسابات الخارجي وتحديد أتعابه.

<sup>1</sup> مجدي محمد سامي، مرجع سابق، ص 23.

أما Sawer et al 2003 فيرون أن الغرض الأساسي من تشكيل لجان المراجعة، يتمثل في مساعدة مجلس الإدارة على إنجاز مسؤولياته الرقابية تجاه عمليات الإبلاغ المالي ونظام الرقابة الداخلية وأعمال المراجعة، والتأكد من مدى توافق العمليات والإجراءات التي تقوم بها الشركة، مع النظم والقوانين وقواعد السلوك المطبقة. وأن للجنة سلطة إجراء التحقيق في أي أمور تقع ضمن مسؤولياتها، مع حقها في الاحتفاظ بمستشارين مستقلين من جميع التخصصات اللازمة لتقديم المشورة. ولها أيضا أن تسعى للحصول على ما تحتاجه من معلومات سواء من خارج الشركة أو من أي من موظفيها الذين عليهم أن يبدو التعاون التام معها، كما أن على اللجنة أن تقوم بحل القضايا محل الخلاف بين الإدارة والمراجع الخارجي.<sup>1</sup>

مما سبق يمكننا القول أن الهدف الرئيسي من لجان المراجعة هو زيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية محل المراجعة، وفي سبيل تحقيق ذلك الهدف يجب أن تسعى لجان المراجعة نحو تدعيم استقلالية المراجع الخارجي من خلال تحديد أتعابه، حل المشكلات بينه وبين الإدارة ومساعدته على أداء عملية المراجعة بدون أي ضغوط تؤثر سلبيا على مصداقية نتائجها، أو كفاءتها، وبالتالي التشكيك في صحة التقرير المالي. بالإضافة إلى فحص نظم الرقابة الداخلية وتدعيم والإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية وتدعيم استقلاليتها.

### المطلب الثالث: ضوابط تشكيل لجان المراجعة:

يتم تشكيل لجان المراجعة عادة في معظم دول العالم من قبل مجلس إدارة الشركات التي تتولى اختيارهم من الأعضاء غير التنفيذيين، وتحديد مهامهم وواجباتهم ومكافآتهم وقبول استقلاليتهم، وقد اتفقت العديد من المنظمات العلمية والمهنية المنظمة لسوق الأوراق المالية على ضرورة تحديد القواعد المنظمة لتشكيل لجان المراجعة، والضوابط الواجب توفرها حتى تؤدي هذه اللجان دورها بكفاءة وفعالية، ومن بين هذه المنظمات: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، اللجنة القومية الأمريكية للحد من الغش في القوائم المالية، هيئة تداول الأوراق المالية بأمريكا، المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين ومعهد المراجعين الداخليين بإنجلترا وأمريكا وغيرها، وتتمثل هذه الضوابط فيما يلي:

#### • استقلالية لجان المراجعة:

استقر الرأي على ضرورة أن تقتصر عضوية لجان المراجعة على الأعضاء غير التنفيذيين ذوي القدرة على ممارسة التقدير والحكم بشكل مستقل عن الإدارة، إذ أن مقدرة أعضاء لجنة المراجعة على تقييم موضوعية كل من جودة الإفصاح في القوائم المالية، ومدى مناسبة وملاءمة نظام الرقابة الداخلية في الشركات تتأثر بدرجة الاستقلالية المتوافرة في هؤلاء الأعضاء، كما أنها أقرب إلى

<sup>1</sup> موسى سلامة السويطي، مرجع سابق، ص 56.

الموضوعية عند تحليل النتائج المالية وتقييم الأداء الإداري وأداء الشركة، كما أنه لتحقيق الاستقلال الكافي ينبغي عدم قيام أعضاء لجنة المراجعة بأي عمل من أعمال الإدارة التنفيذية.<sup>1</sup>

وقد أوضحت لجنة Blue Ribbon عام 1999 المقصود باستقلالية أعضاء لجنة المراجعة بحيث لا يكون لأي منهم أي علاقة بينهم وبين إدارة الشركة من شأنها التأثير عليهم في أداء واجباتهم، وتم وضع مجموعة من الحالات لهذه العلاقة منها:

- ✓ أن لا يكون من موظفي الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها أو أحد الأقارب.
- ✓ أن لا يحصل على أي مكافأة مالية من الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها، بخلاف المكافأة التي يحصل عليها مقابل الخدمة في مجلس الإدارة.
- ✓ أن لا يكون مديراً تنفيذياً في إحدى الشركات التي لها علاقات تجارية مع الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها.

في حال توافر أحد هذه الحالات في عضو لجنة المراجعة لا يعد مستقلاً، وفي هذه الحالة ينبغي أن تفصح الشركات عن هذه العلاقة، بشرط أن انضم هذا العضو إلى لجنة المراجعة سوف يحقق منافع ومزايا من شأنها تفعيل دور اللجنة في الوفاء بمسؤولياتها.<sup>2</sup>

#### • التحديد الواضح لسلطات ومسؤوليات اللجنة:

ينبغي تحديد سلطات\* ومسؤوليات لجنة المراجعة بصورة تفصيلية وواضحة وكتابية، حتى يمكن لهذه اللجنة أن تقوم بأعمالها بكفاءة، وحتى لا يحدث تداخل أو تعارض بين اللجنة وبين الأجهزة التنفيذية بالشركة أو البنك.<sup>3</sup>

بهذا الخصوص توصي لجنة cadbury أن لجنة التدقيق يجب أن يكون لها حق في مناقشة مواضيع تراها مهمة، وحق الاستعانة بمن تراه مناسباً من الأطراف الخارجية ذات الخبرة والمعارف بالمشاكل الفنية التي تواجهها اللجنة وخاصة في الأمور القانونية التي يمكن أن تؤثر في عملية إعداد التقارير المالية، وفي سلامة الإفصاح عن المعلومات الواردة بها.

<sup>1</sup> حسين أحمد دحدوح، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات: دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 1، سوريا، 2008، ص ص 258-259. موقع النسخة: [www.damascusuniversity.edu.sy/mag/.../249-284.pdf](http://www.damascusuniversity.edu.sy/mag/.../249-284.pdf) (10/04/2014)

<sup>2</sup> حسين أحمد دحدوح، أثر ضوابط تشكيل لجان التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية، أريد للبحوث والدراسات، المجلد 16، العدد 1، 2012، ص ص 60-61.

\* تعني السلطة أن لجنة المراجعة يجب أن يكون لها حقوق واضحة للحصول على المعلومات واتخاذ القرارات لتنفيذ الواجبات المقررة.

<sup>3</sup> عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص ص 317-318.

مقابل هذه الحقوق يجب على أعضاء اللجنة حضور اجتماعات اللجنة والمشاركة الفعالة في أعمالها والمحافظة على أسرار الشركة، وعدم القيام بأي أعمال تنفيذية في الشركة والمحافظة على النزاهة والصدق والموضوعية، وعدم قبول أشياء ذات قيمة من الشركة بشكل مباشر أو غير مباشر أو يدخل في أي نشاط قد يكون متعارضا مع مصلحة الشركة أو يضر بها.<sup>1</sup>

• **ضرورة توافر الخبرة و المهارة في أعضاء لجنة المراجعة:**

من الأمور المتفق عليها أن أعضاء لجنة المراجعة يجب أن يكونوا من غير التنفيذيين، والذين يتمتعون بالخبرة والمهارة، والقدرة على متابعة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، ومدى الالتزام بإجراءات هذه النظم.

من ناحية أخرى يجب أن يتوافر في أعضاء لجنة المراجعة القدرة على فهم بعض أمور المحاسبة والمراجعة والإدارة المالية والتي تعرض عليهم، ويجب أن يكونوا على دراية ببعض المفاهيم البسيطة لعملية إعداد التقارير والقوائم المالية. وبالإضافة إلى ذلك يجب أن يكون أعضاء لجنة المراجعة على دراية بطبيعة نشاط الشركة والصناعة أو المجال الذي تعمل فيه.

قد لوحظ في الخارج أن معظم أعضاء لجنة المراجعة هم من الأساتذة الجامعات أو السياسيين السابقين الذين لهم خلفية علمية وعملية في مجالات المحاسبة وإدارة الأعمال والإدارة المالية والاقتصاد أو أعضاء مجالس الإدارة سابقين أو من رجال القانون أو محاسبين قانونيين.<sup>2</sup>

وفقا لقانون Sarbanes oxley يجب أن يكون ضمن تشكيل أعضاء لجنة المراجعة شخص واحد على الأقل يعتبر أحد الخبراء الماليين.<sup>3</sup> كما وضع هذا القانون مجموعة من المتطلبات الواجب توفرها في عضو لجنة المراجعة منها:<sup>4</sup>

- ✓ أن يكون مراجع خارجي أو محاسب سابق حاصل على شهادة علمية في مجال المحاسبة و المراجعة.
- ✓ لديه دراية كاملة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP وبكيفية إعداد القوائم المالية.
- ✓ لديه خبرة في إجراءات المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي.
- ✓ لديه دراية بطبيعة المسؤوليات التي يجب على لجنة المراجعة القيام بها.

• **ضرورة تحديد العدد الملائم لأعضاء لجنة المراجعة:**

<sup>1</sup> حسين أحمد ددوح، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات: دراسة ميدانية ، مرجع سابق، ص 260.

<sup>2</sup> عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص 318.

<sup>3</sup> أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، ط 1، الإسكندرية، 2007، ص 703.

<sup>4</sup> عفاف إسحق أبو زر، مرجع سابق، ص 491.

يعتمد تحديد عدد المدراء الأعضاء في لجنة المراجعة إلى حد كبير على حجم الشركة وحجم مجلس الإدارة وتعقيدات أعمال المحاسبة والمراجعة ومدى توافر الأعضاء الخارجيين، وتشير دراسات تشكيل لجان المراجعة أن لجان المراجعة عادة ما تكون من ثلاثة إلى خمسة أو سبعة أعضاء كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية، وبريطانيا وأستراليا، وأن التشكيل الجيد للجان المراجعة يجب أن يجمع بين الخبرة ومناوبة العضوية لضمان استمرار عنصر الخبرة وتحديث وجهة النظر والآراء.<sup>1</sup>

• عدد اجتماعات لجنة المراجعة:

إن عدد المرات التي تجتمع فيها لجنة المراجعة خلال العام، من الأمور التي تؤثر في فعالية هذه اللجان، إذ يعد ذلك مقياساً مهماً على مقدرة اللجنة في الوفاء بمسؤولياتها والقيام بمهامها وممارسة دورها بشكل إيجابي، وعدد المرات هذا يحدد على أساس حجم مسؤوليات اللجنة، وبطبيعة الظروف التي تعيشها الشركة، كما يعتبر عدم اجتماع لجان المراجعة بشكل دوري محدد دليل على عدم فاعلية لجان المراجعة وعدم إيلاء الاهتمام الكافي بالمسؤوليات المكلفة بها. ويكون للاجتماعات الدورية للجان المراجعة أثر مهم على أداء الرقابة الداخلية وتقييم الأنشطة المختلفة للشركة.

يجب أن تحدد خطة مسبقة لعدد اجتماعات اللجنة ومواعيد هذه الاجتماعات خلال السنة، حيث أن ذلك يعزز من فعالية أداء لجنة المراجعة، ويعد مقياساً مهماً على مقدرة اللجنة على القيام بمهامها وممارسة دورها بشكل إيجابي.<sup>2</sup>

قد أوصى تقرير Smith في بريطانيا بأن العدد المناسب لاجتماعات لجنة المراجعة خلال العام يجب أن لا يقل عن ثلاث مرات، في حين أوصت لجنة Treadway في الولايات الأمريكية بأن يكون الاجتماع على أساس ربع سنوي، مع مراعاة ضرورة حضور كل من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي لهذه الاجتماعات من أجل مناقشة الموضوعات التي تتعلق بأدائهم.<sup>3</sup>

• الإفصاح عن لجنة المراجعة في التقرير السنوي:

يجب على لجنة المراجعة إعداد تقرير سنوي يقدم إلى مجلس الإدارة، يتضمن معلومات تفصيلية عن تشكيل واجتماعات ومسؤوليات وسلطات وأنشطة وتوصيات اللجنة. يعتبر تقرير لجنة المراجعة بمثابة إقرار بأن اللجنة قد نفذت مسؤولياتها بطريقة ملائمة. كما أن نشر ذلك التقرير ضمن التقارير السنوية المقدمة للمساهمين يمكن أن يساهم في تحسين جودة التقارير المالية للمؤسسات. وقد أكد بعض الباحثين أن تقرير لجنة المراجعة يمكن أن يساهم في تحسين نزاهة

<sup>1</sup> السيد أحمد السقا ومدثر طه أبو الخير، مرجع سابق، ص 207.

<sup>2</sup> فاطمة جاسم وثامر الصقر، تقييم فاعلية لجان المراجعة في المصارف العراقية، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 8، العدد 30، 2012، ص 202.

<sup>3</sup> إياد سعيد محمود الصوص، مرجع سابق، ص ص 41-42.

التقارير المالية، لأنه يوفر تأكيد عن مدى تنفيذ كل من المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين لمسؤولياتهم المتعلقة بعملية التقرير المالي. وقد أضاف أحد الباحثين إلى ذلك بقوله أن لجان المراجعة لها مساهمات فعالة في التسعينيات، بخصوص زيادة ثقة الجمهور في التقارير المالية وعملية المراجعة، كما أنها قد أصبحت عنصر أساسي في هيكل الرقابة الداخلية بالمؤسسات، للمساعدة في تحقيق درجة عالية من المصدقية للتقارير المالية، التي تساعد في المحافظة على الاستقرار في سوق الأوراق المالية.<sup>1</sup>

يوصي المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن يتضمن هذا التقرير الأمور التالية:<sup>2</sup>

- ✓ مراجعة التقارير المالية السنوية.
- ✓ التشاور بين اللجنة وكل من إدارة الشركة والمراجع الخارجي بخصوص عملية إعداد القوائم المالية.
- ✓ أنها تسلمت من المراجع الخارجي تأكيدات بأنه التزم بجميع معايير التدقيق المقبولة عموماً، وذلك عند تنفيذه لعملية المراجعة.
- ✓ التأكيد بأن القوائم المالية التي قامت الشركة بنشرها تتضمن جميع المعلومات المتاحة لديها، وأن الشركة لا تخفي أي معلومات.
- ✓ التأكد من أن القوائم المالية تم إعدادها وفقاً للسياسات المحاسبية المناسبة لطبيعة نشاط الشركة.

<sup>1</sup> جورج دانييل غالي، مرجع سابق، ص ص 111، 112.

<sup>2</sup> حسين دحدوح، أثر ضوابط تشكيل لجان التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية، مرجع سابق، ص ص 64-65.

### المبحث الثاني: مهام لجان المراجعة وعلاقتها بجودة التقارير المالية

تتولى لجنة المراجعة القيام بمجموعة من المهام والتي لها علاقة بجودة التقرير المالي، حيث تقوم هذه اللجنة بـ:

- ◀ الإشراف على إعداد التقارير المالية؛
- ◀ دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها؛
- ◀ الإشراف على المراجعة الداخلية؛
- ◀ تدعيم استقلالية المراجع الخارجي.

#### المطلب الأول: الإشراف على إعداد التقارير المالية

حيث تعتبر وظيفة لجنة المراجعة بالنسبة لإعداد التقارير المالية وظيفية إشرافية ورقابية، ولا يدخل في دور لجنة المراجعة قيامها بإعداد القوائم المالية أو الاضطلاع باتخاذ القرارات الفعلية فيما يخص إعداد القوائم المالية إذ أن تلك هي من مسؤولية الإدارة المالية وإدارة المراجعة الداخلية والمراجعين الخارجيين.<sup>1</sup>

تتمثل مهام لجنة المراجعة تجاه التقارير المالية فيما يلي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عهد علي سعيد، الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا: دراسة ميدانية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2009، ص 58. غير منشورة

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 152.

- مناقشة القوائم المالية مع الإدارة العليا كلما كان ذلك ملائماً.
- ضمان أن جميع الأمور التي تم إثارتها من جانب المراجعة الداخلية أو المراجعة الخارجية قد تم معالجتها بشكل سليم.
- التوصية بأن يوافق المجلس على القوائم المالية.
- النظر في السياسات المحاسبية المستخدمة وتقدير المجالات التي استخدمت فيها التقديرات المحاسبية ومدى مناسبة الأسس التي استخدمت في إجراء هذه التقديرات وكذلك النظر في القوائم المالية عندما تكون غير عادية أو مختلفة جوهرياً عن الفترة المحاسبية السابقة.
- تقدير مدى توفير التقرير السنوي للمعلومات التي يحتاجها المساهمين والمستخدمين الآخرين وأنها تقدم بالشكل الذي يحتاجونه.

### المطلب الثاني: دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها

حسب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة IFAC التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة IAG فإن نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، وقاية أو اكتشاف الغش والأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية، وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصدقية.<sup>1</sup>

نظراً لأهمية الرقابة الداخلية في الشركات غالباً ما يقوم مجلس الإدارة بتفويض مسؤولية فحص الرقابة الداخلية وتقييمها إلى لجنة المراجعة. واستناداً إلى ذلك يعد من مهام اللجنة التأكيد من أن إدارة الشركة قد قامت بتصميم وتنفيذ نظام للرقابة الداخلية ذي كفاءة عالية. إذ يوجد اهتمام متزايد بضرورة قيام لجنة المراجعة بفحص الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات، ويعد بعضهم أن ذلك من أهم مسؤوليات لجنة المراجعة.<sup>2</sup>

قد أوصت لجنة Treadway لجان المراجعة بفحص نظم الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسات، والتأكد من أنها توفر تأكيد معقول بخصوص عدم وجود تحريفات في القوائم المالية أو اكتشافها بمجرد حدوثها. بالإضافة إلى ذلك فقد أصدرت إحدى اللجان المنبثقة عنها COSO تقرير في سبتمبر 1992 بعنوان Internal Control-Integrated Framework تضمن أربعة أجزاء، وقد أكد على أهمية الدور

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص ص 85-86.

<sup>2</sup> حسين أحمد دحدوح، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات: دراسة ميدانية، مرجع سابق، ص 267.

الذي يمكن أن تؤديه لجنة المراجعة في الوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتيالية، حيث أنها تعتبر أحد العوامل الهامة في بيئة الرقابة.<sup>1</sup>

للفاء بمسؤولية لجنة المراجعة تجاه نظام الرقابة الداخلية، فإنه يجب عليها:<sup>2</sup>

- النظر في كفاية نظام الرقابة الداخلية، ومتطلبات الإدارة تقديم تقرير عن نظم الرقابة الداخلية.
- التشاور مع المراجع الخارجي والمراجع الداخلي للحصول على رأيهما بخصوص كفاية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.
- مراجعة التصويبات الجوهرية التي يقدمها المراجع بالنسبة لتحسينات الرقابة الداخلية ومدى استجابة الإدارة.
- الحصول على تقارير خاصة عن انتهاك للرقابة الداخلية يؤثر على القوائم المالية.
- مراجعة خطاب الإدارة للمراجعة عن الرقابة الداخلية.
- مراجعة البيئة العامة للرقابة في المنظمة وما إذا كانت الرسائل الصحيحة قد أرسلت من الإدارة العليا وأن هذه الرسائل تتفق وتضع الممارسات العملية المتبعة.
- تقدير ما إذا كان هناك إطار للرقابة متفق عليه مستخدم وإن هذا الإطار يرتفع بمستوى الرقابة الجيدة على المجالات التي قد يكون بها مخاطر غير مقبولة.

### المطلب الثالث: الإشراف على المراجعة الداخلية

يرجع أهمية الدور الذي تلعبه لجنة المراجعة في زيادة فاعلية المراجعة الداخلية، إلى أن المراجعة الداخلية تعتبر من أجزاء نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل الشركة، حيث أن المراجعة الداخلية تلعب دوراً هاماً في منع التلاعب واكتشاف الأخطاء داخل الشركة، نظراً لأن المراجعين الداخليين يعتبرون موظفين من داخل الشركة، وبالتالي لديهم الدراية الكاملة بجميع ظروف الشركة وطبيعة عملياتها ومدى ملائمة السياسات المحاسبية المطبقة بإمكانية التعديل عليها.<sup>3</sup>

توجد علاقة متبادلة بين المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة، وكل منهما يؤثر ويتأثر بالآخر لأن أنشطة لجنة المراجعة تؤثر في إدارة المراجعة الداخلية من جهة ولأن إدارة المراجعة الداخلية تعد من أهم مصادر المعلومات التي تحصل عليها لجنة المراجعة والتي تساعد في تنفيذ مهامها بفعالية من جهة أخرى. كما تعد لجنة المراجعة بالنسبة لإدارة المراجعة الداخلية حارساً لها من تدخل الإدارة في شؤونها، مما يؤدي إلى زيادة استقلالها عن طريق إمكانية التقرير المباشر لها عن الأخطاء التي

<sup>1</sup> جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 96-97.

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 153.

<sup>3</sup> عهد علي سعيد، مرجع سابق، ص 60-61.

تكتشفها أثناء المراجعة<sup>1</sup>. وقد أوصى العديد من الباحثين على ضرورة وجود علاقة قوية بينها وبين لجنة المراجعة بهدف التغلب على مشكلات إعداد التقارير المالية وزيادة فعالية لجنة المراجعة.

يمكن عرض مهام لجنة المراجعة تجاه المراجعة الداخلية على النحو الآتي:

• **فحص لائحة المراجعة الداخلية والموافقة عليها:**

تتضمن لائحة المراجعة الداخلية معلومات تتعلق بأهداف وسلطات ومسؤوليات وتقارير إدارة المراجعة الداخلية، وتتم الموافقة عليها بواسطة إدارة المؤسسة. ويجب على لجنة المراجعة أن تفحص تلك اللائحة وتوافق عليها، بالإضافة إلى التأكد من أنه لا تقدم تقارير مراجعة داخلية إلى المسؤولين عن تنفيذ أنشطة يتم مراجعتها.

• **فحص خطة المراجعة الداخلية والموافقة عليها:**

يجب على لجنة المراجعة فحص خطة المراجعة الداخلية والموافقة عليها، والتأكد من أنها متماشية مع لائحة المراجعة الداخلية وأهداف المؤسسة، وأنها قد أخذت في الاعتبار كل المخاطر الداخلية والخارجية.

• يجب على لجنة المراجعة التأكد من إجراء التنسيق الملائم بين عمل كل من المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين.<sup>2</sup>

• **تدعيم استقلال المراجعين الداخليين:**

يمكن للجنة المراجعة القيام بدور فعال في تدعيم استقلال المراجعين الداخليين، وتحسين جودة التقارير المالية، وقد توصل Zain et al 2006 أنه إذا كانت لجنة المراجعة تمارس رقابتها، وتتخذ القرارات الرئيسية، فإن ذلك يقلل من تأثير قرارات الإدارة على المراجعة الداخلية، وبالتالي فإنه يمكن للجنة المراجعة أن تعزز استقلالية وظيفتها المراجعة الداخلية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> حسين أحمد دحدوح، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات: دراسة ميدانية، ص ص 269-270.

<sup>2</sup> جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 98-99.

<sup>3</sup> أكرم محمد الوشلي، المراجعة الداخلية كأداة فعالة لحكومة الشركات: دراسة تطبيقية على البنوك اليمنية، المؤتمر الثالث: حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، قسم العلوم المالية والمصرفية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، 17-18/04/2013، ص 317.

ويمكن أن تقوم لجنة المراجعة بهذا الدور من خلال:<sup>1</sup>

- ✓ المشاركة في اختيار وتغيير مدير إدارة المراجعة الداخلية: يجب أن تشارك لجنة المراجعة في اختيار وتغيير مدير إدارة المراجعة الداخلية، وذلك في ضوء مؤهلاته وكفاءته المهنية. وقد أكد العديد من الباحثين على أهمية تلك المشاركة في تدعيم استقلال المراجعين الداخليين.
- ✓ فحص خطط التعيينات وموازنة إدارة المراجعة الداخلية: يجب على لجنة المراجعة فحص خطط التعيينات الجديدة بإدارة المراجعة الداخلية وموازنة الإدارة، والتأكد من أن الموازنة كافية لتنفيذ مسؤولياتها بفعالية.
- ✓ إتاحة حرية الاتصال المباشر وغير المقيد لمدير إدارة المراجعة الداخلية بلجنة المراجعة، لمناقشة أية موضوعات هامة، بالإضافة إلى ضرورة الاجتماع معه مرة على الأقل سنويا. حيث أن وظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسة يجب أن لا تكون عرضة للمخاطر نتيجة اكتشاف الانحرافات في عمليات المؤسسة أو تصرفات الإدارة.
- ✓ التأكد من عدم وجود أية قيود على المراجعين الداخليين عند تنفيذهم لمسؤولياتهم، والتي قد تؤدي إلى عدم تحقيق أهداف المراجعة الداخلية. وقد تتعلق تلك القيود بما يلي:
  - ◀ نطاق الفحص المحدود
  - ◀ تنفيذ إجراءات المراجعة الضرورية
  - ◀ موازنة إدارة المراجعة الداخلية
- ✓ فحص نتائج المراجعة الداخلية: يجب على لجنة المراجعة فحص نتائج المراجعة التي يتضمنها تقرير مدير إدارة المراجعة الداخلية، التي قد يكون لها تأثير هام على المؤسسة. وهي بصفة عام قد تتعلق بالأخطاء، المخالفات، التصرفات غير القانونية، نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية والالتزام بالقوانين التي تطبق على المؤسسة وقواعد السلوك بها.
- **التأكد من جودة المراجعة الداخلية:**

يجب على لجنة المراجعة التأكد من جودة المراجعة الداخلية، وأنها تتم وفقا لمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، وبالتالي يجب عليها أن تفحص المستوى المهني للمراجعين الداخليين، ومدى كفاءتهم عند تنفيذ مسؤولياتهم. ويمكن للجنة المراجعة الحصول على معلومات من المراجعين الخارجيين بخصوص ذلك، حيث أنهم مطالبون بفحص كفاءة المراجعين الداخليين والتعرف على مؤهلاتهم المهنية، وفحص ممارسات المؤسسة المتعلقة بالتعيين والتدريب والإشراف على المراجعين الداخليين.

<sup>1</sup> جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 99.

وقد أوصى مجمع المراجعين الداخليين بإجراء فحص منتظم لضمان جودة وظيفة المراجعة الداخلية كل ثلاث سنوات، وذلك بغرض توفير تأكيد لكل من الإدارة ولجنة المراجعة بأن أنشطة المراجعة الداخلية تنفذ وفقا لمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية.<sup>1</sup>

كما تقوم لجنة المراجعة بتقييم أداء فريق إدارة المراجعة الداخلية من خلال مطالبتها بالإجابة على مجموعة من الأسئلة منها على سبيل المثال:<sup>2</sup>

- ◀ هل حققت إدارة المراجعة الداخلية أهدافها من منظور مجلس الإدارة الممثل لحقوق المساهمين؟
- ◀ هل ساعدت إدارة المراجعة الداخلية على التحكم في المخاطر التي تعرضت لها الشركة؟
- ◀ هل كانت التوصيات التي قدمتها إدارة المراجعة الداخلية حول وضعية الشركة ملائمة؟
- ◀ هل تتسم نتائج المراجعة الداخلية وتقاريرها المالية بالدقة؟

#### المطلب الرابع: دعم استقلالية المراجع الخارجي

يعتبر استقلال مراجع الحسابات حالة ذهنية تجعل مراجع الحسابات مجردا من أي مصالح عند إبداء رأيه، وأن ينظر للحقائق بصورة موضوعية. ولقد أوضحت العديد من الدراسات أهمية استقلال المراجع الخارجي باعتباره أحد أهم معايير المراجعة، وأن الاستقلال يعتبر من أهم ما يهتم به مستخدمي القوائم المالية لإضفاء الثقة على معلومات تلك القوائم ، وبناءا عليه، فإنه يمكن القول بأن الاستقلال يمثل حجر الزاوية في ممارسة مهنة المراجعة.<sup>3</sup>

لكي يقوم المراجع الخارجي بمهامه بكل موضوعية واستقلالية، فقد حرصت العديد من الهيئات والمنظمات المهنية على أن يكون من مهام لجنة المراجعة دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي بالشكل الذي يستطيع أن يؤدي مهامه دون ضغط أو تدخل من إدارة الشركة.<sup>4</sup>

يتفق العديد من الباحثين على ضرورة قيام الشركات المساهمة العامة بإنشاء لجان مراجعة تنظم العلاقة بينها وبين المراجع الخارجي، ويفضل أن تضم هذه اللجان أعضاء غير تنفيذيين من حملة الأسهم، أو أعضاء من ذوي الخبرة والكفاءة وضرورة أخذ موافقتها على تعيين المراجع أو عزله بما يحقق الاستقلالية للمراجع الخارجي.

<sup>1</sup> جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص ص 100-101.

<sup>2</sup> يحي سعيدي ولخضر أوصيف، مرجع سابق، ص 205.

<sup>3</sup> أحمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، ط 1، الإسكندرية، 2007، ص 28.

<sup>4</sup> إياد سعيد محمود الصوص، مرجع سابق، ص 54.

كما يرى كل من Abbott & Paker أن وجود لجان مراجعة نشطة ومستقلة يرتبط بزيادة جودة المراجعة، حيث أن مكاتب المراجعة ستحافظ على موضوعيتها ولن تتساق لأي ضغوط من قبل الإدارة.<sup>1</sup>

لفحص عملية المراجعة الخارجية وعمل توصيات للمجلس فإنه يكون مناسباً في المجالات التالية:

• **التوصية باختيار المراجعين الخارجيين وتغييرهم وتحديد أتعابهم:**<sup>2</sup>

- ✓ اختيار المراجعين الخارجيين: يجب على لجنة المراجعة ترشيح المراجعين الخارجيين الذين لديهم القدرة على مراجعة حسابات المؤسسة بكفاءة وتلقي عروضهم، وإعداد مذكرة تعرض على مجلس الإدارة تبين فيها نتائج دراستها للعروض المقدمة، والمراجع أو المراجعين المرشحين لمراجعة حسابات المؤسسة، مع إيضاح أسس الترشيح، على أن يعرض مجلس الإدارة على الجمعية العامة التوصية المرفوعة إليه من لجنة المراجعة، وتعيين الجمعية العامة مراجع أو أكثر لمراجعة الحسابات. ويرى البعض أنه على لجنة المراجعة عند التوصية بتعيين المراجعين الخارجيين، مراعاة ما يلي:

- ◀ مدى خبرة ومعرفة المراجعين الخارجيين بالمؤسسة والصناعة التي تنتمي إليها.
- ◀ مؤهلات أعضاء فريق المراجعة وسياسة التناوب الوظيفي لهم.
- ◀ أساس تحديد الأتعاب.
- ◀ برنامج رقابة الجودة في مكتب المراجعة، وفحص أحدث تقرير لمراجعة القرين حيث يتم فحص أداء مكاتب المراجعة بواسطة بعضها البعض.
- ✓ تغيير المراجعين الخارجيين: يجب أن تساهم لجنة المراجعة بدور فعال في عملية تغيير المراجعين، بهدف التأكد من أنه لا يتم الاستغناء عنهم نتيجة لتمسكهم بوجهات نظر صحيحة تخالف وجهات نظر الإدارة، حيث أنها تعتبر وسيلة هامة للمحافظة على التوازن في العلاقة بين المراجعين الخارجيين والإدارة مع المحافظة على مصالح المساهمين.
- ✓ فحص أتعاب المراجعة: من الضروري أن تفحص لجنة المراجعة أتعاب المراجعة بهدف التأكد من أنها كافية لتنفيذ عملية المراجعة بكفاءة، ويتطلب ذلك إلمام أعضائها بمستوى أتعاب المراجعة التي تتحملها المؤسسات الأخرى المماثلة. وإذا اتضح لها أن أتعاب المراجعة منخفضة بدرجة كبيرة عن المستوى المتعارف عليه، فإنه يجب التعرف على أسباب ذلك لأنه قد يثير القلق بخصوص جودة عملية

<sup>1</sup> يونس عليان سليمان الشويكي، أثر المراجعة الخارجية على المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان: دراسة ميدانية على عينة من البنوك التجارية المتداول أسهمها في بورصة عمان، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، 2006، ص50. غير منشورة

<sup>2</sup> جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص ص92-93.

المراجعة. وإذا كانت الأتعاب مرتفعة بدرجة كبيرة عن المستوى المتعارف عليه، فإنه يجب على لجنة المراجعة عدم الموافقة عليها والتفاوض مع المراجعين من أجل تخفيضها إلى المستوى المعقول.

- **مراجعة أتعاب الاستشارات:**

تقوم لجنة المراجعة بمراجعة أتعاب الاستشارات بخلاف المراجعة وتقدير ما إذا كان القيام بهذه العمليات يؤثر على استقلال عمل المراجعة الخارجية، وقد يكون ضرورياً عمل تصنيف لأتعاب العمليات الأخرى التي يقوم بها المراجع الخارجي بخلاف عملية المراجعة نفسها، وجعل لجنة المراجعة توصي بما هو العمل الاستشاري الإضافي الذي يجب أو لا يجب أن يقوموا به.<sup>1</sup>

- **فحص جوانب عدم الاتفاق بين المراجعين الخارجيين والإدارة:**

تعتبر لجنة المراجعة وسيلة فعالة لتدعيم استقلال المراجعين عند حدوث اختلاف في وجهات النظر مع الإدارة، والوقاية من إعداد تقارير مالية مضللة. وقد أوضحت إحدى الدراسات أن المراجعين الخارجيين يحصلون بصفة عامة على التأييد الكافي من أعضاء لجان المراجعة، في حالة حدوث اختلاف في وجهات النظر مع إدارات المؤسسات حول بعض الأمور الفنية، كما أن ذلك يعتمد على خلفية أعضاء لجنة المراجعة، وحجم مكتب المراجعة، وطبيعة الخلاف مع الإدارة، والحالة المالية للمؤسسة محل المراجعة.<sup>2</sup>

- **الاتصال الدائم بالمراجع الخارجي وفحص التقارير الصادرة عنه:**

تقوم لجان المراجعة بالاتصال الدائم بالمراجع الخارجي ومتابعة الخطة التي يتبعها، بالإضافة إلى فحص التقارير الصادرة عنه والتأكد من أن المراجع يبدي رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها المؤسسات.

**المطلب الخامس: أثر مهام لجان المراجعة على التقارير المالية**

تقوم لجان المراجعة بدور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة لما تقوم به من إشراف على إعداد التقارير المالية، دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها، الإشراف على عمليات المراجعة الداخلية وتدعيم استقلالية المراجع الخارجي، علاوة على ذلك يشير البعض: بأن مجرد إعلان المؤسسة الاقتصادية عن تشكيل لجنة للمراجعة يكون له أثر على حركة أسهمها بسوق الأوراق المالية.

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 152.

<sup>2</sup> جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 95.

بجانب ذلك فقد توصلت دراسة بعض الباحثين والتي تناولت دور لجان المراجعة في زيادة الثقة في المعلومات المنشورة بالقوائم المالية ، إلى أن المؤسسات الاقتصادية التي لديها لجان مراجعة قد انخفض بها معدل حدوث التصرفات المالية غير القانونية، بجانب زيادة درجة الثقة في معلومات القوائم المالية وخاصة الوحدات الاقتصادية المقيدة أسهما في سوق الأوراق المالية.<sup>1</sup>

### خاتمة الفصل :

تم التطرق في هذا الفصل إلى لجان المراجعة باعتبارها من المفاهيم الحديثة التي نالت اهتمام العديد من المنظمات والهيئات المهنية، خاصة بعد حالات الفشل المالي للعديد من الشركات والبنوك وتزايد حالات الغش والتلاعب بها، بالإضافة إلى التناقض الموجود بين المراجع الخارجي وإدارة الشركات. وتعتبر لجنة المراجعة أحد الآليات الداخلية لحوكمة الشركات وهي لجنة منبثقة من مجلس الإدارة، مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين.

لقد قامت العديد من الشركات والبنوك في الدول الأجنبية منها والعربية بتشكيل لجان المراجعة، نظرا لأهمية الدور الذي تقوم به في زيادة ثقة ومصداقية التقارير المالية من خلال الإشراف على

<sup>1</sup> <http://islamfin.go-forum.net/t2072-topic> (14/04/2014) بتصرف

إعدادها، دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها، الإشراف على وظيفة المراجعة الخارجية، دعم استقلالية المراجع الخارجي.

لكي تقوم لجنة المراجعة بهذا الدور بكفاءة وفعالية فقد أوصت العديد من المنظمات العلمية والمهنية على ضرورة تحديد الضوابط والقواعد لتشكيل هذه اللجان والتي تتمثل في استقلالية لجان المراجعة، التحديد الواضح لسلطاتها ومسؤوليتها، تحديد العدد الملائم لأعضائها، ضرورة توافر الخبرة والمهارة، الإفصاح عن لجنة المراجعة في التقرير السنوي.

## الفصل الثالث:

دور لجان المراجعة في الحد من  
ممارسات إدارة الأرباح في الجزائر

## مقدمة الفصل:

إن المتتبع لمهنة المراجعة في الجزائر يتبين له أهمية هذه المهنة في الرقابة على المؤسسات ، وتظهر هذه الأهمية من خلال الدور الذي تلعبه في إضفاء الثقة على التقارير المالية التي تصدرها المؤسسات والهيئات، ونظرا لهذه الأهمية فقد وضع المشرع الجزائري العديد من القيود على ممارسي هذه المهنة، و لرفع مستواها وزيادة فاعليتها في المؤسسات قام بتكوين هيئات عملية رقابية تشرف عليها من خلال قيامها بالرقابة وتقديم التوصيات.

لذلك خصص هذا الفصل لعرض مهنة المراجعة في الجزائر، بالإضافة إلى دراسة ميدانية بشأن دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الجزائر، وذلك من خلال المباحث التالية:

✓ المبحث الأول: مهنة المراجعة في الجزائر؛

✓ المبحث الثاني: الدراسة الميدانية.

## المبحث الأول: مهنة المراجعة في الجزائر

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية، لغرض التأكيد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية، وفي الجزائر عرفت مهنة المراجعة اهتماما واسعا، حيث تم تنظيم هذه المهنة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

## المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة المراجعة

يمكن تلخيص أهم مراحل تطور المراجعة في الجزائر في المراحل التالية:

## • الفترة 1969-1980:

لقد بدأ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر سنة 1969، حيث أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 39 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، إذ نصت هذه المادة على أنه : « يعين الوزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري ، بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم »<sup>1</sup>.

كما تناول المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1973/11/16 تحديد مهام وواجبات المراقب واعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، وخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين:<sup>2</sup>

- ◀ المراقبين العاميين للمالية.
- ◀ مراقبو المالية.
- ◀ مفتشو المالية.

أوكلت للمراجعين المهام التالية:

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، 1969/12/31، ص 1805. موقع النسخة: <http://www.joradp.dz/HAR/Index.htm>

(29/05/2014)

<sup>2</sup> لخضر لقلطي، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر: دراسة حالة من خلال استبيان، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر "باتنة"، 2008/2009، ص 89.

- ◀ المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- ◀ متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة؛
- ◀ مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحياته.

• الفترة 1980-1988:

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، أجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 10/03/1980 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، وفي مادته رقم 05 نص على أن « مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها»<sup>1</sup>.

• فترة ما بعد الإصلاحات 1988:

إن تطور مراجعة الحسابات في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 01/88 المؤرخ في 12/01/1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، وبموجب هذا القانون تم تحرير المؤسسات العمومية من كل القيود المفروضة عليها ونالت استقلاليتها المالية وأصبحت خاضعة لأحكام وقواعد القانون التجاري وبالتالي أصبحت معرضة للإفلاس والتصفية، مما تطلب ضرورة مراجعة حساباتها والمصادقة عليها من قبل أطراف مختصين كمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

في 27 أبريل 1991 صدر القانون 08-91 لينظم مهنة المراجعة في الجزائر، وبموجب هذا القانون تم تنظيم مهنة الخبير محاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كما تم جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة "المصنف الوطني للخبراء محاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين"، وأصبحت بذلك مهنة المراجعة مهنة حرة مفتوحة لجميع من تتوفر فيه الشروط دون الرجوع إلى الوزارة الوصية.

في 29 جويلية 2010 صدر القانون 01-10 وأهم ما جاء فيه، إلغاء القانون 08-91، حل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، إنشاء المجلس الوطني للخبراء المحاسبين، المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للمحاسبين المعتمدين،

<sup>1</sup> الأزهر عزه، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 05، السنة 05، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2012، ص ص 20-21.

والهدف من هذا التغيير هو فرض رقابة الدولة على المهنيين.<sup>1</sup> ومن أجل شرح وتفسير هذا القانون أصدر المشرع مجموعة من المراسيم التنفيذية المؤرخة في 27 جانفي 2011.

#### المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة

يشرف على مهنة المراجعة في الجزائر المجلس الوطني للمحاسبة والمصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين. وفيما يلي التعريف بكل هيئة ومهامها:

أولا. المجلس الوطني للمحاسبة:

تم الإعلان عن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25، ووفقا للمادة 02 من هذا المرسوم "يعتبر هذا المجلس جهازا استشاريا ذو طابع وزاري مشترك ومهني مشترك ويقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، وبهذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه، بمبادرة منه أو يطلب من الوزير المكلف بالمالية".<sup>2</sup>

وفقا للمادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تم تحديد تشكيلة ومهام المجلس الوطني للمحاسبة من خلال المواد 2، 3، 4 و 11:<sup>3</sup>

- التشكيلة:

يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويرأسه الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، ويتشكل من:

- ◀ ممثل الوزير المكلف بالطاقة،
- ◀ ممثل الوزير المكلف بالإحصاء،
- ◀ ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية،
- ◀ ممثل الوزير المكلف بالتجارة،
- ◀ ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي،
- ◀ ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني،

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010/07/11، ص 6. موقع النسخة: <http://www.joradp.dz/HAR/Index.htm>

(29/05/2014) بتصرف

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 56، 1996/09/25، ص 18.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، 2011/2/2، ص 4، 5. موقع النسخة: <http://www.joradp.dz/HAR/Index.htm>

(29/05/2014)

- ◀ ممثل الوزير المكلف بالصناعة،
- ◀ رئيس المفتشية العامة للمالية،
- ◀ المدير العام للضرائب،
- ◀ المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية،
- ◀ ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر،
- ◀ ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة،
- ◀ ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة،
- ◀ ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين،
- ◀ ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات،
- ◀ ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين،
- ◀ ثلاثة أعضاء يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.
- ❖ يجب أن تتوفر في ممثلي الوزراء على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي.
- ❖ يعين أعضاء المجلس بقرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة ست سنوات بناء على اقتراح من الوزراء ومسؤولي الهيئات السابقة الذكر.
- ❖ تجدد تشكيلة المجلس بالثلث كل سنتين. وفي حالة انقطاع عهدة أحد الأعضاء، يتم استخلافه حسب الأشكال نفسها. ويستخلفه العضو الجديد حتى نهاية العهدة.
- ❖ يمكن المجلس أن يستعين بأي شخص من شأنه أن يساعد في أشغاله بحكم مؤهلاته، لا سيما في المجال المحاسبي والمالي والاقتصادي والقانوني.
- المهام والصلاحيات:
- ◀ يمارس المجلس الوطني للمحاسبة المهام التالية:
- ◀ جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها،
- ◀ تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية،
- ◀ دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها،
- ◀ المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة،
- ◀ متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق،
- ◀ متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي،
- ◀ تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

ثانيا. المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:<sup>1</sup>

نصت المادة 14 من القانون 01-10 على أنه "ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين، غرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها القانون الجزائري. يسير كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين مجلس وطني ينتخبه مهنيون؛ كما يمكن إنشاء مجالس جهوية، وتحدد تشكيلاتها وصلاحياتها وقواعد تسييرها عن طريق التنظيم."

ووفقا للمادة 15 من نفس القانون يعد المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أجهزة مهنية تكلف في إطار القانون بما يأتي:

- ◀ السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها؛
- ◀ الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتها؛
- ◀ السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها؛
- ◀ إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها، في أجل شهرين من تاريخ إيداعها؛
- ◀ إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- ◀ إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

#### المطلب الثالث: ممارسو مهنة المراجعة في الجزائر

يقسم المهنيين الذين يمارسون مهنة المراجعة في الجزائر إلى ثلاث فئات: الخبير محاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. حيث تم تنظيم هذه المهن لأول مرة من خلال القانون 08\_91 المؤرخ في 1991/04/27، والذي تم تعديله بمقتضى القانون 01-10 المؤرخ في 2010/07/29. أولاً. مهنة الخبير محاسب:<sup>2</sup>

تم تنظيم مهنة الخبير محاسب من خلال المواد 18، 19، 20 و 21 من القانون 01-10.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010/07/11، ص 6. موقع النسخة: <http://www.joradp.dz/HAR/Index.htm> (29/05/2014)

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص 6-7.

- التعريف بالخبير محاسبي : "يعد خبيراً محاسبياً، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات".
- مهامه:

- ◀ القيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات، ويؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي.
- ◀ مهمة الخبير المحاسب هي أساساً مهمة ظرفية أو مؤقتة. يتعين على الخبير محاسب أن يعلم المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته.

### ثانياً. مهنة محافظ الحسابات<sup>1</sup>

- ✓ التعريف بمحافظ الحسابات: يعد محافظ الحسابات، كل شخص يمارس باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

#### ✓ مهامه: يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية:

- ◀ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- ◀ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- ◀ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
- ◀ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- ◀ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.
- ◀ يصادق على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص 7-8.

- التقارير التي يعدها محافظ الحسابات:
  - ◀ تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء.
  - ◀ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
  - ◀ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
  - ◀ تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
  - ◀ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
  - ◀ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
  - ◀ تقرير خاص حول في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.
- تعيين محافظ الحسابات:
  - ◀ تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية.
  - ◀ تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات. وفي حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك. وفي هذه الحالة لا يجرى تحديد عهدة محافظ الحسابات.
  - ◀ عندما تعين شركة أو هيئة، شركة محافظة الحسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها.
  - ◀ عندما تقرر شركة أو هيئة تعيين أكثر من محافظ حسابات، فإن واحد منهم يمارس مهمته طبقا لأحكام هذا القانون.
  - ◀ يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوما.
- حقوق محافظ الحسابات:
  - ◀ يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.
  - ◀ ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.
  - ◀ يمكن محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.

◀ يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة أشهر على الأقل، لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.

◀ يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجارية.

ثالثا. مهنة محاسب معتمد:<sup>1</sup>

تم تنظيم ممارسة مهنة المحاسب المعتمد من خلال المواد 41، 42، 43، 44 و45 من القانون 10-01.

- التعريف بالمحاسب المعتمد: يعد محاسبا معتمدا، المهني الذي يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة مسك وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته.
- مهامه:

◀ يعرض المحاسب المعتمد تحت مسؤوليته وعلى أساس الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة إليه، الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات التاجر والشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها.

تعد وتبقى الحسابات والموازنات والسجلات المحاسبية وكذا جميع الوثائق المتعلقة بها التي يتكاف بها المحاسب المعتمد، ملكية الزبون.

◀ يمكن للزبون أن يلتمس من المحاسب المعتمد القيام بمهام المساعدة في إعداد الجداول المالية.

◀ يمكن المحاسب المعتمد أن يعد جميع التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها.

كما يمكنه أن يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية.

رابعا. شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة

حسب المادة 46 من القانون 10-01 يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنتهم كل على حده، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص 8-9.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص 09.

## المبحث الثاني: الدراسة الميدانية

يتناول هذا المبحث الدراسة الميدانية لموضوع البحث، حيث نقف من خلاله على دور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الجزائر، وعرض النتائج المتوصل إليها من خلال أداة الدراسة (الاستبيان) الموزعة على الأكاديميين والمهنيين وتحليلها، وفي الأخير نقوم باختبار الفرضيات المتعلقة بمحاور الاستبيان.

## المطلب الأول: مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية

أولاً. مجتمع الدراسة

يشتمل مجتمع الدراسة على فئتين:

✓ الفئة الأولى: الأكاديميين وتتمثل في الأساتذة الجامعيين؛

✓ الفئة الثانية: المهنيين، والتي تقسم بدورها إلى:

◀ محاسبين معتمدين؛

◀ محافظي حسابات؛

◀ خبراء محاسبين.

ثانياً. عينة الدراسة

تم تحديد عينة الدراسة بطريقة عشوائية، ولقد تم الاعتماد في توصيل استمارات الاستبيان على : التسليم المباشر، البريد الإلكتروني. حيث تم توزيع 45 استمارة استبيان. وفيما يلي جدول يوضح الإحصائيات المتعلقة باستمارة الاستبيان.

## الجدول رقم(02):

الإحصائيات المتعلقة باستمارة الاستبيان.

النسبة	التكرار	البيان
%100	45	الاستثمارات الموزعة
%77.77	35	الاستثمارات المسترجعة
%4.44	2	الاستثمارات الملغاة
%6.66	3	الاستثمارات الواردة بعد الأجل
%15.55	7	الاستثمارات المهملة

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الاستبيان

ثالثا. حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

• الحدود المكانية:

تمت هذه الدراسة بولاية المسيلة، لدراسة دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الجزائر من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين.

• الحدود الزمنية:

يرتبط مضمون ونتائج الدراسة بالزمن الذي أجريت فيه الدراسة خلال الفترة 2009-2014.

## المطلب الثاني: أداة الدراسة الميدانية

استخدمنا في دراستنا ومن أجل التوصل إلى النتائج وتحليلها، واختبار الفرضيات طريقة الاستبيان كأحد أدوات البحث العلمي، وفيما يلي كيفية إعداد هذه الأداة، والأساليب المستخدمة لمعالجة بياناتها:

## أولاً. إعداد الاستبيان

لإعداد الاستبيان تم الاستعانة بمجموعة من الكتب، المجالات والدراسات السابقة التي تتعلق بموضوع الدراسة وقد تم أخذ في الاعتبار النقاط التالية:

- إعداد أسئلة الاستبيان بأسلوب بسيط ولغة مفهومة، نظراً لأننا لا نستطيع توضيح الالتباسات التي قد تنشأ نتيجة استخدام قنوات توزيع مختلفة (البريد الإلكتروني، الوطاء،...)
- توافق أسئلة الاستبيان مع الجانب النظري؛
- تحكيم الاستبيان من طرف أساتذة في التخصص، حيث قمنا بإجراء بعض التعديلات على الاستبيان من حذف وإضافة وتغيير بناء على مقترحاتهم.

## ثانياً. هيكل الاستبيان

تم تقسيم الاستبيان إلى جزأين:

- الجزء الأول: يشتمل هذا الجزء على معلومات عامة حول عينة الدراسة: الجنس، السن، المؤهل العلمي، الوظيفة/المهنة، الخبرة المهنية؛
- الجزء الثاني: تم تقسيم هذا الجزء تماشياً مع طبيعة الموضوع إلى ثلاث محاور تشكل في مجملها 34؛

✓ المحور الأول: توجد علاقة بين الدور الذي تقوم به لجنة المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح، يضم 18 سؤال؛

✓ المحور الثاني: ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية، يضم 12 سؤال؛

✓ المحور الثالث: درجة الوعي لدى المؤسسات الجزائرية بأهمية لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، يضم 4 أسئلة.

تم إعداد الأسئلة وفق مقياس ليكارت الخماسي لمعرفة الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول كل عنصر في محاور الاستبيان. ويتم توضيح ذلك في الجدول الموالي:

الجدول رقم(03):

مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
المتوسط المرجح	4.2 - 5	3.4 - 4.2	2.6 - 3.4	1.8 - 2.6	1 - 1.8

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الدراسات السابقة

ثالثا. معالجة بيانات الاستبيان:

لتسهيل عملية التحليل، وعقب التحليل النهائي للاستبيان، قمنا بجمع البيانات المحصلة وتفرغها

في برنامج حزمة التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS 19

(Statistical package for social sciences) الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية التي تساعد على

التحليل الجيد لمخرجات الاستبيان، ومن بين هذه الأساليب نجد:

- معامل ثبات ألفا كرونباخ: تم استخدام معامل ثبات ألفا كرونباخ (alpha cronbach) لاختبار مدى صدق وثبات أداة الدراسة. في حين تتمثل قيمة الصدق في الجذر التربيعي لقيمة ألفا كرونباخ

## الجدول رقم (04):

معامل ثبات ألفا كرونباخ

الصدق	ألفا كرونباخ	عدد العبارات	اسم المحور
0.878	0.772	18	توجد علاقة بين الدور الذي تقوم به لجنة المراجعة والحد من ممارسات إدارة
0.838	0.703	12	ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية
0.910	0.829	4	درجة الوعي لدى المؤسسات الجزائرية بأهمية لجنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح
0.881	0.777	34	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

تبين من خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (04)، أن معامل الثبات ألفا كرونباخ لإجمالي محاور الاستبيان 0.77 وهي تزيد عن النسبة المقبولة 0.6، مما يدل على وجود اتساق داخلي بين أسئلة الاستبيان الموجهة لأفراد عينة الدراسة، كما أن قيمة الصدق تتلاءم مع معاملات ألفا كرونباخ، وبالتالي إمكانية الاعتماد على نتائج الاستبيان ومصداقيتها وثباتها وقدرتها على تحقيق أهداف الدراسة.

- اختبار كولمجروف-سمرنوف: Test de kolmogorov-Smirnov à un échantillon:

تم استخدام اختبار كولمجروف-سمرنوف لمعرفة إذا كانت النتائج تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً.

## الجدول رقم(05):

اختبار كولمنجروف-سمرنوف

اسم المحور	عدد العبارات	قيمة Z	قيمة Sig
توجد علاقة بين الدور الذي تقوم به لجنة المراجعة والحد من ممارسات إدارة	18	0.557	0.916
ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية	12	1.219	0.103
درجة الوعي لدى المؤسسات الجزائرية بأهمية لجنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح	4	1.251	0.088
المجموع	34	0.756	0.617

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات spss

تبين من خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (05) أن قيمة Sig لإجمالي محاور الاستبيان تفوق 0.05، وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويمكن استخدام الاختبارات المعلمية.

✓ التكرارات والنسب المئوية: يتم استخدامها للتفريق بين فئات العينة، بناء على المعلومات الشخصية لأفرادها ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة.

• المتوسطات الحسابية: باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية، تم استخدامه في هذه الدراسة كمؤشر لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر المستجوبين على الاستبيان من أكاديميين ومهنيين.

• الانحرافات المعيارية: تم استخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

• اختبار ستودنت T: وهو أحد الاختبارات المعلمية، حيث يتم استخدام اختبار T للعينة الواحدة

(Test sur échantillon unique) لاختبار الفرضيات، حيث نقبل فرضية العدم إذا كانت t

المحسوبة أقل من t الجدولية، ونقبل الفرضية البديلة إذا كانت t المحسوبة أكبر من t الجدولية عند درجة حرية 32 ومستوى دلالة 0.05.

المطلب الثالث: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات

أولاً. تحليل النتائج المتعلقة بالمعلومات العامة حول عينة الدراسة:

• الجنس:

الجدول رقم(06):

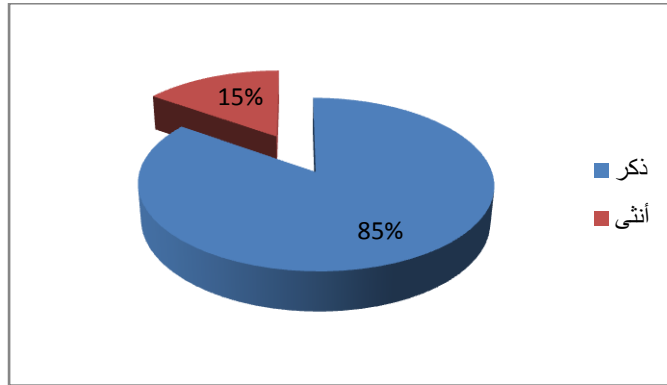
توزيع أفراد العينة حسب للجنس.

النسبة	التكرار	الجنس
%84.8	28	ذكر
%15.2	5	أنثى
%100	33	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

الشكل رقم(03):

تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول السابق

نلاحظ من خلال الجدول رقم(06)، أن نسبة الذكور في عينة الدراسة تفوق نسب الإناث، حيث تبلغ نسبة الذكور %84.8 أما نسبة الإناث فتبلغ %15.2، أي أن غالبية ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة هم من الذكور، والذي يمكن إرجاعه إلى صعوبة ممارسة هذه المهنة.

## • العمر:

## الجدول رقم(07):

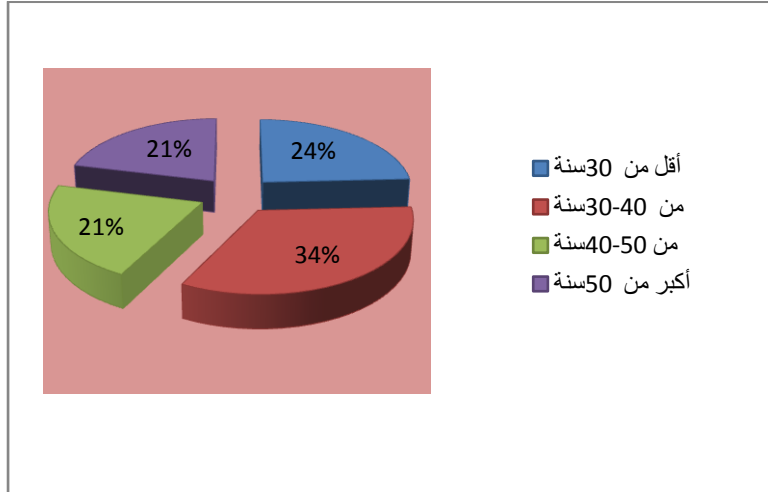
توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية

النسبة	التكرار	العمر
%24.2	8	أقل من 30
%33.3	11	من 30 إلى أقل من 40 سنة
%21.2	7	من 40 إلى أقل من 50 سنة
%21.2	7	أكبر من 50 سنة
%100	33	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

## الشكل رقم(04):

تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات الجدول السابق

نلاحظ من خلال الجدول رقم(07) ، أن نسبة أفراد العينة الذين يقل عمرهم عن 30 سنة بلغت %24.2 بما يعادل 8 أفراد، بينما بلغت نسبة أفراد العينة الذين يتراوح عمرهم بين 30-40 سنة %33.3 أي ما يعادل 11 فرد، في حين بلغت نسبة أفراد العينة الذين يتراوح عمرهم بين 40-50 سنة %21.2

بما يعادل 7 أفراد، من جهة أخرى بلغت نسبة أفراد العينة الذين يتجاوز عمرهم 50 سنة 21.2% بما يعادل 7 أفراد.

• المؤهل العلمي:

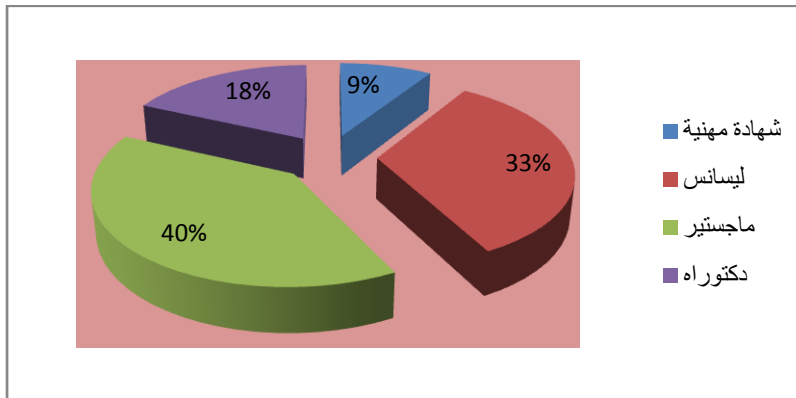
الجدول رقم(08):

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
6.1%	2	شهادة مهنية
33.3%	11	ليسانس
39.4%	13	ماجستير
21.2%	7	دكتوراه
100%	33	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

الشكل رقم(05):

تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول السابق

نلاحظ من خلال الجدول رقم(08)، أن نسبة أفراد العينة الحاصلين على شهادة مهنية قد بلغت 9.1% أي ما يعادل 3 أفراد، بينما بلغت نسبة أفراد العينة الحاصلين على شهادة الليسانس 33.3% بما يعادل 11 فرد، في حين بلغت نسبة أفراد العينة الحاصلين على شهادة الماجستير 39.4% بما يعادل 13 فرد، من جهة أخرى بلغت نسبة أفراد العينة الحاصلين شهادة الدكتوراه 18.2% بما يعادل 6 أفراد. وهذا

مؤشر إيجابي على أن غالبية أفراد العينة يملكون مؤهلات علمية عالية تمكنهم من القدرة على الإجابة على أسئلة الاستبيان.

• الوظيفة/المهنة:

الجدول رقم(9):

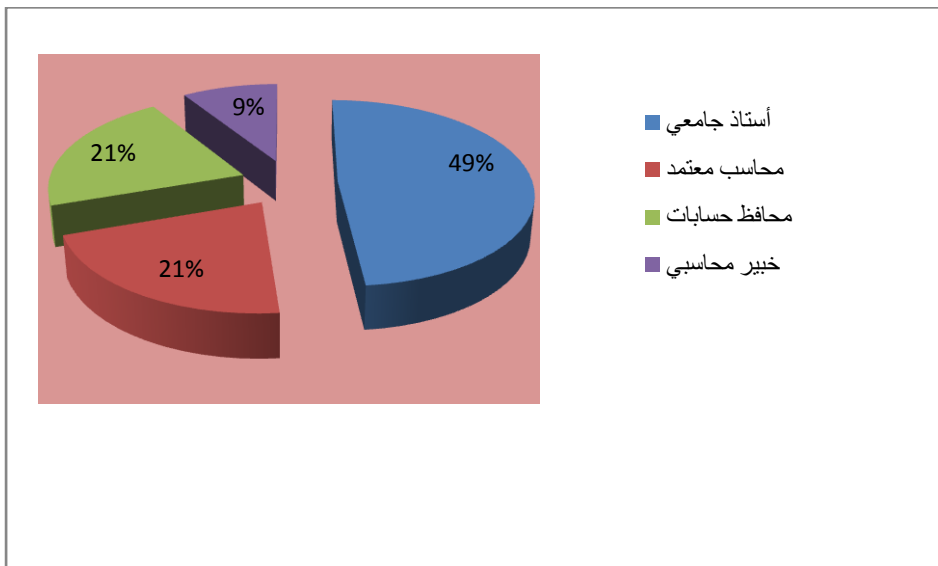
توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة/المهنة

النسبة	التكرار	الوظيفة/المهنة
%48.5	16	أستاذ جامعي
%21.2	7	محاسب معتمد
%21.2	7	محافظ حسابات
%9.1	3	خبير محاسبي
%100	33	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

الشكل رقم(6):

تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة/المهنة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول السابق

نلاحظ من خلال الجدول رقم (09)، أن نسبة أفراد العينة الذين يمارسون وظيفة أستاذ جامعي بلغت 45.5% بما يعادل 15 فرد، بينما بلغت نسبة أفراد العينة الذين يمارسون مهنة محاسب معتمد بلغت 21.2% بما يعادل 7 أفراد، في حين بلغت نسبة أفراد العينة الذين يمارسون مهنة محافظ الحسابات بلغت 21.2% بما يعادل 7 أفراد، من جهة أخرى بلغت نسب أفراد الذين يمارسون مهنة خبير محاسبي 9.1% بما يعادل 3 أفراد. أي أن النسب متقاربة بينها وهو ما تعمدناه للحصول على النتائج من جميع المهن والوظائف المتعلقة بالمراجعة.

- الخبرة المهنية:

الجدول رقم(10):

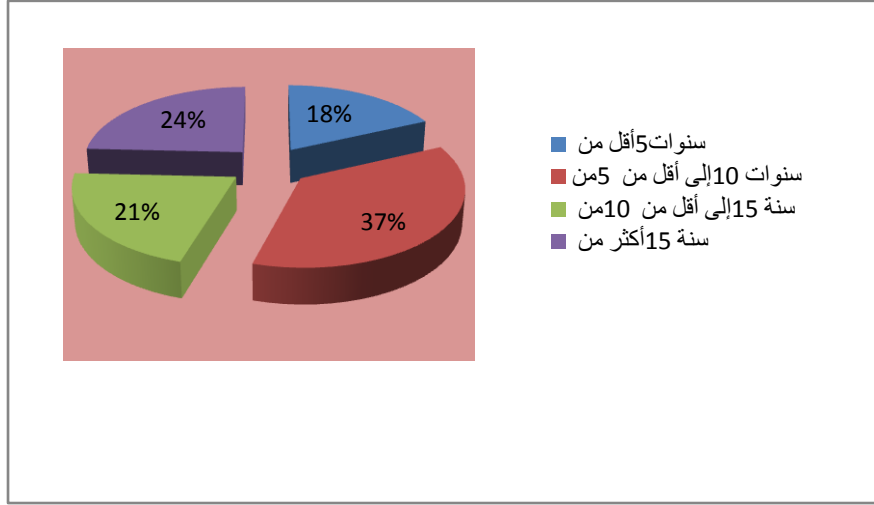
توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

النسبة	التكرار	الوظيفة/المهنة
18.2%	6	أقل من 5 سنوات
39.4%	13	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
18.2%	6	من 10 إلى أقل من 15 سنة
24.2%	8	أكثر من 15 سنة
100%	33	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

## الشكل رقم (7):

تمثيل أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول السابق

يوضح الجدول رقم (10)، أن نسبة أفراد عينة الدراسة الذين تقل خبرتهم المهنية أقل من 5 سنوات بلغت 18.2% أي ما يعادل 6 أفراد، بينما بلغت نسبة أفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم من 5 إلى أقل من 10 سنوات 36.4% بما يعادل 12 فرد، في حين كانت نسبة أفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم من 10 إلى أقل من 15 سنة 21.2% بما يعادل 7 أفراد، من جهة أخرى بلغت نسبة أفراد العينة الذين خبرتهم المهنية 15 سنة فما أكثر 24.2% أي بما يعادل 8 أفراد. أي أن معظم أفراد العينة يمتلكون خبرات أكبر من 5 سنوات وهو ما يزيد من موثوقية نتائج الدراسة.

ثانيا. دراسة تحليلية لمحاور الاستبيان واختبار الفرضيات

- المحور الأول: توجد علاقة بين الدور الذي تقوم به لجنة المراجعة والحد من ممارسات إدارة

الأرباح

✓ تحليل النتائج:

◀ الإشراف على إعداد التقارير المالية:

الجدول رقم(11):

إجابات أفراد العينة عن علاقة الإشراف على إعداد التقارير المالية والحد من ممارسات

إدارة الأرباح

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
موافق بشدة	0.645	4.33	1. تناقش لجان المراجعة التقارير المالية مع مجلس الإدارة.
موافق	0.684	4.03	2. ضمان أن جميع الملاحظات المشار إليها من طرف المراجع الداخلي أو المراجع الخارجي قد تمت معالجتها.
موافق	0.890	3.67	3. التوصية بأن يوافق مجلس الإدارة على التقارير المالية.
موافق	0.883	3.97	4. تفحص لجان المراجعة السياسات المحاسبية المستخدمة، تقييم التقديرات المحاسبية وتقوم بفحص القوائم المالية.
موافق	0.637	4.03	5. تقوم اللجان بتقدير مدى توفير السنوية للمعلومات التي يحتاجها مستخدمو التقارير المالية.
موافق	0.478	4.006	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم(11)، اتفاق أفراد عينة الدراسة بأن هناك علاقة

بين مهام لجان المراجعة المتعلقة بالإشراف على إعداد التقارير المالية وفحصها والحد من ممارسات

إدارة الأرباح، حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي 4.006 والذي يقع ضمن فئة الموافقة 3.4-4.2

حسب سلم ليكارت، وانحراف معياري 0.0478 يدل على تجانس وتقارب الإجابات.

◀ دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها:

الجدول رقم(12):

إجابات أفراد العينة عن علاقة دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
موافق بشدة	0.708	4.24	1. تقوم لجان المراجعة بفحص نظام الرقابة الداخلية.
موافق	0.870	3.85	2. تقوم اللجان بالتشاور مع المراجع الخارجي والداخلي للحصول على رأيهما بخصوص كفاية نظام الرقابة الداخلية.
موافق	0.893	3.88	3. تراجع اللجان الملاحظات التي يقدمها المراجع الداخلي والخارجي بالنسبة لتحسينات الرقابة الداخلية ومدى استجابة الإدارة لها.
موافق	0.918	3.70	4. تحصل الإدارة على تقارير خاصة عن إخلال للرقابة الداخلية.
موافق	0.699	3.64	5. تراجع اللجان مراسلات الإدارة للمراجعة عن الرقابة الداخلية.
موافق	0.846	4.18	6. تقوم اللجان بتقدير ما إذا نظام الرقابة المعمول به يزيد من مستوى الرقابة الجيدة على المحالات التي تكون بها مخاطر.
موافق	0.443	3.914	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

ما يمكن ملاحظته من الجدول رقم (12)، أن إجابات أفراد عينة الدراسة تتمركز في مجال الموافقة 3.4-4.2 حسب سلم ليكارت، حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي 3.914 والذي يشير إلى أن هناك علاقة بين قيام لجان المراجعة بدراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها والحد من ممارسات إدارة

الأرباح، في حين بلغ الانحراف المعياري 0.443 والذي يشير إلى تجانس وتقارب إجابات أفراد العينة.

◀ الإشراف على المراجعة الداخلية:

الجدول رقم(13):

إجابات أفراد العينة عن العلاقة بين الإشراف على المراجعة الداخلية والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
موافق	0.870	3.85	1. تفحص لجان المراجعة لأئحة المراجعة الداخلية وتوافق عليها.
موافق	0.727	3.82	2. تفحص اللجان خطط المراجعة الداخلية وتوافق عليها.
موافق	0.927	3.88	3. تقوم اللجان بالتأكد من إجراء التنسيق الملائم بين عمل كل من المراجعين الداخليين والمراجع الخارجي.
موافق	0.846	3.82	4. تدعم اللجان استقلالية المراجعين الداخليين من خلال اختيارهم، فحص خطط التعيينات وموازنة المراجعة الداخلية، حرية الاتصال بلجنة المراجعة.
موافق	0.348	4.06	5. تقوم اللجان بالتأكد من فعالية المراجعة الداخلية.
موافق	0.538	3.884	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

انطلاقاً من الجدول رقم (13)، نلاحظ إجماع غالبية أفراد عينة الدراسة على أنه توجد علاقة بين قيام لجان المراجعة بالإشراف على عملية المراجعة الداخلية والحد من ممارسات إدارة الأرباح، إذ بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي 3.884 والذي يقع ضمن فئة الموافقة حسب سلم ليكارت 3.4-4.2، وانحراف معياري 0.538 الذي يدل على تجانس الإجابات وتقاربها.

## ◀ تدعيم استقلالية المراجع الخارجي:

## الجدول رقم(14):

إجابات أفراد العينة عن العلاقة بين تدعيم استقلالية المراجع الخارجي والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
موافق	0.348	3.94	1. تقوم اللجان بالاتصال بالمراجع الخارجي وفحص التقارير الصادرة عنه.
موافق	0.667	3.85	2. تفحص اللجان جوانب عدم الاتفاق بين المراجع الخارجي والإدارة، وتعمل على حل المشكلات بينهما.
موافق	0.396	3.893	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

ما يمكن ملاحظته من الجدول رقم(14)، اتفاق أفراد العينة على أن توجد علاقة بين قيام لجان المراجعة بتدعيم استقلالية المراجع الخارجي والحد من ممارسات إدارة الأرباح، إذ بلغ المتوسط الحسابي 3.893 والذي يقع ضمن الفئة الرابعة من سلم ليكارت الخماسي(3.4-4.2) ، وانحراف معياري صغير يقدر بـ 0.396 والذي يشير إلى تقارب الإجابات.

## • اختبار الفرضية:

$H_0$ : لا توجد علاقة بين الدور الذي تقوم به لجان المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

$H_1$ : توجد علاقة بين الدور الذي تقوم به لجان المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

الجدول التالي يوضح نتائج تطبيق اختبار T :

الجدول رقم(15):

نتائج اختبار Test sur échantillon unique للعلاقة بين دور لجان المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح

Test sur échantillon unique						
	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale )	Différenc e moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q1	15,42 1	32	,000	,92929	,8065	1,0520

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

يتبين من خلال نتائج تطبيق اختبار T الموضحة في الجدول رقم (15)، أن قيمة t المحسوبة (15.421) أكبر من قيمة t الجدولية عند درجة حرية 32 ومستوى دلالة 0.05 (2.042) ، وبالتالي يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة  $H_1$  التي تنص على أنه " توجد علاقة بين الدور الذي تقوم به لجان المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح "، ويؤكد ذلك مستوى الدلالة Sig (0.000) لكونه أصغر من مستوى المعنوية  $\alpha$  (0.05).

• المحور الثاني: ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية

✓ تحليل النتائج :

◀ إدارة الأرباح المحاسبية:

الجدول رقم(16):

إجابات أفراد العينة عن ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح المحاسبية

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
موافق بشدة	0.792	4.42	1. يتم تعجيل الإيرادات
موافق	1.075	3.70	2. يتم رسملة مصاريف تخص السنة الحالية وتحميلها لعدد من السنوات اللاحقة
غير موافق	0.936	2.58	3. تدرج المصاريف غير المتكررة ضمن بنود المصاريف المتكررة.
غير موافق	1.119	2.58	4. تدرج بعض الإيرادات أو المصاريف الوهمية.
موافق	1.088	3.61	5. تدرج الشركة الأم التزامات أو مصاريف معينة في حسابات بعض فروعها.
موافق	1.025	3.64	6. يتم تغيير احتمالات وتقديرات تحقق الإيرادات والمصروفات المستحقة.
موافق	0.869	3.55	7. يتم تحميل بعض المصاريف الكبيرة خلال فترة إجراء التغييرات الهيكلية والتي تمت آثارها إلى عدة سنوات في سنة واحدة.
موافق	0.918	3.70	8. سوء استخدام مبدأ الأهمية النسبية.
موافق	0.902	3.76	9. استغلال التغييرات المحاسبية.
موافق	0.54442	3.5017	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول رقم (16)، اتفاق أفراد عينة الدراسة على أن المؤسسات الجزائرية تقوم بممارسة إدارة أرباح المحاسبية، إذ بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي 3.5017 الذي يقع ضمن مجال الموافقة حسب سلم ليكارت وبانحراف معياري 0.54442، إلا أنها لا تتفق من حيث الأساليب التي تستخدمها فهي لا توافق أن المؤسسات الجزائرية تقوم بإدارة أرباحها عن طريق إدراج المصاريف

غير المتكررة ضمن بنود المصاريف المتكررة، وإدراج بعض الإيرادات أو المصاريف الوهمية. حيث بلغ المتوسط الحسابي لهما على التوالي 2.58، 2.58 يقع ضمن مجال عدم الموافقة حسب سلم ليكارت 1.8-2.6، وبانحراف معياري كبير 0.936، 1.119 والذي يرجع لتوزيع الإجابات بين موافقين وغير موافقين لاختلاف الأساليب من مؤسسة لأخرى.

### ◀ إدارة الأرباح الحقيقية:

#### الجدول رقم(17):

إجابات أفراد العينة عن ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح الحقيقية

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
موافق	0.788	3.94	1. إدارة المبيعات عن طريق منح تخفيضات مبالغ فيها في الربع الأخير من السنة المالية.
موافق	1.074	3.82	2. إدارة المصاريف الاختيارية عن طريق زيادتها أو تخفيضها.
غير موافق	0.870	2.52	3. إدارة الإنتاج عن طريق تسريع معدل الإنتاج بشكل مبالغ فيه مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة المبيعات.
موافق	0.56687	3.4242	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

ما يمكن ملاحظته من الجدول رقم (17)، أن المتوسط الحسابي الإجمالي بلغ 3.42 والذي يقع ضمن فئة الموافقة حسب سلم ليكارت، والذي يشير إلى أن المؤسسات الجزائرية تقوم بممارسة إدارة الأرباح الحقيقية، وانحراف معياري 0.56687 صغير والذي يشير إلى تقارب الإجابات، إلا أنه لم توافق على أن المؤسسات الجزائرية تقوم بإدارة أرباحها عن طريق إدارة الإنتاج، إذ بلغ المتوسط الحسابي 2.52 والذي يقع ضمن فئة عدم الموافقة (1.8-2.6) حسب سلم ليكارت، وانحراف معياري يقدر ب0.870، والذي يمكن إرجاعه لاختلاف الأساليب من مؤسسة لأخرى.

#### ✓ اختبار الفرضية:

$H_0$ : لا تقوم المؤسسات الجزائرية بممارسات إدارة الأرباح.

$H_1$ : تقوم بعض المؤسسات الجزائرية بممارسات إدارة الأرباح.

والجدول التالي يوضح نتائج تطبيق اختبار T:

الجدول رقم (18):

نتائج اختبار Test sur échantillon unique لممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح

Test sur échantillon unique						
	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différenc e moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q2	5,955	32	,000	,48232	,3173	,6473

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

يتبين من خلال نتائج تطبيق اختبار T الموضحة في الجدول رقم (18)، أن قيمة t المحسوبة (5.955) أكبر من قيمة t الجدولية عند درجة حرية 32 ومستوى دلالة 0.05 (2.042)، وبالتالي يتم رفض فرضية العدم  $H_0$ ، وقبول الفرضية البديلة  $H_1$  التي تنص على أنه: "تقوم بعض المؤسسات الجزائرية بممارسات إدارة الأرباح"، ويؤكد ذلك مستوى الدلالة Sig (0.000) لكونه أصغر من مستوى المعنوية  $\alpha$  (0.05).

• المحور الثالث: درجة الوعي لدى المؤسسات الجزائرية بأهمية لجان المراجعة في الحد من

ممارسات إدارة الأرباح

✓ تحليل نتائج المحور الثالث:

الجدول رقم (19):

إجابات أفراد العينة عن درجة وعي المؤسسات الجزائرية بأهمية لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
موافق	0.893	4.12	1. تزايد من موثوقية ومصداقية التقارير المالية.
موافق	0.696	4.12	2. تحسين نظم الرقابة الداخلية بالمؤسسة.
موافق	0.728	3.97	3. تدعيم استقلالية المراجع الداخلي، وتفعيل دوره.
موافق	0.893	3.88	4. تدعيم استقلالية المراجع الخارجي في إبداء رأيه.
موافق	0.6565	4.0227	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول رقم (19)، أن المتوسط الحسابي الإجمالي بلغ 4.0227 والذي يقع ضمن فئة الموافقة حسب سلم ليكارت 3.4-4.2، ويشير ذلك إلى أن هناك وعي لدى المؤسسات الجزائرية بأهمية لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح نظرا لأهميتها في زيادة موثوقية ومصداقية التقارير المالية، تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، تدعيم استقلالية المراجع الداخلي وتفعيل دوره وتدعيم استقلالية المراجع الخارجي في إبداء رأيه، في حين بلغ الانحراف المعياري 0.6565 نظرا لتفاوت درجة الوعي من فرد لآخر.

✓ اختبار الفرضية:

$H_0$ : لا يوجد وعي لدى المؤسسات الجزائرية بأهمية لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

$H_1$ : هناك وعي لدى المؤسسات الجزائرية بأهمية لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

الجدول التالي يوضح نتائج اختبار T:

الجدول رقم(20):

نتائج اختبار Test sur échantillon unique للمدى وعي المؤسسات الجزائرية بأهمية لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

Test sur échantillon unique						
	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale )	Différenc e moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q3	8,948	32	,000	1,02273	,7899	1,2555

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

يتبين من خلال نتائج تطبيق اختبار T الموضحة في الجدول رقم(20)، أن قيمة t المحسوبة(8.948) أكبر من قيمة t الجدولية عند درجة حرية 32 ومستوى دلالة 0.05 (2.042) لذلك نرفض يتم رفض فرضية العدم  $H_0$  ، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على "أن هناك وعي لدى المؤسسات الجزائرية بأهمية لجنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح"، ويؤكد ذلك مستوى الدلالة Sig (0.000) لكونه أصغر من مستوى المعنوية  $\alpha$  (0.05).

## خاتمة الفصل:

خلال هذا الفصل تم التطرق إلى مهنة المراجعة في الجزائر من حيث: تطورها التاريخي، الهيئات المشرفة عليها، ممارسو هذه المهنة في الجزائر، ولقد تبين أن مهنة المراجعة في الجزائر اتسمت بنوع من اللاتنظيم والفوضى إلى غاية صدور القانون 91-08 المتعلق بمهنة الخبير محاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي تم تعديله كليا بمقتضى القانون 10-01.

أما فيما يتعلق بالدراسة الميدانية، وانطلاقا من إجابات أفراد العينة التي شملت فئة الأكاديميين والمهنيين في مجالي المحاسبة والمراجعة، فقد توصلنا إلى النتائج التالية:

- ◀ وجود لجان المراجعة يؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك من خلال الدور الذي تقوم به في الإشراف على إعداد التقارير المالية، دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها، الإشراف على المراجعة الخارجية وتدعيم استقلالية المراجع الخارجي في إبداء رأيه.
- ◀ أما بخصوص ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية فقد تبين أن المؤسسات الجزائرية تقوم بممارسات إدارة الأرباح سواء باستخدام الأساليب المحاسبية أو الحقيقية.
- ◀ هناك وعي لدى المؤسسات الجزائرية بأهمية لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك نظرا لأهمية الدور الذي تقوم به في زيادة موثوقية ومصداقية التقارير المالية، تحسين نظم الرقابة الداخلية في المؤسسة، تدعيم استقلالية المراجع الداخلي وتفعيل دوره و تدعيم استقلالية المراجع الخارجي في إبداء رأيه.

الخاتمة

## الخاتمة:

تناولت هذه الدراسة موضوع دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، من خلال معالجة إشكالية البحث المتمثلة في: " ما هو دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟"، حيث قسمت إلى ثلاث فصول، تناولنا في الفصل الأول الإطار المفاهيمي لإدارة الأرباح، أما في الفصل الثاني فقد خصص لدراسة لجان المراجعة وعلاقة مهامها بجودة التقارير المالية، أما الفصل الأخير تمثل في الدراسة الميدانية من خلال إعداد استبيان وزع على مجموعة من الأكاديميين والمهنيين، وقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

### ❖ نتائج الجانب النظري:

- في ظل تعارض المصالح بين مستخدمي التقارير المالية، فإن الإدارة قد تقوم بممارسات تهدف من ورائها إلى التلاعب بحجم الربح المفصح عنه في التقارير المالية، وذلك بهدف تحقيق مصالح ذاتية قد تكون تعاقدية أو تنظيمية أو تلك المتعلقة بسوق رأس المال؛
- ساعدت المؤسسات على ممارسة إدارة الأرباح المرنة التي تتيحها المعايير المحاسبية في اختيار السياسات والتقديرات المحاسبية، والحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً؛
- إن إتباع الإدارة لممارسات إدارة الأرباح سيؤثر على الكفاءة الاقتصادية للمؤسسات في الأجل الطويل حيث تتلاشى المعايير الأخلاقية لعمال المؤسسة، تخفيض قيمة المؤسسة، إخفاء مشكلات الإدارة التشغيلية، يتم تحمل تكاليف إضافية لإعادة إعداد القوائم المالية،
- تقوم لجان المراجعة بمجموعة من المهام التي لها علاقة بجودة التقارير المالية، حيث تتمثل هذه المهام في الإشراف على إعداد التقارير المالية، دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها، الإشراف على عملية المراجعة الداخلية، تدعيم استقلالية المراجع الخارجي،
- حتى تقوم لجان المراجعة بدورها بكفاءة وفعالية يجب الإلتزام بمجموعة من الضوابط عند تشكيلها والتي تتمثل في: الإستقلالية، الكفاءة العلمية والخبرة المهنية، تحديد العدد الملائم لأعضائها، الإفصاح عن لجنة المراجعة في التقرير السنوي.

### ❖ نتائج الجانب الميداني:

من خلال الدراسة الميدانية تم التوصل إلى النتائج التالية:

- أثبتت نتائج اختبار **Test sur échantillon unique** لإجابات أفراد عينة الدراسة أنه " **توجد علاقة بين دور لجان المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح** "، وذلك من خلال قيامها بالمهام التالية:

✓ الإشراف على إعداد التقارير المالية؛

- ✓ دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها؛
- ✓ الإشراف على المراجعة الداخلية؛
- ✓ تدعيم استقلالية المراجع الخارجي.

• من جهة أخرى أثبتت نتائج اختبار **Test sur échantillon unique** لإجابات أفراد العينة أنه: "تقوم بعض المؤسسات الجزائرية بممارسة إدارة إرباحها " وذلك باستخدام أساليب محاسبية عن طريق قيامها بـ:

- ✓ تعجيل الإيرادات؛
- ✓ رسملة مصاريف تخص السنة الحالية وتحميلها لعدد من السنوات اللاحقة؛
- ✓ إدراج الشركة الأم التزامات أو مصاريف معينة في حسابات بعض فروعها؛
- ✓ تغيير احتمالات وتقديرات تحقق الإيرادات والمصروفات المحققة؛
- ✓ تحميل بعض المصاريف الكبيرة خلال فترة إجراء التغييرات الهيكلية والتي تمتد آثارها إلى عدة سنوات في سنة واحدة؛
- ✓ سوء استخدام مبدأ الأهمية النسبية؛
- ✓ استغلال التغييرات المحاسبية.

أو باستخدام أساليب حقيقية وذلك عن طريق القيام بـ:

- ✓ إدارة المبيعات عن طريق منح تخفيضات مبالغ فيها في الربع الأخير من السنة المالية؛
  - ✓ إدارة المصاريف الاختيارية عن طريق زيادتها أو تخفيضها.
- كما أثبتت نتائج اختبار **Test sur échantillon unique** لإجابات أفراد العينة بأنه " يوجد وعي لدى المؤسسات الجزائرية بأهمية لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح"، وتتمثل هذه الأهمية في:

- ✓ زيادة مصداقية وموثوقية التقارير المالية؛
- ✓ تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- ✓ تدعيم استقلالية المراجع الداخلي، وتفعيل دوره؛
- ✓ تدعيم استقلالية المراجع الخارجي في إبداء رأيه.

## الإقتراحات:

بناء على النتائج المحصل عليها يمكن تقديم الإقتراحات التالية:

- إصدار قوانين تلزم المؤسسات الجزائرية بتشكيل لجنة المراجعة تتمتع بالإستقلالية والكفاءة العلمية والخبرة المهنية، للحصول على تقارير ذات جودة عالية تستخدمها الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة في اتخاذ قراراتها؛
- إصدار قوانين صارمة تفرض عقوبات على المؤسسات التي تقوم بإدارة أرباحها؛
- تفعيل الدور الرقابي للهيئات المشرفة على مهنة المراجعة؛
- توعية المؤسسات الجزائرية بالنتائج المترتبة على ممارستها لإدارة أرباحها.

## آفاق الدراسة:

نظرا لأهمية الموضوع وخطورته نتيجة للآثار المترتبة على ممارسة إدارة الأرباح، فإنه يبقى مجاله مفتوحا للبحث والإثراء وبناء على ذلك نقترح الموضوعات التالية:

- دور استقلالية محافظ الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- تأثير العلاقة بين لجنة المراجعة وجودة الأرباح على كفاءة المؤسسات الاقتصادية.
- تأثير إدارة الأرباح الحقيقية على أداء المؤسسة في المستقبل.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع:

أولاً. باللغة العربية

أ/الكتب:

1. أبو المكارم وصفي عبد الفتاح، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، ط1، الإسكندرية، 2002. [بتصرف]
2. أرينز ألفين و لوبك جيمس، المراجعة: مدخل متكامل، ترجمة: الديسبي محمد محمد عبد القادر، مراجعة: حجاج أحمد حامد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2008.
3. جمعة أحمد حلمي، التدقيق والتأكيد الحديث: المشاكل والمسؤوليات، الأدوات والخدمات، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2009.
4. الدهراوي كمال الدين مصطفى وسرايا محمد السيد، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، ط1، الإسكندرية، 2001.
5. حماد طارق عبد العال، حوكمة الشركات: المفاهيم، المبادئ، التجارب، الدار الجامعية، ط 1، الإسكندرية، 2005.
6. طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
7. لطفي أمين السيد أحمد، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، ط 1، الإسكندرية، 2007.
8. مطر محمد والسويطي موسى، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، ط2، 2008.
9. نور أحمد محمد وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، ط 1، الإسكندرية، 2007.
10. السقا السيد أحمد وأبو الخير مدثر طه، مشاكل معاصرة في المراجعة، مطابع غباشي، مصر، بدون سنة نشر.
11. القاضي حسين وحمدان مأمون، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2007.
12. غالي جورج دانيال، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.

13. الصحن عبد الفتاح وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، ط 1، الإسكندرية، 2006.

ب/المذكرات:

14. الأشقر هاني محمد، إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومدى تأثير العلاقة بحجم الشركة: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010.

15. بدر محمد رجب محمود، دور المقياس المتوازن للأداء في ترشيد أداء إدارة الأرباح، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2013

16. بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح : دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012.

17. الوشلي أكرم محمد، المراجعة الداخلية كأداة فعالة لحوكمة الشركات: دراسة تطبيقية على البنوك اليمنية، المؤتمر الثالث: حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، قسم العلوم المالية والمصرفية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، 17-18/04/2013.

18. لقلطي لخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر: دراسة حالة من خلال استبيان، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر "باتنة"، 2009/2008.

19. السويطي موسى سلامة، تطوير أنموذج لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم المحاسبة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2006.

20. سعيد عهد علي، الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا: دراسة ميدانية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2009.

21. الفرخ عبد الرزاق داود، مدى فعالية لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية تحليلية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم إدارة الأعمال/المحاسبة، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية، الأردن، 2001.

22. الصوص إياد سعيد محمود، مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي: دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.
23. الرحيلي عوض بن سلامة، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، مجلة الملك عبد العزيز للإقتصاد والإدارة، العدد1، المجلد22، السعودية، 2008.
24. الشوبكي يونس عليان سليمان، أثر المراجعة الخارجية على المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان: دراسة ميدانية على عينة من البنوك التجارية المتداول أسهمها في بورصة عمان، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، 2006.

#### جـ/المجلات والملتقيات:

25. أبو زر عفاف اسحق، تأثير دور لجان التدقيق في إدراك مخاطر أعمال الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان: دراسة ميدانية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 35، العدد3، مصر، 2011.
26. بالرقي تيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2012.
27. جاسم فاطمة والصقر ثامر، تقييم فاعلية لجان المراجعة في المصارف العراقية، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 8، العدد30، 2012.
28. الداغور جبر إبراهيم وعابد محمد نواف، أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية : دراسة تطبيقية ، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 17، العدد1، غزة، جانفي 2009.
29. الداغور جبر، أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الحد من إدارة الأرباح، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 2، غزة، جوان 2013.
30. دحدوح حسين أحمد، أثر ضوابط تشكيل لجان التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية، أرب للبحوث والدراسات، المجلد 16، العدد1، 2012.

31. دحدوح حسين أحمد، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات: دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 1، سوريا، 2008.
32. حمادة رشا، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 2، سوريا، 2010.
33. حمدان علام محمد موسى وآخرون، هل ساهمت إجراءات الحوكمة المؤسسية في خفض ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية؟، بحوث اقتصادية عربية، العددان 59، 60، صيف، خريف/2012.
34. المومني محمد عبد الله، دور الأبعاد السلوكية لإدارات الوحدات الاقتصادية في القياس والإفصاح المحاسبي في حدوث الأزمات المالية: دراسة نظرية، كتاب الملتقى الدولي الرابع حول: الأزمة المالية العالمية الراهنة وانعكاساتها على اقتصاديات دول منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، جامعة دالي إبراهيم، 08-09/12/2009.
35. المومني محمد عبد الله، دور مجالس الإدارة في الشركات الأردنية في تعزيز فاعلية لجان التدقيق: دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد 1، سوريا، 2009.
36. المومني محمد عبد الله، تقييم مدى التزام الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان المراجعة وآليات عملها لتعزيز حوكمة الشركات: دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 1، سوريا، 2010.
37. المشهداني بشرى نجم عبد الله والفتلاوي ليلي ناجي مجيد، المداخل المعتمدة في قياس إدارة أرباح الشركات وأثر آليات الحوكمة في تخفيضها، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 35، العدد 93، الجامعة المستنصرية، العراق، 2012.
38. النعامي علي سليمان وآخرون، دور المقياس المتوازن للأداء في ترشيد أداء إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة جامعة الأزهر، المجلد 15، العدد 2، غزة، 2013.
39. النقودي سوزي فاروق، التطوير المقترح لمعايير المحاسبة للحد من ممارسات إدارة الربحية في ظل الدور المحاسبي لحوكمة الشركات، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، مصر، 2012.
40. سامي مجدي محمد، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 46، العدد 2، جامعة الإسكندرية، جويلية 2009.

41. سعدي يحي وسعدي عبد الحليم، مداخلة بعنوان: ضوابط تشكيل وعمل لجان التدقيق للحد من ممارسات إدارة الأرباح في إطار مهنة المحاسبة والتدقيق، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، 21، 20، 11/2013.

42. سعدي يحي وأوصيف لخضر، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات ، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 05، السنة 05، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2012.

43. عزه الأزهر، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 05، السنة 05، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2012.

44. عيسى سمير كامل محمد ، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 2، جامعة الإسكندرية، مصر، 2008.

45. شقوف محمد عمر وميرة عبد الحفيظ ، الحاكمية المؤسسية وعلاقتها بالخصخصة والمسؤولية الاجتماعية، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول: حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية، قسم العلوم المالية والمصرفية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، 17-18/04/2013.

د/الجرائد الرسمية:

46. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، 31/12/1969.

47. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 56، 25/09/1996.

48. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 11/07/2010.

49. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، 2/2/2011.

**A/Les livres**

50.Laura F Spira,The audit committee: performing corporate governance, klwer academic publishers, USA, 2002.

**B/Les revus/les magazine**

51. Antonio Lopo Martinez, earnings management in brazil: motivation and consequences, working paper, sao paulo, brazil, 15 July 2005.

52. James E. Miller, the development of the miller ratio: a tool to detect for the possibility of earnings management, journal of business & economics research,vol-7, N 01, January 2009.

53.Katherine kchipper, commentary: earning management, accounting horizons, vol-3, No.9, december 1989.

54.Ning Yaping, the theoretical framework of earnings management, canadian social science, Vol-1, No.3 November 2005 .

55.Paul M Healy & James M Wahlen, a review of the earnings literature and its implications for standard setting, accounting horizons, December 1999.

56.Ralf Ewert & Alfred Wagenhofer, economics effects of tightening accounting standards to restrict earnings management, the accounting review, Vol.80,No 4, 2005.

57.Rina br Bukit and Takiah Mohd Iskandar, surplus free cash flow, earnings management and audit committee, journal of economics and management, Vol.03,No.01, 2009.

58. Tatal Souliman Jrairah & Suleiman Hussien Al beshtawi, the commitment of audit committees to their tasks and failure from the view of managers of internal audit departments in public shareholding companies in Jordan, research journal of finance and accounting, Vol.5, No.6, 2014.

ثالثاً. المواقع:

59. : [http://fisher.osu.edu/~young.53/Schipper%20Earn%20Mgmt\(08/03/2014\)](http://fisher.osu.edu/~young.53/Schipper%20Earn%20Mgmt(08/03/2014)
60. [cscanada.net/index.php/css/article/download/223/221\(09/03/2014\)](http://cscanada.net/index.php/css/article/download/223/221(09/03/2014)
61. [www.alazhar.edu.ps/journal123/attachedFile.asp?...\(10/03/2014\)](http://www.alazhar.edu.ps/journal123/attachedFile.asp?...(10/03/2014)
62. : [http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads\(10/03/2014\).](http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads(10/03/2014).)
63. [http://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&ald=66806\(11/03/2014\)](http://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&ald=66806(11/03/2014)
64. [http://www2.iugaza.edu.ps/ar/periodical/articles/pdf\(15/03/2014\)](http://www2.iugaza.edu.ps/ar/periodical/articles/pdf(15/03/2014)
65. [http://www2.iugaza.edu.ps/ar/periodical/articles/pdf.\(15/03/2014\)](http://www2.iugaza.edu.ps/ar/periodical/articles/pdf.(15/03/2014)
66. [https://wwz.unibas.ch/fileadmin/wwz/redaktion/accountingcontrolling/Lehre/Economics\\_of\\_Financial\\_Accounting/FS\\_2013/2013-04-02-Ewert-Wagenhofer-TAR-05.pdf\(26/03/2014\).](https://wwz.unibas.ch/fileadmin/wwz/redaktion/accountingcontrolling/Lehre/Economics_of_Financial_Accounting/FS_2013/2013-04-02-Ewert-Wagenhofer-TAR-05.pdf(26/03/2014).)
67. [http://www.caus.org.lb/PDF/EmagazineArticles/bouhothaqtisadiyah59-60allam%20hamdan%20151-174.pdf\(15/03/2014\)](http://www.caus.org.lb/PDF/EmagazineArticles/bouhothaqtisadiyah59-60allam%20hamdan%20151-174.pdf(15/03/2014)
68. [http://journals.cluteonline.com/index.php/JBER/article/download/2252/2300\(17/03/2014\).](http://journals.cluteonline.com/index.php/JBER/article/download/2252/2300(17/03/2014).)
69. [http://www.alazhar.edu.ps/library/allarchive.asp\(15/03/2014\)](http://www.alazhar.edu.ps/library/allarchive.asp(15/03/2014)
70. [http://ssrn.com/abstract=1652499.\(20/03/2014\)](http://ssrn.com/abstract=1652499.(20/03/2014)
71. [http://www.myjournal.my/filebank/published\\_article/5859/bab13.pdf\(21/03/2014\)](http://www.myjournal.my/filebank/published_article/5859/bab13.pdf(21/03/2014)
72. [www.iiste.org/Journals/index.php/RJFA/.../12249\(14/04/2014\)](http://www.iiste.org/Journals/index.php/RJFA/.../12249(14/04/2014)
73. [http://www.damascusuniversity.edu.sy/images/stories/magazine/economic%201-2009.swf\(17/04/2014\)](http://www.damascusuniversity.edu.sy/images/stories/magazine/economic%201-2009.swf(17/04/2014)
74. [www.damascusuniversity.edu.sy/mag/.../237-272.pdf\(10/04/2014\)](http://www.damascusuniversity.edu.sy/mag/.../237-272.pdf(10/04/2014)
75. [www.damascusuniversity.edu.sy/mag/.../87-118.pdf\(09/04/2014\)](http://www.damascusuniversity.edu.sy/mag/.../87-118.pdf(09/04/2014)
76. [library.iugaza.edu.ps/thesis/101902.pdf\(07/04/2014\)](http://library.iugaza.edu.ps/thesis/101902.pdf(07/04/2014)
77. [http://www.eulc.edu.eg/eulc\\_v5/Libraries/start.aspx?fn=DigitalLibraryViewIssues&ScopeID=1.&item\\_id=370428.50.\(15/04/2014\).](http://www.eulc.edu.eg/eulc_v5/Libraries/start.aspx?fn=DigitalLibraryViewIssues&ScopeID=1.&item_id=370428.50.(15/04/2014).)
78. [alqashi.com/rch/rch26.pdf\(07/04/2014\)](http://alqashi.com/rch/rch26.pdf(07/04/2014)
79. [http://islamfin.go-forum.net/t2072-topic\(14/04/2014\)](http://islamfin.go-forum.net/t2072-topic(14/04/2014)
80. [www.damascusuniversity.edu.sy/mag/.../249-284.pdf\(10/04/2014\)](http://www.damascusuniversity.edu.sy/mag/.../249-284.pdf(10/04/2014)

81. [http://www.eiod.org/uploads/Publications/Pdf/Publications/audit\\_comm\\_ar/untitled1/files/audit\\_committee-arabic-august08.pdf](http://www.eiod.org/uploads/Publications/Pdf/Publications/audit_comm_ar/untitled1/files/audit_committee-arabic-august08.pdf) (14/04/2014)
82. <http://www.joradp.dz/HAR/Index.htm> (29/05/2014)

الملاحق



جامعة المسيلة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

ماستر 2- تخصص محاسبة وتدقيق

السلام عليكم؛

في إطار التحضير لمذكرة التخرج التي تدرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة

الماستر، تخصص محاسبة وتدقيق بعنوان:

**دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح**

يسرني أن أضع بين أيديكم هذا الإستبيان بهدف الحصول على آرائكم حول ما تضمنه

من فقرات، علما أن البيانات التي ستقدمونها ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا في مجال

الدراسة لأغراض البحث العلمي، وإن دقة النتائج التي نتوصل إليها تتوقف على مدى تجاوبكم

مع فقرات الاستبيان، لذا نرجو منكم إعطائه الأهمية المناسبة دعما منكم للبحث العلمي.

نشكركم على حسن تعاونكم.

السنة الجامعية: 2014/2013

القسم الأول: معلومات عامة حول عينة الدراسة

ضع علامة (X) في الخانة المناسبة

❖ الجنس:

أنثى

ذكر

❖ العمر:

من 30 إلى أقل من 40

أقل من 30

أكثر من 50

من 40 إلى أقل من 50

❖ المؤهل العلمي:

ليسانس

شهادة مهنية

دكتوراه

ماجستير/ماجستير

❖ الوظيفة/المهنة:

محاسب معتمد

أستاذ جامعي

خبير محاسبي

محافظ حسابات

❖ الخبرة المهنية:

من 5 إلى أقل من 10 سنوات

أقل من 5 سنوات

أكثر من 15 سنة

من 10 إلى أقل من 15



موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
<b>الإشراف على المراجعة الداخلية</b>				
				1. تفحص اللجان لأئحة المراجعة الداخلية وتوافق عليها.
				2. تفحص اللجان خطط المراجعة الداخلية وتوافق عليها.
				3. التأكد من إجراء التنسيق الملائم بين عمل كل من المراجعين الداخليين والمراجع الخارجي.
				4. تدعم استقلالية المراجعين الداخليين من خلال اختيارهم، فحص خطط التعيينات وموازنة المراجعة الداخلية، حرية الاتصال بلجنة المراجعة.
				5. تقوم اللجان التأكد من فعالية المراجعة الداخلية.
<b>تدعيم استقلالية المراجع الخارجي</b>				
				1. تقوم اللجان بالاتصال الدائم بالمراجع الخارجي وتفحص التقارير الصادرة عنه.
				2. تفحص اللجان جوانب عدم الإتفاق بين المراجع الخارجي والإدارة، وحل المشاكل بينهما.

## المحور الثاني: ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
					<b>إدارة الأرباح المحاسبية</b>
					1. يتم تعجيل الإيرادات
					2. يتم رسملة مصاريف تخص السنة الحالية وتحميلها لعدد من السنوات اللاحقة.
					3. تدرج المصاريف غير المتكررة ضمن بنود المصاريف المتكررة.
					4. تدرج بعض الإيرادات أو المصاريف الوهمية.
					5. إدراج الشركة الأم التزامات أو مصاريف معينة في حسابات بعض فروعها.
					6. تغيير احتمالات وتقديرات تحقق الإيرادات والمصروفات المستحقة.
					7. يتم تحميل بعض المصاريف الكبيرة خلال فترة إجراء التغييرات الهيكلية والتي تمتد آثارها إلى عدة سنوات في سنة واحدة
					8. سوء استخدام مبدأ الأهمية النسبية
					9. استغلال التغييرات المحاسبية
					<b>إدارة الأرباح الحقيقية</b>
					1. إدارة المبيعات عن طريق منح تخفيضات مبالغ فيها في الربع الأخير من السنة المالية .
					2. إدارة المصاريف الإختيارية عن طريق زيادتها أو تخفيضها.
					3. إدارة الإنتاج عن طريق تسريع معدل الإنتاج بشكل مبالغ فيه مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة المبيعات.

المحور الثالث: درجة الوعي لدى المؤسسات الجزائرية بأهمية لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
					1. تزيد من موثوقية ومصداقية التقارير المالية .
					2. تحسين نظم الرقابة الداخلية بالمؤسسة
					3. تدعيم استقلالية المراجع الداخلي، وتفعيل دوره
					4. تدعيم استقلالية المراجع الخارجي في إبداء رأيه

## الملحق رقم 2: الأساتذة المحكمين

اسم ولقب الأستاذ	الرتبة	القسم
د. يحيى سعيدي	أستاذ محاضر (أ)	قسم العلوم التجارية
أ.رشيد عريوة	أستاذ مساعد (أ)	قسم علوم التسيير
د. بلقاسم سعودي	أستاذ محاضر (أ)	قسم علوم التسيير
د. السعيد قاسمي	أستاذ محاضر (ب)	قسم العلوم التجارية
د. حسين بلعجوز	أستاذ محاضر (أ)	قسم العلوم التجارية
أ. الأخضر لقليطي	أستاذ مساعد (ب)	قسم العلوم الاقتصادية
أ. بن وارث حجيعة	أستاذ مساعد (أ)	قسم العلوم التجارية

## الملحق رقم 3: مخرجات SPSS

### Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	33	100,0
	Exclus <sup>a</sup>	0	,0
	Total	33	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,777	34

### Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	33	100,0
	Exclus <sup>a</sup>	0	,0
	Total	33	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,772	18

### Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	33	100,0
	Exclus <sup>a</sup>	0	,0
	Total	33	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,703	12

### Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	33	100,0
	Exclus <sup>a</sup>	0	,0
	Total	33	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,829	4

### Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		Q1	Q2	Q3
N		33	33	33
Paramètres normaux <sup>a,b</sup>	Moyenne	3,9293	3,4823	4,0227
	Ecart-type	,34619	,46527	,65659
Différences les plus extrêmes	Absolue	,097	,212	,218
	Positive	,085	,104	,150
	Négative	-,097	-,212	-,218
Z de Kolmogorov-Smirnov		,557	1,219	1,251
Signification asymptotique (bilatérale)		,916	,103	,088

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

### Statistiques

SEX

N	Valide	33
	Manquante	0

SEX

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	HOMME	28	84,8	84,8	84,8
	FEMME	5	15,2	15,2	100,0
Total		33	100,0	100,0	

### Statistiques

AGE

N	Valide	33
	Manquante	0

AGE

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	MOINS 30	8	24,2	24,2	24,2
	30-40	11	33,3	33,3	57,6
	40-50	7	21,2	21,2	78,8
	PLUS 50	7	21,2	21,2	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

### Statistiques

EDUCATION

N	Valide	33
	Manquante	0

EDUCATION

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	DIPLOME	2	6,1	6,1	6,1
	LICENCE	11	33,3	33,3	39,4
	MAJISTER	13	39,4	39,4	78,8
	DOCTORANT	7	21,2	21,2	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

FUNCTION

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	PRO	16	48,5	48,5	48,5
	COMPTABLE	7	21,2	21,2	69,7
	COMMISSAIRE C	7	21,2	21,2	90,9
	EXPERT C	3	9,1	9,1	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

### Statistiques

EXPERIANCE

N	Valide	33
	Manquante	0

### EXPERIANCE

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	MOINS 5	6	18,2	18,2	18,2
	5-10	13	39,4	39,4	57,6
	10-15	6	18,2	18,2	75,8
	PLUS 15	8	24,2	24,2	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

### Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
A1	33	3	5	4,33	,645
A2	33	2	5	4,03	,684
A3	33	1	5	3,67	,890
A4	33	2	5	3,97	,883
A5	33	3	5	4,03	,637
A6	33	3	5	4,24	,708
A7	33	1	5	3,85	,870
A8	33	2	5	3,88	,893
A9	33	1	5	3,70	,918
A10	33	2	5	3,64	,699
A11	33	1	5	4,18	,846
A12	33	1	5	3,85	,870
A13	33	2	5	3,82	,727
A14	33	1	5	3,88	,927
A15	33	1	5	3,82	,846
A16	33	3	5	4,06	,348
A17	33	3	5	3,94	,348
A18	33	2	5	3,85	,667
N valide (listwise)	33				

### Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
B1	33	2	5	4,42	,792
B2	33	1	5	3,70	1,075
B3	33	1	4	2,58	,936
B4	33	1	5	2,58	1,119
B5	33	1	5	3,61	1,088
B6	33	1	5	3,64	1,025
B7	33	1	5	3,55	,869
B8	33	1	5	3,70	,918
B9	33	2	5	3,76	,902
B10	33	2	5	3,94	,788
B11	33	1	5	3,82	1,074
B12	33	1	4	2,52	,870
N valide (listwise)	33				

### Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
C1	33	1	5	4,12	,893
C2	33	2	5	4,12	,696
C3	33	2	5	3,97	,728
C4	33	1	5	3,88	,893
N valide (listwise)	33				

### Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Q11	33	3,00	4,80	4,0061	,47824
Q12	33	2,67	4,67	3,9141	,44316
Q13	33	2,00	4,80	3,8848	,53859
Q14	33	3,00	4,50	3,8939	,36992
N valide (listwise)	33				

### Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Q21	33	1,44	4,11	3,5017	,54442
Q22	33	2,00	4,00	3,4242	,56687
N valide (listwise)	33				

### Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Q3	33	2,00	5,00	4,0227	,65659
N valide (listwise)	33				

**Statistiques sur échantillon unique**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q1	33	3,9293	,34619	,06026
Q2	33	3,4823	,46527	,08099
Q3	33	4,0227	,65659	,11430

**Test sur échantillon unique**

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q1	15,421	32	,000	,92929	,8065	1,0520
Q2	5,955	32	,000	,48232	,3173	,6473
Q3	8,948	32	,000	1,02273	,7899	1,2555

## الملخص:

تعتبر إدارة الأرباح ممارسات احتيالية تقوم بها الإدارة بهدف الحصول على مكاسب معينة ، من خلال التدخل المتعمد في عملية التقرير المالي، مستغلة بذلك المرونة المتاحة في السياسات والمعايير المحاسبية والحرية في تنفيذ العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً، ونظراً لأهمية حجم الربح المعلن عنه في التقارير المالية في اتخاذ القرارات بالنسبة للأطراف ذات الصلة بالمؤسسة، فكان لابد من إيجاد آليات للحد من هذه الممارسات، تهدف هذه الدراسة إلى توضيح دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، هذا من خلال توضيح أساليب إدارة الأرباح بالإضافة إلى النتائج المترتبة عليها وتحديد مختلف المهام التي تقوم بها لجان المراجعة، أما في الجانب الميداني فقد قمنا بتوزيع استبيان على عينة من الأكاديميين والمهنيين من محاسبين معتمدين، محافظي حسابات وخبراء محاسبين بولاية المسيلة خلال سنة إجراء الدراسة 2009-2014، وخلصت الدراسة إلى أن المهام التي تقوم بها لجان المراجعة تؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح، بالإضافة إلى أن المؤسسات الجزائرية تقوم بممارسة إدارة أرباحها باستخدام أساليب محاسبية، وحقيقية، كما توصلت إلى أن هناك وعي لدى المؤسسات الجزائرية بأهمية لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

**الكلمات المفتاحية:** إدارة الأرباح، التقارير المالية، لجان المراجعة.

## Abstract:

Earnings management is considered as fraudulent practices used by the administration in order to obtain certain benefits, through the deliberate intervention in the process of financial report, taking advantage of the flexibility available in the accounting policies and standards and the freedom to conduct operations at their discretion. Given the importance of the size of the profit reported in financial reports to make decisions for the stakeholders, it was necessary to find mechanisms to reduce such practices.

This study aims to clarify the role of audit committees in reducing profit management practices by clarifying profit management methods and their consequences and identify the various functions performed by audit committees.

As far as the field work is concerned, a questionnaire was distributed to a sample of academics and professionals such as certified accountants, the Governors and experts accountants in M'sila during the year 2009 -2014.

The study concluded that the functions performed by audit committees lead to the reduction of the profit management practices. In addition to that, the Algerian institutions manage their profits by using the accounting and real methods. Furthermore, the study also found that there is a clear awareness among the Algerian institutions of the importance of audit committees in profit management.

**Keywords:** Profit Management – Financial Statements – Audit Committees.