

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية  
والتجارية وعلوم التسيير  
فرع: محاسبة وتدقيق



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية  
وعلوم التسيير  
قسم: العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

إعداد الطالبتين:

بن عيسى ريان

جلاحي فتيحة

تحت عنوان:

## دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

دراسة حالة مؤسسة المركب الصناعي التجاري (وحدة مطاحن الحضنة)

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
.....	.....	جامعة محمد بوضياف	رئيسا
د. بحري علي	أستاذ محاضر - أ-	جامعة محمد بوضياف	مشرفا ومقررا
.....	.....	جامعة محمد بوضياف	مناقشا

السنة الجامعية: 2021-2022

# بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



رَبِّ أَوْزَعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي

أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ

صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي

عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ ﴿

النمل: ١٩

صبر

# شكر وتقدير

قال الله تعالى: ﴿ ولئن شكرتم لأزيدنكم ﴾

وقال رسول الله صلى الله عليه وسلم: ﴿ من لم يشكر الناس لم يشكر الله ﴾  
الحمد لله والشكر لله الذي وفقنا بتوفيقه وأعاننا بعونه إلى حسن التوكل  
عليه لإنجاز هذا العمل فنسأله عز وجل أن يتقبله منا ويجعله لنا في ميزان  
حسناتنا، ويجد في نفوس المطالعين عليه راحة واطمئنان أمين "

وبعد:

كما نشي شكرنا لكل من ساهم في هذا العمل:  
أستاذنا المشرف الذي حملت معنا أعباء العمل صبرا وإخلاصا: د. مجري علي .  
\* إلى كل من ساعدنا في إتمام هذا العمل .



# إهداء

ها انا اليوم على مشارف انهاء مساري الدراسي الذي ككله والدي بفضل جهديهما فأسال الله ان يديم  
رحمة أغلى انسانة "بن حميدوش العطرة" التي انارت دربي بنصائحها وبارك فيها ويسعدها في كل ما بقي  
من حياتها "امي الغالية".

الى من فارقتي بروحه ابي "بن عيسى مصطفى" رحمه الله  
اهدي ثمرة جهدي الى من منحني القوة والعزيمة الى من كان سببا في مواصلة دراستي الى روحه الطاهرة  
رحمة الله عليه.  
شكري وامتناني:

الى الزوج الكريم "جيلط عادل"  
الى كل العائلة "بن حميدوش" و"بن عيسى"  
الى ذري الذي احتميت به في هذه الحياة اخي "شوقي" واختي "فايزة" والى اخواتي "امال" "زينب"  
مقدودة "حفظهم الله عزوجل  
الى كل افراد اسرة "جيلط"  
الى زميلتي في الدراسة ومن ساعدتني في كتابة هذه المذكرة "جبلاحي فتيحة" والى شموع بيتنا "ايمان"  
"فاطمة" "مصطفى" "حنة" "جواد" "سارة" "محمد"  
اهدي هذا العمل الى من ربياني "والدي" والى الاب العطوف "جيلط سعيد"

ريان



# إهداء

كلمة اهداء اخذت بتفكيري الى أغلي ما اهداني ربي، اهدي نجاحي هذا الى معنى الحب  
والحنان ابي جبلاحي علي والى معنى رقة وروح امي بلعباس علجيه يامن تعجز الكلمات  
عن وصفكما اطال الله في عمركما.

والى القلوب التي رافقتني في مسيرة الحياة وبها احتमित وكانت لي سندا لا يغيب اخوتي  
اسماعيل، محمد، ايوب والى من يستمر القلب بذكرهم اخواتي مليكة، امال، فاطمة  
الزهراء، والى كل فرد من عائلة جبلاحي وعائلة بلعباس والى كل شخص ترك أثر في حياتي  
بل وتفننوا في تجسيد معنى الصداقة والوفاء والطيبة بن عيسى ريان، خرشي امل منال،  
ميرة سهام، بثينة، رحلي مبارك، بحري ايوب، جرار محمد، والى حبيباتي طابي عايدة، زروقي  
فوزية.

اهدي نجاحي هذا الي كل من علمني كل حرف في مشواري الدراسي استاذا كان او معلما  
وعلى رئسهم مشرفي بحري علي.

فتيحة



# فهرس المحتويات



فهرس المحتويات:

الصفحة	الفهرس
	شكر وتقدير
	إهداء
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول والأشكال
أ	مقدمة
الفصل الأول: المراجعة الخارجية امام إدارة الأرباح	
05	تمهيد
06	المبحث الاول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية
06	المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية
07	المطلب الثاني: مفهوم المراجعة الخارجية
07	الفرع الاول: تعريف المراجعة الخارجية
08	الفرع الثاني: اهداف وأنواع المراجعة الخارجية
14	الفرع الثالث: معايير المراجعة الخارجية
16	المطلب الثالث: منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية
18	المبحث الثاني: الإطار النظري لإدارة الأرباح
18	المطلب الأول: مفهوم إدارة الأرباح ودوافعها
18	الفرع الأول: تعريف إدارة الأرباح
19	الفرع الثاني: دوافع إدارة الأرباح
21	المطلب الثاني: تحليل إدارة الأرباح
26	الفرع الأول: مخاطر إدارة الأرباح
26	الفرع الثاني: الوسائل والمؤشرات المعتمدة للكشف عن إدارة الأرباح
27	الفرع الثالث: الإجراءات المضادة التي يطبقها المراجع للحد من ممارسات إدارة الأرباح
31	المطلب الثالث: الأساليب العلاجية لمواجهة إدارة الأرباح

## فهرس المحتويات

34	المبحث الثالث: ركائز الحوكمة وتأثيرها على إدارة الأرباح
34	المطلب الأول: تأثير المراجعة الخارجية على ممارسات إدارة الأرباح
35	المطلب الثاني: تأثير المراجعة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح
35	المطلب الثالث: تأثير نظام الرقابة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح
36	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: دراسة حالة وحدة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة (وحدة مطاحن الحضنة)</b>	
38	تمهيد
39	المبحث الأول: التعريف بميدان التربص
39	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن قطاع المطاحن بالجزائر
41	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لوحدة مطاحن الحضنة
46	المبحث الثاني: تأثير المراجعة الخارجية على إدارة الأرباح في مؤسسة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة (وحدة مطاحن الحضنة)
46	المطلب الأول: تحليل القوائم المالية للمؤسسة محل التربص
54	المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة
55	خلاصة الفصل الثاني
57	الخاتمة
59	قائمة المصادر والمراجع
-	قائمة الملاحق
-	الملخص

# قائمة الجداول والأشكال

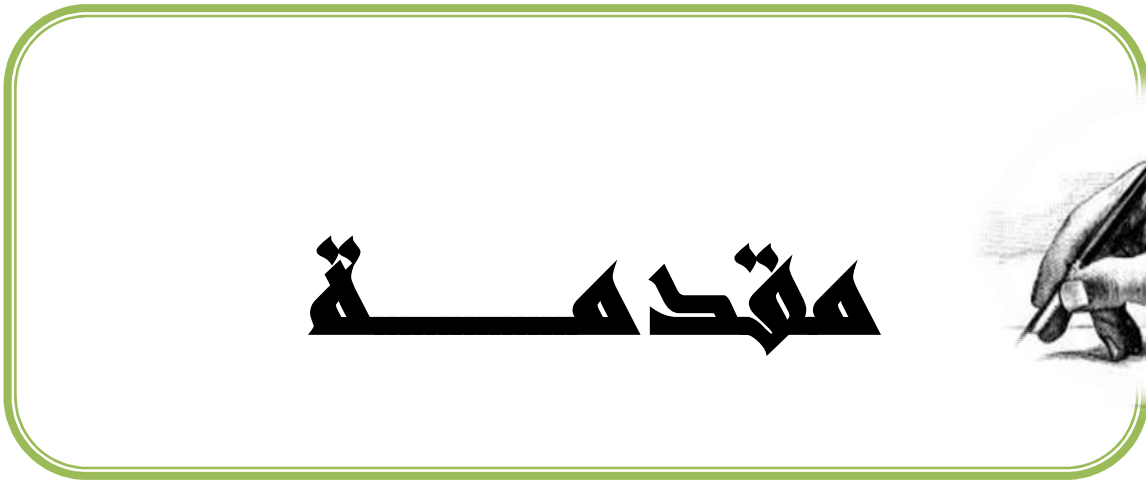


قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
13	مقارنة بين انواع المراجعة الخارجية	01
16	الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة	02
17	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	03
17	اجراءات فحص الحسابات والقوائم المالية	04
22	أساليب إدارة الأرباح في الميزانية	05
28	إجراءات المراجع المضادة للحد من ممارسات إدارة الأرباح في جدول حسابات النتائج	06
29	إجراءات المراجع المضادة للحد من ممارسات إدارة الأرباح في الميزانية:	07
47	يمثل تمثيل القيود	08
49	الميزانية المختصرة للمؤسسة (الأصول)	09
50	تطور مكونات حساب النتائج	10
52	مكونات جدول تدفقات الخزينة	11
53	يمثل نسبة تغير في النتيجة الصافية المالية بنسبة للمبيعات	12
54	يمثل نسبة تغير في انتاج الدورة بنسبة للمبيعات	13
54	مقارنة بين انواع المراجعة الخارجية	14

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الفئات المستفيدة من البيانات والمعلومات للمؤسسة المعتمدة من المراجع الخارجي	12
02	معايير المراجعة الخارجية	14
03	ملخص الأساليب العلاجية لمواجهة إدارة الأرباح	31
04	الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة	45
05	تطور حساب الزبائن المؤسسة خلال الفترة (2018-2021)	50



## مقدمة:

سرعة حدوث التقلبات في البيئة الاقتصادية تجعل من المؤسسة كيان غير مستقر، يسعى الى تحقيق الانسجام بين هذه الأوضاع والمتطلبات عالم الاعمال، هذا الأخير اتسم بصعوبة التمييز فيه بين السلوك المهني الأخلاقي المقبول وغير مقبول، اذ نجد العديد من المؤسسات المختصة في المجالات معينة فمنها المتكاملة ومنها المتنافسة الا انها ذات اهداف مشتركة فكلها تسعى الى تحقيق اهداف مسطرة. مما يدعو الى انتهاج استراتيجية محكمة كإجراء تقسيمات منطقية وجيدة للمهام واستخدام أحدث الأنظمة المعلوماتية تسهيلا لعملية الاتصال بين الأقسام لإعداد تقارير دورية تساعد في عملية اتخاذ القرارات وكذلك تبادل المعلومات داخل المؤسسة تحقيقا لمصالحها وخارج المؤسسة كونها مورد ثمين يكسب المؤسسة الميزة التنافسية.

و ما يدفع هذه المؤسسات لتنافس هو الاستحواذ على اكبر حصة سوقية لتحقيق الاستمرارية، مما انه أدى بالعديد من المؤسسات الى اجراء ممارسات ادارية ومالية تعتبر نوعا ما تصرفات مهنية غير أخلاقية، وإن من الممارسات المقصودة للإدارة هو تحكمها في عمليات القياس والإفصاح المحاسبي للأرباح حيث تتخذ قرارات تتحكم من خلالها في مخرجات النظام المحاسبي بما يحقق رغباتها ومصالحها التي تهدف إما لزيادة الربح أو تخفيضه من خلال استغلال المحاسبين للمرونة المتاحة من طرف المبادئ والمعايير المحاسبية في التلاعب بالأرباح المعلن عنها لتزويد مستخدمي المعلومات المالية بقوائم ترصد حركات مالية مضللة و هذا ما يعرف بإدارة الأرباح، مما جعل مهنة المحاسبة تتعرض لأزمة ثقة، استوجبت اتخاذ اجراءات تخص مهنة المراجعة لما يقوم به المراجع الكفاء من دور رقابي للتمييز بين السلوك المهني المقبول وغير المقبول بهدف الحد من تلك الممارسات وتحقيق مصداقية البيانات المالية الواردة في القوائم المالية حفاظا على مصالح المستخدمين.

**أولاً: طرح الإشكالية:** من مجمل ما سبق يمكن صياغة إشكالية الدراسة على النحو التالي:

**كيف تساهم المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟**

**ثانياً: الأسئلة الفرعية:**

تنبثق عن الإشكالية الرئيسية الأسئلة الفرعية التالية:

- فيما تساهم المراجعة الخارجية؟
- فيما تتمثل مؤشرات الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح؟
- هل توفر معايير المراجعة الخارجية إطار للكشف عن إدارة الأرباح؟

### ثالثا: فرضيات الدراسة:

بغية الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية سيتم اختبار صحة الفرضيات التالية:

**الفرضية الأولى:** تساهم في إضفاء شفافية للقوائم المالية.

**الفرضية الثانية:** يعتبر التغيير في السياسات المحاسبية اهم مؤشرات ممارسات إدارة الأرباح.

**الفرضية الثالثة:** للمراجع دور مهم في الكشف عن أساليب إدارة الأرباح إذا ما التزم بأخلاقيات مهنته وما تمليه عليه معايير وقواعد السلوك المهني.

### رابعا: أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية المراجعة الخارجية كونها وسيلة وقائية للحد من تقديم تقارير مالية احتيالية، وتكمن تلك الأهمية في مدى كفاءة المراجع في اسقاط معارفه على الواقع العملي.

### خامسا: منهج الدراسة

استطعنا دراسة وتحليل موضوع البحث بالاعتماد على المنهج الاستقرائي المدعم بالمنهج الوصفي حيث تم جمع معلومات متعلقة بعناصر البحث الرئيسية من دراسات سابقة تناولت موضوع إدارة الأرباح والمراجعة.

### خامسا: حدود الدراسة

**حدود مكانية:** تمت هذه الدراسة على مستوى مكتب المحاسب داخل مؤسسة المركب الصناعي التجاري مطاحن الحضنة.

حدود زمنية: تم الدراسة على الفترة الممتدة من 15-05-2022 إلى 1-06-2022  
بنسبة لدراسة النظرية ومن 13-06-2022 الى غاية 20-06-2022.

### سادسا: هيكل الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى فصلين، سبقناهم بمقدمة وختمناهم بخاتمة.

الفصل الأول: وجاء تحت عنوان المراجعة الخارجية أمام إدارة الأرباح عالجننا فيه الإطار النظري للمراجعة الخارجية وبهدف التعرف عليها تطرقنا إلى معايير المراجعة ومنهجية تنفيذها ولم نكتف بذلك فقط، إذ سلطنا الضوء على الإطار النظري لإدارة الأرباح وحاولنا معرفة إجراءات المراجعة للكشف عن إدارة الأرباح، زد على ذلك تأثير أسس الحوكمة على ممارسات إدارة الأرباح.

الفصل الثاني والأخير عبارة عن دراسة حالة وحدة المركب الصناعي التجاري الحضنة (وحدة مطاحن الحضنة) تناولنا فيه التعريف وهيكل ميدان التربص وكذلك قمنا بتحليل القوائم المالية للمؤسسة.

# الفصل الأول

أساسيات المراجعة  
الخارجية



## تمهيد:

في الأزمنة الماضية كانت تقدم الحسابات الخاصة بمدينة او اقليم بواسطة الافراد الذين قاموا بإعدادها الى أولئك الذين يملكون السلطة لمراجعتها وهذا ما كان يعرف بالمراجعة. ونجد المراجعة في معناها الحديث جوهرها اوسع مدي، فالمراجعة تمثل عملية (ينفذها مراجعون مؤهلون بدرجة ملائمة) حيث تخضع الحسابات (الخاصة بالوحدات الاقتصادية المختلفة في مجال الاعمال والجمعيات والنوادي وغيرها من الانشطة والمؤسسات) للفحص بمستوى التفصيل الملائم والذي يمكن المراجعون من تكوين راي عن دقة هذه الحسابات وصدقها والعدالة (الحياد وعدم التحيز) التي تتطوي عنها ويعبر عن هذا الرأي في تقرير المراجعة الذي يوجه الى الجهات صاحبة المصلحة او الاهتمام التي كلفت المراجع بالقيام بها. وأصبحت إدارة الأرباح في الآونة الأخيرة محل إهتمام العديد من الباحثين في مجال المحاسبة خاصة بعد التقلبات التي يشهدها العالم الاقتصادي مما يصعب عمل القائمين على المؤسسات في اتخاذ قراراتهم للمحافظة على مكانتهم السوقية، وجعل توقعاتهم التقديرية حقيقية ولتحقيق هدف الاستمرارية، استغلت بعض المؤسسات إفصاحها عن القوائم المالية بالتلاعب بها وذلك لإظهار مركزها المالي على غير حقيقته عن طريق انتهاج أساليب نتعرف عليها من خلال هذا الفصل.

وعليه قد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالتالي:

**المبحث الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية**

**المبحث الثاني: آليات مكافحة إدارة الأرباح**

**المبحث الثالث: ركائز الحوكمة وتأثيرها على إدارة الأرباح**

### المبحث الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية

ان المراجعة الخارجية تعتبر مهنة كغيرها من المهن لها طبيعتها وخصوصيتها المميزة لها، وهذا ما سنحاول توضيحه من خلال هذا المبحث.

### المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية

إن المراجعة قديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجاته، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود وحدة قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة إلا أن الأمر يختلف بالنسبة لمراجعة ومراقبة الحسابات، إذ أن هذه الأخيرة لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته، لفحص حسابات النظام من حيث مدى التطبيق تلك القواعد والنظريات عند التسجيل فيها.

لقد صاحب تطور المراجعة والمراقبة تطور النشاط التجاري والاقتصادي، فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا، في القرنين الخامس عشر والسادس عشر، والتطور مستمر الذي تبع تطور المؤسسات والمؤسسات فلم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة إذ كان المالك مالكا ومسيرا في نفس الوقت غير أن ظهور المؤسسات الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر، تميز بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمسيرة الركب، فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة وكذا امتناع البعض، حيث تتوفر لديه، على المخاطرة بها، مما أدى إلى ظهور شركات الأموال وهذا أدى بدوره إلى انفصال، تدريجيا، الملكية عن التسيير.

لقد لوحظ مع مرور الزمن، أنه من المستحيل أن يشارك كل المساهمين في التسيير، وحتى انتخاب وتعيين البعض منهم للقيام بتلك المهمة المتمثلة في مختلف الوظائف الحقيقية للمؤسسة غير ممكن، في الغالب، لما قد تتطلبه تلك الوظائف من كفاءات متخصصة ينبغي اقتناؤها من سوق العمل هذا بالإضافة إلى تدخل الدولة الكبير في مختلف المجالات وتوسع أجهزتها وعليه، فإن انفصال ملكية رؤوس الأموال عن إدارتها كانت سبب ظهور المراجعة والمراقبة، التي يقوم بها شخص محترف، محايد، مستقل وخارجي، كوسيلة تطمئن أصحاب الأموال نتيجة ما استثمروه وعن عدم التلاعب فيه. وإذا كان تدخل المراجع الخارجي هو بهدف إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات، عن مدى شرعية وصدق الحسابات مما يكسب المعلومات المحاسبية قوتها القانونية، فإن المجالات عديدة ومتشعبة الشيء الذي أدى إلى

ظهور أنواع من المراجعة والمراقبة وتتنوع أهدافها، لتتعدى مجال الحسابات الختامية وعناصر المركز المالي (عناصر الذمة) من أصول وخصوم، تدرس مختلف الوظائف في المؤسسة، خططها، تحديد الانحرافات وأسبابها والعمل على رفع مستوى الأداء والكفاية الاقتصادية.

### المطلب الثاني: مفهوم المراجعة الخارجية

ينظر الى وظيفة المراجعة الخارجية في الحياة الاقتصادية بانها الوظيفة التي تلعب دورا كبيرا في الحفاظ على الثقة المتبادلة والضرورية في العلاقات المالية بين الاطراف المختلفة في المجتمع، بما تقوم به من تلبية حاجات تلك الاطراف، من خلال راي فني محايد ومستقبل بخصوص الارقام والبيانات المالية التي تعرضها ادارة المؤسسة.

### الفرع الاول: تعريف المراجعة الخارجية:

رغم تعدد صيغ التعاريف التي تناولت المراجعة الخارجية، الا ان جميعها تتفق في مضمون الاهداف التي تسعى المراجعة الي تحقيقها. وفيما يلي استعراض لبعض تلك التعاريف:

1. تعرف المراجعة الخارجية بانها "عملية فحص انظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت المراجعة فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج اعماله من ربح او خسارة عن تلك الفترة<sup>1</sup>.
2. اما porter فقد عرف المراجعة الخارجية بانها "عملية الفحص الحيادي المستقل، والتي تتم وفقا لمتطلبات الاطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المراجع، والتي تنتهي الى ابداء الراي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مراجع حيادي<sup>2</sup>.
3. كما تم تعريفها بانها "نظام يهدف الى اعطاء الراي الموضوعي في التقارير والانظمة والاجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة موضوع المراجعة"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات -الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان - الاردن، 2001، ص13.

<sup>2</sup> Porter, B., Principles of External Auditing, John Wiley and Sons, 1997, P 19.

<sup>3</sup> محمد السيد السرايا، اصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية -مصر، 2007، ص39.

4. وعرفها اخرون بانها "عملية فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وانظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من ارصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والحصول على الادلة الكافية الملائمة لإبداء الراي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية<sup>1</sup>.

من خلال استعراض التعاريف السابقة فإننا نخلص، الى ان المراجعة الخارجية تعني التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والادارة لعمليات المؤسسة، ومطابقتها مع الاهداف المرجوة، وتبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب، وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج المراجعة.

### الفرع الثاني: اهداف وأنواع المراجعة الخارجية

#### أولاً: اهداف المراجعة الخارجية<sup>2</sup>

تسعى المراجعة الخارجية الى تحقيق عدة اهداف منها اهداف رئيسية واهداف خاصة سنطرحها كما يلي:

#### 1-اهداف رئيسية:

حيث تتمثل الاهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية في الاتي<sup>3</sup>:

1. ان الهدف الاساسي من عملية المراجعة الخارجية هو ابداء الراي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية نتيجة الاعمال والمركز المالي، وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقولة قبولاً عاماً.

<sup>1</sup> يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الاولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2008، ص7.

<sup>2</sup> وليم توماس، امر سون هنكي، المراجعة الخارجية بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، الكاتب الاول، دار المريخ للنشر، القاهرة -مصر، 2006، ص45.

2. امداد ادارة المؤسسة او الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان اوجه القصور فيه، وذلك من خلال التوصيلات التي يقدمها المراجع في تقريره من اجل تحسين اداء هذا النظام.
3. امداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالبيانات المالية الموثوقة، لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

## 2-اهداف خاصة

تعتبر الاهداف التي سبق ذكرها هي الاهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية، وفي سبيل تحقيق المراجع تلك الاهداف، فان هناك اهداف فرعية يجب ان يحققها، وهي الستة الاهداف المتعلقة بفحص ارصدة حسابات القوائم المالية، هذه الاهداف تستخدم كأهداف وسيطة وتعتبر حلقة وصل بين معايير المراجعة وإجراءاتها، وتتمثل هذه الاهداف الفرعية في الاتي:

1. التحقق من الوجود: أي ان الاصول والخصوم او الالتزامات موجودة فعلا في تاريخ معين.
2. التحقق من الاكتمال: يعني ان كافة الاصول والخصوم المصروفات والايرادات قد تم قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة وانه لا يوجد عمليات غير مسجلة.
3. التحقق من الملكية: يعني ان كافة الاصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين، وان الخصوم او الالتزامات تمثل التزاما حقيقيا على المؤسسة في تاريخ معين.
4. التحقق من الملكية: يعني ان الاصول والخصوم قد تم تقييمها وقيدها بقيمتها الملائمة.
5. التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة: ان كافة مكونات القوائم المالية قد تم الافصاح عنها وعرضها بصورة سليمة، وفقا للمنظمات القانونية والمهنية ذات الصلة.
6. التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية: أي ان كافة الاصول والخصوم والمصروفات والارادات قد تم احتساب قيمتها بدقة، وتم اعتمادها من السلطة المختصة قانونا

وفقا لمتطلبات القوانين واللوائح والنظم النافذة، وتمت في الاغراض والاعمال الرسمية التي تحقق اهدافها.

### ثانيا: اهمية المراجعة الخارجية

ان اهمية المراجعة الخارجية تظهر في انها وسيلة تخدم فئات كثيرة تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المالية التي يعتمدها مراجع الحسابات الخارجي المستقل، وذلك لتلبية احتياجاتها الواسعة وغير المتجانسة من المعلومات، و التي تختلف تبعا لاختلاف مصالحها و اهدافها، و هذه الفئات تتمثل فيما يلي<sup>1</sup>:

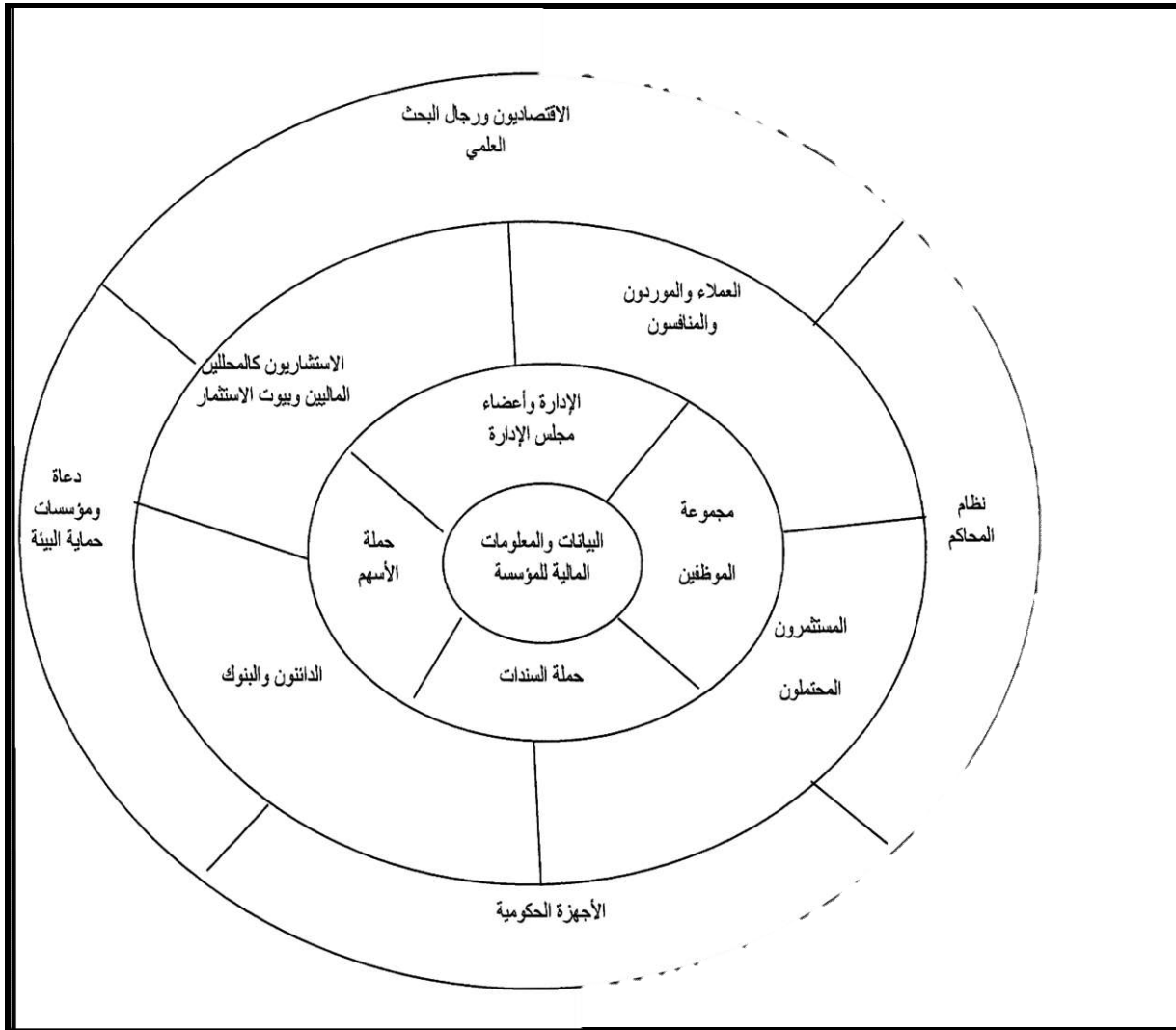
1. **الادارة واعضاء مجلس الادارة:** حيث يتركز الغرض الرئيسي من تقرير المراجع في الحصول على المعلومات التي تمكنهم من مراجعة الاداء وتقييم عملية اعداد التقارير عن العمليات المالية المعقدة، الى جانب اتخاذ القرارات المؤثرة في الاتجاهات المستقبلية للمؤسسة.
2. **حملة الاسهم:** يسعون الى الحصول على معلومات تمكنهم من مساءلة الادارة والعاملين، واتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة او خفض او المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي.
3. **حملة السندات الحاليون والمحتملون:** ان هؤلاء الفئة تحتاجون الى المعلومات تساعد في تقييم درجة المخاطرة في المؤسسة، ومدى قدرتها على اتفاقيات مشاركة الارباح.
4. **مجموعة الموظفين واتحادات العمال:** ان هؤلاء بحاجة الى المعلومات تمكنهم من تقدير الربحية، تقدير الاجور المستقبلية، وفي المفاوضات على اتفاقيات مشاركة الارباح.
5. **الاقتصاديون ورجال البحث العلمي:** وتتمثل حاجتهم من المعلومات لمساعدتهم على تقييم الاثار على السياسات الاقتصادية، وعلى قرارات السياسة العامة، والمساعدة في اعمال البحوث والدراسات كما ان رجال الاقتصاد يعتمدون على القوائم المالية المدققة في تقديرهم للدخل القومي والتخطيط الاقتصادي.

<sup>1</sup> عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، اصول مراجعة الحسابات، طبعة منقحة، مركز الامين للنشر والتوزيع، صنعاء - اليمن، 2007، ص13-14.

6. **العلاء والموردون والمنافسين:** ان هذه الفئة تحتاج الى المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجي لتمكنهم من تقييم مدى استمرارية تعهدات المؤسسة كمصدر للسلع والخدمات، او كمستهلكة للسلع والخدمات، وتقييم القوة التنافسية للمؤسسة.
7. **جمعيات ومؤسسات حماية البيئة:** وهؤلاء يحتاجون الى معلومات تساعد في تقييم الاضرار البيئية الناتجة عن مزاوله المؤسسة لنشاطها.
8. **الاجهزة الحكومية:** تعتمد بعض اجهزة الدولة على بيانات المؤسسات المعتمدة من المراجع مستقل في العديد من الاغراض منها: مراقبة النشاط الاقتصادي، او رسم السياسات الاقتصادية لدولة، او فرض الضرائب.
9. **نظام المحاكم:** ويحتاج الى معلومات تساعد في تقييم الموقف المالي للمؤسسة لأغراض حالات الافلاس، وتقييم الاصول الضرورية، وفي اغراض الدعاوي القضائية
10. **الاستشاريون كالمحللين وبيوت الاستثمار:** فهؤلاء الفئة يحتاجون الى معلومات تساعد في تقييم الموقف المالي للمؤسسة بهدف ابداء النصح للمستثمرين وتوجيههم.
11. **الدائنون والبنوك:** تساعد المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجي المستقل هذه الفئة في تحديد مدى امكانية منح القروض للمؤسسة، وكذلك تحديد مبلغ القرض وشروطه.
12. **المستثمرون المحتملون:** وهم يحتاجون لمعلومات تساعد في اتخاذ القرارات حول امكانية الاستثمار في المؤسسة، وتحديد السعر المناسب للاستثمار بما يحقق لهم اكبر عائد.
- ونستطيع اعادة ترتيب الفئات السابقة، بحسب اهمية تلك البيانات والمعلومات المالية المعتمدة من مراجع خارجي لتلك الفئات، من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 01: الفئات المستفيدة من البيانات والمعلومات للمؤسسة المعتمدة من

### المراجع الخارجي



المصدر: من اعداد الطالبتين الباحثتين.

### ثالثاً: انواع المراجعة الخارجية.

يقوم اخرون بتصنيف المراجعة من حيث الجوانب المتعلقة بمهام المراجعة الي ثلاثة انواع هي: مراجعة القوائم المالية، مراجعة الالتزام، مراجعة التشغيل (العمليات) وهذه الانواع المتعدد للمراجعة يمكن تنفيذها من قبل المراجع الخارجي، وكذلك من قبل المراجع الداخلي.

الا اننا هنا سوف نوضح بشكل خاص انواع المراجعة الخارجية كما هي في الواقع، والتي تتمثل في ثلاثة انواع هي: المراجعة القانونية، المراجعة التعاقدية، الخبرة القضائية وللوقوف على طبيعة الثلاثة الانواع السابقة للمراجعة نورد جدول المقارنة التالي:

الجدول رقم (01): مقارنة بين انواع المراجعة الخارجية

المميزات	مراجعة القانونية	مراجعة تعاقدية	خبرة قضائية
طبيعة المهمة	مؤسسية: ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	التعيين من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة او مجلس الادارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعة وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية الصادقة، تدقيق معلومات مجلس الادارة.	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	اعلام العدالة وارشادها حول اوضاع مالية ومحاسبية تقديم مؤشرات بالأرقام.
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محدد حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الادارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الاطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم ارشادات التسيير	ينبغي احترامه
الأطراف المستخدمة للتقارير	مجلس الادارة، الجمعية العامة (عادية، غير عادية)	المديرية العامة مجلس الادارة	الى القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية للخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة الخبراء المحاسبة لدى المجلس القضائي
اخبار وكيل الجمهورية بالأعمال الغير المشروعة	نعم	لا	غير معني
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل او بحسب النتائج حسب النوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية
التصريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الاعتاب	قانون رسمي	محدد في العقد	اقتراح من الخبير يحدد طرف القاضي
طريقة العمل المتبعة	تقديم الإجراءات تقييم	تقديم الإجراءات، تقييم	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة

المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	القضائية المطلوبة
--	------------------------------------	-------------------

المصدر: محمد بويتن، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان

المطبوعات الجامعية، بن عكنون-الجزائر، 2005، ص28، بتصرف.

### الفرع الثالث: معايير المراجعة الخارجية.

معايير المراجعة الخارجية: تعتمد المراجعة على مجموعة من المعايير التي تصدرها الهيئات

المهنية كما هو موضح في الشكل الموالي:

### شكل رقم 02: معايير المراجعة الخارجية



المصدر: من إعداد الطالب: عبد الرحمان بابنات، ناصر داودي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات

الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008.

يمكن اختصار معايير المراجعة في المجموعات التالية حسب الشكل اعلاه<sup>1</sup>.

#### المجموعة الأولى: المعايير العامة

يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الاجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والمعني في مجال خدمات المراجعة. يجب على المراجع أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره وفي كل ما يتعلق بإجراءات العمل.

يجب أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص.

#### المجموعة الثانية: معايير الأداء المهني أو العمل:

يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطاً مناسباً وكافياً، يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل<sup>2</sup>.

#### المجموعة الثالثة: معايير إبداء الرأي

يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وتصويرها طبقاً لمبادئ المحاسبة.

ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال وخصائص وطبيعة الخدمة التي يقوم بها المراجع مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> محمد سفيان بن موسى، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، 2015/5/27، ص7.

<sup>2</sup> محمد سفيان بن موسى، مرجع سبق ذكره، ص 8.

<sup>3</sup> وسيلة بوخالف، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، 2013/6/18، ص11.

### المطلب الثالث: منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية

#### منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية

ان مهمة المراجع الخارجي هو إعطاء رأي محايد مدعم بالأدلة والبراهين حول شرعية وصدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة، وحتى يستطيع المدقق الخارجي الوصول الى ذلك الرأي، فإنه يجب عليه ان يسير وفق منهجية علمية منظمة، هذه المنهجية تمثلها مجموعة من الخطوات التنفيذية.

#### أولاً: الحصول على معرفة العامة حول المؤسسة:

ان هذه الخطوة تعتبر من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة الخارجية، اذ انه ليس من الممكن تصور مهمة المراجعة في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حول المؤسسة محل المراجعة، وذلك من خلال قيامه بجمع المعلومات والمعطيات العامة حولها لأنه على ضوء نتائج هذه الخطوة يحدد المراجع الخارجي تفاصيل الخطوات اللاحقة لإنجاز مهمته، اما نوعية ومقدار هذه المعلومات التي عليه القيام بجمعها، فيتحددان حسب اهداف ومستويات المراجع، وهذه الخطوة الرئيسية تتضمن فرعية يوضحها الجدول التالي:

#### الجدول رقم (02) الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

<ul style="list-style-type: none"> <li>● التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة</li> <li>● التنظيم المهني</li> <li>● حوار مع المسؤولين</li> <li>● زيارات ميدانية</li> <li>● التعرف على الوثائق الداخلية</li> </ul>	<p>أ- أعمال أولية واتصالات أولى مع المؤسسة</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>● تكوين الملف الدائم</li> <li>● اعداد برنامج المراجعة الأولى</li> </ul>	<p>ب- انطلاق الاعمال</p>

المصدر: محمد بوتين، مرجع سابق، ص 68 بتصرف.

#### ثانياً: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي

سنقوم بتوضيح الخطوات الفرعية التي يتبعها المراجع في سبيل دراسته وتقييم لنظام الرقابة الداخلية والتي يظهرها الجدول التالي:

الجدول رقم (03) دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

أ- جمع الاجراءات	استعمال خرائط تتابع الوثائق ما بين المصالح ملخصات اجراءات، ملخصات الادلة الكبيرة
ب- اختيارات التطابق (الفهم)	تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته
ج- تقييم اولى انظام الرقابة الداخلية	نقاط قوة النظام، نقاط ضعف النظام
د- اختبارات الاستمرارية	اختبارات للتأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع
هـ - تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية	نقاط قوة النظام، ضعف وقصور النظام، النتائج

المصدر: محمد بوتين، مرجع سابق، ص 71.

ثالثا: فحص الحسابات والقوائم المالية:

بعد ان ينتهي المراجع من الدراسة والتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، يبدأ في القيام بإجراءات هذه الخطوة المتعلقة بفحص الحسابات والقوائم المالية، والموضحة بالجدول التالي:

الجدول رقم (04): اجراءات فحص الحسابات والقوائم المالية

أ- تحديد اثار تقييم الرقابة الداخلية	اعادة النظر في برامج المراجعة تخفيف البرامج تدعيم البرامج بإجراءات اضافية
ب- اختبارات السريانية والتطابق	اختبارات التطابق (اعادة النظر في المعلومة، مقارنة عن طريق العمليات الحسابية). اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية اختبارات التطابق بواسطة المصادقات الخارجية اختيارات التطابق بواسطة المشاهدة المادية
ج- انتهاء عملية المراجعة	التأكد من مدى توفر مبادئ المحاسبة فحص الاحداث ما بعد الميزانية فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الاضافية اعادة النظر في اوراق العمل اصدار الرأي

المصدر: محمد بوتين، مرجع سابق، ص 83.

## المبحث الثاني: الإطار النظري لإدارة الأرباح

يواكب توسع الاقتصاد العالمي أساليب محاسبية جديدة لها اهداف معينة، ومن بين هذه الأساليب تلك المخصصة للتلاعب بالأرباح، والتي أطلقت عليها تسميات مختلفة عبر فترات زمنية كانت اخرها "إدارة الأرباح، ولا شك ان ما يدفع الإدارة لممارسة مثل هذه الأساليب هو تعدد مصالح الأطراف ذات العلاقة وتعارضها.

### المطلب الأول: مفهوم إدارة الأرباح ودوافعها

#### الفرع الأول: تعريف إدارة الأرباح

نظرا لعدم وجود تعريف موحد وتعدد الآراء حول إدارة الأرباح، كان من الضروري انتقاء أربع وجهات نظر مكملة لبعضها البعض، ساعدت في وصف الظاهرة المدروسة، فقد عرفت على أنها:

**التعريف الأول:** التدخل المتعمد في عملية اعداد التقارير المالية، بهدف الحصول على منافع خاصة، وانه في حالة توسيع ذلك تتحقق إدارة أرباح فعلية تمارس من خلال تغيير تقارير التمويل من اجل تعديل الأرباح المقرر عنها او تعديل بعض عناصرها.

**التعريف الثاني:** هو استخدام الإدارة لحكمها الشخصي بشأن التقارير المالية وهيكله العمليات لأجل تعديل التقارير المالية، اما بغرض تضليل أصحاب المصالح بشأن الأداء الاقتصادي للشركة أو للتأثير على التعاقدات التي يتم بناؤها على الأرقام المحاسبية المصرح بها.

**التعريف الثالث:** هي استخدام طرق مختلفة من الخدع أو الحيل لتشويه صورة الأداء المالي الحقيقي بهدف التوصل إلى نتائج مرغوب فيها.

**التعريف الرابع:** التلاعب المفيد في النتائج المحاسبية بهدف خلق تصور مختلف عن الأداء الحقيقي للشركة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> حكيم حمود، إدارة الأرباح عوامل نشوئها وسبل الحد منها، ص 20، 21، [www.researchgate.net](http://www.researchgate.net).

ويمكن حصر تعريف إدارة الأرباح على انها اختيار الإدارة المدروس للبدائل المحاسبية نظرا للمرونة التي منحتها لها المعايير المحاسبية والتي استغلتها للمساس بالقوائم المالية وتقديم ارقام الأرباح بغير صورتها الحقيقية محاولة تضليل وتحريف أداء الشركة بحدود ما تسمح به المبادئ المحاسبية.

### الفرع الثاني: دوافع إدارة الأرباح

تختلف الدوافع المحفزة لممارسة إدارة الأرباح باختلاف الهدف المراد الوصول اليه، فمنها ما يجعل الإدارة ترفع من الأرباح المحققة ومنها ما يخفضها ومنها ما يقلل التذبذب فيها، وسواء كانت هذه التغييرات لصالح الشركة أم ال فإنها تعتبر ممارسة لإدارة الأرباح، ونظرا لتعدد تصنيفات الدوافع بتعدد الدراسات سوف يتم التطرق لأهمها كالتالي:

**1- دوافع السوق المالية:** تسعى أغلبية الشركات في الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة لتغطية مشاكل السيولة واستمرار العمليات التشغيلية، عن طريق المؤسسات المالية فتلجأ الشركات لممارسة إدارة الأرباح بهدف تحسين نتيجة النشاط والموقف المالي لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية وكذلك اظهار الوضع المالي أفضل مما هو عليه ونتيجة لهذه الإجراءات تطمئن الأطراف الخارجية سواء دائنين أو مستثمرين حاليين أو مستقبليين، وذلك لأن أسعار الأسهم وفوائدها ترتفع بفعل زيادة الأرباح الحالية والحفاظ على زيادتها للسنوات اللاحقة.

**2- دوافع تعاقدية:** تصف نظرية الوكالة على أن الشركة مجموعة من العلاقات التعاقدية بين المالك والمسيرين، ومن هنا تنشأ مشكلة تعارض المصالح بين طرفي العقد وللتخفيف من حدة هذا التعارض وجدت خطط الحوافز والمكافأة، بهدف الجمع بين المصالح وتحقيق هدف مشترك وهو تحسين قيمة الوحدة الاقتصادية باجتهاد الإدارة في تحقق أقصى مكاسب للشركة، ولكن قد يكون للإدارة

دوافع شخصية تختلف عن الدوافع المتعلقة بتحقيق الهدف الأساسي للشركة مما يدفعها للقيام بسلوكيات قد تؤثر سلبا في قيمة للشركة.

**3- دوافع كبار حملة الأسهم:** قد يؤثر تركيز الملكية في أيدي القليل من كبار حملة الأسهم للضغط على إدارة الشركة لتبني الطرائق والسياسات التي تؤدي الى زيادة الربح المتوقع وذلك لتغطية عمليات تسرب موارد هذه الشركات وأصولها أليدي المساهمين الأكثر سيطرة<sup>1</sup>.

**4- دوافع أخرى:** كما ذكرت العديد من الدراسات دوافع أخرى اندرجت ضمن تصنيفات مختلفة نذكر منها الأكثر تداولاً:

**أ- دوافع ضريبية:** تعد الضرائب المفروضة على أرباح الشركات من أهم العوامل المؤثرة التي تدفع الإدارة الى اختيار الطرائق والسياسات البديلة للتخفيض من الربح الخاضع لتسديد ضرائب أقل، فضلا عن تخزين أرباح السنوات المزدهرة لتقوم بزيادتها للسنوات السيئة.

**ب- دوافع وسياسية:** إن تعرض شركات كبيرة الحجم الى الضغوطات والتدخلات في شؤونها والمسائلات القانونية من قبل الدولة تحول الى عامل مؤثر يدفع بالإدارة الى تقليل الربح المتوقع بممارسة إدارة الأرباح وكل ذلك لتحاكي التدخلات الحكومية في أعمالها وتجنب لفت الانتباه الى الأرباح المحققة وما يتبع ذلك مثل المطالبة برفع أجور العمال، أو ممارسة الرقابة السعرية على منتجاتها، او زيادة الضرائب على القطاع الذي تعمل فيه الشركة.

**ج- تقديم قوائم مالية بصورة أقوى من الحقيقة وذلك لقيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح كقناع لمشاكل الأداء الضعيف.**

**د- مرونة عالية في القواعد والمعايير مما يمنح متخذي القرار نطاق عالي في استخدام الحكم الشخصي لتعديل الربح وتجميله.**

**و- التوافق أو التقارب من توقعات المحللين الماليين.**

**ي- تحقيق التوازن بين المخاطر والعائد.**

**هـ- الرغبة في الحصول على إعفاءات ضريبية او امتيازات<sup>2</sup>.**

<sup>1</sup> ناظم شعلان، (دوافع ووسائل تبني الإدارة لممارسات ادارة الأرباح المحاسبية وسبل الحد منها)، مجلة المثني للعلوم الإدارية والإقتصادية، العدد الأول، المجلد السادس، سنة 2016م، ص13.

<sup>2</sup> عماد يوسف أحمد الشيخ، (تأثير عملية ادارة الأرباح في سعر السهم للشركات الصناعية)، مجلة الإدارة و الاقتصاد، العدد 37، 2014، ص214.

### الفرع الثالث: طرق إدارة الأرباح

تعتبر القوائم المالية مدخلات عملية المراجعة فهي وجهة المراجع للبدء في البحث عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية لذلك تم تناول أساليب إدارة الأرباح حسب القوائم المالية كالتالي

**جدول حساب النتائج:** تفصح هذه القائمة عن صافي الدخل من خلال مقابلة الإيرادات بالمصاريف

لتقييم أداء الشركة، هذا ما يجعل منها موزعا لممارسات إدارة الأرباح والتي قد تشمل ما يلي :

- تسجيل الإيرادات عن عمليات بيع غير تامة، او عن عمليات بيع مزيفة، بهدف تحسين رقم المبيعات.
- الاخلال بالمبدأ المحاسبي المتعلق باستقلالية الدورات، وذلك بنقل إيرادات الدورة الحالية الى دورة مالية لاحقة بهدف تخفيض أرباح الدورة الحالية؛ وكذلك بالنسبة للمصروفات غير انه يمكن نقلها من دورة مستقبلية الى دورة حالية حسب الهدف المنشود<sup>1</sup>.
- يتضمن الدخل إيرادات استثنائية غير متكررة، او أي عائدات من أنشطة غير تشغيلية، كبيع أصل او استثمار بغير سعره اللازم، وذلك لتحسين ربحية الشركة
- الاعتراف بالإيرادات وتسجيلها بعد استلام النقدية ولكن مع وجود التزامات مستقبلية البقية على الشركة
- تشويه حسابات الدخل من العمليات الجارية بإدراج المصاريف غير المتكررة ضمن المصاريف العادية او المتكررة، بهدف التأثير في التدفق النقدي التشغيلي<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> رنا علي صقور، دور الإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014، ص38

<sup>2</sup> هاني محمد الأشقر، إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومدى تأثر العلاقة بحجم الشركة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة-، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2010، ص2.

قائمة التدفقات النقدية: تعرض هذه القائمة معلومات عن التدفقات النقدية من حيث مصدرها واستخداماتها حيث يمكن التلاعب في بنودها كأحد أساليب إدارة الأرباح لاعتماد المحللين والمستثمرين عليها في قراراتهم؛ إذ تلجأ الشركات الى التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية كبند من الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية أو العكس .

ومن أساليب هذا التلاعب :

أ- تسجيل تكاليف التطوير الرأسمالي كتدفقات نقدية استثمارية خارجة عوض تسجيلها كتدفقات

نقدية تشغيلية خارجة، وبالتالي فان هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة

ب- القيام بتعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية تهرباً من دفع الضرائب، مثل تخفيض مكاسب

بيع استثمارات وبهذا تتأثر التدفقات النقدية التشغيلية من خلال إزالة أثر الضريبة عن مثل هذه

العملي

ت- عدم تصنيف الأسهم المملوكة للشركة كأسهم تجارية وتصنيفها كاستثمارات حسب فترة الاحتفاظ

بها.

وضعت المعايير مجموعة من المحددات لمعالجة بنود الميزانية تأتي في مقدمتها تقييم

الأصول والالتزامات بالتكلفة التاريخية، وفي التالي بعض أساليب إدارة الأرباح لهذه القائمة:

جدول رقم (05): أساليب إدارة الأرباح في الميزانية

أصول	/	خصوم	/
أصول معنوية		حقوق المساهمين	-التلاعب بصافي الأرباح السنوي للعام الحالي بإضافة ارباح السنوات السابقة، بدلا من معالجتها ضمن الأرباح المحتجزة
الأصول عينية		التزامات طويلة الأجل	* بهدف تحسين نتيجة أعمال المنشأة
			المبالغة في تقييم بنودها - الاعتراف المحاسبي بها بما يخالف المعايير المحاسبية المنصوص عليها كـ الاعتراف بشهرة المحل غير

<p>-الحصول على قروض طويلة الاجل لتسديد القروض قصيرة الاجل *بهدف تحسين نسب السيولة</p> <p>-عدم الكشف عن الديون المعدومة بهدف تخفيض قيمة الديون المشكوك في تحصيلها.</p> <p>-اجراء أخطاء متعمدة في التصنيف، كتصنيف المدينين طويلا الاجل على انها أصول متداولة، لتحسين نسب السيولة.</p>	<p><b>الذمم المدينة</b></p> <p><b>التزامات متداولة</b></p>	<p>المشترقة *بهدف زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين نسب الملاءة المالية بالإضافة الى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض المصاريف.</p> <p>-عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية -تخفيض نسب الأهملاك</p> <p>-تغيير الطرائق المحاسبية المتبعة في تقييمها *بهدف إخفاء خسائرها</p> <p>-التلاعب في أسعار</p>	<p><b>الاستثمارات طويلة الاجل</b></p> <p><b>الاستثمارات المتداولة</b></p> <p><b>المخزون</b></p>
---	--	--	---

<p>-عدم ادراج أقساط القروض المستحقة للعام الجاري ضمن الالتزامات المتداولة</p>		<p>السوق عند تقييم محفظة الأوراق المالية *بهدف زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين السيولة -تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار</p> <p>-التلاعب في أسعار التقييم -تغيير غير المبرر في طرق تقييم المخزون -إضافة بنود بضاعة راكدة ومتقادمة لكشوفات الجرد *بهدف زيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة</p>	<p>النقدية</p> <p>الموجبات المحتملة</p>
---	--	--	---

		<p>-عدم الإفصاح عن البنود النقدية المثبتة في السجلات -التلاعب بأسعار الصرف اثناء التحويل *بهدف تحسين نسب السيولة</p> <p>-يتم اثباتها قبل التأكد من تحققها *بهدف التأثير على النسب المالية</p>	
--	--	---	--

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على بعض المراجع

## المطلب الثاني: تحليل إدارة الأرباح

### الفرع الأول: مخاطر إدارة الأرباح

إن الممارسات السلبية لإدارة الأرباح تحيطها مجموعة من المخاطر التي تؤثر على المنظمة وتتمثل فيما يلي:

أ- **مخاطر البيئة المحيطة:** وتتمثل في المخاطر الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تؤثر على بيئة الأعمال وتتمثل بما يلي:

- 1- ينتج عن زيادة مؤشر الأرباح بصورة غير حقيقية وعادلة ارتفاع التكاليف السياسية وزيادة معدلات الضرائب، وبالتالي التأثير على التدفقات النقدية ومن ثم على توزيعات الأرباح.
- 2- إن فقدان الثقة في إحدى المنظمات العاملة لإحدى الدول سوف يمتد تأثيره على المنظمات في البيئة المحيطة.

ب- **المخاطر الداخلية للشركة:** وهي تلك المخاطر التي تؤثر على الشركة وتتمثل فيما يلي:

- 1- ارتفاع مخاطر التشغيل المتمثلة بانخفاض أعداد المساهمين نتيجة فقدان الثقة في الشركة مما يؤثر على ارتفاع تكاليف رأس المال وفدان القدرة التنافسية والتأثير السلبي على هامش الأرباح والضغط على التدفقات النقدية مما يؤثر على توزيعات الأرباح.
- 2- ارتفاع مخاطر الأداء المتمثلة بتراجع الحصة السوقية مما يؤثر على إيرادات الشركة سواء الاستثمارية منها أو التمويلية.
- 3- ارتفاع مخاطر السيولة والمتمثلة في طلب المساهمين أموالهم وبالتالي تحويل مجموعة كبيرة من الايداعات الطويلة والمتوسطة الأجل التي تعتمد عليها المؤسسات للنشاطات الاستثمارية والتمويلية إلى أموال واجبة السداد، واللجوء إلى الافتراض بتكاليف مرتفعة.
- 4- ارتفاع مخاطر الإدارة: بما أن ممارسات إدارة الأرباح تمت من قبل الإدارة فسوف يتولد لدى المساهمين وأصحاب المصالح بأن هناك سيطرة فردية من قبل الإدارة على أموالهم

ومصالحهم، وبالتالي هذه الإدارة عديمة الكفاءة في إدارة الشركة مما يدفعهم إلى تغييرهم أو مقاضاتهم إذا لزم الأمر<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: الوسائل والمؤشرات المعتمدة للكشف عن إدارة الأرباح

إن كل تلاعب أو تحريف تقوم به الإدارة الوصية مهما بلغ حرصها في إخفاء تبنيها لسياسة إدارة الأرباح، لا بد أن تترك أثر يكون محل شك بالدرجة الأولى للمراجع، ومن ثم المساهمين والمستثمرين، حيث يجدر بهم البحث بشكل جدي عن أي مؤشرات للتلاعب برقم الأرباح في التقارير المالية، ولعل ما يدعوا للشك هو النقاط التالية:

1. تغييرات في السياسات المحاسبية غير مفسرة مثل:

- تغيير طريقة الاهتلاك الخاصة بالأصول الثابتة، أو تغيير العمر الافتراضي أو تغيير تقديرات قيمة الخردة.

- تقدير نسبة الالتزام للعقود في نشاطات المقاولات.

- تغيير طريقة تقييم المخزون.

2. أرباح صغيرة القيمة في التقارير المالية.

3. ربط خطط مكافئات الإدارة بالأرباح المنظمة.

4. خلل واضح في هيكل مديونية المنظمة.

5. فجوة متزايدة بين الدخل الصافي والسيولة النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية.

6. فجوة متزايدة بين صافي الدخل المحاسبي والدخل الضريبي.

7. تعديل كبير في تقارير الربع الرابع من السنة المالية<sup>2</sup>.

8. تحقيق خسائر متتالية أو خسارة صغيرة القيمة في التقارير المالية

9. التوافق مع توقعات المحللين الماليين.

<sup>1</sup> هاني محمد الاشقر، إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومدى تأثير العلاقة بحجم الشركة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2010، ص 34-35.

<sup>2</sup> هاني محمد الاشقر، إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومدى تأثير العلاقة بحجم الشركة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2010، ص 34-35.

## الفرع الثالث: الإجراءات المضادة التي يطبقها المراجع للحد من ممارسات إدارة الأرباح

على كل من المحاسبين والمراجعين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية السعي لمعرفة التطورات المهنية الخاصة بإدارة الأرباح، وإدراك إجراءاتها على كل من جدول حسابات النتائج، قائمة التدفقات النقدية والميزانية بإجراء مضاد؛ وكتكلمة للفرع المتناول مسبقاً (طرق إدارة الأرباح) اعتمدنا نفس التقسيم حتى تكون تلك الإجراءات متبوعة بإجراءات مضادة وهو كالتالي:

أ. إجراءات المراجع المضادة للحد من ممارسات إدارة الأرباح في جدول حساب النتائج:

### جدول رقم (06): إجراءات المراجع المضادة للحد من ممارسات إدارة الأرباح في جدول حسابات النتائج

البنود	الإجراءات المضادة
المبيعات	-التحقق من فواتير البيع وخصوصاً للصفقات المنفذة مع الأطفراف ذات العلاقة بالشركة. -التحقق من شروط الائتمان بما فيها شرط السداد.
تكلفة البضاعة المباعة	-التحقق من ان صفقات البيع حقيقية وليست وهمية. -الرجوع الى مبررات الإدارة لتغيير طريقة تقييم المخزون.
البنود الاسثنائية والبنود غير العادية	-استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على عدة مراجع

إجراءات المراجع المضادة للحد من ممارسات إدارة الأرباح في الميزانية:

جدول رقم (07) إجراءات المراجع المضادة للحد من ممارسات إدارة الأرباح في الميزانية:

البنود	الإجراءات المضادة
أصول معنوية	- التحقق من صحة الاسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الاسس الصحيحة. - التحقق من الاعتراف بالأصول غير الملموسة غير المشتركة وإجراء التعديلات اللازمة لأثر ذلك على المركز المالي.
أصول عينية	- التحقق من نسب الاهتلاك وتعديل مصروفه.
الاستثمارات طويلة الأجل	- التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير المراجع والاثار المترتبة عنه
الاستثمارات المتداولة	-التحقق من صحة الاسعار المستخدمة. -التحقق من مبررات اعادة التصنيف حسب القواعد المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية.
المخزون	-فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن. -مراجعة رأي الإدارة حول مبررات التغيير وأثر ذلك على القوائم المالية.
النقدية	-استبعاد النقدية المقيدة غير الصحيحة عند احتساب السـيولة. -التحقق من صحة اسعار الصرف.
الموجودات المحتملة	-دراسة اثر اثبات قبل توفر شروط تحققها على النسب المالية ذات العلاقة وتعديلها بالشكل المناسب.
حقوق المساهمين	-تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الاسهم.
الخصوم الغير جارية	-التحقق من صحة إجراءات الحصول على قروض طويلة الأجل وعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع الماي.

حسابات الزيائن والحسابات المرتبطة بها	-طلب كشف بالذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص.
الخصوم الجارية	-التحقق من صحة الأسس المتبعة في إثبات المطلوبات المتداولة وإعادة حساب نسب السيولة.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على عدة مراجع

### ج. إجراءات المراجع المضادة للحد من ممارسات ادارة الارباح في قائمة التدفقات النقدية:

من بين الإجراءات المضادة ما يلي:

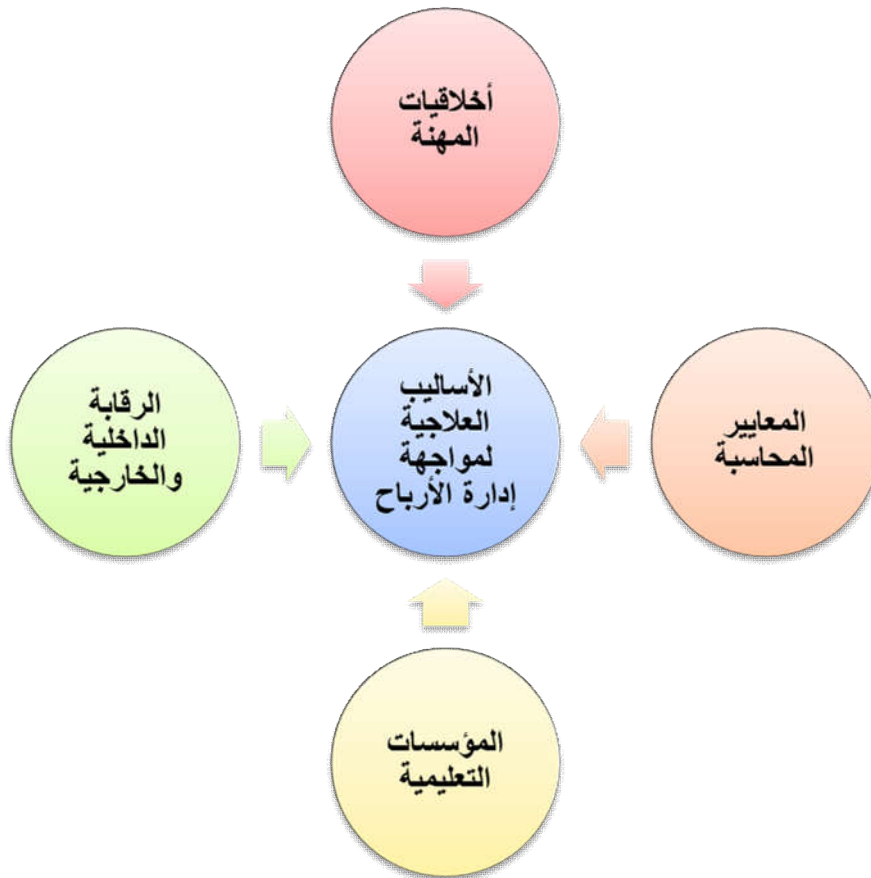
- فحص وإعادة تصنيف التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة كل حسب طبيعتها (تشغيلية، استثمارية، تمويلية).
- التحقق من نتيجة أعمال المؤسسات التابعة وتصحيح خطأ بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.
- مقارنة صافي الربح مع صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.
- مقارنة المبالغ المحصلة من العملاء مع الإيرادات ومع التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.
- مقارنة المشتريات خلال الفترة مع المدفوعات للموردين.
- مقارنة دوران المخزون مع التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، فعندما يكون رقم المخزون مرتفع والتدفقات النقدية.
- التشغيلية سالبة يدل على أن تقييم المخزون لم يخضع للمعايير المحاسبية المتبعة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> العمراوي سمية، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص مراجعة وتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي-الجزائر، سنة 2017م، ص 67 و6.

### المطلب الثالث: الأساليب العلاجية لمواجهة إدارة الأرباح

في إطار مكافحة هذه الظاهرة كان من الضروري إيجاد مواطن الضعف التي ساعدت على تنفيذها واتخاذ التدابير اللازمة حيال ذلك ولقد تطرقنا لذلك من خلال ما يلي:

#### الشكل رقم 03: ملخص الأساليب العلاجية لمواجهة إدارة الأرباح



المصدر: من إعداد الطالبتين

#### 1- المعايير المحاسبية:

إن تعدد طرق تقييم عناصر القوائم المالية تسببت في ظهور إدارة الأرباح، ونظرا لاستغلالها من قبل بعض المحاسبين أجرى مجلس معايير المحاسبة الدولية تعديلات علة تلك المعايير وتغيرت التسمية إلى " المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) " في إطار القضاء على أي تجاوزات أو ممارسات الإدارة الأرباح في ظلها. ومن أهم التعديلات:

أ- توحيد المعالجات المحاسبية بهدف تضييق مجال الاختيار بين عدة بدائل قد تستغل في التلاعب بالأرباح.

ب- ارفاق تفسيرات لكل معيار محاسبي بدلا من وضعها في ملحق خاص توضح كيفية التطبيق الصحيحة لإزالة أي لبس أو غموض قد يستغل لتحريف بنود التقارير المالية<sup>1</sup>.

## 2- أخلاقيات المهنة:

هي مجموعة المعايير التي يشترط على المحاسب ومراقب الحسابات الالتزام بها من أجل نجاح مهنتي المحاسبة والتدقيق، وتحقيق السمعة الجيدة للمهنة، من خلال المصادقية والشفافية، ولقد تعددت الجهات المهنية بإصدار المعايير الأخلاقية منها:

### أ. الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC حيث:

- أصدر دليل أخلاقيات المهنة المعدل العام 2005.

- أصدر معيار التعليم الدولي رقم "4" بعنوان " القيم والأخلاق والمواقف المهنية"، يتضمن برامج التعليم المحاسبي والقيم الأخلاقية للمهنة.

### ب. معهد المحاسبين الإداريين MAI:

- حدد المعايير الأخلاقية للمحاسبين الإداريين (الكفاءة والأمانة والوثوق والموضوعية) كدليل عمل الأداء مسؤولياتهم.

### ت. المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA:

في عام 1976 أوصى جميع الشركات بضرورة إنشاء لجان المراجعة مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين، تكون مهمتهم تعيين مراجع خارجي مستقل وكفاء، مع تحديد أتعابه وكل ذلك بهدف زيادة استقلاليتها، وإن لا يتم تعريضه إلى ضغوطات.

- أصدر قواعد السلوك المهني التي تلزم المراجع الخارجي بما يمكنه من إبداء رأي محايد وموضوعي ومدى مصادقية القوائم المالية.

### ث. معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية IA:

<sup>1</sup> زهرة حسن العامري وابتهاج إسماعيل يعقوب، المحاسبة بين الإبداع والابتداع، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، ص 12-13.

- أصدر قواعد السلوك المهني التي على المراجع الداخلي الالتزام بها.

### 3- الرقابة الداخلية والخارجية:

يتجلى دور الرقابة الداخلية والخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الإجراءات التفصيلية لعملية المراجعة الداخلي وتعيين مراجعين مؤهلين ومتخصصين في مجال الحد من ممارسات إدارة الأرباح، فضلا عن دور مراجع الخارجي في الكشف عن تلك الممارسات وعدم التهاون بها<sup>1</sup>.

### 4- المؤسسات التعليمية:

تعد ا لرافد الرئيسي لمجتمع المراجعين والمحاسبين، وأحد أهم المحاور الرئيسية المهنة المحاسبة والمراجعة في البرامج التعليمية على مستوى الدراسات الأولية والعليا. إضافة إلى ذلك تنمية الثقافة المحاسبية بين مستخدمي المعلومات المالية أما عن طريق التثقيف الذاتي بغرض مستواهم المحاسبي أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما تنظمه من دورات تدريبية متخصصة في مجال الحد من ممارسات إدارة الأرباح لاكتساب الخبرة في هذا المجال<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> زهرة حسن العامري وابتهاج يعقوب، مرجع سبق ذكره، ص 12-13.

<sup>2</sup> المرجع نفسه.

### المبحث الثالث: ركائز الحوكمة وتأثيرها على إدارة الأرباح

توفر الحوكمة آلية للربط بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين والجهات الأخرى ذات العلاقة بفضل دعائمها الأساسية التي تشكل حلقة تكامل فيما بينها، بهدف الحد من ممارسات إدارة الأرباح، كما تربط هذه الأخيرة علاقة عكسية بركائز الحوكمة فكلما كانت هذه الركائز أكثر فاعلية كلما انخفضت ممارسات إدارة الأرباح، وقد تمت دراسة كل ركيزة وأثرها على إدارة الأرباح على حدى:

#### المطلب الأول: تأثير المراجعة الخارجية على ممارسات إدارة الأرباح

لضمان جودة وفعالية عملية المراجعة الخارجية خاصة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح يجب على المراجع القيام بدور رقابي بالاعتماد على النقاط التالية:

- 1- الالتزام بمعايير المراجعة الدولية.
- 2- الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي.
- 3- وجود نظام للرقابة على جودة أداء المراجعة الخارجية سواء من خلال أن تتم عملية الرقابة من داخل مكتب المراجعة بواسطة أعضاء من مستوى تنظيمي أعلى، أو بواسطة مكاتب أخرى.
- 4- اعتماد المراجع على كل من نظم دعم القرار ونظم الخبرة لما لها من دور كبير في ترشيد أداء المراجع الخارجي وذلك من خلال التغلب على مشكلة التخصص وتقسيم العمل والسرعة في إنجاز مهام المراجعة وترشيد الحكم المهني والتقدير الشخصي.
- 5- الارتقاء بمفهوم الإفصاح في تقرير المراجعة وذلك بزيادة تأكيد الموثوقية المحاسبية به وتوسيع نطاقه ليشتمل على معلومات تفي بالاحتياجات المتعددة لمستخدميه ومواكبة التطورات المستمرة في بيئة الأعمال.
- 6- إن اعتقاد المراجع بأن الإدارة لديها دوافع لإدارة الأرباح يؤدي إلى تقدير احتمال مرتفع أن تتضمن التقارير المالية أخطاء جوهرية سواء كانت إدارة الأرباح بالتخفيض أو بالزيادة.

7- تقدير المراجع لمسؤوليته القانونية مما يدفعه لتحقيق مستوى جودة عالية لعملية المراجعة وبالتالي تنخفض احتمالات التلاعب في رقم الأرباح ونسب توزيعه بما يحقق مصالح الإدارة<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: تأثير المراجعة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح

ينظر على هذه الوظيفة من منظور شامل للنواحي المالية والإدارية والتي تبدأ بالتخطيط ثم التنفيذ فالإتصال وإعداد التقارير وتنتهي بالمتابعة، ولتكون المراجعة الداخلية فعالة لا بد من توفير الاستقلالية للمراجع الداخلي وتحليه بكافة المتطلبات المهنية والحرص على مداومة التشاور مع أعضاء مجلس الإدارة ولجان المراجعة والإدارة التنفيذية.

### المطلب الثالث: تأثير نظام الرقابة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح

يعد نظام الرقابة الداخلية حجر الأساس لنجاح المنظمات باعتباره نظام متكامل الأجزاء لما يتضمنه من إجراءات ووسائل وسياسات تشمل جميع الأنشطة (مالية، تشغيلية، إدارية..). وكما سبق أن ذكرنا فإن المراجع يعتمد في عمله بالدرجة الأولى على تقارير الدورية لنظام الرقابة الداخلية التي تلزم الإدارة بالإفصاح عن مدى فعاليته مما قد يؤدي إلى تقليل التلاعب والاحتيال في القوائم المالية<sup>2</sup>.

ونظرا لتزايد حالات إعداد التقارير المالية الاحتيالية أوصت لجنة Thread Wise بأن تتضمن التقارير السنوية للمنظمات تقرير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلي<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> عبد الرزاق قاسم شحادة، قواعد الحاكمة المؤسسية ودورها في ضبط إدارة الأرباح في البيئة المصرفية: دراسة على عينة من البنوك الأردنية، جامعة الزيتونة الاردنية، ص 26.

<sup>2</sup> عبد الرزاق قاسم شحادة، مرجع سبق ذكره، ص 24

<sup>3</sup> إبراهيم العدي ورناء صقور، (مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح)، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، العدد 3، المجلد 36، 2014، ص 396.

### خلاصة الفصل الأول:

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل أن معظم الشركات تقوم بالتحكم في أرباحها من خلال بناء خطط مدروسة للتلاعب بالمستندات التي لها علاقة بالأرباح والتغير في بنود القوائم المالية أو ممارسة إدارة الأرباح من طرف المحاسبين، وللتخفيف من هذه الظاهرة والحد من آثارها يتطلب من طرف محاسبي المؤسسة كشف عن تلك الممارسات والحد منها باستغلال ما توفره له المراجعة من أنواع مختلفة بالإضافة إلى تحقيق مصداقية البيانات المالية الواردة في القوائم المالية حفاظاً عن مصلحة المؤسسة والأطراف ذات العلاقة.

# الفصل الثاني

## دراسة ميدانية حول

وحدة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة



**تمهيد:**

تكتسي المراجعة الخارجية دورا هاما في مسار المؤسسة مهما كانت طبيعتها وشكلها القانوني اما يتحمله المراجعون مسؤولية اجتماعية ومهنية اتجاهاها اذ يكفل عمله بكتابة تقرير يلتزم فيه بتصريح عن ادق التفاصيل وتدعيمها بادلة كافية تبني على ما يقوم به من مقارنات تحليلات ليتضح له الغموض ،وبمقابل يقع على عاتق ادارة المؤسسة وضع كل ملفاتها وقوائمها تحت تصرف المراجع ليستطيع اخذ فكرة عن مؤسسة محل المراجعة دون اي معارضة.

المبحث الأول: التعريف بميدان التربص

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن قطاع المطاحن بالجزائر

### 1 - نشأة المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة:

يقع المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة التابع للشركة الفرعية حبوب قسنطينة، على بعد 02 كلم من وسط المدينة على جهة الجانب الشرقي على طريق الرابط بين ولايتي برج بوعريريج والمسيلة، بدأ بناؤه سنة 1980 حيث تم تشغيله لأول مرة سنة 1982. وقد عرف المركب التجاري الصناعي الحضنة بالمسيلة عدة تغييرات في إسمه التجاري حيث كان يطلق عليه وحدة انتاجية تابعة لرياض سطيف سابقا، ثم مؤسسة مطاحن الحضنة شركة ذات أسهم تابعة لمجمع رياض سطيف، حيث حولت وحدة الرياض بالمسيلة إلى شركة في شكل مساهمة مطاحن الحضنة وهذا في 02 أكتوبر 1997 على مساحة 30755م<sup>2</sup> منها 12555م<sup>2</sup> مغطاة. أسست الشركة التابعة "مطاحن الحضنة في 01.10.1997 (مستخلص محضر مجلس الإدارة رقم 06، جلسة يوم 07.09.1997، تحولت إلى شركة تابعة، شركة مساهمة بتاريخ 10.1997 بمبلغ رأس المال الاجتماعي 60.000.000 دج ابتداء من 01.10.1997، تم رفعه في 30.04.1998 إلى 479000.000 دج. وفي 2007 بلغ 1.449.460.000 دج.

سنة 2016 أجري تقسيم جديد في الهيكل التنظيمي للمؤسسة الأم، واصبحت شركة مطاحن الحضنة بالمسيلة تابعة للشركة الفرعية حبوب قسنطينة.

### 2- الوحدات الانتاجية للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة

✓ يتكون من مطحنة واحدة حيث تم إنجازها من طرف الشركة التركية من نوع "MOLINO" مولينو وتاريخ بداية استغلالها سنة 2015 وتبلغ طاقتها الإنتاجية 3000 قنطار يوميا بتكلفة انجاز إجمالية قدرها 220.915.480.55 وارتفعت القدرة الإنتاجية ب: 242.202.253.51 دج.

✓ يتكون من مسمدة جديدة وقد تم إنجازها من طرف الشركة الإيطالية من نوع "Golfito" قول فيطو وتاريخ بداية استغلالها سنة 1993 وتبلغ طاقتها الإنتاجية 4000 قنطار يوميا بتكلفة انجاز إجمالية قدرها 563.986.101.84 دج

### 3- قدرات الشركة:

البطاقة الفنية للشركة التابعة:

- قدرة الطحن: 4.000 قنطار/يوميا من القمح الصلب

1.500/يوميا من القمح اللين.

- قدرة الإنتاج: 2.560 قنطار/يوميا من السميد (سميد ممتاز ب: 64% نسبة

الاستخلاص)

1.110 قنطار/يوميا من الدقيق (دقيق خبز ب: 74% نسبة استخلاص).

- قدرة تخزين: 125.000 قنطار (قمح صلب 62.500 قنطار - قمح لين

62.500 قنطار).

- طاقة الحمولة للمواد الأولية، حيث أن عدد الوحدات 19 وحدة والحمولة المقيدة 330

طن.

- أما المنتجات بمختلف أنواعها حسب إحصائيات سنة 2009 فهي كالآتي:

السميد 199.283 قنطار، الدقيق 209.629 قنطار، بقايا الطحن 189.004 قنطار،

العجائن الغذائية 531 قنطار.

رقم الأعمال المنجز خلال سنة 2017 = 2.938.000.000.58 دج

### 4- وظائف الشركة:

\* الوظيفة الإدارية: وهي وظيفة غير منتجة ولكنها ضرورية ولها من الأدوار ما يلي:

- ضمان التسيير الإداري (سير الملفات، الاتصالات التوجيه... إلخ)

- ضمان التسيير المالي والمحاسبي (المالية، التسجيلات، التقييم... إلخ)

- ضمان النشاط المصالح التقنية والإنتاجية (الدراسات، التموين، صيانة التجهيزات، الإنتاج تسيير الملفات التقنية... إلخ)

\*الوظيفة الإنتاجية تتمثل في الأدوار التالية:

-تسجيل طلبات الزبائن وتحقيقها.

-بيع المنتجات التامة المتمثلة في السميد والفريضة والمنتجات الثانوية المتمثلة في النخالة والكسكي... إلخ.

### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لوحدة مطاحن الحضنة

إن الهيكل التنظيمي للوحدة ما هو إلا وسيلة للإعلام يمكننا من خلاله معرفة تقسيم العمل والتركيب السلمي الإداري من حيث تباين دوائر ومصالح وفروع الشركة وسنعرض أهم دوائر هذه الشركة وخصائصها والجدير بالذكر أن الهيكل التنظيمي للمؤسسة عرف بعض التغيرات وهذا أهم ما جاء فيه:

#### 1 - رئيس المدير العام:

مكلف بإدارة جميع شؤون الوحدة والتنسيق بين مختلف المصالح المتواجدة بالوحدة وكذلك التنسيق بين الوحدة ومثيلاتها من نفس القطاع والاتصال بجميع السلطات المعنية بنشاط الوحدة ولهذا توكل له عدة مهام أهمها:

-الاتصال بكل السلطات المعنية بنشاط المؤسسة.

-يعتبر الواجهة الأولى للوحدة.

-التنسيق بين الوحدة ومثيلاتها من نفس القطاع.

-يقوم بالربط بين جميع الدوائر.

يقوم بإعلام الرئيس المدير العام بمركب الصناعي التجاري الحضنة بالحالة اليومية للمؤسسة.

وتنقسم المصالح التي تعمل مباشرة مع المدير العام إلى قسمين هما:

قسم مهمته التنظيم والتسيير الداخلي " الهيكلية " للوحدة وتوزع مهامه إلى النواحي التالية:

أولاً: قسم التنظيم والتسيير الداخلي - الهيكلي - للوحدة:

1 - الأمانة العامة: تابعة للمديرية العامة ومكلف بتسجيل البريد الصادر والوارد وطبع المراسلات الصادرة عن المديرية العامة.

2 - مصلحة النوعية: مكلف بنوعية الإنتاج وفقاً للمعايير المحددة سواء كانت هذه المعايير قانونية متمثلة في الكمية، تغليف أو معايير إنتاجية متمثلة في الجودة ومقدار المنافسة.

3 - المحاسب: يقوم بمساعدة المدير العام في الحسابات التي يقوم بها.

4 - المستشار القانوني: يقوم المدير العام باستشارته أو بمناقشته في القرارات التي سوف تصدرها المؤسسة وذلك لتفادي الوقوع في خطأ قانوني وهو المحامي لدى الشركة والمكلف بالمنازعات التي تدخل فيها الشركة سواء كانت بين الشركة ومورديها أو زبائنها أو داخل الوحدة.

5 - مكتب مساعد الأمن والوقاية: ومهمته حماية الشركة داخلياً وكذا الوقاية خاصة من ناحية الحرائق، السرقة وحركة مختلف وسائل النقل في الوحدة وحمايتها من مختلف الأخطار.

ثانياً: قسم الإشراف على العمال والتسيير الإداري والمالي والمبيعات:

وينقسم هذا القسم إلى ثلاث مديريات أساسية هي:

1 - مديرية الاستغلال: وتنقسم بدورها إلى أربعة مصالح هي:

1/1- مصلحة التموين: ومن مهامها ما يلي:

- شراء الحبوب والمواد الأولية التي تدخل في عملية الإنتاج.

- تزويد مختلف المصالح والمديريات بالتجهيزات الخاصة بالتنظيم والإنتاج.

2/1 - مصلحة الإنتاج: مهمتها خاصة بالعملية الإنتاجية الكاملة أي من دخول المادة

الأولية إلى خروجها كمادة مصنعة مروراً بكل دورات العملية الإنتاجية وتهتم برسم وتنظيم

مخطط الإنتاج وعمليات تنفيذه في ورشات الإنتاج والعمل على احترام كل مراحل الإنتاج وطرق

تنفيذها محددة علمياً وتنقسم هذه المصلحة إلى مصنعين هما:

أ-مصنع التحويل رقم (1): يضم آلات تحويل القمح الصلب إلى سميد بطاقة إنتاجية قدرها 5000 قنطار خلال 24 ساعة.

ب-مصنع التحويل رقم (2): يضم آلات تحويل القمح الصلب واللين إلى دقيق و فرينة على الترتيب بطاقة إنتاجية 1500 قنطار من القمح الصلب و 150 قنطار من القمح اللين خلال 24 ساعة.

- كما أن هذه المصلحة تنفرع إلى ثلاث فروع:

- فرع محاسبة المواد.

- فرع الطحن والإنتاج.

- فرع الشحن والتوظيف.

- ويوجد تحت تصرف هذه المصلحة مخبر يعمل على متابعة النوعية المنتجة وكذا متابعة الوزن تبعاً للقانون كما تعمل على استمرارية الإنتاج وذلك بتخصيص أفواج عمل تعمل بالتناوب طيلة 24 ساعة ولهذا تعتبر من أهم المصالح.

3/1 - مصلحة الصيانة: ويشغلها رئيس المصلحة ومهمته إصلاح العطب الخاص

بآلات الإنتاج وتشغيل هذه الأجهزة 24سا / 24سا وتنفرع هذه المصلحة إلى:

فرع الإلكتروميكانيك والكهرباء: ومهمته صيانة التجهيزات الكهربائية كالثلاجات والمكيفات.

فرع الميكانيك العام: وهو فرع خاص بصيانة الآلات الطاحن والشاحنات.

4/1 - مصلحة تسيير المخزونات: تتكفل بتخزين المواد الأولية والمنتجات ودورها

الرئيسي هو تسجيل حركة المخزون والقيام بعمليات الجرد الشهرية والسنوية، وتنفرع إلى ثلاث فروع متمثلة في:

-فرع استقبال وتخزين الحبوب.

-فرع تسيير مخزون الأكياس.

-فرع تسيير قطع غيار والتجهيزات.

2 - مديرية التسويق: وهي مديرية حديثة النشأة بعدما كانت مصلحة تابعة لمديرية الاستغلال وتشرف هذه المديرية على توزيع جميع المواد المنتجة عبر المراكز الموجودة تحت تصرفها (المسيلة، بوسعادة، عين الملح) كما لها نقاط بيع محلية.

3 - مديرية الإدارة والمالية: وتنقسم إلى ثلاث مصالح وهي:

1/3 - مصلحة المحاسبة والمالية: تعتبر من أهم النشاطات حيث أن لها علاقة مع جميع المصالح الأخرى ويقع على عاتقها تسجيل كل العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري مع الوحدات وتتفرع هذه المصلحة إلى:

- فرع المالية والصندوق.

- فرع المحاسبة العامة.

- فرع محاسبا المبيعات.

- فرع المحاسبات.

2/3 - مصلحة الموارد البشرية:

لها علاقة مباشرة مع العمال حيث تهتم بالشؤون الإدارية للعمال وكيفية تنظيم الموارد البشرية داخل الوحدة بكيفية تتماشى مع متطلبات العمل من أجل تكييف الوسط العمالي وذلك لإعطاء أكبر كفاءة، تتفرع هذه المصلحة إلى:

- فرع تسيير المستخدمين.

- فرع الخدمات الاجتماعية.

3/3 - مصلحة الوسائل العامة: ومن مهامها:

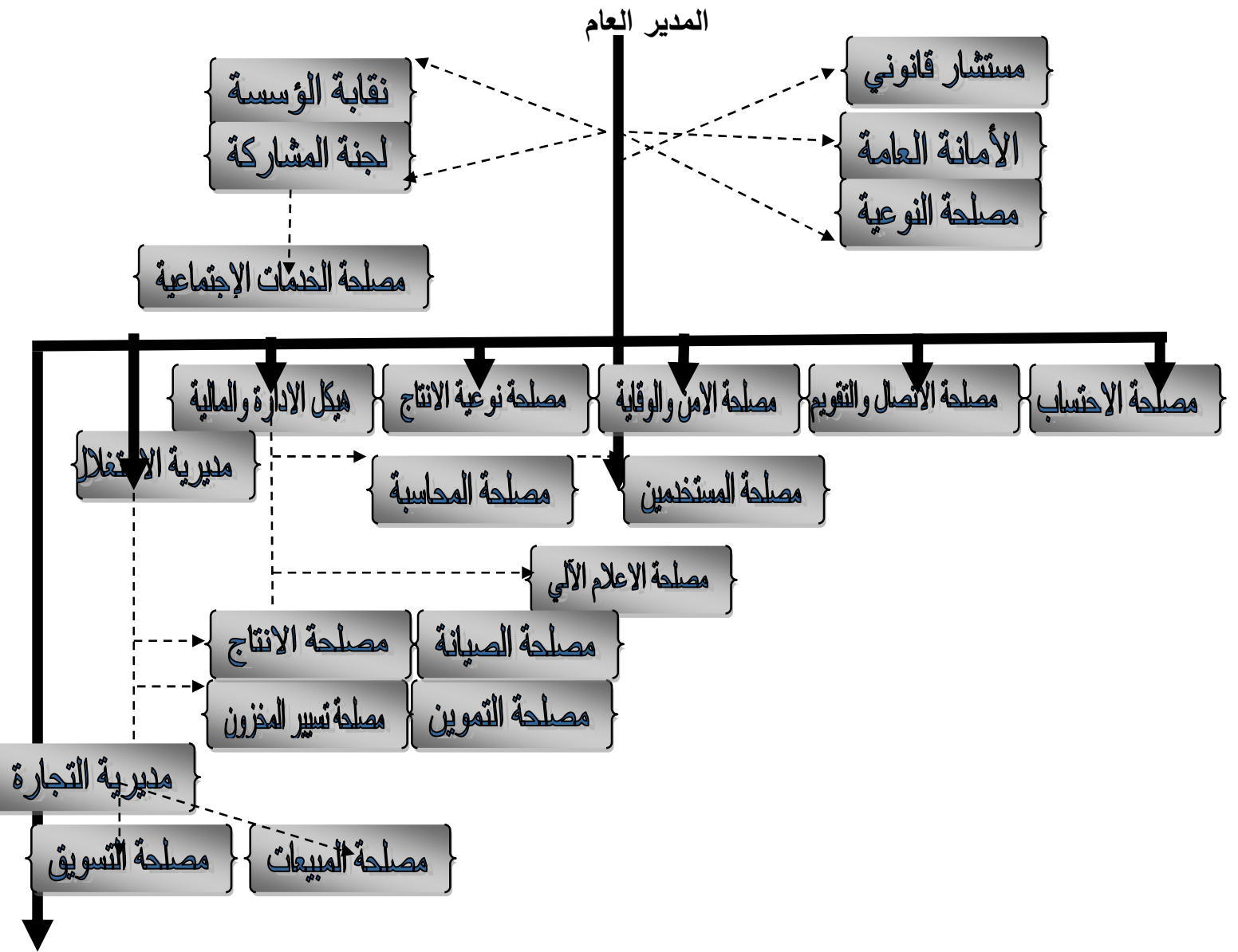
متابعة جميع الأشغال والترميمات التابعة للوحدة.

المتابعة الميدانية للاستثمارات.

مكتب الإعلام الآلي: ويعمل هذا المكتب بكل ما يتعلق بوسائل الإعلام الآلي ومتطلباته.

والشكل التالي يوضح هذه المديریات بمختلف مصالحها.

الشكل رقم 04: الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة



**المبحث الثاني: تأثير المراجعة الخارجية على إدارة الأرباح في مؤسسة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة (وحدة مطاحن الحضنة)**

تستعين الشركات بمراجع خارجي ليصادق على قوائمها المالية بغية إطفاء القيمة القانونية على حساباتها لتأكد من صحة الوثائق المقدمة له.

المطلب الأول: تحليل القوائم المالية للمؤسسة محل التبرص

بعد إمضاء العقد بين الإدارة والمراجع، يطلب المراجع مجموعة من الوثائق تتمثل فيما يلي :

**أولاً: الملف الدائم**

- القانون التأسيسي والتعديلات على العقود
- السجل التجاري
- القانون الداخلي للمؤسسة والهيكل التنظيمي .
- البطاقة الضريبية والتصريحات الجبائية
- الاتفاقية الجماعية
- تقارير التدقيق لثلاث سنوات السابقة
- تقارير التسيير لثلاث سنوات السابقة.
- بعض القوائم المالية للسنوات السابقة
- ملخص لقرارات مجلس الإدارة بإضافة الى تقارير الجمعية العامة العادية وغري العادية إن وجدت .

**ثانياً: الملف الاجباري**

- كشوفات الحسابات الجارية
- ميزان المراجعة
- محاضر جرد المخزون
- الكشوفات التحليلية للإيرادات والمصروفات وعناصر المركز المالي .
- تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلي .
- زيادة على هذه الوثائق فإن المراجع يستوجب عليه التحقق من الوجود الفعلي للمالك، أعضاء مجلس الإدارة والموجودات الثابتة .

## الفصل الثاني ----- دراسة حالة وحدة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة

بعد توفير الوثائق اللازمة للمراجع التي تمكنه من تكوين نظرة شاملة حول الشركة يباشر عمله بوضع خطة لمهامه تتناسب مع التنظيم الإداري للشركة محل المراجعة باستخدام مختلف ادوات جمع المعلومات .

تجسيدا لموضوع دراستنا ولإسقاط هذه الإجراءات على الواقع قمنا بأخذ عينة للتحليل تمثلت في القوائم المالية لهذه المؤسسة لسنة 2015 لاحظنا ما يلي :

خلل بسيط في القوائم المالية هو اما فعل متعمد او ممكن أن يكون خطأ مثل ما هو الحال بالنسبة لهذه المؤسسة سنة 2015 مما دفع بالمراجع للقيام بالتحريات من خلال الرجوع ميزان المراجعة من طرف المؤسسة الذي كان من المفروض أن تعالج محاسبيا حسب القيود التالية:

### الجدول رقم (08) يمثل تمثيل القيود

		2018-12-31	
	حسابات الأعباء	512	6xx
	البنك		
	اعتراف باعباء سنة 2018		
	_____2018-12-31_____		
	حساب منتجات قيد الإنجاز	723	33x
	حساب التغير في المخزون		
	اعتراف بارادات السنة 2018		
	_____2019-12-31-_____		
	حسابات التغير في المخزون	512	6xx
	الحساب الجاري البنكي		
	الاعتراف بعبء سنة 2019		

		_____2019-12-31_____	723
		حساب التغير في المخزون	33x
		حساب منتجات قيد الإنجاز	
		انتاج ايراد سنة 2019	
		_____2020-12-31_____	33x
		حساب المنتجات قيد الانجاز	723
		حساب التغير في المخزون	
		الاعتراف بالإيراد التراكمي للسنيين 2019-2018	

الامر المؤسف انه قد قام مجلس الادارة بالمصادقة الأولية على الحسابات المقدمة من طرف الإدارة العامة واداع التصريحات الجبائية لدى المصالح الضريبية قبل ان يباشر المراجع مهامه مخولة قانونا في اطار المهلة المقدرة 45يوم.

وتسويتا لما سبق طلب المراجع من مجلس الإدارة تصحيح هذا التضخيم بما ان مهلة القانونية لاداع الحسابات لدى المصلحة الضريبية لم تنتهي عد قبل 2015-04-30.

استجاب لمجلس الإدارة بعقد اجتماع استثناء لتصحيح استثنائي لحسابات والمصادق عليها مرتا ثانية كما قامت المؤسسة بسحب المزانة المودعة مسبقا لدى مصالح الضرائب وايداع نسخة الصحيحة وفقا لما طلب محافظ الحسابات وجدنا هذا المثال يعكس ذروت المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة إدارة الأرباح ومن خلال الدور الرقابي الذي قام بها المراجع عبر تقديم نصائح إدارية و تحقق من ان المبادئ ومعايير المحاسبية و إجراءات النظام المحاسبي المالي و القوانين الجبائية والضريبية و المطبقة و المحترمة.

المصدر: التقرير المالي سنة 2015

1-تحليل الميزانية:

نستعرض من القوائم المالية ميزانية مختصرة للمؤسسة خلال الفترة ما بين 2018-2021

الجدول رقم(09) الميزانية المختصرة للمؤسسة (الأصول)

السنوات	2018	2019	2020	2021
∑ الأصول الغير الجارية	1904328223.99	1849200393.16	1772053833.35	1699949664.38
∑ الأصول الجارية	1080631313.64	1122087660.11	1330388717.47	1165098728.21
مخزونات قيم استغلال	214191919.40	314532407.66	139441820.68	150425036.64
زبائن قيم غير جاهزة	28130065.58	24210505.04	66518895.67	25577991.66
قيم جاهزة	790005723.12	758285166.85	1108406978.54	943756758.90
∑ الأصول	298495959537.63	2971288053.27	3102442550.82	2865048392.59

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق (1) و (2)

التعليق:

من خلال فحص ميزانية الأصول: تذبذب ملحوظ في حساب الزبائن حيث عرف ارتفاع

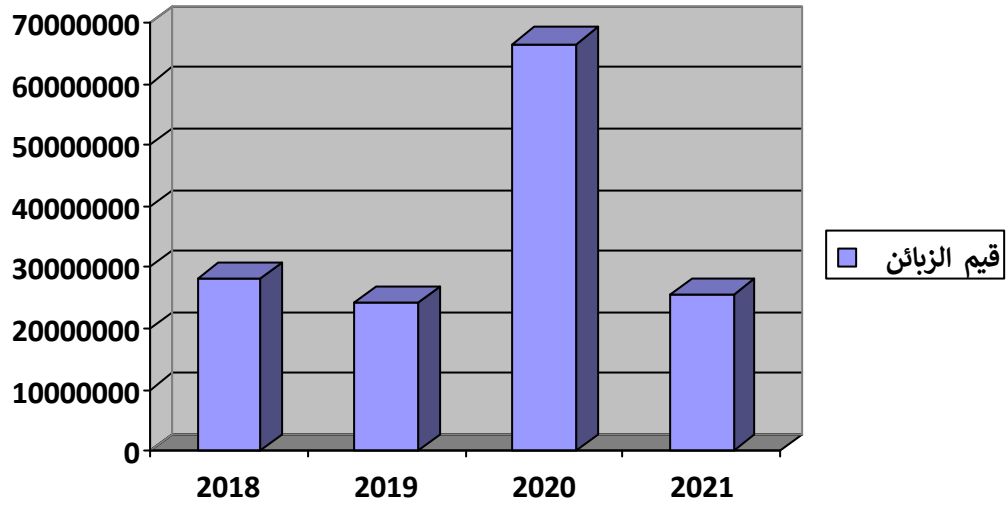
على مدار السنة 2020.

ارتفاع مجموع الأصول على مدار السنة 2020 وهذا عائد الى ارتفاع أصول جارية

وانخفاضه في 2018-2019-2021 لانخفاض الأصول الجارية.

وفيما يلي عرض لتطور حساب الزبائن في هذه المؤسسة من (2018-2021):

الشكل الرقم (05): تطور حساب الزبائن المؤسسة خلال الفترة (2018-2021)



تبين لنا من الشكل أعلاه ان حساب الزبائن مرتفع سنة 2020 مقارنة بباقي السنوات التي عرف فيها انخفاضا محسوسا خاصة سنة 2019 حيث سجلت المؤسسة (24210505.04).

الجدول رقم (10) الميزانية المختصرة للمؤسسة (خصوم)

السنوات	2018	2019	2020	2021
∑ أموال الخاصة	2599783332.23	2568010172.69	2608105086.98	2394861062.36
∑ خصوم الغير جارية	64728785.11	81161125.95	90446372.19	115558513.17
∑ خصوم جارية	320447420.29	322117854.63	403891091.65	354628817.06
∑ خصوم	2984959537.63	2971288053.27	3102442550.82	2865048392.59

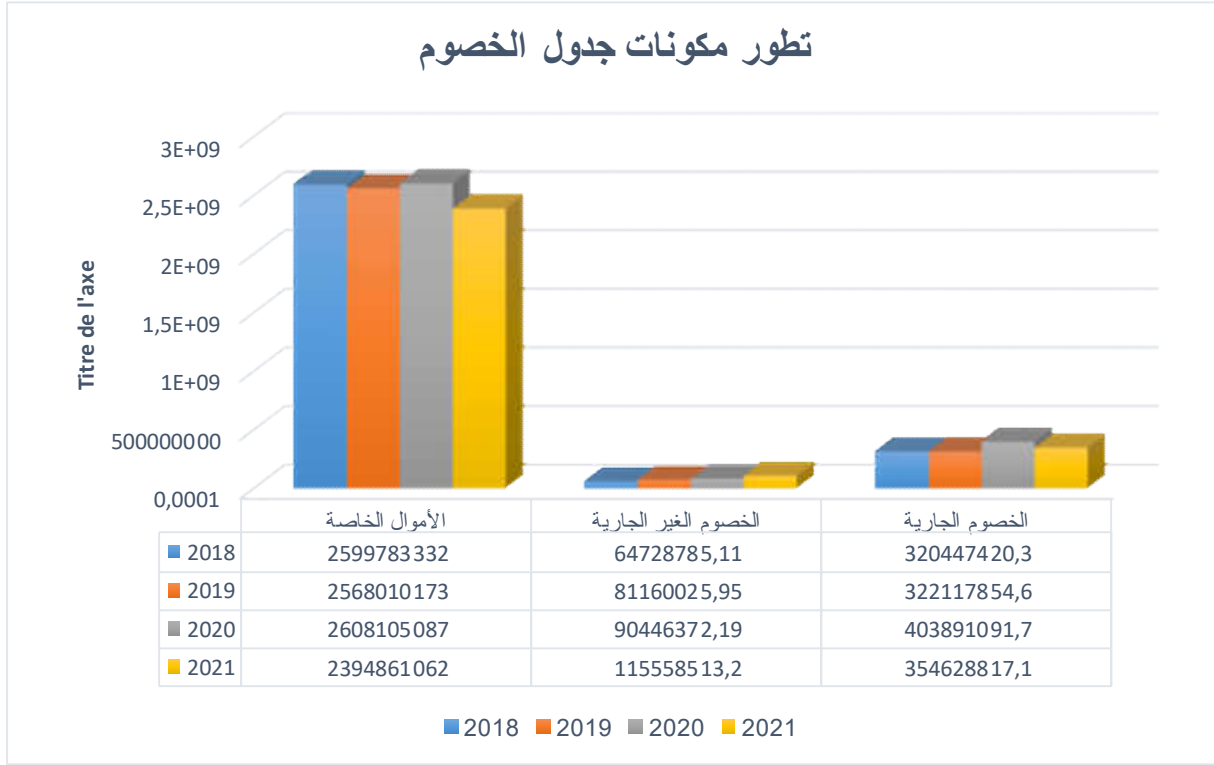
المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق (3) و(4)

التعليق:

تبين من خلال فحص ميزانية الخصوم:

ان هناك انعدام في خزينة الخصوم، كما نلاحظ في السنوات الأولى تراجع مجموع الخصوم وذلك لانخفاض في الأموال الخاصة، بينما ارتقاع ملحوظ في مجموع الخصوم بالنسبة لسنة 2020 ناتج عن الزيادة الملحوظة في الخصوم الجارية والخصوم الغير الجارية اما بالنسبة لسنة 2021 هناك تراجع في مجموع الخصوم

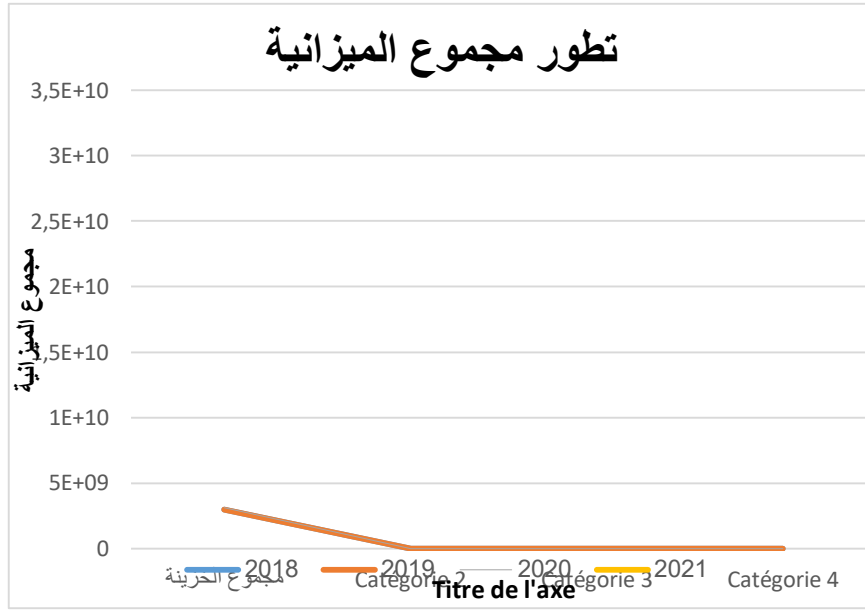
مقارنة مع السنوات السابقة ويعود ذلك لانخفاض الخصوم الغير الجارية وفي التالي عرض لتطور مكونات ميزانية الخصوم خلال فترة (2018-2021):



المصدر: من اعداد الطالبتين من الملاحق رقم

يتضح لنا من الشكل أعلاه ان مجموع الأموال الخاصة لها الحصة الأكبر في مكونات الخصوم في المؤسسة وان ارتفاع مجموع الخصوم الجارية راجع الى لارتفاع الديون الأخرى للمؤسسة، كما نلاحظ ان مجموع الخصوم غير الجارية خلال سنة 2021 لارتفاع الايرادات المؤسسة.

فيما يلي يتم تقديم رسم بياني حول تطور مجموع الميزانية خلال الفترة (2018-2021) للمؤسسة



من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الملاحق  
التعليق:

من المنحنى اعلاه يتضح لنا ان وضعية المؤسسة كانت جيدة خلال السنوات الأربعة حيث سجلت اقصى ارتفاع لها سنة 2020 قارب 3102422550.82 بينما تراجعت في السنة 2021، والسبب ان هناك انخفاض في الخصوم غير الجارية.

## 2- تحليل جدول حساب النتائج المؤسسة للفترة (2018-2020)

نستعرض فيما يلي جدول مختصر لقائمة الدخل وذلك لتحليله

### الجدول رقم (11) تطور مكونات حساب النتائج

البيان	2018	2019	2020	2021
انتاج الدورة	2983698485.90	3013381942.47	3335930531.18	3154349443.91
استهلاك الدورة	2387402947.8282	2393489169.47	2660243103.68	2468655882.94
القيمة المضافة للاستهلاك	596295538.08	619892773.25	675687427.50	685693560.97
الفائض الخام للاستغلال	393324765.33	403068084.88	419699828.41	390272251.35
النتيجة التشغيلية	354677623.55	358095697.83	358153694.62	279067269.77
النتيجة المالية	1015934.48	1015339.48	344937.25	-
النتيجة العادية قبل الضرائب	355693558.03	359111037.31	358498631.87	279067269.77
النتيجة الصافية	353477806.88	357320009.89	356201443.13	279626113.38

## الفصل الثاني ----- دراسة حالة وحدة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة

				للأنشطة العادية
-	-	-	-	النتيجة الغير العادية
279626113.38	356201443.13	357320009.89	353477806.88	النتيجة الصافية للدورة

المصدر من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الملاحق (5) و(6)

**التعليق:** من الجدول اعلاء نلاحظ ان النتيجة الصافية لهذه المؤسسة تعرف تطورا خلال السنة 2019 مرتفعة بعض الشيء عن 2018 واستمر هذا الارتفاع الى غاية سنة 2020 وهذا راجع الي تاثير ازمة كورونا بحث زاد نشاط المؤسسة ثم نلاحظ انخفاض ملحوظ وهذا ما تاكد بعد زوال الازمة

**3-تحليل جدول التدفقات المالية:** نستعرض فيما يلي جدول يلخص التدفقات النقدية من

الأنشطة التشغيلية

**الجدول رقم (12) مكونات جدول تدفقات الخزينة**

2021	2020	2019	2018	
-157409039.30	344090080.45	-34414744.97	364339590.49	تدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
3600920831.90	3442794709.58	3041061818.24	2995476246.44	تحصيلات مقبوضة من الزبائن
-264495.97	-150373.96	-94663.85	-219995.09	المبالغ المدفوعة للموردين و العمال
-264495.97	-150373.96	-946663.85	-219995.09	الفوائد و المصاريف المالية المدفوعة
-	-	-	-	الضرائب عن النتائج المدفوعة
548286.68	1936035.77	2867198.20	319632.78	التدفقات النقدية من العناصر العادية
-157957325.98	342154052.68	-37281943.17	364019958.16	التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة الغير العادية
-157409039.30	344090088.45	-34414744.97	364339590.94	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

المصدر: من اعداد الطالبتين الباحثتين بالاعتماد على الملاحق (7) و(8)

**التعليق:** من الجدول نلاحظ ان تدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية خلال سنوات 2019-2022 سالب وهذا يعتبر عجز بينما في سنة 2018-2022 موجبة وهذا يعني ان وجود فائض.

**المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة**

دراسة بعض نسب باعتماد على تحليل الجداول

**جدول رقم (13) يمثل نسبة تغير في النتيجة الصافية المالية بنسبة للمبيعات**

السنوات	النسبة
2018	11.93
2019	12.11
2020	10.94
2021	9.12

المصدر: من اعداد الطالبتين الباحثتين

**التعليق:** نلاحظ انا النسب تأكد التناسب بين النتيجة والمبيعات اما بنسبة لمقارنة بين السنوات فنلاحظ ان هناك تذبذب وتعود اكبر نسبة لسنة 2019 و ذلك لتغير نسبة المبيعات لهذه السنة.

**جدول رقم (14) يمثل نسبة تغير في انتاج الدورة بنسبة للمبيعات**

السنوات	النسبة
2018	10.298
2019	10.254
2020	10.075
2021	10.02

**التعليق:** من الجدول نلاحظ أن كل النسب لا تتعدى 20 بالمئة وهذا امر عادي من كل ما سبق نلاحظ ان المؤسسة لا تقع في أي خطأ

## خلاصة الفصل

في هذا الفصل حاولنا تجسيد كل ما تطرقنا اليه في الفصل السابق النظري تمت الدراسة تطبيقية على مستوى مؤسسة انتاجية حيث استعنا بعدة ملاحق إلا أننا لم نكتفي بذلك بحيث لم نستطيع الحصول على ميزان المراجعة التي كانت من الممكن ان تكون حلا للكشف عن الخلل، بالإضافة الى نموذج ميلز لكشف عن إدارة الأرباح ولم نستطيع تطبيق هذا بسبب المدة القصيرة وتغيير المؤسسة في اخر المطاف، قمنا بتحليل قائمة التدفقات النقدية وهنا يجدر بنا الإشارة إلى:

يعتمد المدقق على خطة مدروسة بعناية تتوافق مع خصائص المؤسسة تمكنه من أداء مهامه والكشف عن الاختلالات.

ليس بالضرورة كل انحراف نجده في القوائم المالية هو بفعل متعمد بل ممكن أن يكون خطأ مثل ما هو الحال بالنسبة لهذه المؤسسة سنة 2015  
إن تحقيق المؤسسات للأداء المالي جيد لا يعني بالضرورة أن يرد عليها بتدفقات نقدية عالية.

القوائم المالية لهذه الشركة لسنة 2017 تحوي العديد من التناقضات خاصة في قائمة التدفقات النقدية اذ انه رغم وجود عملية بيع أصول الا ان التدفق النقدي التشغيلي كان في أدنى نقطة ممكن له.

# الخاتمة



## الخاتمة:

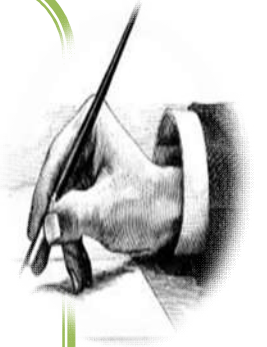
من خلال تناولنا موضوع دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تدور حول كيفية مساهمة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. اذ تعتبر عملية المراجعة نوعاً من الإجراءات الرقابية التي يتم من خلالها فحص وتقييم كفاءة الأعمال الإدارية في تسيير الشركة بالاعتماد على أدلة تدعم رأي المراجع حول مصداقية القوائم المالية، فالمراجع باستقلاليته وكفاءته والتزامه بتطبيق معايير المراجعة سيؤدي حتماً للكشف عن أي ممارسات غير أخلاقية تقوم بها الإدارة بشكل قانوني أو غري قانوني، وبهذا يظهر دور المراجعة الخارجية كوسيلة للكشف عن التلاعبات التي تنتمي لممارسات إدارة الأرباح لتضليل القوائم المالية.

اختبار صحة الفرضيات: من خلال معالجتنا لموضوع البحث عن طريق الفصل النظري ودراسة الحالة التطبيقية قمنا باختبار الفرضيات ووجدنا ما يلي:

بالنسبة للفرضية الأولى فإنها محققة لأن معايير المراجعة كفيلة بتأطير نشاط المراجع المسير بها مما منحه حق الكشف عن أساليب إدارة الأرباح

بالنسبة للفرضية الثانية فإنها محققة اذ ان تغيير الإدارة للسياسات المحاسبية المستخدمة دون تقديم تفسيرات مرافقة يخل بالمبادئ المحاسبية ويدفع بالشك لوجود تلاعبات، الا ان ذلك غير كاف لإثبات ممارسة إدارة الأرباح فهناك عدة مؤشرات تدل على وجودها.

# قائمة المصادر والمراجع



### قائمة المصادر والمراجع:

\*مراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب

1. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان \_ الاردن، 2001.
2. زهرة حسن العامري وابتهاج إسماعيل يعقوب، المحاسبة بين الإبداع والابتداع، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد.
3. عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، اصول مراجعة الحسابات، طبعة منقحة، مركز الامين للنشر والتوزيع، صنعاء - اليمن، 2007.
4. محمد السيد السرايا، اصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية - مصر، 2007.
5. وليم توماس، امر سون هنكي، المراجعة الخارجية بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، الكاتب الاول، دار المريخ للنشر، القاهرة - مصر، 2006.
6. يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الاولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2008.

ثانياً: المذكرات

1. رنا علي صقور، دور الإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014.
2. عبد الرزاق قاسم شحادة، قواعد الحاكمة المؤسسية ودورها في ضبط إدارة الأرباح في البيئة المصرفية: دراسة على عينة من البنوك الأردنية، جامعة الزيتونة الاردنية.
3. العمرابي سمية، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم

## قائمة المراجع

التجارية وعلوم التسيير، تخصص مراجعة وتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي- الجزائر، سنة 2017م.

4. محمد سفيان بن موسى، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، 2015/5/27.

5. هاني محمد الأشقر، إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومدى تأثير العلاقة بحجم الشركة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2010.

6. هاني محمد الأشقر، إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومدى تأثير العلاقة بحجم الشركة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية -غزة-، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2010.

7. وسيلة بوخالفة، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، 2013/6/18.

### ثالثا: المجالات

1. إبراهيم العدي ورناء صقور، (مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح)، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، العدد 3، المجلد 36، 2014.

2. عماد يوسف أحمد الشيخ، (تأثير عملية ادارة الأرباح في سعر السهم للشركات الصناعية)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 37، 2014.

3. ناظم شعلان، (دوافع ووسائل تبني الإدارة لممارسات ادارة الأرباح المحاسبية وسبل الحد منها)، مجلة المثني للعلوم الإدارية والإقتصادية، العدد الأول، المجلد السادس، سنة 2016م.

رابعاً: المواقع الإلكترونية

1. حكيم حمود، إدارة الأرباح عوامل نشوئها وسبل الحد منها [www.researchgate.net](http://www.researchgate.net).

\*مراجع باللغة الفرنسية:

1. Porter, B., Principles of External Auditing, john wiley and sons, 1997.

# قائمة الملاحق



**BILAN (ACTIF) -copie provisoire**

ACTIF	NOTE	2019			2018
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
<b>Immobilisations incorporelles</b>	R1S2L1	115 653,49	115 653,49		
<b>Immobilisations corporelles</b>		3 612 818 989,93	1 831 911 569,95	1 780 907 419,98	1 795 290 776,97
Terrains		255 898 153,36		255 898 153,36	255 898 153,36
Bâtiments		1 461 930 917,51	620 811 677,81	841 119 239,70	856 404 069,47
Groupe D'actif Destinés à La Cession		132 603 618,80		132 603 618,80	682 988 554,14
Autres immobilisations corporelles		1 762 386 300,26	1 211 099 892,14	551 286 408,12	
<b>Immobilisations encours</b>		53 450 738,43		53 450 738,43	95 972 429,08
<b>Immobilisations financières</b>					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés (DAT plus 12 Mois)					
Prêts et autres actifs financiers non courants		18 800,00		18 800,00	18 800,00
Impôts différés actif		14 823 434,75		14 823 434,75	13 046 217,94
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>3 681 227 616,60</b>	<b>1 832 027 223,44</b>	<b>1 849 200 393,16</b>	<b>1 904 328 223,99</b>
<b>ACTIF COURANT</b>					
<b>Stocks et encours</b>		317 207 360,55	2 674 952,89	314 532 407,66	241 191 919,40
Stocks matières premières et fournitures		193 194 375,00		193 194 375,00	124 390 565,00
Produits finis et encours		23 989 418,74		23 989 418,74	21 628 233,09
Autres stocks		100 023 566,81	2 674 952,89	97 348 613,92	95 173 121,31
<b>Créances et emplois assimilés</b>					
Clients		351 318 874,41	327 108 369,37	24 210 505,04	28 130 065,58
Groupes et Associés					
Impôts et assimilés		20 046,33		20 046,33	8 434 249,59
Autres débiteurs		25 539 840,32	500 306,09	25 039 534,23	12 869 355,95
Autres créances et emplois assimilés					
<b>Disponibilités et assimilés</b>					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		758 285 166,85		758 285 166,85	790 005 723,12
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>1 452 371 288,46</b>	<b>330 283 628,35</b>	<b>1 122 087 660,11</b>	<b>1 080 631 313,64</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>5 133 598 905,06</b>	<b>2 162 310 851,79</b>	<b>2 971 288 053,27</b>	<b>2 984 959 537,63</b>

**BILAN (ACTIF) -copie provisoire**

ACTIF	NOTE	2021			2020
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
<b>Immobilisations incorporelles</b>		235 653,49	137 653,49	98 000,00	52 000,00
<b>Immobilisations corporelles</b>		3 624 667 642,09	1 945 056 355,79	1 679 611 286,30	1 755 888 543,11
Terrains		255 898 153,36		255 898 153,36	255 898 153,36
Bâtiments		1 464 151 029,51	661 955 052,50	802 195 977,01	826 800 159,94
Groupe D'actif Destinés à La Cession		92 771 865,30		92 771 865,30	132 603 618,80
Autres immobilisations corporelles		1 811 846 593,92	1 283 101 303,29	528 745 290,63	540 586 611,01
<b>Immobilisations encours</b>					
<b>Immobilisations financières</b>					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés (DAT plus 12 Mois)					
Prêts et autres actifs financiers non courants		18 800,00		18 800,00	18 800,00
Impôts différés actif		20 221 578,08		20 221 578,08	16 094 490,24
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>3 645 143 673,66</b>	<b>1 945 194 009,28</b>	<b>1 699 949 664,38</b>	<b>1 772 053 833,35</b>
<b>ACTIF COURANT</b>					
<b>Stocks et encours</b>		153 099 989,53	2 674 952,89	150 425 036,64	139 441 820,68
Stocks matières premières et fournitures		29 082 998,55		29 082 998,55	20 831 159,22
Produits finis et encours		16 962 597,87		16 962 597,87	13 289 038,29
Autres stocks		107 054 393,11	2 674 952,89	104 379 440,22	105 321 623,17
<b>Créances et emplois assimilés</b>					
Clients		348 852 361,03	323 274 369,37	25 577 991,66	66 518 895,67
Groupes et Associés					
Impôts et assimilés		591 514,66		591 514,66	506 527,63
Autres débiteurs		45 247 732,44	500 306,09	44 747 426,35	15 514 494,95
Autres créances et emplois assimilés					
<b>Disponibilités et assimilés</b>					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		943 756 758,90		943 756 758,90	1 108 406 978,54
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>1 491 548 356,56</b>	<b>326 449 628,35</b>	<b>1 165 098 728,21</b>	<b>1 330 388 717,47</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>5 136 692 030,22</b>	<b>2 271 643 637,63</b>	<b>2 865 048 392,59</b>	<b>3 102 442 550,82</b>

**BILAN (PASSIF) -copie provisoire**

	NOTE	2019	2018
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital émis			
Dotations Définitives de l'Etat en Fonds Propres			
Autres Apports			
Prime de Fusion			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		357 320 009,89	353 477 806,88
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
<b>Part de la société consolidante (1)</b>			
<b>Part des minoritaires (1)</b>			
Liaisons Inter-Unités		2 210 690 162,80	2 246 305 525,35
<b>TOTAL I</b>		<b>2 568 010 172,69</b>	<b>2 599 783 332,23</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>			
Emprunts et dettes financières			
<b>Impôts différés-Passif</b>		12 232 125,23	8 663 881,00
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		68 927 900,72	56 064 904,11
Prov.p/pensions et oblig.similaires		68 927 900,72	56 064 904,11
Autres Provisions			
<b>TOTAL II</b>		<b>81 160 025,95</b>	<b>64 728 785,11</b>
<b>PASSIFS COURANTS:</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		16 238 070,48	13 478 083,49
Opérations Groupe			
Impôts		332 543,00	12 596,00
Autres dettes		305 547 241,15	306 956 740,80
Trésorerie passif			
<b>TOTAL III</b>		<b>322 117 854,63</b>	<b>320 447 420,29</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>		<b>2 971 288 053,27</b>	<b>2 984 959 537,63</b>

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

**BILAN (PASSIF) -copie provisoire**

	NOTE	2021	2020
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital émis			
Dotations Définitives de l'Etat en Fonds Propres			
Autres Apports			
Prime de Fusion			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		279 626 113,38	356 201 443,13
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
<b>Part de la société consolidante (1)</b>			
<b>Part des minoritaires (1)</b>			
Liaisons Inter-Unités		2 115 234 948,98	2 251 903 643,85
<b>TOTAL I</b>		<b>2 394 861 062,36</b>	<b>2 608 105 086,98</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>			
Emprunts et dettes financières			
<b>Impôts différés-Passif</b>		19 368 613,69	15 800 369,46
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		96 189 899,48	74 646 002,73
Prov.p/pensions et oblig.similaires		96 189 899,48	74 646 002,73
Autres Provisions			
<b>TOTAL II</b>		<b>115 558 513,17</b>	<b>90 446 372,19</b>
<b>PASSIFS COURANTS:</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		24 360 722,74	73 933 918,84
Opérations Groupe			
Impôts		631 592,00	366 892,00
Autres dettes		329 636 502,32	329 590 280,81
Trésorerie passif			
<b>TOTAL III</b>		<b>354 628 817,06</b>	<b>403 891 091,65</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>		<b>2 865 048 392,59</b>	<b>3 102 442 550,82</b>

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2019	2018
Chiffres d'Affaires		2 952 703 193,07	2 961 232 701,33
Ventes de marchandises		9 773 321,25	4 087 513,73
Ventes Produits Finis		2 917 287 339,82	2 940 333 000,00
Ventes Produits Intra-Groupe		22 231 500,00	13 368 000,00
Prestation de Services		2 902 215,20	2 703 422,80
Autres Ventes		508 816,80	740 764,80
Variation stocks produits finis et en cours		2 361 185,65	15 645 382,48
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		1 211 731,45	2 097 818,18
Cession Inter Unités		57 105 832,30	4 722 583,91
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>3 013 381 942,47</b>	<b>2 983 698 485,90</b>
Achats consommés		-2 367 399 404,56	-2 360 716 762,53
Services extérieurs et autres consommations		-26 089 764,66	-26 686 185,29
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-2 393 489 169,22</b>	<b>-2 387 402 947,82</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>619 892 773,25</b>	<b>596 295 538,08</b>
Charges de personnel		-207 951 255,16	-201 679 204,75
Impôts, taxes et versements assimilés		-8 873 433,21	-1 291 568,00
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>403 068 084,88</b>	<b>393 324 765,33</b>
Autres produits opérationnels		9 786 000,96	25 335 847,54
Autres charges opérationnelles		-41 794,88	-32 417,21
Dotations aux Amortissements		-54 702 997,39	-70 751 968,33
Dotations aux Provisions		-12 862 996,61	-7 475 459,88
Reprise sur pertes de valeur et provisions		12 849 400,87	14 276 856,10
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>358 095 697,83</b>	<b>354 677 623,55</b>
Produits financiers		1 015 339,48	1 015 934,48
Charges financières			
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>1 015 339,48</b>	<b>1 015 934,48</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>		<b>359 111 037,31</b>	<b>355 693 558,03</b>
Participation des travailleurs au resultat			
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			-2 215 751,15
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires		-1 791 027,42	
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>3 037 032 683,78</b>	<b>3 024 327 124,02</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-2 679 712 673,89</b>	<b>-2 670 849 317,14</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>357 320 009,89</b>	<b>353 477 806,88</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>357 320 009,89</b>	<b>353 477 806,88</b>

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2021	2020
Chiffres d'Affaires		3 062 987 389,73	3 253 289 448,16
Ventes de marchandises		24 623 147,82	5 798 372,58
Ventes Produits Finis		3 005 945 771,91	3 224 482 751,59
Ventes Produits Intra-Groupe		32 332 700,00	21 285 800,00
Prestation de Services		85 770,00	1 057 524,79
Autres Ventes			664 999,20
Variation stocks produits finis et en cours		2 517 478,00	-9 908 255,68
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		2 018 450,31	
Cession Inter Unités		86 826 125,87	92 549 338,70
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>3 154 349 443,91</b>	<b>3 335 930 531,18</b>
Achats consommés		-2 385 275 400,02	-2 590 916 654,95
Services extérieurs et autres consommations		-83 380 482,92	-69 326 448,73
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-2 468 655 882,94</b>	<b>-2 660 243 103,68</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>685 693 560,97</b>	<b>675 687 427,50</b>
Charges de personnel		-240 062 050,84	-250 455 228,55
Impôts, taxes et versements assimilés		-55 359 258,78	-5 532 370,54
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>390 272 251,35</b>	<b>419 699 828,41</b>
Autres produits opérationnels		3 791 249,61	4 239 010,84
Autres charges opérationnelles		-17 829 634,87	-529 000,31
Dotations aux Amortissements		-84 707 801,87	-69 910 219,27
Dotations aux Provisions		-21 543 896,75	-5 718 102,01
Reprise sur pertes de valeur et provisions		9 085 102,30	10 372 176,96
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>279 067 269,77</b>	<b>358 153 694,62</b>
Produits financiers			344 937,25
Charges financières			
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>			<b>344 937,25</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>		<b>279 067 269,77</b>	<b>358 498 631,87</b>
Participation des travailleurs au resultat			
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires		558 843,61	-2 297 188,74
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>3 167 225 795,82</b>	<b>3 350 886 656,23</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-2 887 599 682,44</b>	<b>-2 994 685 213,10</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>279 626 113,38</b>	<b>356 201 443,13</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>279 626 113,38</b>	<b>356 201 443,13</b>

**TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE -copie provisoire**

	NOTE	2019	2018
<b>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles</b>			
Encaissements reçus des clients		3 041 061 818,24	2 995 476 246,44
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-3 078 249 097,56	-2 631 236 293,19
Intérêts et autres frais financiers payés		-94 663,85	-219 995,09
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		-37 281 943,17	364 019 958,16
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		2 867 198,20	319 632,78
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)</b>		<b>-34 414 744,97</b>	<b>364 339 590,94</b>
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement</b>			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-2 560 426,54	-12 841 915,37
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		3 027 544,31	
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers		1 015 339,48	1 015 934,48
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)</b>		<b>1 482 457,25</b>	<b>-11 825 980,89</b>
<b>Flux de trésorerie provenant des activités de financements</b>			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts			7 145 100,00
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			-659 195 900,03
Subventions		1 211 731,45	2 097 818,18
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)</b>		<b>1 211 731,45</b>	<b>-649 952 981,85</b>
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités			
<b>Variation de trésorerie de la période (A+B+C)</b>		<b>-31 720 556,27</b>	<b>-297 439 371,80</b>
<b>Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période</b>		<b>790 005 723,12</b>	<b>1 087 445 094,92</b>
<b>Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période</b>		<b>758 285 166,85</b>	<b>790 005 723,12</b>
<b>Variation de la trésorerie de la période</b>		<b>-31 720 556,27</b>	<b>-297 439 371,80</b>
<b>Rapprochement avec le résultat comptable</b>		<b>-331 934 733,86</b>	<b>-646 194 594,77</b>

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE -copie provisoire

	NOTE	2021	2020
<b>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles</b>			
Encaissements reçus des clients		3 600 920 831,90	3 442 794 709,58
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-3 746 738 987,69	-3 100 709 447,64
Intérêts et autres frais financiers payés		-264 495,97	-150 373,96
Impôts sur les résultats payés			
Opérations en attente de classement (47) !!!!		<b>-11 874 674,22</b>	<b>219 164,70</b>
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		-157 957 325,98	342 154 052,68
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		548 286,68	1 936 035,77
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)</b>		<b>-157 409 039,30</b>	<b>344 090 088,45</b>
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement</b>			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-9 259 630,65	-47 763 952,44
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			53 450 738,43
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			344 937,25
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)</b>		<b>-9 259 630,65</b>	<b>6 031 723,24</b>
<b>Flux de trésorerie provenant des activités de financements</b>			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			
Subventions		2 018 450,31	
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)</b>		<b>2 018 450,31</b>	
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités			
<b>Variation de trésorerie de la période (A+B+C)</b>		<b>-164 650 219,64</b>	<b>350 121 811,69</b>
<b>Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période</b>		<b>1 108 406 978,54</b>	<b>758 285 166,85</b>
<b>Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période</b>		<b>943 756 758,90</b>	<b>1 108 406 978,54</b>
<b>Variation de la trésorerie de la période</b>		<b>-164 650 219,64</b>	<b>350 121 811,69</b>
<b>Rapprochement avec le résultat comptable</b>		<b>-357 450 207,15</b>	<b>86 469 707,26</b>

# الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et  
des Sciences de Gestion



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبية

Département: .....

## تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي أسقله:

الطالب (ة): بن عبد عيسى ريان المولود(ة) بتاريخ: 1999/01/21 المسيلة  
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: 207181089 الصادرة بتاريخ: 2022/11/22 عن: بلدية المسيلة  
المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: محاسبة ومالية تخصص: محاسبة وتدقيق خلال السنة الجامعية: 2022/2021  
والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة  
إمارة الأرباح  
دراسة حالة مؤسسة المركز السنائي التجاري (وحدة مطاحن  
الحنطة)

أصريح بشرفي أنني التزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 2022/06/21

التوقيع والبصمة

# الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم: .....

Université Mohamed Boudiaf a M'sila  
Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et  
des Sciences de Gestion  
Département: .....



## تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة): جيلة قنينة المولود(ة) بتاريخ: 1999/08/08 ب. حمام بلمعة  
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: 07871095 الصادرة بتاريخ: 18/05/2018 من بالمسيلة  
المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبية: المالية والإحصاء تخصص: المالية والإحصاء خلال السنة الجامعية: 2017/2018  
والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: دور الحرامعة الجزائرية في صمدية مساهمة  
إدارة ارباب دراسة حالة مركز العنابي عجباني (وحدة جلال)  
حملة مسيلة

أصرح بشرفي أني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 2020/06/09

التوقيع والبصمة

.....



# الملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم: **المالية والمحاسبة**



المسيلة في: .....

رقم: .....

إلى السيد: **المهاتبة الهنا عميما**  
**التجارية المحاسبة**

الموضوع: طلب مساعدة الطلبة على إجراء الترخيص الميداني.

سيدي المحترم، تحية طيبة وبعد...  
في إطار افتتاح الجامعة على محيطها الاقتصادي والإداري، ومن أجل مساعدة الطلبة في إعداد مذكرات التخرج، التي تدخل ضمن متطلبات  
نيل شهادة الماستر في شعبة **المالية والمحاسبة**، تخصص: **محاسبة وتسيير**.....  
فإنه يشرفنا أن نطلب من سيادتكم مساعدة الطلبة المذكورين في الجدول أدناه، على إجراء ترخيصهم الميداني بمؤسساتكم.  
تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام.

الطلبة:

الرقم	الاسم واللقب	رقم بطاقة الطالب	رقم ب.ت.و/ر.س.	الإمضاء
01	بن عيسى ريان	161635088708	1199990995003160000	<b>Be B</b>
02	جبلان حبي قديجة	171635088708	1199990995003160000	<b>Be B</b>
عنوان المذكرة: دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة إدارة الأرباح دراسة حالة مؤسسية				
المشرف (الاسم واللقب و الإمضاء)		هيئة الترخيص (الإمضاء والختم)		رئيس القسم (الإمضاء والختم)
د. خريب عاصم				<b>د. يعار عبد الحكيم</b>

## المخلص:

تعمل الادارة جاهدة لإظهار تحقيق الغاية في أحسن صورة وذلك بالتأثير على الارقام المحاسبية من خلال استخدام اساليب حقيقية او محاسبية والتركيز على ضرورة الافصاح بالعديد من الامور التي من شأنها المساعدة في اتخاذ القرارات. خطورة هذه الظاهرة استلزمت اللجوء لمهنة المراجعة ومحاولة كشف عن مؤشرات تلك الممارسات وايجاد الخلل في التقارير المالية.

الكلمات المفتاحية: القوائم المالية، ادارة الأرباح، المراجعة الخارجية، المعايير المحاسبية.

## **Abstract:**

The administration works hard to show that the goal is achieved in the best way by influencing the accounting numbers through the use of real or accounting methods and focusing on the need to disclose many things that would help in making decisions. The seriousness of this phenomenon necessitated resorting to the audit profession and an attempt to reveal the indicators of these practices and to find defects in the financial reports.

**Keywords:** financial statements, profit management, external audit, accounting standards.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ  
وَالَّذِي يُضَوِّبُ الْمَوْتَى  
إِنَّ رَبَّهُ لَسَدِيدٌ  
إِلَىٰ عَرْشِهِ الرَّحِيمُ  
الَّذِي يُخْرِجُ الْمَوْتَىٰ  
وَيُدْخِلُهُنَّ فِي بُحْرِ  
رَحْمَتِهِ الْوَعْدِ الرَّحِيمِ  
الَّذِي يُخْرِجُ الْمَوْتَىٰ  
وَيُدْخِلُهُنَّ فِي بُحْرِ  
رَحْمَتِهِ الْوَعْدِ الرَّحِيمِ