الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عباس لغرور –خنشلة–
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية وعلوم التسيير

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث ل م د (LMD)
في علوم التسيير تخصص إدارة مالية
بعنوان

دور العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة في إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية –دراسة حالة–

من إعداد الطالب:
حمزة بولعراس

تحت إشراف:
د.عصام سليماني

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة الأصلية	الصفة
أحسن العايب	أستاذ محاضر أ	جامعة خنشلة	رئيسا
عصام سليماني	أستاذ محاضر أ	جامعة خنشلة	مشرفا ومقررا
سمير شيبان	أستاذ محاضر أ	جامعة خنشلة	عضوا مناقشا
عزيز لوجاني	أستاذ محاضر أ	جامعة خنشلة	عضوا مناقشا
مصطفى عوادي	أستاذ التعليم العالي	جامعة الوادي	عضوا مناقشا
طارق فارس	أستاذ محاضر أ	جامعة تبسة	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2023–2024

بسم الله الرحمن الرحيم

إهداء

إلى القلب العظيم ونبع الحنان.....أمي

إلى نور دربي ومثلي الأعلى.....أبي

إلى رفيقة دربي وشريكة حياتي.....زوجتي

إلى مصدر إعتزازي وسندي.....إخوتي وأخواتي

إلى قرتي عيني.....إبني

إلى كل من سلك طريق العلم أهدي هذا العمل المتواضع

تشكرات

الحمد لله الذي أعانني على إنجاز هذا العمل

أتوجه بالشكر والعرفان إلى كل من كان عونا لي في إتمام هذا العمل، وأخص بالذكر الدكتور سليماني عصام الذي تفضل بالإشراف على هذه الأطروحة، ولم يبخل علي بوقته وجهده وإرشاداته.

وأتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الأطروحة.

كما أتقدم بالشكر والعرفان إلى كل من يد المساعدة من أساتذة وباحثين.

كذلك أشكر كل من ساهم في اخراج هذا العمل المتواضع إلى النور سواءا بخبرته أو ارشاداته خاصة صهري الدكتور نار محمد.

الفهرس

العام

الفهرس العام

العنوان	الصفحة
الإهداء	
شكر وتقدير	
الفهرس العام	II-VII
قائمة الجداول	IX-XI
قائمة الأشكال	XIII
قائمة الملاحق	XV
قائمة المختصرات	XVII
المقدمة العامة	ب-م
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي والحوكمة	
المبحث الأول: التدقيق الخارجي	03
المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي	03
الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي	04
الفرع الثاني: تعريف التدقيق الخارجي	05
الفرع الثالث: أهمية التدقيق الخارجي وأهدافه	06
الفرع الرابع: المدقق الخارجي (محافظ الحسابات)	09
المطلب الثاني: مراحل عملية التدقيق الخارجي	12
الفرع الأول: تخطيط عملية التدقيق	12
الفرع الثاني: أدلة الإثبات	15
الفرع الثالث: تقرير التدقيق	18
المطلب الثالث: مخاطر التدقيق الخارجي	21
الفرع الأول: تعريف مخاطر التدقيق الخارجي	21
الفرع الثاني: أنواع المخاطر	22

الفرع الثالث: تقييم مخاطر التدقيق الخارجي	25
المبحث الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات	28
المطلب الأول: أساسيات حول حوكمة المؤسسات	29
الفرع الأول: نشأة حوكمة المؤسسات	29
الفرع الثاني: تعريف حوكمة المؤسسات	30
الفرع الثالث: خصائص حوكمة المؤسسات	32
الفرع الرابع: أهداف الحوكمة	33
الفرع الخامس: أهمية الحوكمة	35
المطلب الثاني: نظريات الحوكمة	36
الفرع الأول: نظرية حقوق الملكية	37
الفرع الثاني: نظرية الوكالة	38
الفرع الثالث: نظرية تجذر المسيرين	40
المطلب الثالث: مبادئ حوكمة المؤسسات وآلياتها	43
الفرع الأول: مبادئ حوكمة المؤسسات	43
الفرع الثاني: آليات الحوكمة	48
المبحث الثالث: جودة التدقيق الخارجي	50
المطلب الأول: أساسيات جودة التدقيق الخارجي	51
الفرع الأول: تعريف الجودة	51
الفرع الثاني: مفهوم جودة التدقيق الخارجي	52
الفرع الثالث: أهداف وأهمية جودة التدقيق الخارجي	56
المطلب الثاني: الرقابة على جودة التدقيق الخارجي	58
الفرع الأول: مفهوم الرقابة على جودة التدقيق	59
الفرع الثاني: أهداف معايير الرقابة على جودة التدقيق الخارجي	59
الفرع الثالث: الشروط الواجب توفرها في نظام رقابة الجودة	61
الفرع الرابع: الإصدارات الدولية في مجال الرقابة على جودة التدقيق الخارجي	62

الفرع الخامس: سلبيات وضع أنظمة لمراقبة جودة أعمال التدقيق	66
المطلب الثالث: جودة التدقيق الخارجي وقانون ساربينز اوكسلي (SOX)	66
الفرع الأول: مكونات قانون ساربينز أوكسلي	67
الفرع الثاني: أهداف قانون ساربينز أوكسلي	68
الفرع الثالث: ركائز قانون ساربينز أوكسلي	68
الفرع الرابع: دور قانون ساربينز أوكسلي في تحسين جودة التدقيق وتعزيز دور الحوكمة	69
خاتمة الفصل الأول	71
الفصل الثاني: دور العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح	
المبحث الأول: أساسيات إدارة الأرباح	74
المطلب الأول: مفهوم إدارة الأرباح	74
الفرع الأول: تعريف إدارة الأرباح	75
الفرع الثاني: المنظور الأخلاقي لإدارة الأرباح	79
المطلب الثاني: دوافع إدارة الأرباح	81
الفرع الأول: الدوافع التنظيمية	82
الفرع الثاني: الدوافع التعاقدية	84
الفرع الثالث: دوافع تتعلق بالسوق	86
المطلب الثالث: أساليب إدارة الارباح ونتائجها	89
الفرع الأول: أساليب إدارة الأرباح	89
الفرع الثاني: نتائج ممارسات إدارة الأرباح	93
المبحث الثاني: دور العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة الأرباح	96
المطلب الأول: أثر العوامل الشخصية على إدارة الأرباح	97
الفرع الأول: أثر استقلالية المدقق على إدارة الأرباح	97
الفرع الثاني: أثر كفاءة وخبرة المدقق على إدارة الأرباح	99
الفرع الثالث: بذل العناية المهنية وأثرها على إدارة الأرباح	100
المطلب الثاني: أثر العوامل التقنية على إدارة الأرباح	102

الفرع الأول: أثر حجم مكتب التدقيق على إدارة الأرباح	102
الفرع الثاني: أثر سمعة المدقق على إدارة الأرباح	103
الفرع الثالث: أثر أتعاب التدقيق على إدارة الأرباح	104
الفرع الرابع: أثر مدة إرتباط المدقق على إدارة الأرباح	105
الفرع الخامس: أثر التخصص المهني على إدارة الأرباح	107
الفرع السادس: تقديم الخدمات الإستشارية وأثرها على إدارة الأرباح	108
المطلب الثالث: أثر العوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق على إدارة الأرباح	109
المبحث الثالث: العوامل المرتبطة بالحوكمة وأثرها على ممارسات إدارة الأرباح	113
المطلب الأول: أثر خصائص مجلس الإدارة على إدارة الأرباح	114
الفرع الأول: أثر حجم مجلس الإدارة على إدارة الأرباح	115
الفرع الثاني: أثر إستقلالية مجلس الإدارة على إدارة الأرباح	117
الفرع الثالث: أثر الازدواجية في الوظائف على إدارة الأرباح	118
المطلب الثاني: أثر لجنة التدقيق على إدارة الأرباح	119
الفرع الأول: دور لجان التدقيق في تقييد الممارسات الإحتيالية	122
الفرع الثاني: أثر خصائص لجنة التدقيق على إدارة الأرباح	123
المطلب الثالث: أثر هيكل الملكية على إدارة الأرباح	126
الفرع الأول: هيكل الملكية في ضوء نظرية الوكالة وحوكمة المؤسسات	126
الفرع الثاني: أثر طبيعة الملاك على إدارة الأرباح	128
خاتمة الفصل الثاني	132
الفصل الثالث: دراسة ميدانية لآراء مجموعة من المهنيين والأكاديميين حول أثر العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة على إدارة الأرباح	
المبحث الأول: منهجية الدراسة التطبيقية	136
المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة ومتغيراتها	136
الفرع الأول: مجتمع الدراسة	136
الفرع الثاني: عينة الدراسة	136
الفرع الثالث: متغيرات الدراسة	138

المطلب الثاني: الطريقة والأساليب الإحصائية المستخدمة	140
الفرع الأول: تصميم إستمارة الاستبيان	141
الفرع الثاني: وصف محتوى استمارة الاستبيان	142
الفرع الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة	145
المطلب الثالث: صدق وثبات استمارة الاستبيان	146
الفرع الأول: صدق الاتساق الداخلي	146
الفرع الثاني: اختبار ثبات الاستبيان	154
المبحث الثاني: عرض وتحليل النتائج	156
المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج المحور الأول المتعلق بخصائص عينة الدراسة	156
الفرع الأول: توزيع عينة الدراسة حسب العمر	156
الفرع الثاني: توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	158
الفرع الثالث: توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة	159
الفرع الرابع: توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي	160
المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج المحور الثاني والثالث	162
الفرع الأول: عرض وتحليل نتائج المحور الثاني المتعلق بالعوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي	162
الفرع الثاني: عرض وتحليل نتائج المحور الثالث المتعلق بالعوامل المرتبطة بالحوكمة	167
المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج المحور الرابع	172
المبحث الثالث: اختبار الفرضيات	174
المطلب الأول: اختبار الفرضيات الفرعية المتعلقة بالفرضية الرئيسية الأولى	175
الفرع الأول: اختبار الفرضية الفرعية الأولى	175
الفرع الثاني: اختبار الفرضية الفرعية الثانية	177
الفرع الثالث: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة	179
المطلب الثاني: اختبار الفرضيات الفرعية المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثانية	181
الفرع الأول: اختبار الفرضية الفرعية الأولى	181

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الفرعية الثانية	183
الفرع الثالث: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة	185
المطلب الثالث: اختبار الفرضيتين الرئيسيتين والفرضية العامة	187
الفرع الأول: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى	187
الفرع الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية	190
الفرع الثالث: اختبار الفرضية العامة	193
خاتمة الفصل	197
الخاتمة العامة	204-199
قائمة المراجع	225-206
قائمة الملاحق	255-227

قائمة

الجداول

قائمة الجداول

رقم الجدول	إسم الجدول	الصفحة
01	أنواع أدلة الإثبات	17
02	الشروط الواجب توفرها في نظام رقابة الجودة	61
03	مختلف التسميات لإدارة الأرباح	78
04	توزيع عينة الدراسة جغرافيا	137
05	الاحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان الموزعة	138
06	وصف محتويات استمارة الإستبيان	143
07	ترميز سلم ليكرت الخماسي	144
08	الأهمية النسبية للوسط الحسابي	145
09	صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد الأول المتعلق بالعوامل الشخصية	146
10	صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثاني المتعلق بالعوامل التقنية	147
11	صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثالث المتعلق بالعوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق	149
12	صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد المتعلق بمجلس الإدارة	150
13	صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد المتعلق بلجان التدقيق	151
14	صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد المتعلق بهيكل الملكية	152
15	صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور المتعلق بإدارة الأرباح	153
16	قياس ثبات الإستبيان	155
17	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	157
18	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	158
19	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة	159
20	توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي	161
21	درجة موافقة عينة الدراسة على عبارات البعد المتعلق بالعوامل الشخصية	162
22	درجة موافقة عينة الدراسة على عبارات البعد المتعلق بالعوامل التقنية	164

23	درجة موافقة عينة الدراسة على عبارات البعد المتعلق بالعوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق	166
24	نتائج استجابة أفراد العينة على أبعاد المحور الثاني	167
25	درجة موافقة عينة الدراسة على عبارات البعد المتعلق بمجلس الإدارة	168
26	درجة موافقة عينة الدراسة على عبارات البعد المتعلق بلجان التدقيق	169
27	درجة موافقة عينة الدراسة على عبارات البعد المتعلق بهيكل الملكية	171
28	نتائج استجابة أفراد العينة على أبعاد المحور الثالث	172
29	درجة موافقة عينة الدراسة على عبارات المحور المتعلق بإدارة الأرباح	173
30	اختبار F-Test لجودة نموذج العلاقة بين العوامل الشخصية وإدارة الأرباح	176
31	اختبار T-Test ومعامل الإرتباط بين العوامل الشخصية وإدارة الأرباح	176
32	اختبار F-Test لجودة نموذج العلاقة بين العوامل التقنية وإدارة الأرباح	178
33	اختبار T-Test ومعامل الإرتباط بين العوامل التقنية وإدارة الأرباح	178
34	اختبار F-Test لجودة نموذج العلاقة بين العوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق وإدارة الأرباح	180
35	اختبار T-Test ومعامل الإرتباط بين العوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق وإدارة الأرباح	180
36	اختبار F-Test لجودة نموذج العلاقة بين مجلس الإدارة وإدارة الأرباح	182
37	اختبار T-Test ومعامل الإرتباط بين مجلس الإدارة وإدارة الأرباح	183
38	اختبار F-Test لجودة نموذج العلاقة بين لجان التدقيق وإدارة الأرباح	184
39	اختبار T-Test ومعامل الإرتباط بين لجان التدقيق وإدارة الأرباح	185
40	اختبار F-Test لجودة نموذج العلاقة بين هيكل الملكية وإدارة الأرباح	186
41	اختبار T-Test ومعامل الإرتباط بين هيكل الملكية وإدارة الأرباح	187
42	اختبار F-Testلجودة نموذج العلاقة بين العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي وإدارة الأرباح	188
43	نتائج تحليل الإنحدار المتعدد لاختبار أثر العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح	189

44	اختبار F-Test لجودة نموذج العلاقة بين العوامل المرتبطة بالحوكمة وإدارة الأرباح	191
45	نتائج تحليل الإنحدار المتعدد لاختبار أثر العوامل المرتبطة بالحوكمة على إدارة الأرباح	191

قائمة

الأشكال

قائمة الأشكال

رقم الشكل	إسم الشكل	الصفحة
01	اجراءات المدقق الخارجي لفهم المؤسسة وبيئتها	27
02	مبادئ حوكمة المؤسسات حسب OECD	47
03	تعاريف إدارة الأرباح حسب Ronen and Yaari	77
04	دوافع إدارة الأرباح	88
05	إجراءات إصدار تقرير المدقق للحد من ممارسات إدارة الأرباح	113
06	نموذج الدراسة	140
07	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	157
08	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	158
09	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة	160
10	توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي	161

قائمة

الملاحق

قائمة الملاحق

رقم الملحق	إسم الملحق
01	استمارة الاستبيان
02	مخرجات SPSS

قائمة

المختصرات

قائمة المختصرات

الاختصار	المعنى باللغة الإنجليزية	المعنى باللغة العربية
GAAP	Generally Accepted Accounting Princoples	المبادئ المحاسبية المقبولة عموما
AICPA	American Institute of Certified Public Accountans	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
COSO	The Committee of Sposoring Organisation	لجنة حماية التنظيمات الإدارية
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Economiques	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
ISQC	International standards on quality control	المعايير الدولية لرقابة الجودة
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IAASB	International Auditing and Assurance standards Board	المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد
SOX	Sarbanes-Oxley	قانون ساربينز أوكسلي
SEC	Securities and Exchange Commission	هيئة بورصة الأوراق المالية
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants	الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

المقدمة

العامة

تعتبر الأرقام المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية بمثابة مصدر رئيسي للمعلومات في المؤسسة، حيث تعتمد الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة على القوائم المالية والمعلومات المحاسبية التي تصدرها إدارة المؤسسة من أجل فحص وتقييم أدائها بشكل دقيق وشفاف، وتعد هذه المعلومات أداة حيوية تمكن الأطراف المعنية من اتخاذ قرارات مهمة تتعلق بمستقبل المؤسسة، خاصة القرارات الاستثمارية، وعلى الرغم من أن العمل المحاسبي ينبغي أن يلتزم بالمبادئ المحاسبية المعترف بها، إلا أن هناك درجة من المرونة المتاحة في النظام المحاسبي، والتي تسمح للإدارة بتنفيذ ممارسات محاسبية قد تؤدي إلى التلاعب في الأرقام المالية، بما في ذلك تضخيم الأرباح أو إخفائها، وهو ما يطلق عليه بمصطلح إدارة الأرباح، حيث يؤدي هذا النوع من التلاعب غير المشروع إلى تشويه الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، مما يؤثر سلبا على الاستثمارات والثقة في السوق المالية. فممارسات إدارة الأرباح تعتمد على قيام الإدارة بتضليل أصحاب المصالح، لإظهار القوائم المالية على غير حقيقتها.

أدى غياب الإفصاح والشفافية وعدم عدالة القوائم المالية وقصور أنظمة الرقابة في المؤسسات، إلى استغلال الملاك والمستثمرين للثغرات بهدف تحقيق منافعهم الخاصة، ونتيجة لذلك، اضطرت المؤسسات إلى إيجاد آليات تمكنها من تفعيل الرقابة على الأنشطة المحاسبية والمالية، بهدف ضمان عدالة القوائم المالية، خاصة بعد تعقيد المعاملات المحاسبية والمالية والإجراءات الإدارية بسبب اتساع حجم المؤسسات وهذا الوضع دفع بالمؤسسات إلى اللجوء إلى المدقق الخارجي الذي يعمل جاهدا على تعزيز الشفافية في العمليات المالية والمحاسبية، من خلال تقديم تقييم محايد وموثوق به يساهم في تعزيز شفافية وجودة التقارير المالية، مما يعزز من مصداقية المؤسسة ويحمي مصالح المستثمرين وأصحاب المصلحة.

وبسبب تواطؤ مكاتب التدقيق مع كبريات المؤسسات العالمية من خلال التلاعب بالأرباح، والممارسات الانتهازية والاحتيالية واصدار تقارير مغايرة للأداء الحقيقي للمؤسسات، ظهرت العديد من الفضائح المالية التي مست المؤسسات العالمية والتي من أشهرها فضيحة شركة إنرون (Enron)، بالتواطؤ مع مكتب التدقيق (Arthur Anderson) حيث تورطت هذه المؤسسات في سلسلة من العمليات غير القانونية والتلاعب في البيانات المالية، مما أدى إلى خسائر كبيرة للمستثمرين والأطراف ذوي العلاقة. هذا الانهيار الكبير كان نقطة تحول هامة في التاريخ المالي، حيث أثر بشكل سلبي على الثقة في الأسواق المالية ودفع بإصدار قوانين وإجراءات أكثر صرامة لمراقبة ومراجعة المؤسسات المالية وضمان نزاهة الإفصاح المالي، من بين هذه القوانين سيربانز أوكسلي (Sarbanes–Oxley) الذي تم اصداره من أجل ضبط مهنة التدقيق وتعزيز النزاهة والرقابة من خلال وضع معايير تحسن من جودة عملية التدقيق الخارجي والتي تضمن اصدار تقارير دقيقة حول عدالة القوائم المالية.

تعتبر جودة التدقيق الخارجي قضية هامة لضمان دقة وموثوقية البيانات المالية للمؤسسات، والتقليل من ممارسات إدارة الأرباح، ونظرا لأهميتها، فإن العديد من المنظمات المهنية حرصت على إصدار مجموعة من المعايير المتعلقة

بهذه العملية، والتي تركز على كيفية تنفيذ عملية التدقيق الخارجي بالجودة المطلوبة، وتهدف إلى تحسين مستواها وتقليل التجاوزات التي يمكن أن تحدث لهذه العملية، حيث يتطلب ذلك وجود معايير تتعلق بالمدقق الخارجي من استقلالية وخبرة وكفاءة، ومدى بذل العناية المهنية، بالاضافة إلى توفر معايير مرتبطة بالعمل الميداني، المتعلقة بعوامل إجرائية كحجم مكتب التدقيق وسمعته، ومدة الارتباط وكذا تقديم الخدمات الاستشارية، إلى جانب ذلك؛ على المدقق اصدار تقرير يعبر عن عدالة القوائم المالية وفقا لمعايير محددة.

لقد انجر عن قانون سيربانز أوكسلي (Sarbanes-Oxley) أيضا زيادة الاهتمام بحوكمة المؤسسات، باعتبارها آلية رقابة واشراف وإحدى أهم الوسائل التي تحد من سلوك الإدارة في ممارسات إدارة الأرباح، وتساهم في تعزيز الشفافية لدعم المصداقية بالتقارير المالية، وذلك بهدف إيجاد طريقة لإعادة بناء الثقة التي تزعزعت بعد تلك الفضائح المالية التي مست المؤسسات الكبرى، حيث حاولت أن تعطي نوعا من التوجيه والارشاد للمؤسسات في مختلف الميادين، فتطور المؤسسة واتساع حجم أنشطتها، أدى إلى الفصل بين الملكية والإدارة، وظهور مشكلة الوكالة وما ترتب عنها من عدم تماثل المعلومات، الأمر الذي يؤدي إلى ممارسات انتهازية من طرف المساهمين أو الإدارة لتحقيق مصالحهم الشخصية، لذلك وجب تبني مفهوم الحوكمة في المؤسسة من أجل تحديد المسؤوليات والعلاقات بين مختلف الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، وكذا تعزيز مبادئ الافصاح والشفافية والمساءلة، من خلال التركيز على دور مجالس الإدارة ولجان التدقيق، إضافة إلى تحديد نسبة تركز الملكية، ودراسة هيكلها ودورها في تعزيز الرقابة على مستوى المؤسسة.

ومن خلال هذه الدراسة سيتم دراسة أثر كل من العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والعوامل المرتبطة بالحوكمة على ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين، وهذا من خلال تصميم استمارة استبيان وتوزيعها على عينة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة، بالإضافة إلى أساتذة جامعيين مختصين في مجال المحاسبة والتدقيق.

أولا: طرح الإشكالية

بعد الأزمات والفضائح المالية زاد وعي الدول والمنظمات المهنية بضرورة وجود إجراءات رقابية للحد من التلاعبات المالية، لذلك تم إصدار مجموعة من القوانين التي تتضمن عدة معايير تساهم في تحسين جودة التدقيق الخارجي، إضافة إلى ذلك، دعت تلك الدول والمنظمات إلى ضرورة تبني مفهوم الحوكمة في المؤسسات والتركيز على دور مجالس الادارة ولجان التدقيق في دعم دور الرقابة.

وبناءا على ما تم التطرق إليه يمكن صياغة الإشكالية في التساؤل التالي:

هل هناك أثر للعوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة على إدارة أرباح المؤسسات الإقتصادية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين؟

للإجابة على الاشكالية تم طرح سؤالين رئيسيين، بالإضافة إلى ثلاثة أسئلة فرعية لكل سؤال رئيسي، كما يلي:

1-ما هو أثر العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح، عند مستوى دلالة ($sig\leq0.05$)؟

أ- ما هو أثر العوامل الشخصية على إدارة الأرباح، عند مستوى دلالة ($sig\leq0.05$)؟

ب- ما هو أثر العوامل التقنية على إدارة الأرباح، عند مستوى دلالة ($sig\leq0.05$)؟

ج- ما هو أثر العوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق على إدارة الأرباح، عند مستوى دلالة ($sig\leq0.05$)؟

2- ما هو أثر العوامل المرتبطة بالحوكمة على إدارة الأرباح، عند مستوى دلالة ($sig\leq0.05$)؟

أ- ما هو أثر مجلس الإدارة على إدارة الأرباح، عند مستوى دلالة ($sig\leq0.05$)؟

ب- ما هو أثر لجنة التدقيق على إدارة الأرباح، عند مستوى دلالة ($sig\leq0.05$)؟

ج- ما هو أثر هيكل الملكية على إدارة الأرباح، عند مستوى دلالة ($sig\leq0.05$)؟

ثانيا: فرضيات الدراسة

في ضوء تساؤلات الدراسة يمكن صياغة فرضياتها وفق النقاط التالية:

1-الفرضية العامة

-لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($sig\leq0.05$) للعوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة على إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية.

2-الفرضيتان الرئيسيتان

أ- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($sig\leq0.05$) للعوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي على إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية.

ب- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($sig\leq0.05$) للعوامل المرتبطة بالحوكمة على إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية.

3-الفرضيات الفرعية

تم صياغة فرضيات فرعية للفرضيتين الرئيسيتين على النحو التالي:

أ- الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الأولى

-لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($sig\leq0.05$) للعوامل الشخصية المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح؛

-لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($sig\leq0.05$) للعوامل التقنية المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح؛

-لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($sig\leq0.05$) للعوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق على إدارة الأرباح؛

ب-الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الثانية

-لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($sig\leq0.05$) لمجلس الإدارة على إدارة الأرباح؛

-لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($sig\leq0.05$) للجنة التدقيق على إدارة الأرباح؛

-لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($sig\leq0.05$) لهيكل الملكية على إدارة الأرباح.

ثالثا:أهمية الدراسة

تتجلى أهمية الدراسة من خلال تناولها لأحد أهم المواضيع في الوقت الراهن، خاصة بعد الأزمات المالية التي مست كبريات المؤسسات العالمية، نتيجة للتلاعبات التي مارستها إدارة هذه المؤسسات في القوائم والتقارير المالية بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، حيث تعتبر جودة التدقيق الخارجي من أهم الآليات التي دعت إليها المنظمات المهنية والدور المحوري الذي تلعبه في التأثير على هذه الممارسات، من خلال إصدار مجموعة من المعايير التي تساهم في تعزيز جودة التدقيق الخارجي.

كما تنبع أهمية الدراسة من أهمية موضوع الحوكمة، الذي استحوذ في السنوات الأخيرة على اهتمام متزايد من قبل مجموعة كبيرة من الباحثين، والدور الذي تلعبه في تحديد العلاقة بين مختلف الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، مساهمتها في توصيل المعلومة الدقيقة للمستثمرين عن طريق الافصاح عن الأرباح الحقيقية التي حققتها المؤسسة دون التلاعب بالارقام من طرف الإدارة

رابعا: أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف نذكر منها:

1-دراسة الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة عليها؛

2-التطرق إلى مفهوم حوكمة المؤسسات ومختلف آلياتها ومبادئها؛

3-إبراز دور جودة التدقيق الخارجي في التقليل من التلاعبات المالية؛

4-قياس أثر الحوكمة على ممارسات إدارة الأرباح؛

5-اقتراح مجموعة من التوصيات من شأنها تعزيز دور كل من جودة التدقيق الخارجي والحوكمة في اكتشاف الانحرافات التي تتضمنها القوائم المالية

خامسا: دوافع اختيار الموضوع

تتمثل مبررات اختيار الموضوع في مجموعة من الأسباب نذكر منها:

1-الاهتمام الشخصي بالموضوع وارتباطه بتخصص إدارة مالية، مما يساهم في تطوير المعرفة في هذا المجال؛

2-تقديم مساهمة جديدة في مجال التدقيق والحوكمة؛

3-الاهتمام المتزايد بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة على المستوى الدولي والوطني كآليتي رقابة للحد من الفساد المالي؛

4-إثراء المكتبة الجامعية بهذا النوع من المواضيع، الذي يمكن أن يمثل مرجعا للمهتمين بمجال التدقيق.

سادسا: المنهج المتبع

تم الاعتماد في الدراسة على مجموعة من المناهج نظرا لمتطلبات الموضوع، فقد تم استخدام المنهج التاريخي عند التطرق للتطور التاريخي للتدقيق الخارجي، كما تم استخدام المنهج الوصفي لعرض مختلف المفاهيم المتعلقة بمتغيرات الدراسة (التدقيق الخارجي، جودة التدقيق الخارجي، الحوكمة، إدارة الأرباح)، بالإضافة إلى الاستعانة بالمنهج التحليلي في الدراسة الميدانية.

سابعا: حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة في الحدود الموضوعية والمكانية والزمانية

1-الحدود الموضوعية

اهتمت الدراسة بكل من جودة التدقيق الخارجي والعوامل المرتبطة بها، وحوكمة المؤسسات ومختلف أبعادها والعوامل المرتبطة بها، بالإضافة إلى ممارسات إدارة الأرباح؛

2- الحدود المكانية

شملت الدراسة عينة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة بالإضافة إلى الأساتذة الجامعيين المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق، من كافة التراب الوطني.

3-الحدود الزمانية

تمت إجراء الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة من بداية شهر ماي سنة 2023 إلى غاية بداية شهر سبتمبر من نفس السنة. أين تم توزيع 96 إستمارة على مختلف فئات العينة من محافظي حسابات وخبراء محاسبة بالإضافة إلى الأساتذة الجامعيين في التخصص.

ثامنا: الدراسات السابقة

لمعالجة موضوع الدراسة تم التطرق إلى الدراسات العربية والأجنبية على الترتيب

1-الدراسات العربية

أ-دراسة زينب بوقابة، أثر جودة التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح، دراسة حالة لآراء مجموعة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2022.

هدفت الدراسة إلى معالجة أثر جودة التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح حسب آراء مجموعة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر، حيث تم تحديد مدى ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وقد تم في هذه الدراسة عرض مجموعة من العوامل المؤثرة على جودة التدقيق لدراسة تأثيرها على إدارة الأرباح سواءا بالأنشطة الحقيقية أو بالمستحقات، وهي التأهيل العلمي والعملي للمدقق الخارجي، استقلاليته، تخصصه ومعرفته بنشاط المؤسسة، إلتزامه بالمعايير المهنية، تقديمه للخدمات الاستشارية، سمعة وحجم مكتب التدقيق.

ولقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- تأثير كل من التأهيل العلمي والعملي للمدقق الخارجي، استقلاليته، تخصصه الصناعي، مدى إلتزامه بالمعايير المهنية، سمعة وحجم المكتب، على جودة التدقيق الخارجي، بينما لا تؤثر الخدمات الاستشارية على جودة التدقيق الخارجي؛

- ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية دون المحاسبية؛

- وجود أثر ذو دلالة إحصائية لسمعة وحجم المكتب، والتخصص الصناعي على إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، وعدم وجود أثر للتأهيل العلمي والعملي للمدقق، واستقلاليته وإلتزامه بالمعايير المهنية على إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية؛

- وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية المدقق على إدارة الأرباح المحاسبية، بينما لا يوجد أثر للتأهيل العلمي والعملي للمدقق، التخصص المهني، سمعة وحجم مكتب التدقيق على إدارة الأرباح المحاسبية.

ب-دراسة روان عطوة وسوزان رسمي، دور العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحاكمية المؤسسية في الحد من إدارة الأرباح، مقال منشور في المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 15، العدد1، 2019.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور المتغيرات المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي، والمتغيرات المرتبطة بحوكمة المؤسسات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات المساهمة الخدمية والصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، شملت عينة الدراسة 92 شركة في الفترة الممتدة بين عام 2011 و 2014، تم قياس المتغيرات المستقلة المتعلقة بجودة التدقيق من خلال أتعاب التدقيق، حجم المكتب، تغيير المدقق، توقيت إصدار تقرير المدقق و نوع تقرير المدقق، بينما تم قياس المتغيرات المستقلة المتعلقة بحوكمة المؤسسات من خلال خصائص مجلس الإدارة وهيكل الملكية، ولحساب قيمة المتغير التابع وهو إدارة الأرباح، تم الاعتماد على القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية والتي تم حسابها وفقا لنموذج جونز المعدل.

وبعد تحليل البيانات توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر منها:

- وجود ممارسات إدارة الأرباح في كل المؤسسات الصناعية والخدمية عينة الدراسة وخلال جميع سنوات الدراسة الممتدة بين 2011 و2014؛

- وجود أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لنوع تقرير المدقق ولحجم مكتب التدقيق على ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات عينة الدراسة؛

- وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لفترة إصدار تقرير المدقق ولتغيير المدقق ولأتعاب التدقيق على ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات عينة الدراسة؛

- وجود أثر إيجابي ليس ذو دلالة إحصائية لحجم مجلس الإدارة على ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات عينة الدراسة؛

- وجود أثر سلبي ليس ذو دلالة إحصائية لعدد الأعضاء المستقلين وللجمع بين منصبي المدير العام ورئيس مجلس الإدارة على ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات عينة الدراسة؛

- وجود أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لنسبة تركز الملكية على ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات عينة الدراسة.

ج-دراسة فوزي لوالبية، محددات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية في ظل البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية- دراسة ميدانية استقصائية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، الجزائر، 2020.

هدفت الدراسة إلى محاولة دراسة محددات إدارة الأرباح للمؤسسات الإقتصادية، وآليات ضبطها في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية، عن طريق تحديد أهم المحددات التي يمكن أن يستغلها المسيرون للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ممارسة إدارة الأرباح، وهي الغموض في القواعد المحاسبية، حوكمة المؤسسات، سلامة إعداد القوائم المالية، حجم المؤسسة الإقتصادية، نسبة المديونية وربحية المؤسسة، جودة التدقيق الخارجي وهيكل الملكية.

ومن بين النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة:

- عدم وجود أثر حوكمة المؤسسات في الجزائر في التقليل أو الحد من ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية في الجزائر، بسبب وجود ضعف في ركائز وآليات الحوكمة في المؤسسات الجزائرية؛ وهو الأمر الذي يؤدي إلى الحد من دورها من خلال مجالس الإدارة ولجان التدقيق والمدقق الداخلي، مما يتيح الفرصة للمسيرين من ممارسة إدارة الأرباح؛

- عدم وجود أثر لجودة التدقيق في الجزائر في التقليل أو الحد من ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية نتيجة وجود ضعف في دورها الرقابي، بسبب عدم استقلالية المدقق الخارجي وخضوعه إلى الإدارة في المؤسسات الإقتصادية، أو نتيجة ضعف في عمليات التكوين المتواصل وعدم الإلتزام بالمعايير والقوانين.

د-دراسة آمنة ولعة، كفاءة نظام حوكمة الشركات وأثرها على ممارسات إدارة الأرباح في ظل بيئة الأعمال الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية متقدمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2021.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير كفاءة نظام حوكمة الشركات على ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال الجزائرية، حيث تضمنت الدراسة على سبع شركات مساهمة، مشتملة على البيانات المالية الخاصة بالفترة الممتدة بين 2011 و2015، حيث تم استخدام مجموعة من العوامل للتعبير عن الآليات الداخلية للحوكمة وهي استقلالية مجلس الإدارة، تركز الملكية، المراجعة الداخلية.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر منها:

- كفاءة وفعالية نظام الحوكمة في الشركات محل الدراسة بنسبة مرتفعة بلغت 76%؛

- من الآليات التي تم التوصل إليها والتي تعتبر محددا لدرجة كفاءة نظام الحوكمة هي آلية استقلالية مجلس الإدارة وتركز الملكية بينما آلية المراجعة الداخلية، لا تعتبر محددا لكفاءة نظام الحوكمة؛

- عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لقيام معظم الشركات محل الدراسة بممارسات إدارة الأرباح؛

- عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة نظام الحوكمة على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة؛

- عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية للآليات المحددة لكفاءة نظام الحوكمة (استقلالية مجلس الإدارة، تركز الملكية، المراجعة الداخلية) على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة.

2-الدراسات الأجنبية

a-Habbash, Murya, The effectiveness of corporate governance and external audit on constraining earning management practice in the UK, Thesis of Doctorate of Philosophy, Business School, Durham University, England, 2010.

هدفت الدراسة إلى معالجة تأثير حوكمة الشركات والتدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المملكة المتحدة، حيث تم قياس إدارة الأرباح باستخدام المستحقات الاختيارية، وتم قياس الحوكمة من خلال تكوين مجلس الادارة، فعالية لجان التدقيق، إنشغال المديرين غير التنفيذيين وهيكل الملكية، بينما تم قياس التدقيق الخارجي بجودة التدقيق و استقلالية المدقق، حيث اختيرت عينة تتكون من أفضل 350 شركة مدرجة في بورصة لندن في الفترة الممتدة بين 2003 و2006، تم اختبار تسعة عشرة فرضية باستخدام تقنيات ثنائية لتحديد خصائص الحوكمة وعوامل التدقيق الخارجي في تقييد المستحقات الاختيارية بشكل معنوي.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها وجود أثر سلبي ذو دلالة معنوية لحجم مجلس الإدارة واستقلاليته، فعالية لجنة التدقيق وخبرتها واستقلاليتها، مستوى أتعاب المديرين غير التنفيذيين، استقلالية المدقق الخارجي وتخصصه على ممارسات إدارة الأرباح.

b-Yousef Shahwan,The impact of audit quality, corporate governance, and company caracteristics on earnings management, Article published in Global Journal of Economics and Business, Vol 11, Issue 1, Jordan, 2021.

هدفت الدراسة إلى تحديد تأثير خصائص المؤسسة، جودة التدقيق وحوكمة الشركات على إدارة الأرباح، حيث استخدمت عينة تتكون من 39 شركة مدرجة في بورصة عمان بين سنتي 2017 و 2019، تم اختبارعشرة (10) فرضيات باستخدام التحليل الاحصائي المتعدد، ولقد قام الباحث بقياس إدارة الأرباح على أساس المستحقات الاختيارية

من خلال نموذج جونز المعدل، وتم قياس خصائص المؤسسة من خلال التدفقات النقدية، الرافعة المالية ونمو المبيعات، بينما تم قياس الحوكمة من خلال حجم مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، الملكية الإدارية والمؤسسية.

من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي عدم وجود أثر لجودة التدقيق، وحجم المؤسسة ولجنة التدقيق، و حجم مجلس الإدارة، والملكية المؤسسية والملكية الإدارية على ممارسات إدارة الأرباح.

c-Imam Subekti, The Influences of corporate covernance and audit quality on earnings management: stady on Indonesian public banks, Article published in Journal Ilmiah Mahasiswa, Vol 8, N° 1, Indonesian, 2020.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد تأثير حوكمة الشركات وجودة التدقيق وحجم المؤسسة كمتغيرات مستقلة على إدارة الأرباح كمتغير تابع يقاس من خلال المستحقات الإختيارية، استخدمت هذه الدراسة عينة من البنوك العامة المدرجة في بورصة إندونيسيا (IDX) خلال الفترة الممتدة من 2014 إلى 2018، وتم جمع عدد العينات في هذه الدراسة باستخدام طريقة العينة المستهدفة وبلغت 26 شركة. الطريقة التحليلية الإحصائية المستخدمة في هذا البحث هي تحليل الانحدار المتعدد.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر منها:

- وجود أثر سلبي ذو دلالة معنوية للملكية المؤسسية على ممارسة إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة؛

- وجود أثر ايجابي ذو دلالة معنوية لاستقلالية مجلس الإدارة على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة؛

- عدم وجود أثر ذو دلالة معنوية لجودة التدقيق ولجنة التدقيق على ممارسة إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة.

d-Amel Kouaib, Anis Jarboui, External audit quality and ownership structure: interaction and impact on earnings management of industrial and commercial Tunisian sectors, article published in Journal of Economics, Finance and Administrative Science, N° 19, Spain, 2014.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد الأثر المشترك بين جودة التدقيق الخارجي وهيكل الملكية على ممارسات إدارة الأرباح، وقد اعتمدت الدراسة على عينة تتكون من واحد وستون (61) شركة تونسية مدرجة وغير مدرجة في بورصة تونس والتي تعمل في القطاعات الصناعية والتجارية خلال الفترة الممتدة بين 2007 و2011، تم قياس إدارة الأرباح بالمستحقات الاختيارية.

وتوصلت نتائج الدراسة إلى النتائج التالية:

- وجود أثر سلبي ذو دلالة معنوية لسمعة المدقق على إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة؛

- وجود أثر سلبي ومعنوي مشترك لمتغيرات جودة التدقيق الخارجي وتركيز رأس المال على ممارسة إدارة الأرباح في الشركات الصناعية، بينما في الشركات التجارية تم التوصل إلى وجود أثر إيجابي وغير معنوي؛

- وجود أثر سلبي ومعنوي مشترك بين جودة التدقيق الخارجي والملكية المؤسسية على ممارسة إدارة الأرباح في الشركات الصناعية، بينما تم التوصل إلى وجود أثر ايجابي ومعنوي في الشركات التجارية؛

- وجود أثر إيجابي ومعنوي مشترك بين مدة إرتباط المدقق والملكية المؤسسية على إدارة الأرباح في الشركات التجارية، ووجود أثر ايجابي غير معنوي في الشركات الصناعية.

بعد عرض الدراسات السابقة لوحظ تعدد جوانبها والتي توصلت إلى نتائج مختلفة، وفي هذه الدراسة فقد حاول الباحث اقتراح أكبر عدد ممكن من العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي، التي يمكن أن تشكل محددات لإدارة الأرباح، من خلال ايجاد تصنيفات لجمعها في فئات مختلفة (عوامل شخصية وأخرى تقنية)، بالإضافة إلى اقتراح عامل جديد وهو جودة تقرير المدقق، أيضا تبنت هذه الدراسة أيضا ثلاثة عوامل مرتبطة بالحوكمة كمتغيرات مستقلة أخرى، لها علاقة تكاملية مع العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي في التأثير على إدارة الأرباح.

تمت الدراسة باستطلاع آراء محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة بالاضافة إلى الأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق، بافتراض أن معرفتهم في المجال أكثر من غيرهم من الفئات الأخرى.

تاسعا: هيكل الدراسة

للإلمام بجميع نواحي الدراسة ولمعالجة الموضوع، قام الباحث بتقسيم البحث إلى فصلين نظريين وفصل تطبيقي واحد

الفصل الأول تم التطرق إلى الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي والحوكمة وذلك من خلال تناول المفاهيم الأساسية للتدقيق الخارجي في المبحث الأول، وتناول مفهوم الحوكمة ومختلف نظرياتها ومبادئها في المبحث الثاني، بالإضافة إلى عرض مفهوم وأهمية وخصائص جودة التدقيق الخارجي والرقابة عليها في المبحث الثالث.

أما في الفصل النظري الثاني فقد تم التطرق إلى أساسيات ممارسات إدارة الأرباح كمتغير تابع، وعرض مفهومها ومدى أخلاقيتها، بالإضافة إلى الأسباب التي تدفع الإدارة إلى مثل هذه الممارسات، ومختلف الأساليب التي تتبعها للقيام بإدارة الأرباح، كذلك النتائج المترتبة عن ممارسات إدارة الأرباح، تم التطرق أيضا إلى العوامل المرتبطة بكل من جودة التدقيق الخارجي والحوكمة والتي تم تقسيمه إلى عوامل شخصية وعوامل تقنية وعوامل متعلقة بجودة

تقرير المدقق بالنسبة لجودة التدقيق الخارجي، أما العوامل المرتبطة بالحوكمة فتم تقسيمها إلى مجلس الإدارة ولجان التدقيق وهيكل الملكية، موضحا –الباحث– أثر كل منها على ممارسات إدارة الأرباح حسب الدراسات السابقة؛

وفي الفصل الثالث فقد تم تخصيصه للدراسة الميدانية حيث تناولت آراء عينة من المهنيين والأكاديميين لأثر العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة على ممارسات إدارة الأرباح، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى منهجية الدراسة، والمبحث الثاني تم تحليل إجابات عينة الدراسة وعرض النتائج، أما في المبحث الثالث فقد تم اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية ومقارنتها مع نتائج الدراسات السابقة.

الفصل الأول

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي والحوكمة

تعد مهنة التدقيق الخارجي أحد الأدوات الأساسية التي تساعد على ضمان شفافية وموثوقية العمليات المالية والمحاسبية في المؤسسات، ويعتبر التدقيق الخارجي حجر الزاوية الذي يخدم جميع الأطراف المرتبطة بالمؤسسة، سواءا كانوا مسؤولين داخل المؤسسة أو مستثمرين أو عملاء، ويقوم المدقق الخارجي بالتحقق من صحة ودقة المعلومات المالية والمحاسبية المقدمة من قبل المؤسسة، وتأكيد أن الإجراءات التي تتبعها المؤسسة تتماشى مع المعايير والقوانين المحاسبية المعتمدة، ومن خلال تلك العملية، يضمن التدقيق الخارجي أن المؤسسة تتمتع بالمصداقية والعدالة في معاملاتها المالية والمحاسبية، ويساهم بالتالي في بناء ثقة كبيرة لدى الأطراف المعنية بالمؤسسة، وبتعزيز سمعتها وتقديرها في السوق.

لقد شهد العالم في بداية العقد الأول من القرن الحالي، الكثير من الأحداث المالية الهامة، حيث تعرضت كبريات المؤسسات العالمية لانهيارات مفاجئة وأزمات مالية كبيرة، فبعد دراسة هذه الأزمات، تبين أنها كانت نتيجة للضعف في الإفصاح والشفافية المالية من قبل إدارات تلك المؤسسات، وقد تم التلاعب بحسابات المؤسسات وإظهارها عكس الحقيقة الواضحة، مما أدى إلى استغلال المستثمرين والملاك لعدم تماثل المعلومات لديهم في تعظيم منافعهم على حساب الآخر، وهذا النوع من التضليل المتعمد للحقائق المالية للمؤسسات يمكن أن يؤدي إلى تأثير سلبي على الاقتصاد العالمي وعلى الثقة في سوق المال، ولذلك وجب على إدارة المؤسسات تبني معايير أفضل للشفافية والإفصاح المالي، والالتزام بتطبيقها بصرامة لضمان المصداقية والشفافية في علاقتها مع الملاك والمستثمرين، لذلك تم اصدار مجموعة من القوانين والضوابط التي تحسن من جودة عملية التدقيق الخارجي، وظهور مفهوم الحوكمة. لذلك سيتم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: أساسيات التدقيق الخارجي؛

المبحث الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات؛

المبحث الثالث: جودة التدقيق الخارجي.

المبحث الأول: أساسيات التدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق الخارجي منذ القدم وظيفة يعتمد عليها أصحاب رؤوس الأموال للكشف عن التلاعبات أو الأخطاء التي يقع فيها القائمين على هذه الوظيفة، حيث تطور التدقيق الخارجي مع تطور وظهور المؤسسات في صورة شركات مساهمة وفصل الملكية عن الإدارة، وبعد توالي الفضائح والأزمات المالية التي مست كبريات المؤسسات العالمية؛ تزايد الاهتمام بالتدقيق الخارجي، هذه الأهمية تتمثل في توفير رأي مستقل بأن البيانات المالية للشركات خالية من الأخطاء الجوهرية، ويتم عرضها بشكل عادل وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما (GAAP)، وهذا يساعد على بناء الثقة في المؤسسة بين أصحاب المصلحة. ويعتبر المدقق الخارجي الضامن لصحة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة وموثوقيتها، من خلال التأكيدات التي يقدمها، باعتباره شخصا مؤهلا لفحص هذه القوائم. ومن أجل توضيح ماهية التدقيق الخارجي، تم تقسيم المبحث إلى:

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي؛

المطلب الثاني: مراحل عملية التدقيق الخارجي؛

المطلب الثالث: مخاطر التدقيق الخارجي.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي

تطور مفهوم التدقيق الخارجي مع التطور والنمو الحاصل في حجم المؤسسات والفصل بين الإدارة وملكية المؤسسة، كما تغيرت وجهات النظر التي كانت تنظر إلى التدقيق الخارجي بسبب زيادة الحاجة إليه وتصاعد أهميته، لذلك فإنه يمثل الأداة العملية والتطبيقية لتقييم مدى دقة القوائم المالية وتعبيرها عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وذلك من خلال اعتماد أساليب منهجية تؤدي إلى اصدار رأي محايد يستفيد منه جميع مستخدمي القوائم المالية. في هذا السياق، سيتم استعراض التطور التاريخي للتدقيق الخارجي، وسيتم تناول مختلف التعريفات التي قدمتها الأدبيات البحثية والمهنية، بالإضافة إلى تسليط الضوء على أهميته وأهدافه بالترتيب.

الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي

تتبع جذور مهنة التدقيق من الحاجة الأساسية للفرد في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية التي تساعده في اتخاذ قراراته المختلفة، وبالاستناد إلى الوثائق التاريخية يتبين أن الحضارات القديمة في مصر واليونان استعانت بالمدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة[1].

ويعود أصل كلمة تدقيق للكلمة اللاتينية (Audire) وتعني الاستماع، وأيضا الفعل (To Audit) يحمل معنى يتعلق بالتأكد، الرقابة والفحص[2]، ولم يبرز تدقيق الحسابات إلا بعد ظهور المحاسبة، حيث كان المدقق في الماضي يحضر جلسات استماع عامة، يتم من خلالها قراءة الحسابات، وبالتالي، يعتبر كل من المحاسبة وتدقيق الحسابات عمليتين مترابطتين لابد من وجودهما في أي نشاط[3]، ولقد ساهم تطور المحاسبة وتبني نظام القيد المزدوج في عام 1494، في تطور مجال مهنة التدقيق، نظرا لسهولة استخدامه –القيد المزدوج– وانتشار تطبيقه، خاصة مع زيادة حاجة أصحاب المؤسسات إلى التحقق من الدقة الحسابية للسجلات، نتيجة زيادة حجم المؤسسات وظهور شركات الأموال التي فصلت بين ملكيتها وإدارتها، وهو ما دفع الملاك إلى تعيين مدققي حسابات كوكلاء لهم بأجر، للقيام بمراقبة أعمال الإدارة[4].

وفي سنة 1581، ظهرت أول منظمة مهنية في مجال التدقيق في مدينة فينيسيا بإيطاليا، وكان من الشروط للراغبين في ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق أن يصبحوا أعضاء في هذه الجمعية. لاحقا، قامت الدول الأخرى بتنظيم هذه المهنة، وكانت بريطانيا الرائدة في تلك الحقبة في تنظيم المهنة، حيث أصبحت عملية التدقيق المحاسبي مهنة مستقلة في بريطانيا عند تأسيس جمعية المحاسبين القانونيين في أدنبرة سنة 1854، وتلتها العديد من الدول الأخرى في هذا السياق، حيث تم تأسيس منظمات مهنية مثل فرنسا عام 1881، والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882 (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1916)، وألمانيا عام 1896، وكندا عام 1902، وهكذا توالت الدول في تنظيم هذه المهنة حتى أصبحت منتشرة في كل بلد في العصر الحديث لدينا[5].

1 – مصطفى يوسف كافي، **تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة**، الطبعة الاولى، دار الرواد، عمان، الأردن، 2014، ص ص: 15.

2 – جعفري أسماء، **التدقيق الداخلي المندمج كمدخل لتحسين الأداء في المؤسسات الصناعية في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2019، ص: 59.

3 – خالد الخطيب، خليل الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات– النظري والعملي**، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص:07

4 – عبد الرؤوف جابر، **الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية**، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 2004، ص ص: 11–12.

5– مصطفى يوسف كافي، **مرجع سابق**، ص: 15–16.

فيما يتعلق بالتطور التاريخي في العالم العربي، فكانت مصر السباقة في ممارسة مهنة التدقيق، حيث تم صدور قانون في عام 1909 لتنظيم ممارسة المهنة، وتم إدخال عدة تعديلات عليه لاحقا، ومن بين الأحداث الهامة التي تظهر تطور المهنة في مصر هي صدور قانون التدقيق رقم 133 في عام 1959، وصدور تشريع لتنظيم المؤسسات بموجب القانون رقم 26 في عام 1954، أما فيما يتعلق بالعراق وفلسطين والأردن، فاعتمدت التشريعات المتعلقة بمهنة التدقيق من القانون البريطاني[1].

وفيما يتعلق بالجزائر، فإن ظهور مهنة التدقيق الخارجي ليست نتيجة صدفة أو تبعية، بل كانت استجابة لحاجة ملحة للحفاظ على المال العام في البلاد، وذلك بالتحري والتحقق من صدق المعلومات المالية، والتي تكشف عن أسس ومبادئ المعاملات المالية، وقد تم تقديم طلبات متكررة لتشكيل هيئات مختصة بمراقبة المال العام، وفي عام 1970، صدر قانون المالية الذي أشار صراحة إلى تعيين محافظ حسابات لأول مرة في المادة 39، وفي عام 1980، تأسس مجلس المحاسبة كهيئة سيادية مسؤولة عن الإشراف والرقابة، وتتمتع بالاستقلالية اللازمة للحفاظ على شرعية الشؤون المالية[2].

الفرع الثاني: تعريف التدقيق الخارجي

استعرض العديد من الباحثين والكتاب مفاهيم وتعاريف متنوعة للتدقيق الخارجي، وفيما يلي سنقدم بعضها:

يعرف التدقيق الخارجي على أنه "عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة بمزاعم العميل، بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى ملائمة هذه المزاعم مع المعايير المحددة، وتوصل النتائج لمستخدمي القوائم المالية وأصحاب المصلحة في المؤسسة".[3]

يعرف التدقيق الخارجي على أنه "عملية تجميع وتقويم أدلة الإثبات وتحديد واعداد التقاريرعن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مسبقا، ويجب أن تتم عملية التدقيق بواسطة شخص مهني ومستقل ومحايد"[4].

1 – خالد الخطيب، خليل الرفاعي، **مرجع سابق**، ص: 09.

2– محمد أمين لونيسة، **تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية– دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية–**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017، ص ص: 92–95.

3 – عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، (دون ذكر سنة النشر)، ص: 13.

4 – رأفت سلامة محمود وآخرون، **علم تدقيق الحسابات–العملي**، دار المسيرة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص:23.

يعرف التدقيق الخارجي على أنه "أسلوب فحص منهجي للبيانات المالية والعمليات لفترة معينة، لتحديد مدى توافقها مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما"[1].

يعرف التدقيق الخارجي على أنه "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق، وبعبارة أخرى فإن التدقيق عبارة عن فحص وتحقق وكتابة التقارير في نهاية العمل الموكل للمدقق"[2].

من التعريف السابق، يتبين أن التدقيق يركز على النقاط التالية[3]:

-يمكن للمعلومات التي تخضع للتدقيق أن تشمل معلومات غير محاسبية، ولكن يتعين أن تكون قابلة للإثبات؛

-يتطلب دور المدقق أن يكون مستقلا لكي يتمكن من إبداء رأي مهني ومحايد؛

-يجب أن تتوفر مؤشرات قابلة للقياس للمعلومات التي تخضع للتدقيق.

من خلال التعاريف السابقة يمكن اعطاء التعريف التالي للتدقيق الخارجي، فهو عملية جمع الأدلة وفحصها والتحقق منها من طرف شخص مهني يتمتع بالاستقلالية والكفاءة، للتوصل لنتائج تتعلق بمدى شرعية الحسابات ومطابقتها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وايصال هذه النتائج لمستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرارات المناسبة، فللقيام بعملية التدقيق يجب توفر معلومات ليتمكن المدقق من فحصها والتحقق منها.

الفرع الثالث: أهمية التدقيق الخارجي وأهدافه

سيتم التطرق إلى أهمية التدقيق الخارجي وأهدافه على الترتيب

أولا: أهمية التدقيق الخارجي

تكمن أهمية التدقيق الخارجي في ابراز مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، فهو يعود بالفائدة على جميع الأطراف الداخلية (إدارة المؤسسة، اتحادات ونقابات العمال،...)، أو أطراف خارجية (المساهمون، المستثمرون، الجهات الحكومية...)، ويمكن تلخيص أهم الأطراف التي تهتم بنتائج التدقيق كما يلي:

1 -Gilbert Riebold, **L'audit externe au service des dirigeants d'entreprise,** Hommes et Techniques Ed, p : 1.

2 –توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي اسحاق المصري، **تدقيق ومراجعة الحسابات**، الطبعة الأولى، دار الكندي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص: 14.

3 – غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2009، ص: 14.

1- إدارة المؤسسة

تستند إدارة المؤسسة أساسا على البيانات المالية والمحاسبية في رسم الخطط ومراقبة تنفيذها، واتخاذ القرارات المناسبة، ولذلك، فإن الإدارة تكون المسؤولة الوحيدة عن إعداد القوائم المالية وتقديمها أمام الجمعية العامة للمساهمين. وبناء على ذلك، يعتبر تقرير المدقق شهادة معتمدة تفيد بكفاءة وفعالية أداء الإدارة وإشرافها على المهام المرتبطة بها، ويعد هذا التقرير دليلا لمستخدمي القوائم المالية بأن الإدارة قامت بممارسة مسؤولياتها بطريقة سليمة وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها[1].

2- الملاك

مع ظهور نظرية الوكالة وانفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها، تم تفويض مجلس الإدارة من قِبل أصحاب المؤسسة لإدارة الموارد ورأس المال بالطريقة الملائمة، وفي الغالب يكون العديد من أصحاب المؤسسة غير مشتركين في الأمور المحاسبية والمالية، وليست لهم علاقة بها، بالإضافة إلى ذلك، يكون من الصعب جدا وحتى مستحيلا للمؤسسة أن تقدم جميع المعلومات المالية لكل مساهم والتأكد من صحتها طوال العام، وبناء على ذلك، احتاج أصحاب المؤسسة إلى جهة مستقلة ومحايدة للتحقق من كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لهم[2].

3- المؤسسات الاستثمارية والتمويلية

يفيد التدقيق الخارجي المؤسسات الاستثمارية والتمويلية التي تستند على تقرير مدقق الحسابات والقوائم المنشورة لشركات المساهمة في اتخاذ قرارات منح الإئتمان وتشكيل محافظ الاستثمار في الأوراق المالية، كما يعتمد عليه المستثمرون في اتخاذ قرارات بشأن استثمار أموالهم في المؤسسات المعنية من عدمها، والمبنية على صحة القوائم المالية.

4- الهيئات الحكومية

كما يسهل التدقيق الخارجي مهمة المؤسسات والهيئات الحكومية مثل مصلحة الضرائب، وزارة المالية، وغيرها في جمع الاحصائيات المتعلقة بالدخل الوطني وغيرها، فضلا على أن عملية التخطيط والرقابة التي تقوم بها الهيئات الحكومية تستند على التقارير والقوائم المعتمدة من مدقق الحسابات.

1- رأفت سلامة محمود وآخرون، **مرجع سابق**، ص: 23.

2 -إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات الإطار النظري**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، 2012، ص: 16

5- نقابات العمال والمنظمات المهنية

يفيد تقرير مدقق الحسابات المستشار المالي لنقابة العمال بمعرفة مدى قدرة المؤسسة على سداد مستحقات العمال، وهذا ما سيساهم في تعزيز اعتمادهم وثقتهم على تلك المعلومات. كما ترتكز المنظمات المهنية على التدقيق الخارجي، عند اصدار توجيهات وارشادات حول تطوير تقرير التدقيق واجراءات التعديلات الضرورية، بالاضافة إلى متابعة التزام المدقق المنضوي تحت عضويتها بمعايير إعداد وعرض التقارير[1].

6- أهمية التدقيق الخارجي للاقتصاد القومي

إن الإستعانة بخدمات التدقيق الخارجي الذي يقدم رأيا محايدا حول صحة البيانات المالية للمؤسسة، يؤدي إلى تعزيز خدمة الاقتصاد القومي بصورة آلية، حيث يعد الركيزة الأساسية للحد من حالات الفساد المالي وحماية الاقتصاد الوطني، وبالتالي يعمل على تنمية المجتمعات، ورفع مستوى المعيشة وتوفير الرفاهية الاقتصادية[2].

ثانيا: أهداف التدقيق الخارجي

إن الغرض الرئيسي من التدقيق الخارجي هو التأكد من كفاية وعدالة القوائم المالية للمؤسسة ومركزها المالي من خلال نتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية خلال السنة المالية، ويمكن تقسيم أهداف التدقيق الخارجي إلى أهداف تقليدية وأخرى حديثة أو متطورة كالآتي[3]:

1- **الأهداف التقليدية:** يمكن إيضاحها كما يلي:

- التأكد من صحة وصدق البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المثبتة في الدفاتر والسجلات المالية للمؤسسة ومدى الاعتماد عليها؛

- إعطاء تقييم مالي شفاف عن طريق إبداء رأي فني محايد استنادا إلى أدلة قوية بشأن مدى توافق القوائم المالية مع الوضع المالي؛

- الكشف عن أي احتيال أو غش أو خطأ يمكن أن يوجد بالدفاتر والسجلات؛

1 – قاسمي لسعيد، حيرش أحمد، **محاولة تقييم لواقع مهنة التدقيق فى الجزائر على ضوء دراسة حالة مكاتب التدقيق بولاية المسيلة الجزائرية، مع إمكانية الإستفادة من التجربة المصرية**، مجلة الاسكندرية للبحوث الاقتصادية، المجلد 01، العدد 01، جوان 2017، جامعة الاسكندرية، مصر، ص: 337.

2 – رأفت سلامة محمود وآخرون، **مرجع سابق**، ص: 25.

3 – زاهرة سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص ص :19-20

-وضع ضوابط واجراءات تحول دون زيادة احتمال ارتكاب الأخطاء والغش؛

-زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قراراتهم الاستثمارية الملائمة؛

-مساعدة الهيئات الحكومية في رسم سياساتها بالاستناد لتقارير المدقق.

2- **الأهداف الحديثة:** تتمثل الأهداف الحديثة للتدقيق الخارجي في:

-تقييم مدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وتحليل أسبابها واقتراح طرق لمعالجتها، عن طريق مراقبة الخطوة ومتابعة تنفيذها؛

-توفير أعلى كفاءة انتاجية من خلال منع الهدر والإسراف في جميع جوانب النشاط؛

-دراسة الأنظمة المعتمدة في تنفيذ العمليات ذات الأهمية المالية وتقييم إجراءاتها، حيث يبدأ التدقيق بالتأكد من صحة تلك الأنظمة؛

-تحقيق أعلى درجات الرفاهية لأفراد المجتمع.

الفرع الرابع: المدقق الخارجي (محافظ الحسابات)

يتم تنظيم مهنة التدقيق الخارجي من خلال إطار قانوني يصدر من هيئة محددة، وفي الجزائر قامت الجهات ذات العلاقة بتنظيم هذه المهنة عن طريق إصدار مجموعة من القوانين والتشريعات، بهدف وضع أسس وقواعد لتنظيم ممارستها.

أولا: تعريف محافظ الحسابات

عرفت المادة 22 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد محافظ الحسابات على أنه "يعد محافظ حسابات، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[1].

1 – المادة 22 من **القانون رقم 10-01** المؤرخ في 29 جوان 2009 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر رقم 42 المؤرخة في 11 جويلية 2010، ص 7.

من هذا التعريف نستنتج أن محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل قانونا بتدقيق القوائم المالية لمؤسسات وفقا للقوانين والتشريعات المعمول بهما

ثانيا: مهام محافظ الحسابات

لقد تطرقت المادة 715 مكرر 4* "...وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة وفي مراقبة انتظام حسابات المؤسسة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، كما يصادقون على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، ويتحققون إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين، بالإضافة إلى أنه يجوز لهم طيلة السنة أن يجروا التحقيقات أو الرقابة التي يرونها مناسبة، كما يمكنهم استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال"[1].

كما تطرقت المادة 23 من القانون 10-01 إلى مهام محافظ الحسابات، حيث يقوم بمجموعة من المهام وهي[2]:

- يتحمل مسؤولية التأكيد على خلو القوائم المالية من أي تصرفات غير ملائمة وضمان تطابقها مع نتائج العمليات المالية للسنة السابقة ووضعية المؤسسة المالية؛
- يعبر عن رأيه فيما يتعلق بنظام المراقبة الداخلية وإجراءاته المعتمدة من قبل مجلس الإدارة، ويقدم تقريرا مفصلا بهذا الخصوص؛
- يفحص صحة الحسابات المالية للسنة المالية ويتأكد من تطابقها مع المعلومات المذكورة في تقرير الإدارة المخصص للمساهمين؛
- يقوم بتقييم الشروط الخاصة بتوقيع الاتفاقيات بين المؤسسة محل التدقيق، وبين المؤسسات المرتبطة بها بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- تبليغ الأطراف المعنية بالمؤسسة عن أي تصرف غير ملائم يتم اكتشافه، والذي قد يؤثر على تقدم المؤسسة واستمراريتها.

1 –المادة 715 مكرر 4، من **القانون رقم 75–59** المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم.

*–هذه المادة عدلت **بالمرسوم التشريعي رقم 93–08** المؤرخ في 25 أفريل 1993، ج ر رقم 27 مؤرخة في 25 أفريل 1993، ص: 32.

2 – المادة 23 من نفس القانون. بتصرف.

ثالثا: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

يجب توفر مجموعة من الشروط من أجل ممارسة مهنة محافظ الحسابات، وتشمل[1]:

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يحوز على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكوم معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- أن يؤدي اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم؛

رابعا: تعيين محافظ الحسابات

وفقا للمادة 03 من القانون 11-32، تنص على أنه يتوجب على مجلس الإدارة أو المكتب التنفيذي أو الهيئة المؤهلة أن يقوموا بإعداد دفتر الشروط خلال شهر واحد على الأكثر بعد انتهاء فترة محافظ الحسابات الحالي أو محافظي الحسابات، بهدف تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من قبل الجمعية العامة[2].

ويجب التنويه إلى أن هذا المرسوم لا يشمل تعيين محافظي الحسابات الأوائل عند إنشاء المؤسسة[3]، ووفقا للمادة 600 من القانون التجاري، عند استدعاء المساهمين لجمعية عامة تأسيسية، يتم تعيين مندوب أو مندوبي الحسابات من قبل الجمعية، ويجب أن يتضمن محضر الجلسة إثبات قبول مندوبي الحسابات وتعيينهم في وظائفهم[4].

وبناءا على المواد 26، 27، 28، 30، 38، فإن تعيين محافظ الحسابات واستقالته يكون كالتالي[5]:

- يتم تعيين محافظ الحسابات من قبل الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية.

1 - **المرسوم التنفيذي رقم 11-32** المؤرخ في 27 جانفي 2011 والمتعلق بتعيين محافظي الحسابات، ج.ر رقم 07 المؤرخة في 2 فيفري 2011

2 – المادة 03 من **المرسوم التنفيذي رقم 11-32** المؤرخ في 27 جانفي 2011 والمتعلق بتعيين محافظي الحسابات، ج.ر رقم 07 المؤرخة في 2 فيفري 2011، ص: 23.

3 – المادة 02 من **المرسوم 11-32** سالف الذكر، ص: 23.

4 – المادة 600 من **القانون 75-59** سالف الذكر، ص: 153.

5 – المواد 26، 27، 28، 30، 38 من **القانون 10-01** سالف الذكر، ص ص: 7-8.

-وتحدد عهدة محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات.

-وفي حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية، وهنا لا يتم تجديد عهدة محافظ الحسابات

-عندما تعين المؤسسة محافظ الحسابات بصفة محافظ الحسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها.

-يتعين على محافظ الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ حسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما.

-يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبة والإثباتات الحاصلة.

المطلب الثاني: مراحل عملية التدقيق الخارجي

تستند عملية التدقيق الخارجي على خطوات ومراحل محددة ومنطقية، وتعتمد على أسس علمية وعملية معينة، لذا يجب على المدقق الخارجي بناء استراتيجية واضحة تحدد أهداف عملية التدقيق ونطاق عملها والموارد اللازمة لنجاح العملية، وذلك لتحقيق النجاح والكفاءة في العمل، ويمكن تحقيق ذلك من خلال التخطيط الجيد وجمع الأدلة اللازمة وإصدار تقرير التدقيق النهائي وفق المعايير والأسس المعمول بهما.

الفرع الأول: تخطيط عملية التدقيق

يمكن القول أن مرحلة التخطيط هي مرحلة مؤقتة يقوم فيها المدقق بجمع قدر ممكن من المعلومات حول المؤسسة المراد تدقيقها، حيث يعتمد على هذه المعلومات من أجل وضع تقييم أولي للعميل، –والذي سيتغير مع تقدم عملية التدقيق–، يساعد هذا التقييم المدقق في وضع خطوط التوجيه الأولية، التي ستساعد في تحديد المخاطر المادية وغير المادية للبيانات المالية في المؤسسة المراد تدقيقها، وبناء على هذه الخطوط التوجيهية، يتم تنفيذ اختبارات عملية التدقيق بشكل متسق وتعفى المسؤولية عن المدقق عند تقديم التقرير لنتائج العملية بشكل كامل[1].

1 – طارق هاني الضرغام، **تطوير دور مدقق الحسابات الخارجي في التقرير عن القوائم المالية المضللة**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن، 2013، ص: 40.

يقوم المدقق الخارجي بإعداد خطة لتنفيذ إجراءات التدقيق، وتشمل هذه الخطة تحديد استراتيجية التدقيق استنادا إلى نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى تحديد نوع وحجم الأدلة التي ستتم جمعها، وأخيرا تحديد نوع الاختبارات التي سيتم تنفيذها[1].

أولا: تعريف التخطيط لعملية التدقيق

يعتبر التخطيط جزءا حاسما في عملية التدقيق، فبدون وجود تخطيط مناسب، تتزايد المخاطر التي تتعرض لها عملية التدقيق، والتي تجعلها لا تتميز بالجودة. وقد تناولت العديد من الأدبيات مفهوم التخطيط في عملية التدقيق، والتي من أهمها:

يعرف تخطيط عملية التدقيق بأنه " عملية تطوير استراتيجية تدقيق مناسبة للظروف المحيطة بناءا على التوقعات حول احتمالية وجود أخطاء في البيانات والقوائم المالية"[2].

عرفت الفقرة 03 من معيار التدقيق الدولي رقم 300 التخطيط لعملية التدقيق على أنه " وضع استراتيجية عامة وطرائق تفصيلية لطبيعة توقيت ونطاق عملية التدقيق المتوقعة، ويخطط مراقب الحسابات لإجراء عملية التدقيق بطريقة كفؤة وبالتوقيت المطلوب"[3].

ويرى الباحث أن التخطيط لعملية التدقيق هي أن يحدد المدقق البرنامج الذي يسمح له بالحصول على أدلة يقوم من خلالها بتنفيذ عملية التدقيق، بالاضافة إلى تقسيم الأعمال والمهام لفريق العمل.

ثانيا: أهمية تخطيط عملية التدقيق

تبرز أهمية التخطيط لعملية التدقيق فيما يلي[4]:

-يساعد التخطيط المدقق في تركيز اهتمامه على الجوانب الحيوية في عملية التدقيق؛

1 – مهدي صلاح الدين عثمان، **استخدام الأنظمة الخبيرة كمدخل لتطوير أداء المدقق الخارجي**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة عمان العربية، الأردن، 2012، ص: 71.

2 – عبد الرزاق الفرح، نظال عمر زلوم، **مدى إدراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لأهمية التخطيط في عملية التدقيق وإلتزامهم بها**، المجلة العربية للمحاسبة، جامعة المنامة، البحرين، المجلد 17، العدد 02، ديسمبر 2014، ص: 36.

3 – علي محمد المعموري، **التخطيط الشامل لعملية التدقيق–منظور إبداعي باستخدام طريقة PERT**– القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، جامعة القادسية، العراق، المجلد 8، العدد 01، 2006، ص: 145.

4 – عمر مسعودي، أمحمد بن الدين، **تخطيط عملية التدقيق ودوره في الحد من مخاطر التدقيق في المؤسسات الاقتصادية–دراسة عينة من المؤسسات بولاية أدرار**، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة أدرار، الجزائر، المجلد 05، العدد 02، 2017، ص: 255.

- يتيح التخطيط للمدقق الحصول على الأدلة الكافية والملائمة وتقييمها بعناية لضمان تقديمه للعناية المهنية المناسبة، وبالتالي يقلل من احتمالية النتائج غير المناسبة وتجنيب المدقق للمسائلة القانونية؛

- يوجه التخطيط استخدام الموارد الاقتصادية بشكل مناسب لتحقيق الكفاءة والفعالية من خلال تقليل تكاليف التدقيق والتركيز على الأمور الضرورية والمهمة؛

- يقلل التخطيط من احتمالية حدوث خلافات بين المدقق والعميل من خلال توضيح المسؤوليات والتفاصيل الضرورية قبل بدء عملية التدقيق؛

- يساعد التخطيط المدقق في تحديد وحل المشاكل المحتملة في الوقت المناسب؛

- يساعد التخطيط في تنظيم وإدارة عملية التدقيق بشكل فعال ومنظم؛

- يساعد في اختيار أعضاء فريق التدقيق ذوي الكفاءة المناسبة وتوجيههم للتعامل مع المخاطر المحتملة وتحديد المهام المناسبة لهم؛

- يسهم التخطيط في توجيه ومراجعة أداء أعضاء فريق التدقيق وإرشادهم وإدارتهم بشكل فعال.

ثالثا: خطوات تخطيط عملية التدقيق

يقوم تخطيط عملية التدقيق الخارجي وفقا للخطوات التالية[1]:

- الحصول على فهم للعميل عن طريق اكتساب معرفة شاملة بأعمال المؤسسة، وتعتبر هذه الخطوة جزءا أساسيا من تخطيط عملية التدقيق، حيث يتعين على المدقق الخارجي جمع المؤشرات التقنية والتجارية المتعلقة بالمؤسسة للتمكن من إبداء آرائه الفنية المحايدة حول القوائم المالية التي سيتم تدقيقها؛

- الحصول على معلومات حول التزامات العميل القانونية عن طريق الحصول على الوثائق والسجلات القانونية المتعلقة بالمؤسسة، مثل عقد المؤسسة والنظام الأساسي وغيرها؛

- القيام بأداء الإجراءات التحليلية الأولية، التي تساعد المدقق على فهم العلاقة بين خطة التدقيق وطبيعة الأعمال وتوقيت إجراءات التدقيق؛

1 – علي بن يحيى، **دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقا للمعايير المطبقة في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2020، ص ص: 118-131.

- تبيين حدود الأهمية النسبية وتوقع مخاطر التدقيق؛
- معرفة الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة من خلال تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، الذي يساعد على التحقق من أن القوائم المالية تم إعدادها بشكل عادل؛
- القيام بإعداد الخطة العامة والشاملة لعملية التدقيق وبرنامج التدقيق.

الفرع الثاني: أدلة الإثبات

يهدف المدقق إلى تقديم رأي فني محايد بشأن مصداقية وموثوقية القوائم المالية التي تصدرها إدارة المؤسسة، ومن أجل قيام المدقق الخارجي بأداء عمله بدقة، يتعين عليه توفير الأدلة والإثباتات المتعلقة بجميع الأحداث الاقتصادية داخل المؤسسة، ويعرف ذلك بأدلة الإثبات في التدقيق.

يواجه مدقق الحسابات تحديا في الحصول على الأدلة والقرائن اللازمة، خاصة عند الاعتماد على مصادر خارجية لتقييم عدالة القوائم المالية، فقد تكون هذه الأدلة والقرائن غير صحيحة، على سبيل المثال، عندما يحصل المدقق على مصادقات من العملاء لدعم رصيد العملاء في السجلات، فقد يقدم العملاء معلومات غير صحيحة بشأن أرصدتهم[1].

أولا: تعريف أدلة الإثبات

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين أدلة الإثبات بأنها " جميع المعلومات التي يستخدمها مراقب الحسابات للوصول إلى الاستنتاجات التي يبني المدقق الخارجي رأي التدقيق، وهي تشمل المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي ترتكز عليها البيانات المالية والمعلومات الأخرى"[2].

تعرف أدلة الإثبات على أنها " كل ما يمكن أن يتحصل عليه المدقق الخارجي من أدلة وقرائن محاسبية وغيرها مما يدعم به رأيه الفني المحايد حول صحة القوائم المالية ككل"[3].

1 – يسري أمين سامي، **أثر إلتزام المدقق الخارجي بخدمات الثقة على مصداقية المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية المنشورة**، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن، 2011، ص: 18.

2 – أسعد محمد علي وهاب، **التقنيات المحوسبة في تدقيق البيانات المالية**، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2012، ص: 43.

3 – محمد أحمد كاسب خليفة، **حوكمة الشركات ما بين التمويل والتدقيق الداخلي**، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2020، ص: 102.

ويرى الباحث أن أدلة الإثبات هي كل البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية التي يقوم بجمعها سواءا من مصادر داخلية أو خارجية، من أجل التأكد من عدالة وصحة القوائم المالية.

ثانيا: حجية أدلة الإثبات

من أجل أن تكون أدلة الإثبات تتميز بالحجية المقنعة والقوية وكافية لقيام المدقق الخارجي بعمله بشكل كامل، يجب أن تكون ملائمة للظروف التي تم الحصول عليها، وتعتبر تعدد طرق الحصول على أدلة الإثبات استثناءات تواجهها المدقق، وتوجد بعض الاعتبارات والمعايير التي يمكن للمدقق الخارجي أن يستند إليها لتقييم حجية أدلة الإثبات، وتشمل ما يلي[1]:

- عند قيام المدقق الخارجي بالحصول على أدلة الإثبات من مصادر خارجية ومستقلة عن المؤسسة، يتم توفير ضمان أكبر للاعتماد على هذه الأدلة في أغراض التدقيق، بالمقارنة مع الحصول عليها من داخل المؤسسة؛
- عندما يتم إعداد البيانات المحاسبية والقوائم المالية وفقا لنظام رقابة داخلي يتصف بالفعالية، يتم تعزيز الثقة في هذه البيانات والاعتماد عليها في عملية التدقيق، بالمقارنة مع حالة وجود نظام غير فعال للرقابة؛
- عندما يتم الحصول على المعلومات مباشرة من المدقق الخارجي من خلال الفحص الفعلي والملاحظة، فإن ذلك يعزز قوة الإقناع بصحة تلك المعلومات، بالمقارنة مع الحصول عليها بوسائل أخرى.

ثالثا: أنواع أدلة الإثبات

إن من أبرز أنواع أدلة الإثبات التي يمكن للمدقق الخارجي الاعتماد عليها هي[2]:

1-الوجود الفعلي: تعتبر أدلة الوجود الفعلي التي يعتمد عليها المدقق خلال عملية التدقيق بمثابة الأدلة الأساسية، إذ تعد هذه الأدلة مؤشرا قويا على الوجود والحقيقة، أما بالنسبة للملكية والتقييم، فينبغي للمدقق الاستعانة بقرائن وأدلة إضافية، حيث أن امتلاك المؤسسة للوثائق الأصلية لا يعني بالضرورة أنها تمتلك الملكية الفعلية أو أن تقييمها صحيح، وبناء على ذلك، يجب على المدقق الحصول على الوثائق والسجلات الداعمة للملكية.

1 – الأخضر عياشي، إلياس شاهد، **أدلة الإثبات في عملية المراجعة الإلكترونية– دراسة مقارنة بين أدلة الإثبات العادية وأدلة الإثبات الإلكترونية–**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة أم البواقي، الجزائر، العدد 08، ديسمبر 2017، ص: 620–621.

2 – سمير لقويرة، **مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي–دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري–** أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2019، ص: 82.

2-المستندات والسجلات: المستندات والسجلات من بين أبرز أنواع الأدلة التي يستند إليها المدقق في أداء عمله، وتصنف هذه الأدلة إلى ثلاثة أصناف:

-مستندات وسجلات تم اعدادها خارج المؤسسة ويتم استخدامها داخلها كفواتير الشراء؛
-مستندات وسجلات تم اعدادها داخل المؤسسة و يتم استخدامها خارجها كفواتير البيع ووصولات التحصيل؛
-مستندات وسجلات تم اعدادها واستخدامها داخل المؤسسة كالدفاتر المحاسبية على اختلاف أنواعها.

حيث يقوم المدقق الخارجي بالاعتماد على هذه المستندات والسجلات وفقا للترتيب السابق.

3-الاستفسارات والمصادقات: إن الاستفسارات هي مجموعة من الأسئلة والتوضيحات أو المعلومات التي يتحصل عليها المدقق من مختلف المصادر بهدف التحقق من صحة الأدلة التي قام بجمعها، يمكن أن تكون هذه الاستفسارات والتوضيحات إما شفوية أو مكتوبة، حيث يستلزم على إدارة المؤسسة الرد والإجابة على جميع هذه الاستفسارات، في حالة عدم الرد، فإنه يحق للمدقق إثبات ذلك في تقريره، أما المصادقات فتعرف بأنها الشهادات والتأكيدات التي يحصل عليها المدقق من أطراف أخرى، وتعتبر تصريحا بصحة حسابات الأطراف الأخرى في دفاتر المؤسسة[1].

ويمكن تلخيص أنواع أدلة الإثبات في الجدول التالي:

جدول رقم (01): أنواع أدلة الإثبات

الرقم	أنواع أدلة الإثبات	الإجراءات
01	الوجود الفعلي	عدد الأصول الطويلة وقصيرة المدى.
02	المستندات والسجلات	التأكد من أن المستندات والسجلات تتوافق مع الشروط القانونية والشكلية، وأن عملية التسجيل تمت وفقا لمعايير المحاسبة المعمول بها، كما يجب على مدقق الحسابات أن يضع علامات التدقيق على العينة التي تمت مراجعتها لضمان صحة العملية التدقيقية.

1 -نجلاء نوبلي، أصيلة العمري، **دور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية**، مجلة المنهل الاقتصادي، جامعة الوادي، الجزائر، المجلد 04، العدد 02، أكتوبر 2021، ص: 528.

03	الإحتساب	التحقق من صحة العمليات المسجلة في المستندات والدفاتر ويكون ذلك عن طريق الاحتساب يدويا.
04	الاستفسارات والمصادقات	طرح الأسئلة على إدارة المؤسسة شفويا أو كتابيا حول بعض النقاط الغامضة لدى المدقق الخارجي، أما المصادقات أي الشهادات فتتم عبر ارسالها عن طريق البريد العادي للمدينين والدائنين لتأكيد أو عدم تأكيد أرصدتهم لدى المؤسسة.

المصدر: أسعد محمد علي وهاب، **مرجع سابق**، ص:51.

الفرع الثالث: تقرير التدقيق

يعتبر تقرير التدقيق نتيجة للعمليات التدقيقية التي بدأت باستلام المدقق الخارجي لمحضر التكليف لتنفيذ مهمة التدقيق في المؤسسة، واستمرت لوقت تكوين رأيه المحايد بشأن القوائم المالية، ويعتبر تقرير المدقق الخارجي أداة للتعبير عن رأيه في القوائم المالية، أو في حالة الضرورة، الامتناع عن الرأي، ففي كلا الحالتين، يشير المدقق إلى مدى إلتزامه بمعايير التدقيق التي تتطلب ذكر ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها، وما إذا كانت هذه المبادئ متوافقة مع تلك التي تم تطبيقها في السابق.

أولا: تعريف تقرير التدقيق

يمكن إدراج مجموعة من التعاريف المتعلقة بتقرير المدقق الخارجي كما يلي:

يعرف تقرير التدقيق على أنه "خلاصة ما توصل إليه مدقق الحسابات ومن خلال تدقيقه والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة المؤيدة الأخرى التي رآها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق"[1].

1 – أحمد عمري، زين العابدين القاضي، **تقرير المراجع الخارجي بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي**، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 21، العدد 02، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2021، ص: 473.

يعرف تقرير التدقيق على أنه " وسيلة لإيصال المعلومات والحقائق ونتائج عملية التدقيق، وكذا إبداء رأي فني وحيادي عن عدالة، وشرعية، ومصداقية القوائم المالية التي تضعها المؤسسة في متناول جميع المتعاملين الاقتصاديين المهتمين بأنشطتها، بشكل واضح وموثوق فيه"[1].

ويرى الباحث أن تقرير المدقق الخارجي هو تتويج لعملية التدقيق، وهو الإجراء الأخير الذي يقوم به المدقق الخارجي لايصال رأيه الفني المحايد لمستخدمي القوائم المالية عما إذا كانت هذه القوائم عادلة أم لا.

ثانيا: خصائص تقرير المدقق الخارجي

يتصف تقرير المدقق الخارجي بمجموعة من الخصائص، والتي يمكن إيجازها فيما يلي[2]:

1-**الإيجاز:** ينبغي ألا يتصف التقرير بالإطناب أو استخدام عبارات غير متناسقة، ويجب تجنب الوقوع في تفاصيل زائدة قد تشتت التركيز؛

2-**الوضوح:** ينبغي أن لا يكون هناك محتويات غير واضحة وغامضة في التقرير، وذلك من أجل توصيل البيانات بطريقة واضحة؛

3-**الأهمية:** ينبغي أن تكون المعلومات المدونة في التقرير تتميز بالأهمية لمستخدمي القوائم المالية، وأن يتم استبعاد المعلومات التي من المحتمل أن تكون غير مهمة؛

4-**الصحة والدقة:** ينبغي أن تكون المعلومات المدونة في التقرير تتميز بالدقة مما يمكن للأطراف المعنية من الانتفاع بها؛

5-**الترابط:** ينبغي أن تكون العبارات الواردة في التقرير مترابطة بشكل منطقي، لتشجيع القارئ على إتمام التقرير، مع التركيز على الأفكار الواردة في التقرير.

ثالثا: أنواع تقارير التدقيق

يمكن تقسيم أنواع تقارير التدقيق إلى:

1 – كهينة قماط، **تقرير المدقق القانوني وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (دراسة استطلاعية: الجزائر، تونس وفرنسا)**، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 13، العدد 03، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2019، ص: 2.

2 – أحمد عمري، زين العابدين القاضي، **مرجع سابق**، ص: 475.

1-تقرير نظيف غير متحفظ

يمكن أن يسمى التقرير الذي لا يحتوي على أي تحفظات أو قيود أثناء عملية الفحص من قبل المدقق الخارجي، "تقرير نظيف أو تقرير برأي غير متحفظ". ويأتي هذا الاصطلاح نتيجة لاقتناع المدقق الخارجي، بناء على تجميعه وتقييمه لأدلة الإثبات، بأن القوائم المالية تعكس بدقة نتائج الأنشطة والمركز المالي للمؤسسة، حيث يعكس التقرير الخالي من التحفظات إقتناع المدقق الخارجي بتوفر أدلة الإثبات الكافية، والامتثال لجميع المعايير المعمول بها[1]؛

2-التقرير المقيد

عندما يكون الوضع جوهريا و ليس له أثر شامل على مصداقية وموثوقية عرض القوائم المالية كوحدة منفصلة، يصدر المدقق الخارجي تقريرا مقيدا، والذي يعرف كذلك بالتقرير المتحفظ، في هذه الحالة، يتم إضافة فقرة إيضاحية بسيطة بين فقرتي نطاق العمل وإبداء الرأي، تسمى فقرة الإيضاح، كما يقوم المدقق الخارجي باصدار هذا النوع من التقارير في حال وجود بعض التحفظات من اعتراضات وملاحظات، حيث يحاول المدقق الخارجي خلال عملية التدقيق إقناع إدارة المؤسسة بتصحيح والرد على هذه التحفظات، لكن إدارة المؤسسة أبت بعدم الرد على هذه التحفظات، ويعتقد المدقق الخارجي أن هذه التحفظات ضرورية و ذات أهمية، وعليه أن يوضحها في تقريره[2]؛

3-تقرير رفض المصادقة

إن قرار المدقق الخارجي برفض وعدم المصادقة على القوائم المالية ناتج لعدم اتباع المؤسسة محل التدقيق بالقواعد والمبادئ المحاسبية المعتمدة في إعداد القوائم المالية في جميع جوانبها المهمة، وبسبب عدم إمكانية المصادقة بشكل كامل وبتحفظ، لا تساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات المناسبة بشأن المؤسسة[3]؛

1 – عبد الكريم تاج الدين أحمد محمد، **جودة المراجعة ودورها في الحد من فجوة التوقعات–دراسة ميدانية على قطاع المراجعة في السودان**، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، 2013، ص: 114.

2 – فريد بلحبال، **أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات– دراسة مجموعة من الشركات**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018، ص: 57.

3 – كهينة قماط، **مرجع سابق**، ص: 03.

4-تقرير الامتناع عن إبداء الرأي

يقوم المدقق الخارجي بإصدار تقرير يحتوي على الإمتناع عن إبداء رأيه في حال عدم إقتناعه بصدق وصحة القوائم المالية، حيث يعود سبب الإمتناع عن إبداء الرأي إلى عدم توفر المراجع على أدلة كافية تثبت صحة المعلومات المالية، نظرا للقيود التي تفرضها المؤسسة محل التدقيق.

ويمكن التفريق بين الإمتناع عن إبداء الرأي والتقرير السلبي، أن الإمتناع عن إبداء الرأي يحدث عندما لا يستطيع المدقق الخارجي الحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء رأيه بشأن مصداقية القوائم المالية، بينما يتم إصدار التقرير السلبي عندما يمتلك المدقق الخارجي أدلة كافية تشير إلى عدم صحة القوائم المالية، وفي حال كان المدقق الخارجي على علم بعدم عدالة القوائم المالية، فإنه لا يجوز له الإمتناع عن إبداء الرأي[1].

المطلب الثالث: مخاطر التدقيق الخارجي

يتولى التدقيق الخارجي القيام بخدمات تهدف إلى تقديم رأي محايد بشأن مدى دقة وصحة القوائم المالية الصادرة عن المؤسسة المعنية بالتدقيق، وتحقق تطابقها مع المبادئ المحاسبية المعتمدة، ويتم ذلك من خلال إصدار تقرير يعزز قدرة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قرارات ملائمة، ومع ذلك، قد تواجه هذه التقارير مخاطر ناتجة عن تقديم رأي غير مناسب بشأن أداء المؤسسة المعنية بالتدقيق، وبالتالي فإن مخاطر التدقيق الخارجي أصبحت واقعا يهدد نتائج التقارير وموثوقيتها، والتي تؤثر بدورها على جودة عملية التدقيق الخارجي.

ينبغي على المدقق الخارجي أن يكون على علم بالمخاطر المحيطة بمهنة التدقيق كتحدي يؤثر على جودة العملية نفسها، وبالتالي، يعد تحديد المخاطر التي تواجه مهنة التدقيق، وتنفيذ الإجراءات الخاصة بتطبيق خطة عملية التدقيق الخارجي بشكل صحيح، خطوات تعزز جودة العملية نفسها.

الفرع الأول: تعريف مخاطر التدقيق الخارجي

لقد لاحظ العديد من الباحثين أهمية تحديد تعريف واضح لمخاطر التدقيق الخارجي التي قد يواجهها المدقق أثناء تنفيذ مهمته، ولذا ينبغي تقديم مجموعة من التعاريف الخاصة بمخاطر التدقيق الخارجي.

1 – كمال بن موسى، طاهر لميم بلقاضي، **رأي وتقرير مراجع الحسابات للقوائم المالية وفق معيار المراجعة الدولي رقم –700– دراسة حالة الجزائر**، مجلة المدبر، العدد 7، ديسمبر 2018، ص: 131.

تعرف مخاطر التدقيق الخارجي على أنها " المخاطر التي تؤدي إلى قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري"[1].

تعرف مخاطر التدقيق الخارجي على أنها " قيام المدقق بإصدار رأي غير ملائم حول القوائم المالية التي تمت مراجعتها نظرا لفشله في اكتشاف أخطاء جوهرية موجودة في المعلومات التي تظهرها القوائم المالية، أو لإصداره لرأي متحفظ حول قوائم مالية لا تتضمن أخطاء جوهرية"[2].

من التعاريف السابقة استنتج الباحث ما يلي:

- تشكل مخاطر التدقيق الخارجي تهديدا لمهنة التدقيق، حيث تعرض المدقق الخارجي للمسائلة القانونية؛
- تتأثر جودة تقرير المدقق الخارجي وموثوقيته بمخاطر التدقيق الخارجي؛
- تؤثر مخاطر التدقيق الخارجي على قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف التحريفات والأخطاء الجوهرية، وترتبط بكفاءته؛

الفرع الثاني: أنواع المخاطر

تتكون مخاطر التدقيق الخارجي من أربعة مكونات وهي المخاطر المقبولة، المخاطر الحتمية، مخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف، وفيما يلي سنلقي الضوء على هذه الأنواع:

أولا: المخاطر المقبولة

تحدد مخاطر التدقيق المقبولة استنادا إلى وجهة نظر المدقق الخارجي الشخصية بشأن قدرة القوائم المالية على أن تكون عرضة للأخطاء الجوهرية، وبالتالي يمكن تعريف مخاطر التدقيق المقبولة على أنها درجة استعداد المدقق الخارجي لقبول احتمال وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية للمؤسسة المدققة بعد اكتمال عملية التدقيق وتوصله إلى رأي غير متحفظ[3].

1 – أنس القاسم محمد، هلال يوسف صالح، **أثر كفاءة الرقابة الداخلية على مخاطر المراجعة الخارجية**، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، العدد 01، 2016، جامعة السودان، السودان، ص: 30.

2 – عميروش إيمان، **مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي– دراسة مقارنة بين كل من الجزائر وفرنسا–**، أطروحة دكتوراه في مالية، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2017، ص: 54.

3 – نبيل حكمت نبيل بلبيلة، **أثر مخاطر الرقابة على اجراءات التدقيق الخارجي –دراسة تطبيقية–**، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2015، ص: 16.

تعد درجة المخاطرة المقبولة مؤشرا لمستوى المخاطر الذي يكون المدقق على استعداد لقبوله في القوائم المالية للمؤسسة، والتي تحتوي على أخطاء جوهرية، حيث تتأثر تقديرات المدقق الخارجي في هذا السياق بمجموعة من العوامل، ومن بين هذه العوامل[1]:

- احتمالية وجود فشل أو عجز مالي تعاني منه المؤسسة المدققة؛
- مستوى المصداقية والشفافية التي تتصف بها الإدارة...إلخ.

ثانيا: خطر الرقابة

يتمثل خطر الرقابة في الأساس في ضعف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة المدققة، ويشير مفهوم خطر الرقابة إلى المخاطر التي تنشأ نتيجة الأخطاء في أحد الأرصدة والتي تكون جوهرية وصعبة اكتشافها في الوقت المناسب بسبب ضعف أنظمة الرقابة الداخلية، لذا يجب على المدقق الخارجي أن يكون على دراية بجميع جوانب نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة المدققة، وذلك من خلال فهم كيفية تصميم وتشغيل كل عنصر من عناصر النظام[2].

ويرى الباحث أن المدقق الخارجي ينبغي أن لا يعتمد بشكل كامل على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة المدققة بشكل كامل، وأن يكون حذرا، حتى في حالة وجود نظام رقابة داخلي يتميز بالكفاءة والفعالية، وذلك ليتجنب الوقوع في خطر الرقابة.

يقوم المدقق بتقدير أولي لمستوى خطر الرقابة في المؤسسة، ويشمل ذلك تحليل جميع الحسابات لفهم نظام الرقابة الداخلية، لذلك ينبغي على المدقق الخارجي أن يأخذ في الاعتبار النقاط التالية[3]:

- في حالة عدم فعالية وكفاءة النظام المحاسبي والرقابي الداخلي، يتم تقدير خطر الرقابة بنسبة مرتفعة؛
- عندما يكون خطر الرقابة منخفضا بخصوص فعالية النظام الرقابة الداخلي، يكون هناك حاجة إلى المزيد من الأدلة؛
- في حالة التأكد من عدم فعالية نظام الرقابة، يجب توسيع نطاق التدقيق لتغطية المزيد من الجوانب ذات الصلة.

1 – علي بن يحيى، صارة جريو، **مسببات مخاطر المراجعة الخارجية وعوامل تدنيتها**، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والادارية، المجلد01، العدد 01، 2019، المركز الجامعي أفلو، الأغواط، الجزائر، ص: 23.

2 – علي عبد الحفيظ الزواوي، البشير عبد الله الشاوش، **أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في تقدير مخاطر المراجعة**، مجلة دراسات الإقتصاد والأعمال، العدد الأول، جوان 2015، جامعة مصراته، ليبيا، ص: 135.

3 – نبيل حكمت نبيل بليبلة، **مرجع سابق**، ص: 27.

ثالثا: خطر الاكتشاف

تظهر مخاطر اكتشاف في المقام الأول من طبيعة إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي، ويعتبر هذا الخطر من بين المخاطر التي يمكن للمدقق أن يسيطر عليها ويقلل من مدى تأثيرها، ولذلك يقوم المدقق الخارجي بجمع الأدلة الكافية التي تمكنه من اكتشاف هذه المخاطر والتحكم فيها[1].

وتعرف مخاطر الاكتشاف على أنها " عدم القدرة على اكتشاف الأخطاء المادية الموجودة في أرصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات بصورة فردية أو جماعية، وذلك من خلال اجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق"[2].

ويمكن أن تتأثر درجة مخاطر الاكتشاف بالنقصان أو الزيادة بالعديد من العوامل نذكر منها[3]:

-مستوى استعمال القوائم المالية من قبل المستخدمين الخارجيين؛

-احتمالية وجود عوائق وصعوبات مالية تتعرض لها المؤسسة محل التدقيق بعد اصدار القوائم المالية؛

-مستوى صدق ونزاهة الادارة، فإذا كانت مصداقيتها متزعزعة فالمدقق الخارجي يقوم بتقييمها بشكل مرتفع والعكس.

رابعا: المخاطر الحتمية أو اللازمة

تعرف المخاطر الحتمية أو اللازمة بأنها "قابلية رصيد حساب معين أو نوع معين من المعاملات للخطأ الذي يكون جوهريا اذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو أنواع أخرى من المعاملات وذلك مع عدم وجود اجراءات للرقابة الداخلية تتعلق به"[4].

وقبل أن يأخذ في الاعتبار مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلي، يجب على المدقق دراسة احتمال وجود تحريف جوهري في حساب أو عملية معينة، ينبغي للمدقق أن يعمل على تقليل تأثير هذه المخاطر وتحديد مدى تأثيرها في

1 – محسن حسين، عائشة بوشديق، **أثر مخاطر المراجعة على جودة تقرير المراجع الخارجي**، مجلة البحوث والدراسات الاقتصادية، المجلد 19، العدد 07، ديسمبر 2021، الأكاديمية الليبية للدراسات العليا، فرع درنة، ليبيا ص: 564.

2 – سهيلة أبو ميالة، سعيد زبانية، **دور الاجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقا لمعيار التدقيق الدولي 520**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث والدراسات، المجلد 02، العدد 31، 2013، فلسطين، ص: 284.

3 –فاطمة علي مصطفى، **أثر قياس وتقدير مخاطر المراجعة على جودة تقرير المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين– دراسة حالة ولاية الخرطوم**، مجلة القلزم العلمية للدراسات الاقتصادية والاجتماعية، العدد الثالث، جانفي 2021، السودان، ص ص: 100–101.

4 –محسن حسين، عائشة بوشديق، **مرجع سابق**، ص: 564.

المؤسسة المدققة، ويتعين عليه عدم تجاهل العوامل المحيطة، بالرغم من أن المدقق لا يتسبب في هذه المخاطر ولا يسيطر عليها[1].

إن تقدير المخاطر الحتمية يتأثر بجملة من العوامل منها[2]:

-مستوى سمعة ونزاهة المؤسسة في محيطها ومدى احترامها داخل بيئة العمل؛

-درجة خبرة المؤسسة، ومدى استجابتها اتجاه التغيرات المالية؛

-مدى عرضة الأرصدة للأخطاء، حيث يزداد مستوى المخاطر الحتمية مع زيادة عرضة الأرصدة للأخطاء؛

-درجة معرفة المدقق الخارجي للمؤسسة المدققة، حيث يكتسب المدقق خبرة أكبر في تحديد التحريفات الجوهرية في الحسابات والعمليات عندما يقوم بمراجعة حسابات المؤسسة لفترة زمنية طويلة؛

-درجة تعقد أنشطة الإدارة والعوامل المؤثرة في بيئة العمل.

الفرع الثالث: تقييم مخاطر التدقيق الخارجي

يعمل المدقق الخارجي على تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية التي قد تحدث سواء بالصدفة أو بفعل الاحتيال، بهدف تقليل الآثار السلبية لتلك المخاطر والعمل على تقليصها، يتحقق ذلك من خلال دراسة وفهم المؤسسة وبيئتها بما في ذلك أنظمة الرقابة الداخلية، وذلك بتحليل نقاط الضعف في تلك الأنظمة وإبلاغ الإدارة بالمشاكل المحتملة، بالإضافة إلى ذلك، يمكن للمدقق الخارجي أن يساهم في تحسين تقييم مخاطر التدقيق الخارجي من خلال الإجراءات التالية:

أولا: تقييم المخاطر الحتمية

في بداية عملية التدقيق، تحدث الأخطاء الخاصة بالمخاطر الحتمية قبل أن يتم الإهتمام بفعالية الضوابط الداخلية، فيعمل المدقق الخارجي على تصميم إجراءات التأكد التي تساعده على استنتاج قرار صحيح بهذا الصدد[3].

عند تقييم المدقق الخارجي للمخاطر الحتمية يتعين عليه أخذ العديد من العوامل بالحسبان نذكر منها[4]:

-نوعية الأعمال والأنشطة الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق؛

-معرفة الأنشطة والمعاملات غير المتكررة عن طريق الاطلاع على أعمال المؤسسة؛

1 – علي بن يحيى، صارة جريو، **مرجع سابق**، ص: 23-24.

2 – نبيل حكمت نبيل بليبلة، **مرجع سابق**، ص 19.

3 – معاذ طاهر المقطري، **أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة –دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد 4، 2011، دمشق، سوريا، ص:418.

4 – بلال شيخي، سامية فقير، **مخاطر التدقيق المحاسبي**، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 03، العدد 01، جوان 2020، الوادي، الجزائر، 379.

-تقييم المدقق للمخاطر الحتمية للأصول المتداولة كالأوراق المالية المتداولة والخزينة السائلة.

ثانيا: تقييم مخاطر الرقابة

يعمل المدقق الخارجي على تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلي، وإجراء اختبارات الالتزام، بهدف التحقق من التزام إدارة المؤسسة التي يتم تدقيقها بتطبيق نظام الرقابة الداخلية المصمم، وذلك لتقييم مدى الاعتماد عليه، وتساعد هذه الخطوة المدقق الخارجي على تحديد مواضع الأخطاء والعناصر التي يمكن التلاعب بها، بالإضافة إلى توفير فهم شامل لنظام الرقابة الداخلية المعني[1].

وينبغي على المدقق الخارجي تنفيذ سلسلة من الإجراءات لتقييم مخاطر الرقابة، ومن بين هذه الإجراءات[2]:

- التوقع المبدئي للمخاطر عن طريق تقييم فعالية النظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي؛
- التأكد من تصميم ووصف نظام الرقابة الداخلية للتحقق من قدرته على تصحيح واكتشاف أو منع المعلومات الخاطئة؛
- تحديد طبيعة الأدلة اللازمة، وتحديد الوقت المناسب للحصول عليها.

ثالثا: تقييم خطر الاكتشاف

يمكن للمدقق الخارجي أن يتحكم في خطر الاكتشاف وتقليله إلى أدنى مستوى ممكن بناء على تقييمه للمخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة، وذلك عن طريق فحص واختبار عينة من العمليات أو المعاملات[3].

لتحقيق النجاعة في إصدار رأي محايد من قبل المدقق الخارجي، يتعين عليه اتباع منهجية صحيحة في إجراءات التدقيق المتاحة، يمكن لهذه المنهجية تحديد المخاطر المتعلقة بالكشف عن الأخطاء، ولذلك من المهم توجيه مجموعة من الأسئلة المتعلقة بفعالية وملائمة الإجراءات التي يعتمدها المدقق الخارجي، بالإضافة إلى مستوى تعليمه العلمي والعملي، ودرجة تنظيم مكتبه، وحصوله على فهم كافي[4].

---

1 – معاذ طاهر المقطري ، **مرجع سابق**، ص:418.

2 –أرزاق أيوم محمد كرسوع، **مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة– دراسة تحليلية لاراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص: 136.

3 – معاذ طاهر المقطري، **مرجع سابق**، ص: 418.

4 –أبو بكر عميروض، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة– دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا سطيف**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبة معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011، ص: 104.

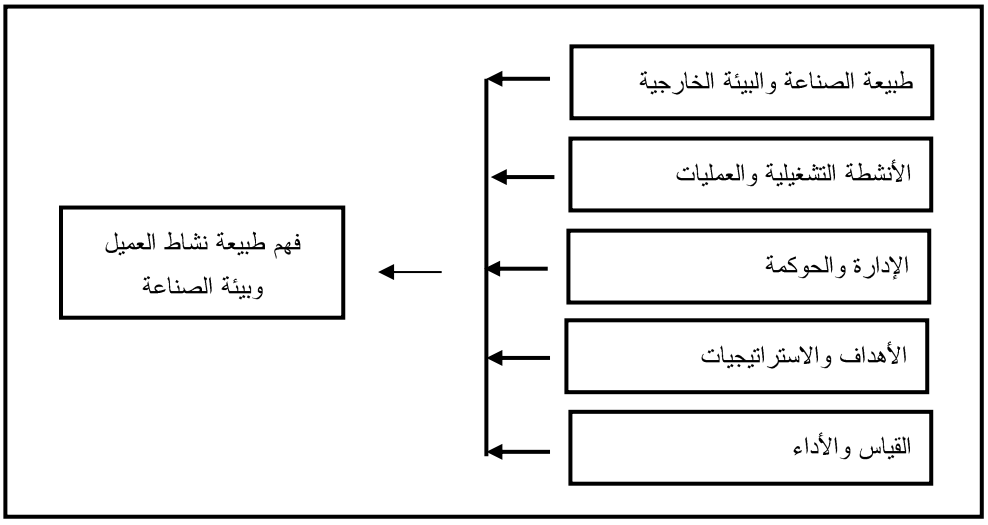
ويمكن القول أن عملية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي تتم وفقا للخطوات التالية:

أولا: الحصول على فهم للمؤسسة وبيئتها

لكي يتمكن المدقق الخارجي من إجراء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية، يجب أن يكتسب فهما شاملا لأعمال المؤسسة محل التدقيق، ومعرفة متعمقة بعملياتها، في هذه المرحلة يقوم المدقق الخارجي بالحصول على معرفة شاملة بعدة جوانب متعلقة بالمؤسسة، مثل طبيعة الصناعة والبيئة الخارجية، والأنشطة التشغيلية والعمليات المختلفة، ونظام الإدارة والحوكمة، والأهداف والاستراتيجيات المتبعة، وأساليب قياس الأداء[1].

ويرى الباحث أن هذه المعرفة الشاملة تمكن المدقق الخارجي من تحديد المخاطر الرئيسية وتوجيه عملية التدقيق بشكل فعال، مما يساهم في تحقيق نتائج موثوقة ومهنية في عملية التدقيق، والشكل الموالي يوضح الاجراءات التي يتبعها المدقق الخارجي لفهم المؤسسة وبيئتها.

شكل رقم (01): اجراءات المدقق الخارجي لفهم المؤسسة وبيئتها



Source : Arens et al, **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, Pearson, 14th Ed, 2011, p:217

ثانيا: فهم نظام الرقابة الداخلي

يعد نظام الرقابة الداخلية من بين العناصر الأساسية التي يتعين على المدقق الخارجي أن يوليها اهتماما أثناء عملية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي، ولتحقيق ذلك يتطلب منه الحصول على فهم كاف وشامل لعناصر نظام الرقابة

1 – سامر هايل الصباغ، **أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق – دراسة تطبيقية**، أطروحة دكتوراه في مراجعة الحسابات، كلية الاقتصاد، جامة دمشق، سوريا، 2016، ص:44.

الداخلية، التي تتضمن بيئة الرقابة، وأنشطة الرقابة، ونظام المعلومات والاتصال، والمتابعة، وتقييم المخاطر، بهدف تحديد المخاطر المحتملة في نظام الرقابة واستخدام الإجراءات المناسبة لمواجهة تلك المخاطر[1].

يرى الباحث أن فهم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية والاهتمام به، يمكنه من تعزيز جودة وموثوقية عملية التدقيق والتصدي للمخاطر بفعالية.

ثالثا: تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية والاستجابة لها

يعمل المدقق الخارجي على تقييم وتحديد المخاطر التي يمكن أن تؤدي إلى عرقلة عملية التدقيق ومن ثم عدم تحقيق الأهداف، يتضمن عملية تقييم مخاطر المؤسسة تحليل الطرق التي يمكن للإدارة استخدامها لتحديد المخاطر أثناء إعداد القوائم المالية، تتضمن أيضا تقييم احتمالية حدوث هذه الأخطاء[2].

وبشكل عام، يعد التدقيق الخارجي وظيفة حاسمة لضمان نزاهة وموثوقية التقارير المالية، وهو أمر ضروري للحفاظ على سمعة المؤسسة وجذب المستثمرين والمساهمين، ويساعد أيضا على حماية مصالح أصحاب المصلحة وتعزيز المساءلة والشفافية والثقة في المؤسسة.

المبحث الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

لقد شهد مفهوم حوكمة المؤسسات اهتماما متزايدا خلال السنوات الأخيرة، نظرا لتأثيره الكبير على العديد من الجوانب الاقتصادية والاجتماعية، فهو يهدف إلى تحقيق مصالح المساهمين والإدارة والمجتمع بشكل عام، ويساعد على ضمان سلامة الاقتصاديات وتحقيق التنمية الشاملة، مما يجعله أمرا ذا أهمية بالغة في العالم الحديث.

وتعتبر حوكمة المؤسسات من الجوانب الأساسية التي تتعلق بإدارة المؤسسات، والتي تسعى إلى ضمان توجهاتها الاستراتيجية وأدائها المالي بطريقة فعالة وشفافة، وتتعلق بتحديد العلاقات بين المساهمين والإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة، من خلال تحقيق التوازن بين مصالح المساهمين والموظفين والمستثمرين ومختلف أصحاب المصلحة الآخرين، فمن خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى العناصر التالية:

1 – عميروش إيمان، **مدى قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي والاستجابة لها– دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين بفرنسا، مجلة البحوث والدراسات التجارية**، مجلد 05، العدد 01، مارس، 2021، الجلفة، الجزائر، ص:140–141.

2 – عناني عبد الله، **دور المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 400**، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 04، العدد 02، 2021، تسيمسيلت، الجزائر ص: 96.

المطلب الأول: أساسيات حوكمة المؤسسات؛

المطلب الثاني: نظريات حوكمة المؤسسات؛

المطلب الثالث: مبادئ وآليات حوكمة المؤسسات.

المطلب الأول: أساسيات حول حوكمة المؤسسات

أصبحت حوكمة المؤسسات واحدة من أهم القضايا الحيوية على جداول أعمال المؤسسات والمنظمات الدولية، بسبب الأهمية الكبيرة التي تلعبها في تحديد مصير المؤسسات وآدائها، وعلى الرغم من تطور مصطلح حوكمة المؤسسات، فإن مفهومها لا يزال يكتنفه بعض الغموض، لذلك سنحاول في هذا المطلب توضيح نشأة مصطلح حوكمة المؤسسات ومفهومها وخصائصها، وكذا أهميتها وأهدافها.

الفرع الأول: نشأة حوكمة المؤسسات

أدى تطور الهيكل المؤسساتي وتعدد أنواعه وحجمه في عصر العولمة والنمو الاقتصادي العالمي إلى فصل الملكية عن الإدارة، هذا الأخير كان العامل الرئيسي وراء ظهور نظرية الوكالة[1]، فمع ظهور نظرية الوكالة ازداد الاهتمام والعمل على توفير مجموعة من القوانين واللوائح التي تسعى لحماية مصالح المساهمين، لذلك تم ربط مفهوم الحوكمة بنظرية الوكالة، حيث كانت هذه الأخيرة بمثابة أساس بدء حوكمة المؤسسات[2].

يعد Means وBerle أول من تناول مسألة فصل الملكية عن الإدارة في كتابهما الصادر عام 1932 بعنوان "المؤسسة الحديثة والملكية الخاصة" ، The modern corporation and private property. أين وجدا، بعد دراسة كفاءة تسيير كبرى المؤسسات الأمريكية، أن هذا الشكل الجديد للملكية ، المعروف باسم "المؤسسة المساهمة"، والذي يقوم على فصل الملكية عن الإدارة ، يخلق تضاربا في المصالح حيث يهدف المديرون إلى تعظيم مصالحهم الشخصية على حساب المساهمين، وأضافا بأن هذا الصراع يضعف كفاءة المؤسسة المساهمة والنظام الرأسمالي ككل، وأكدا على الحاجة إلى تنظيم و فرض رقابة على المسيرين لضمان حماية حقوق المساهمين[3].

1 –لمياء حربي، **واقع الحوكمة في القطاع المصرفي الجزائري**، أطروحة دكتوراه في قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2018، ص: 14.

2 – ريم عمري، **الحوكمة المصرفية ودورها في مواجهة الأزمات المالية: دراسة حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي الجزائر، 2017، ص: 6.

3 – نور الهدى يحياوي، **أخلاقيات الأعمال وأثرها على حوكمة المنظمات**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص اقتصاد المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2018، ص: 12.

وفي عام 1985، شكلت خمس منظمات مهنية مركزها الولايات المتحدة الأمريكية ، بما في ذلك المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) ، لجنة حماية التنظيمات الإدارية (The Committee of Sposoring Organisation –COSO-) (COSO) ، والتي يطلق عليها أيضا باسم لجنة تريدواي، و كان ذلك بهدف دراسة العوامل التي تسبب التقارير المالية الاحتيالية وطرق منعها. في أكتوبر 1987، أصدرت COSO تقريرها النهائي، والذي تضمن توصيات خاصة و محددة لتطبيق مبادئ الحوكمة ومنع الاحتيال والتلاعب في إعداد البيانات المالية. وقد تحقق ذلك من خلال التركيز على مفهوم الرقابة الداخلية وتعزيز دور التدقيق الخارجي أمام مجلس الإدارة[1].

وفي سنة 1992، تم تشكيل لجنة لدراسة أسباب انهيار المؤسسات المدرجة في بورصة لندن، ترأسها (Adrian Cadbury) وفي ديسمبر من نفس العام، أسفرت عن نشر تقرير حول حوكمة المؤسسات عرف بتقرير (Cadbury)، و بعد ذلك، أعطت مجموعات كثيرة من اللجان والمؤسسات وكذا المنظمات الدولية والعالمية، والتي من بينها البنك الدولي، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، مفاهيم مختلفة حول مصطلح الحوكمة، حيث تم اصدار جملة من الأسس التي لها صلة بالتطبيق الأمثل لمبادئ الحوكمة، فقد صدرت وثيقة تحوي مبادئ تعنى بتطبيق حوكمة المؤسسات سنة 1999 والتي تم تعديلها سنة 2004 [2].

الفرع الثاني: تعريف حوكمة المؤسسات

رغم الانتشار واسع النطاق في استخدام مصطلح "الحوكمة" في السنوات الأخيرة في مختلف المجالات، إلا أنه لم يتم تحديد تعريف معين لها، على الرغم من الاتفاق على المبادئ المتعلقة بها، وفيما يلي سيتم التطرق الى مختلف التعاريف الخاصة بالحوكمة.

عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE الحوكمة على أنها "مجموعة من العلاقات القائمة بين إدارة المؤسسة ومجلس الإدارة، وكذا المساهمين وأصحاب المصلحة، والتي توفر للمؤسسة حوافز تخدم جميع الأطراف لتحقيق أهداف تصب في صالحهم، حيث تركز الحوكمة على المشاكل الناتجة عن فصل الملكية عن الإدارة، وذلك بوضع أنظمة رقابة فعالة تشجع على الاستخدام الأمثل للموارد" [3].

1 – حبيبة بن زغدة، **دور الحوكمة المؤسسية في تعزيز واستدامة نمو المؤسسات: دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية من ولاية جيجل**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص إدارة أعمال والتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2019، ص: 21.

2 – جهيزة بلهاشمي، **دور الحوكمة المالية للمؤسسات في الدول الناشئة**، أطروحة دكتوراه في المالية والمحاسبة، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مصطفى إسطمبولي، معسكر، الجزائر، 2020، ص: 23.

3 - IT Governance Institute, **Governance of the Extended Enterprise: Bridging Business and IT Strategies,** Wiley, New Jersey, 2005, P : 62.

تعرف الحوكمة على أنها "مجموعة من الآليات والاجراءات والنظم والقرارات، التي تضمن كل من الانضباط، الشفافية والعدالة، وبالتالي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق تفعيل تصرفات إدارة الوحدة الاقتصادية المتاحة لديها بما يحقق أكثر منافع ممكنة لكافة الأطراف ذوي المصلحة وللمجتمع ككل" [1].

تعرف الحوكمة على أنها "حق المساهمين والشركاء في معرفة الكيفية التي تدار بها المؤسسة بالنيابة عنهم من قبل مجلس الإدارة المنتخب، وواجب مجلس الإدارة بتزويد المساهمين بالمعرفة الضرورية عن المؤسسة بشفافية وصدق، وضرورة المسائلة الفاعلة لضمان استمرار النمو، أي أن حوكمة المؤسسات تقوم على توازن بين الحقوق والواجبات وما يتطلبه ذلك من الشفافية والمسائلة الفاعلة لضمان هذا التوازن وتحقيق الأهداف المشتركة للطرفين؛ المساهمين ومجلس الإدارة"[2].

تعرف الحوكمة على أنها "مجموعة قواعد اللعبة التي تستخدم لإدارة المؤسسة من الداخل، ولقيام مجلس الإدارة بالاشراف عليها لحماية المصالح والحقوق المالية للمساهمين" [3].

تعرف الحوكمة على أنها "رقابة مجلس الادارة والافصاح عن جميع المعاملات ذات العلاقة بين أعضاء مجلس الإدارة والمؤسسة والافصاح عنها، وكذلك الافصاح عن مكافآت ورواتب كبار التنفيذيين لجميع أنواع المساهمين" [4].

تعرف الحوكمة على أنها "الإطار الذي تمارس فيه المؤسسات وجودها، وتركز على العلاقات فيما بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح، وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الاشراف على عمليات المؤسسة" [5].

من التعاريف السابقة يمكن إعطاء التعريف الاجرائي التالي: تعرف حوكمة المؤسسات بأنها مجموعة من الآليات والإجراءات التي تركز على حل المشاكل الناتجة عن فصل الملكية عن الإدارة، وذلك بتحقيق الشفافية والعدالة بين

1 – إلياس شرشافة، **أثر ممارسة الحوكمة على الافصاح المحاسبي البيئي للشركات –دراسة مجموعة من المؤسسات الفرنسية والجزائرية–**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2018، ص: 53.

2 –محي الدين شعبان توق، **الحوكمة الرشيدة ومكافحة الفساد: منظور اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد**، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص:39.

3 – نوال علي تعالبي، **الحوكمة البيئية العالمية**، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، 2015، ص: 21.

4 –حسين عبد الجليل آل غزوي، وليد ناجي الحيالي، **حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية**، دار الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، 2010، ص: 26.

5 –خولة فريز النوباني، عبد الله صديقي، **حوكمة المؤسسات المالية الإسلامية، كرسي سابك لدراسات الأسواق المالية الاسلامية**، جامعة الإمام محمد بن سعود الاسلامية، الرياض، السعودية، 2016، ص: 15.

مختلف الأطراف (الإدارة، مجلس الإدارة، المساهمين، أصحاب المصالح)، والإفصاح عن جميع المعاملات والمعلومات التي تؤثر على مصالح كافة الأطراف.

الفرع الثالث: خصائص حوكمة المؤسسات

إن مفهوم حوكمة المؤسسات يستند بصورة أساسية على سلوكيات الأفراد ذات المصلحة والتي لها علاقة مع المؤسسة، لذلك وجب توفر جملة من الخصائص في هذه السلوكيات حتى يتم الوصول الى الهدف من وراء العمل بهذا المفهوم[1]، وتتميز حوكمة المؤسسات بمجموعة من الخصائص يمكن تلخيصها فيما يلي[2]:

أولا: الانضباط

اقتداء النهج الأخلاقي الأمثل والأنسب، ويراد بها بذلك الإمتثال لكل الضوابط و القوانين، مثل الانضباط في أداء عمل معين؛

ثانيا: الشفافية

إعطاء واجهة واقعية عن كل ما يدور في محيط المؤسسة، و يجب على جميع الأطراف أن يلتزموا بكشف و إظهار جميع العمليات، و تضع المصداقية والوضوح والإفصاح ومشاركة الركائز الأساسية لها؛

ثالثا: الاستقلالية

يتم التوصل إليها بتوفر رئيس مجلس إدارة مستقل عن الإدارة العليا، مع تواجد مجلس إدارة إشرافي مستقل عن مجلس الإدارة التنفيذي، وكذا توفر لجنة تدقيق يقودها عضو مجلس إدارة مستقل؛

1 – أحمد صافي وآخرون، **آليات حوكمة الشركات وأجهزة دعمها لتعزيز الأداء الاقتصادي في الجزائر**، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، العدد 03 ، جامعة المسيلة، الجزائر، مارس 2018، ص:52.

2 –زهرة عباس، **حوكمة الجامعات وأثرها على جودة مخرجات التعليم العالي لتحقيق التنمية المستدامة –دراسة استقصائية على عينة من أساتذة كلية العلوم االاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعات الشرق**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص إدارة الأعمال والتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2020، ص ص: 5–6.

رابعا: المسائلة

يقصد بها القدرة على التقييم و النظر في أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، حيث يسمح نظام الحوكمة لجميع المساهمين بمحاسبة المؤسسة، مع إعطاء توجيهات لمجلس الإدارة لخلق استراتيجية ملائمة لها مع فحص أعمال الإدارة؛

خامسا: المسؤولية

الإلتزام الاجتماعي أمام الأطراف التي لها علاقة مع الإدارة (أصحاب المصلحة)، ويدل ذلك على إلمام المؤسسة بحقوق كافة الأطراف المعنية، والتي تشتمل على ضوابط و تشريعات، كما تحفز على المشاركة التعاونية فيما بينها وبين تلك الأطراف، و قد ساعد ذلك في تحويل رؤية المؤسسة إلى اعتبارها مواطنا جيدا؛

سادسا: العدالة

ينبغي مراعاة حقوق مجموعات أصحاب المصلحة المتعددة في المؤسسة، ويقصد بذلك أن تتولى المؤسسة المحافظة على مصالح كل الأطراف وتشدد على تساوي تعاملاتها مع جميع هته الأطراف، بما في ذلك صغار المساهمين.

الفرع الرابع: أهداف الحوكمة

تسعى الحوكمة إلى إستهداف المستوى المثالي من الأخلاق أثناء ممارسة الأعمال واستيفاء معايير النزاهة والشفافية وحق المسائلة ومنح هذا الحق لأصحاب المصالح سواء كانوا من ملاك الأسهم أو العاملين أو غيرهم، وذلك بهدف مسائلة إدارة المؤسسة، وتوفير الإمكانيات اللازمة، التي تكفل لأصحاب المصالح نيل حقوقهم والإرتقاء بنوعية التسيير[1]، ويمكن إجمال أهداف الحوكمة فيما يلي:[2]

- التوصل إلى الشفافية والوضوح والنزاهة وضمان الحقوق للجهات المعنية أثناء مسائلة إدارة المؤسسات؛
- ضمان الحماية اللازمة للملكية العامة، واحترام مصالح المتعاملين مع مختلف مؤسسات الدولة، وذلك بهدف جعل الأولوية والأفضلية للمصلحة العامة؛

1 – مدحت محمد أبو النصر، الحوكمة الرشيدة : **فن إدارة المؤسسات عالية الجودة**، الطبعة الأولى، دار الكتب المصرية، القاهرة، مصر، 2015، ص: 48.

2 – صبري أحمد شلبي، **مبادئ الحوكمة وتطبيقاتها في دول مختارة الدنمارك ولبنان**، الدار العربية للموسوعات، بيروت، لبنان، 2014، ص: 40.

-تحقيق القدرة على مراقبة الأداء من خارج أعضاء الإدارة التنفيذية والتي بدورها لها مهام واختصاصات وصلاحيات تساهم في تحقيق رقابة فعالة ومستقلة؛

-رفع معدل الثقة في الإدارة بما يساهم في زياد معدلات الاستثمار وتحقيق معدلات نمو مرتفعة في الدخل القومي؛

كذلك تعمل حوكمة المؤسسات على تحقيق جملة من الأهداف يمكن إيجازها فيما يلي[1]:

أولا: حماية حقوق المساهمين

و ذلك بضمان حقوق المساهمين، والتي تتضمن حق انتخاب أعضاء مجلس الإدارة، إضافة إلى الحصول على جملة من الحصص من الأرباح السنوية للمؤسسة، وكذا الاحتفاظ بمختلف السجلات التي تثبت ملكيتهم للأسهم، أيضا ضمان شفافية البيانات والمعلومات و تقديمها في الآجال المحددة.

ثانيا: تحقيق العدالة

و يقصد بها تحقيق المساواة بين جميع الأطراف ذوي المصالح والإعتراف بحقوقهم داخل المؤسسة وذلك لضمان تحقيق العدالة والمساواة بين مختلف المساهمين سواءا كانوا داخل أو خارج المؤسسة؛

ثالثا: حماية مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالمؤسسة

في مقدمة هذه الأطراف نجد العاملين بالمؤسسة، ذلك ما يستوجب بث روح الانتماء والولاء للمتعاملين مع المؤسسة؛

رابعا: دعم سلامة قنوات الاتصال و توفير المعلومات

تدعم صحة و سلامة أنظمة الرقابة الداخلية والخارجية وتطبيق القواعد والقوانين بمجملها حوكمة المؤسسات، و يعد توفير البيانات ذات الفائدة التي تتميز بالدقة والملائمة لكافة الأطراف ذات صلة بعمل المؤسسة مما ينعكس على كفاية و فعالية أداء المؤسسة و سلامته؛

1 – حمزة زكريا محي الدين، **آليات حوكمة المؤسسة العمومية الاقتصادية حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه في المالية والمحاسبة تخصص حوكمة المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2020، ص: 68.

خامسا: استراتيجية المؤسسة

تعمل المؤسسات على اتباع جملة من الآليات و التي تسعى من خلالها إلى تحقيق الميزة التنافسية والبقاء داخل حيز المنافسة، مما يسهم في إضافة قيمة لها في القطاع التابعة له أو السوق الذي تعمل به، حيث تتحدد من خلالها نقاط القوة والضعف في المؤسسة وفعاليتها، كما تتحدد الفرص المتاحة والتهديدات البيئية، وكل ذلك يتم باعتمادها منهجية التحليل الاستراتيجي؛

سادسا: وضع أنظمة للرقابة

بهدف مكافحة الغش وتضارب المصالح والسلوكيات غير المقبولة سواء ماديا، أدائيا، أو أخلاقيا، كذلك، وضع آليات لتنظيم عمل الادارة تبعا لهيكل يحدد كل الحقوق والمسؤوليات فيما بين المشاركين (مجلس الإدارة والجهاز التنفيذي بالمؤسسة).[1]

الفرع الخامس: أهمية الحوكمة

شغلت الحوكمة اهتمام الباحثين والمساهمين وآخرون من أصحاب المصالح، وكان ذلك نتيجة لما شهدته العديد من المؤسسات الكبرى من حالات الفشل والإفلاس المالي، حيث يمكن إيجاز أهمية الحوكمة فيما يلي[2]:

-ضرورة فصل إدارة المؤسسات عن الملكية، خصوصا في ضوء تضارب الأهداف بين مختلف الأطراف (أصحاب المصالح، مساهمين، عمال،...إلخ)؛

-تساعد الحوكمة في زيادة أعداد المستثمرين في الأسواق المالية، و تعمل أيضا على تطوير الإدارة وزيادة الشفافية، كما تسهم في التقليل من المخاطر وتحسين أداء المؤسسة، كذلك تزيد من فرص تطور الأسواق ورفع معدل القدرة التنافسية للخدمات و السلع؛

- تعمل الحوكمة على مساعدة البلدان التي تعاني من تفشي الفساد في كبح جماحه في أوساط المؤسسات؛

-تسهيل السبل اللازمة لبلوغ أهداف المؤسسة، إضافة إلى إعداد الإطار العام الذي يتم من خلاله تحديد هذه الأهداف ؛

1 – نبيل حمادي، **أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية: دراسة حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2012، ص: 26.

2 – فوزية برسولي، بوزناق حسن، **دراسة العلاقة بين مبادئ الحوكمة المؤسسية ومعايير التدقيق الداخلي في الشركات**، مجلة الدراسات القانونية والإقتصادية، المركز الجامعي سي الحواس، بريكة، باتنة، الجزائر، المجلد 2، العدد 3، 2019، ص: 31.

- خدمة الاقتصاد بشكل عام والمؤسسات بشكل خاص، وذلك باتباع أساليب متعددة منها؛ جذب الاستثمارات ودعم أداء الاقتصاد و بث روح المنافسة، مع الحرص على تحقيق الشفافية في معاملات المؤسسة وفي العمليات والإجراءات المحاسبية والتدقيق المالي والمحاسبي؛

- الحد من وقوع أزمات مصرفية على مختلف شركات الدول النشطة، و حتى في تلك الدول ذات المؤسسات الغير نشطة في أسواق الأوراق المالية؛

- زيادة فرص العمل والتنمية الإقتصادية، وذلك باعتماد أسلوب ممارسة سلطة الإدارة؛ الذي يسهم في تقوية ثقة الجمهور، وضمان تحقيق أفضل عائد على استثمارات الإدارة.

ومن الناحية المحاسبية والرقابية، تتجلى أهمية حوكمة المؤسسات في ما يلي:[1]

- مكافحة تفشي الفساد المالي والإداري في المؤسسات، ومحاولة الحد من تواجده أو تكرره؛
- إلتزام كافة العاملين بالمؤسسة بدءا بمجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين حتى أدنى مستوى للعاملين فيها بالشفافية و النزاهة والحيادية والاستقامة؛
- التوصل إلى كفاءة في الإنفاق وربطه بالإنتاج، إضافة إلى ضمان الحصول على أقصى من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية؛
- إلتزام وجود الوضوح والنزاهة مع الإفصاح والشفافية في مختلف الكشوفات المالية؛
- التحقق من استقلالية وعدم خضوع المدققين الخارجيين لأية ضغوط من طرف مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين، مع الحرص على وجود القدر الكافي من الفاعلية لهؤلاء المراقبين؛

المطلب الثاني: نظريات الحوكمة

يشير العديد من الباحثين إلى أن مصطلح الحوكمة لم يظهر كمفهوم كما نعرفه اليوم، بل جاء نتيجة لتطور العديد من نظريات الإدارة الحديثة التي تناولت المسائل المتعلقة بالعلاقات بين ملاك المؤسسات والمدراء والمسؤولين التنفيذيين، ومن بين هذه النظريات نجد نظرية حقوق الملكية التي تركز على حقوق المساهمين في المؤسسات، ونظرية الوكالة التي تتناول العلاقة بين الملاك والمدراء وتحاول تقليل مشكلات العديد من المصالح المتعارضة بينهما، وأخيرا نظرية التجذر، وسيتم التطرق بالتفصيل إلى هذه النظريات فيما يلي.

1 – بتول محمد نوري، على خلف سليمان، **حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة**، مجلة الإقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 2، العدد 2، جامعة البليدة 2، البليدة، الجزائر، 2011، ص: 31.

الفرع الأول: نظرية حقوق الملكية

في العقود الأخيرة، تم التحقق والإعتراف بأهمية حقوق الملكية، ففي سنة 1972، اعتبر كل من ALCHAIM AND DENSETZ أن انتاجية و فعالية المؤسسة مرتبطة بمفهوم حقوق الملكية، حيث تعمل هذه الأخيرة على تحديد ضوابط إمتلاك الفائض الناتج عن نشاط المؤسسة.

على ضوء هذه النظرية، تعد المؤسسة هيكل تنظيمي ذو كفاءة عالية يؤدي دوره في مجموعات، تتبادل حقوق الملكية المتمثلة في ثلاثة حقوق؛ الأولى حقوق الإستعمال التي تعني الحق في استخدام الموارد المتاحة، الثانية حقوق الإستغلال التي تتضمن الإستفادة من الأصل، والثالثة حقوق التنازل و التي تشمل الحق في بيع المواد[1].

إن هذه الحقوق تمارس حسب Furuboth and Pejovich وفق الأنواع التالية من المؤسسات[2]:

أولا: المؤسسة الرأسمالية

يكون في المؤسسة كل من حقوق الاستعمال، الاستغلال والتنازل من حقوق الفرد الواحد، وفي هذا السياق نجد حالتين؛ الحالة الأولى أن يكون المالك هو نفسه المسير أين يتم دمج دور الملكية بالقرار، مما يفعل دور المؤسسة الرأسمالية، نجد في الحالة الثانية المسير والمالك معا؛ أين تعمل آلية الحوكمة على مراقبة متخذي القرارات وتشجيع تسيير مصالح المساهمين، يترقب المساهمون ارتفاع المداخيل وذلك لرفع أجرة المسير، الذي يعتبر دائن داخلي متبقي من تقسيم المداخيل بعد تسديد مستحقات الدائنين الخارجيين، وزيادة الفائدة العائدة على المساهمين.

ثانيا: المؤسسة الإدارية أو التسييرية

يتم تقسيم حقوق الملكية في هكذا مؤسسات بين المالك و المسير، أين يكون للمالك حق التنازل و حق استغلال المنتج كحقه في بيع أسهمه، بينما يحوز المسير على حق الاستعمال لإشرافه على تسيير المؤسسة بشكل يومي، مما يخلق اختلاف في مصالح كل من المالك و المسير جراء هذا التقسيم، و ذلك لعدم توفر رأس المال لدى المسير الذي لا يحاول رفع قيمة الثروة لصالح المساهمين، فاستقلالية المسير وتعزيز مكانته هما الربح الأساسي لديه.

1 – عائشة طاسين، **دور الحوكمة المؤسسية في خلق القيمة في المؤسسة–دراسة عينة من المؤسسات–**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2018، ص:23.

2 – عقبة قطاف، **دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الإقتصادية الجزائرية – دراسة حالة شركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر–**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019، ص: 19.

ثالثا: المؤسسة العمومية

تكون حقوق الاستغلال و التنازل في هذه المؤسسة تحت يد السلطة العمومية التي تكمن في الدولة، بينما حق الاستعمال فهو لكافة الأطراف.[1]

رابعا: المؤسسة التساهمية أو التعاونية

لا يتوفر ملاك واقعيون في هذا الصنف من المؤسسات، لأن الملكية جماعية و لا يمكن تحويلها.

أولا: فرضيات نظرية حقوق الملكية

ترتكز نظرية حقوق الملكية على مجموعة من الفرضيات نشير إليها في النقاط التالية[2]:

- يسعى الأعوان الاقتصاديون إلى البحث عن المصلحة الشخصية، أيا كانت حقوق الملكية التي يحوزون عليها أو النظام الاقتصادي الذي يديرهم، كما يعظمون مهامهم في الفائدة؛
- يخضع كل فرد إلى مجموعة من القيود المفروضة من خلال إتباع إطار تنظيمي، خصوصا اذا كان للفرد أهداف خاصة؛
- يوجد أهداف أخرى غير نقدية للعامل الإقتصادي، بخلاف تعظيم الأرباح أو الثروة، مثل الترقية و شروط العمل؛
- تتضح رغبات الفرد من خلال السلوك الذي يتبعه في السوق؛
- تعتبر تكاليف المبادلات غير معدومة، أيضا المعلومة غير كاملة.

الفرع الثاني: نظرية الوكالة

نتيجة لسعة و كبر حجم المؤسسات وعملياتها المعقدة وانفصال الملكية عن الإدارة، ظهرت نظرية الوكالة، فنشأت في المؤسسة العديد من علاقات الوكالة منها علاقة الوكالة بين الملاك والإدارة وأخرى بين المساهمين والدائنين،

1- عائشة طاسين، **مرجع سابق**، ص: 23.

2 – خضرة صديقي، **واقع تطبيق الحوكمة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة – دراسة حالة مؤسسة أن.سي.أ الرويبة الجزائر–**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير الموارد البشرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2015، ص: 14.

وقد تصدر مشاكل في الوكالة وأخلاقيات التعامل، نظرا لسعي كل طرف إلى تعظيم منفعته الذاتية و لو على حساب الآخرين، و تعتبر نظرية الوكالة المؤسسة بأنها جملة من العلاقات التعاقدية والتي يتحقق وجودها إلا بهذه العقود.[1]

يرجع الفضل إلى الإقتصاديين الأمريكيين Jensen and Meckling اللذان نالا جائزة نوبل للإقتصاد سنة 1976، حيث طورا نظرية الوكالة و قدما تعريفا لها كالآتي: "تعرف نظرية الوكالة كعلاقة بموجبها يلجأ شخص صاحب رأسمال لخدمات شخص آخر لكي يقوم بدله ببعض المهام، هذه المهمة تستوجب نيابته في السلطة".[2]

أولا: فرضيات نظرية الوكالة

تعتمد نظرية الوكالة على مجموعة من الفرضيات الأساسية أهمها[3]:

- تمتع أطراف الوكالة بالرشادة الإقتصادية، و تعظيمهم لمنفعتهم الشخصية من خلال تصرفاتهم؛
- وجود ضرورة مشتركة فيما بين الأطراف بخصوص استمرار العلاقة أو شراكة فعالة و قادرة على مواجهة بقية المؤسسات، بالرغم من تضارب أهداف الوكلاء و الأصلاء؛
- وجود فروقات في الخلفيتين العلمية والعملية لكل من الوكيل والأصيل نظرا لاختلاف المخاطرة التي يواجهها كل منهما؛
- امتلاك الوكيل للخبرة العملية والتحكم في المعلومات المحاسبية و امتلاكه البراعة في اختيار السياسات والتقديرات المحاسبية، مما يؤدي إلى تعظيم فائدته على حساب الأصيل، وهذا لعدم تطابق المعطيات بين الوكيل والأصيل؛

ثانيا: تكاليف الوكالة

تنتج عن المصالح بين الأصيل والوكيل تكاليف، هذه التكاليف تتخذ ثلاثة أشكال[4]:

1 –غلاوي نسيمة، **الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية للشركات –دراسة حالة بعض مؤسسات تلمسان–**، أطروحة دكتوراه تخصص حوكمة الشركات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بالقايد، تلمسان، الجزائر، 2015، ص: 15.

2 – ياقوت موساوي، **دور حوكمة الشركات في تخفيض مشكلة الوكالة من خلال دورها في التأثير على الهيكل المالي–دراسة حالة مجمع الفندقة، سياحة وحمامات معدنية–**، مجلة الاصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد14، العدد 01، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2020، ص: 168.

3 – أمين راشدي، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي –دراسة تطبيقية على بعض شركات المساهمة في ولاية سطيف**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص مالية، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2018، ص: 12.

4 – بلحول سردوك، **الحوكمة، الاستثمار الأجنبي المباشر والنمو الاقتصادي في الدول الناشئة**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص استراتيجية التنمية والسياسات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مصطفى اسطمبولي، معسكر، الجزائر، 2019، ص: 17.

1-تكاليف المراقبة أو التحكم: تنتج عما يقوم به الأصيل من مراقبة، للقضاء على السلوك الانتهازي للوكيل، كتكاليف مراقبة النفقات بهدف إلتزام الوكيل بمضمون الاتفاق؛

2-تكاليف الالتزام: تصدر تكاليف الإلتزام عندما يقوم خبراء من خارج المؤسسة بصياغة التقارير ومراجعة حسابات المؤسسة، أي أن تكاليف الإلتزام تنشأ عندما يصدر الأصيل أعمال تتناقض مع مصالح الوكيل؛

3-تكاليف السلوك الانتهازي: تعني الخسائر من التكاليف أو الأرباح التي يتكبدها الأصيل، جراء سوء تسيير الوكيل أو بسبب تعارض مصالح كل من الأصيل و الوكيل؛

الفرع الثالث: نظرية تجذر المسيرين

يمكن تعريف التجذر بأنه القدرة على فرض الهيمنة والنفوذ على مجريات الأمور، يتضمن ذلك عملية التسيير الإداري للمدير، وسيطرته و تحكمه في مختلف المشاغل الداخلية و الخارجية للمؤسسة، كذلك يمكن التعبير عنها بالجهود التي يبذلها المدير لتعزيز مكانته وارسائها و تثبيتها، واستقرار منصبه، لضمان بلوغ مصالحه الشخصية.[1]

أولا: آليات التجذر

حسب منظروا هذه النظرية، توجد عدة أساليب وآليات تساعد المدير على التجذر، من أهمها:[2]

1- الاستثمار في أصول ذات خصوصية عالية

في هذا السياق يعمل المدير على تنظيم استثمارات المؤسسة في شكل نشاطات خاصة مستغلا صلاحيته و كفاءته وبراعته، و ان كانت هذه النشاطات غير مربحة للمؤسسة، وهذا يقلل احتمالية طرده حيث يكسبه ذلك ميزة تنافسية ومعرفة خاصة أمام بقية المديرين المنافسين، لأن الإستثمار في الأصول الخاصة تزيد من تبعية كل من العمال والمساهمين والزبائن وغيرهم للمدير، مما يصعب على المؤسسة الإنفصال عن المدير الذي يحوز على مكانة وكفاءة خاصة وجوهرية لإدارة الأصول.

1 – محمد بوهدة وآخرون، **حوكمة الشركات في ظل النظريات التعاقدية وسبل إرسائها في بيئة الأعمال الجزائرية**، مجلة أبعاد اقتصادية، المجلد 10، العدد 02، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2020، ص: 426.

2 – نورة محمدي، **أثر حوكمة الشركات على الأداء المالي لشركات المساهمة العاملة في الجزائر خلال الفترة (2015-2009)**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص دراسات اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2018، ص: 12.

2- توجيه استثمارات المؤسسة

حسب Vishny, Shleifer, Morck يسمح للمسير الذي يريد التجذر أن يقود استثمارات المؤسسة في المنحى الذي يرغب فيه و ذلك من خلال:[1]

أ-الاستثمارات بالتنوع: يتسنى للمسير إجراء استثمارات ربحية و ذات انتاجية بهدف التجذر، و ذلك بتعدد نشاطات المؤسسة مما يكسبها ميزة تنافسية و يقلص من الأخطار المحتملة.

ب-استثمارات النمو: على المسير الذي يسعى للتجذر أن يحصل على دعم من كوادر المؤسسة، هذه الاستراتيجية تتيح للمسير أن يكافىء العمال الأوفياء بترقيتهم، يؤدي هذا الشكل من الاستثمارات إلى تعقيد الهبكل الداخلي للمؤسسة، وبذلك تنخفض إحتمالية تعويض المسير بآخر منافس، فهذا الأخير يلزمه وقت لاستيعاب نظام سيرورة الجماعة.

جـ-شراء المردودية: يحرص المسير على رفع قيمته لدى المساهمين و تعزيز سمعته في سوق العمل، حيث يعمل على منح حسابات ربحية، إضافة إلى قابليته لدفع مستحقات إضافية لنشاطات معينة مما يؤثر على المساهمين.

3- العقود الضمنية

تعزز العقود الضمنية تجذر المسيرين وذلك حسب كل من Vishny وShleifer، وهذا بسبب صعوبة كشفها من قبل المساهمين ومجلس الإدارة، بالإضافة إلى ذلك فإن العقود الضمنية التي لا تكون بشكل مكتوب ورسمي وتفتقر إلى شكل قانوني، مثل الوعود بالترقية وزيادة الأجور للموظفين، تؤدي إلى زيادة تمسك الموظفين بالمسير، حيث يتوقف تعويضهم وعلاواتهم على استمرارية المدير في منصبه[2].

ثانيا: آليات معالجة استراتيجية التجذر

من أجل الحد من استراتيجية التجذر التي يتبعها المسيرون والتي قد تكون غير مفيدة للمساهمين وأصحاب المصلحة الأخرى، يتم تنفيذ آليات رقابة داخلية وخارجية.

1 – أمين راشدي، **مرجع سابق**، ص: 17.

2 – نورة محمدي، **مرجع سابق**، ص: 12.

تقوم الآليات الداخلية –على الأقل– على تفادي عدم تماثل المعلومات، حيث يسمح الانتماء الداخلي لأطراف المؤسسة بالنظر الداخلي والمباشر إلى تصرفات المسيرين، ومن بين الشروط الأساسية لضمان فعالية رقابة المديرين هو حماية مصالح المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين، نجد[1]:

1- كفاءة المراقبين

ونقصد بذلك امكانية المسيرين على امتلاك واقتناء المعلومات واكتساب معرفة خاصة وشاملة بالبيئة وبالأطراف الأخرى ومعالجة هذه المعلومات، فالمعلومات تعد موردا هاما للمؤسسة، لذلك يتمتع المسيرون الذين يتمركزون في قلب الشبكة العقدية بفرص أفضل للوصول إلى المعلومات مقارنة بشركاء المؤسسة الآخرين.

2- تحفيز المراقبين

تتمحور نظرية الوكالة على السلوك الانتهازي والاستغلالي للمراقبين، حيث تشير هذه النظرية إلى أن المراقبين لن يكون لديهم دافع أو حافز لأداء واجباتهم إلا إذا كان لديهم إمكانية لتقليل تكاليفهم الشخصية والاستفادة من أنشطة المراقبين الآخرين، وتوجد أشكال أخرى من السلوك الانتهازي يمكن أن يتبعها المراقبون، مثل التواطؤ مع المديرين لخداع الأطراف الأخرى، أو التعامل مع جهات فاعلة أخرى[2].

إن الشرطين الأول والثاني أتت بهما نظرية الوكالة في بادئ الأمر، بينما الشرط الثالث (التالي) جاءت به نظرية التجذر.

3- استقلالية المراقبين

تتمحور نظرية التجذر على العلاقة القائمة بين المسيرين والمدققين، وعلى الآليات المتاحة للمسيرين لعرقلة أنظمة الرقابة، وذلك من خلال زيادة اعتماد الشركاء عليهم، وفي نفس السياق ومن أجل فهم السلوك الاستغلالي لفريق الإدارة، وجب تحفيز المراقبين، وفي حالة وجود ممارسات سلبية، يتم تطبيق عقوبات عليهم بسبب استقلاليتهم عن المسيرين[3].

1 – خضرة صديقي، **مرجع سابق**، ص: 21.

2 -Hervé Alexandre et Mathieu Paquerot, **Efficacité des structures de contrôle et enracinement des dirigeants**, revue finance contrôle stratégie, vol 3, n° 2, juin 2000, P :11.

3 – سعيد عمر بن أيوب، **أثر تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسساتية للجنة بازل على أداء شركات التأجير التمويلي: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للايجار المالي (SNL) في الفترة الزمنية (2017–2012)**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2021، ص: 63.

المطلب الثالث: مبادئ حوكمة المؤسسات وآلياتها

نظرا للفوائد العديدة التي توفرها حوكمة المؤسسات، فقد لفتت انتباه المنظمات الدولية وحظيت بمستوى عال من الاهتمام، وعلى هذا الأساس فقد أصدرت هذه المنظمات مجموعة من المبادئ التي تشكل الأساس للعديد من الممارسات المتعلقة بحوكمة المؤسسات، بالإضافة إلى ذلك وبسبب الصراعات التي تنشأ داخل المؤسسات نتيجة لتضارب المصالح بين الأطراف المختلفة، تم تطوير آليات تتعلق بالحوكمة لحل هذه المشاكل والحد من تأثيرها والتي تساعد على استمرارية المؤسسة.

الفرع الأول: مبادئ حوكمة المؤسسات

قامت العديد من الهيئات والمنظمات العالمية بإصدار مبادئ تحكم حوكمة المؤسسات، ولعل من أهم هذه المنظمات، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) التي قامت بإصدار مبادئ حوكمة المؤسسات، حيث تتضمن هذه المبادئ مجموعة من الإرشادات التي توضح كيفية تطبيق تلك المبادئ، ويمكن تلخيص هذه المبادئ فيما يلي[1]:

أولا: المبدأ الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات

يتطلب التحقيق الفعال للحوكمة وجود إطار قانوني وتنظيمي، يمكن لأصحاب المصلحة في السوق الاعتماد عليه لتنظيم علاقاتهم التعاقدية المتعلقة بهم، ويتضمن إطار حوكمة المؤسسات عادة عناصر قانونية وتنظيمية تعزز الشفافية وكفاءة الأسواق وتوجيه الموارد بكفاءة، ويجب أن يكون هذا الإطار متوافقا مع القوانين والذي يدعم الإشراف والتنفيذ الفعال، يتميز هذا الإطار بالنقاط التالية:

- يجب وضع إطار لحوكمة المؤسسات ذو تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل، يساعد على تعزيز النزاهة في الأسواق وتحفيز الفاعلين في السوق، بالإضافة إلى تشجيع إنشاء أسواق متسمة بالشفافية والكفاءة؛
- يجب أن تكون الشروط القانونية والتنظيمية التي تؤثر على ممارسة حوكمة المؤسسات متطابقة مع التشريع والقانون وقابلة للتطبيق؛
- يجب تحديد وتصميم توزيع المسؤوليات بين الجهات المختلفة بوضوح لخدمة المصلحة العامة؛

1 - OECD, **Principles of corporate governance**, 2004, P: 17-66, Available in the website: https://www.oecd.org/corporate/ca/corporategovernanceprinciples/31557724.pdf, consulted in 05/01/2022, 15 :21,

- تفعيل دور أسواق الأوراق المالية في تحسين حوكمة المؤسسات من خلال تعزيز متطلباتها من قبل الجهات المعنية، حيث تبين أسواق الأوراق المالية للمستثمرين مدى اهتمامها بالحوكمة من خلال تطبيق مختلف اللوائح الخاصة بها في الأسواق؛

- يجب أن تكون الهيئات التي تقوم بالإشراف والتنظيم والتنفيذ، قادرة على تطبيق واجباتها بمهنية وموضوعية، وينبغي أن تتوفر لديها النزاهة والموارد اللازمة، بالإضافة إلى ذلك، يجب أن تتخذ قراراتها وأحكامها في الوقت المناسب وتتميز بالشفافية.

ثانيا: المبدأ الثاني: الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية

تعتبر ثقة المساهمين في حماية رأس المال الذي يساهمون به في المؤسسة من سوء الاستخدام من قبل مديري المؤسسة أو المساهمين الكبار، عاملا هاما في تعزيز وتطوير أداء أسواق رأس المال، حيث يساهم إطار حوكمة المؤسسات في تيسير ممارسة حقوق المساهمين، سواء كانوا كبار المساهمين أو صغار المساهمين، من خلال إتاحة الفرصة لهم لاتخاذ إجراءات قانونية وإدارية ضد إدارة المؤسسة وربما ضد مجلس الإدارة، ومن بين الشروط الضرورية التي يمكن لها حماية حقوق المساهمين ما يلي:

- يتطلب تأمين المعلومات الكافية للمساهمين من أجل المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتغييرات الأساسية والهامة في المؤسسة.

- المشاركة الفعالة للمساهمين في التصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، واحاطتهم بجميع اجراءات التصويت؛

- يجب أن يسمح للمساهمين والمستثمرين بأن يتشاوروا فيما بينهم بشأن الحقوق الأساسية للمساهمين، باستثناء المسائل المتعلقة بسوء الاستغلال؛

- المعاملة المتكافئة والمتساوية لكافة المساهمين من حملة نفس الفئة من الأسهم؛

- حماية صغار المساهمين من المساهمين أصحاب النسب الكبيرة (كبار المساهمين)، من سوء الإستغلال والتي يتم القيام بها بشكل مباشر أو غير مباشر.

ثالثا: المبدأ الثالث: المستثمرون من المؤسسات وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء

يجب أن يتوفر للمستثمرين وأسواق الأسهم حوافز تشجعهم على المساهمة في تعزيز وتفعيل الحوكمة، وذلك من خلال وضع إطار قانوني وتنظيمي لحوكمة المؤسسات يأخذ في الاعتبار الواقع الاقتصادي الذي سيتم تنفيذها فيها،

توصي المبادئ بأن تكشف المؤسسات المستثمرة عن سياساتها الخاصة بحوكمة المؤسسات ومشاركتها في الحوكمة، من خلال حقوق التصويت، لذلك قامت بعض الدول بالشروع في النظر في تبني تعليمات تتعلق بمشاركة المساهمين في عمليات التصويت.

رابعا: المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة المؤسسات

يعتبر مساهمة أصحاب المصلحة مهمة في بناء القدرة التنافسية، ويتعين على المؤسسات أن تدرك ذلك، فمن المهم أن يكون من مصلحة المؤسسة بناء تعاون قوي بين جميع الأطراف ذات المصلحة لتعزيز وزيادة الثروة، وينبغي أن يتضمن إطار حوكمة المؤسسات الاعتراف بمختلف مصالح الأطراف ذات الصلة ومساهماتهم في نجاح المؤسسة، وأن يتم التعرف على حقوق أصحاب المصلحة وفقا للقوانين والاتفاقيات المتبادلة، بالإضافة إلى تشجيع وتحفيز التفاعل والتعاون بين المؤسسات وأصحاب المصالح، ويمكن تحقيق ذلك من خلال:

- يجب أن تحترم حقوق أصحاب المصلحة التي ينص عليها القانون أو تكون نتيجة لاتفاقيات متبادلة؛
- عندما يوفر القانون حماية مصالح الأطراف ذات الصلة، يجب أن يتاح لأصحاب المصلحة فرصة الحصول على تعويض معقول عن أي انتهاك لحقوقهم؛
- يجب توفير آليات لمشاركة العاملين عن طريق استثمار مهاراتهم في المؤسسة، كتمثيل العمال والموظفين في مجلس الإدارة؛
- يجب أن يسمح لأصحاب المصالح بالمشاركة في عملية الحوكمة، وأن يتم تزويدهم بالمعلومات ذات العلاقة والكافية والموثوقة في الوقت المناسب وبشكل منتظم؛
- يجب أن يتاح لأصحاب المصالح، القدرة على التواصل مع مجلس الإدارة والسلطات والهيئات العامة المختصة، للتعبير عن مخاوفهم بشأن الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية، ويجب أن لا يتم التقليل من حقوقهم أو التهاون بها إذا قاموا بذلك؛

خامسا: المبدأ الخامس: الافصاح والشفافية

يجب أن يقوم إطار حوكمة المؤسسات بضمان الكشف في الوقت المناسب عن جميع القضايا الهامة والخاصة بالمؤسسة، بما في ذلك الوضع والأداء المالي وحقوق الملكية وأساليب ممارسة حوكمة المؤسسات، من خلال:

- يجب أن يشمل الإفصاح عن مجموعة من المعلومات المتعلقة بالنتائج المالية والمعلومات غير المالية ونتائج عمليات المؤسسة، بما في ذلك المعلومات الخاصة بالمساهمين الرئيسيين، بالإضافة إلى المستفيدين من الملكية وحقوق التصويت؛

- يجب أن يتم اعداد المعلومات وأن تقوم المؤسسة بالافصاح عنها وفقا للمعايير المتعارف عليها المتعلقة بجودة المحاسبة والابلاغ المالي وغير المالي؛

- يجب إجراء تدقيق خارجي سنويا بصفة مستقلة من قبل مدقق ذو استقلالية وكفاءة وفقا لمعايير التدقيق ذات الجودة العالية، بهدف تزويد مجلس الإدارة والمساهمين بتأكيدات خارجية وموضوعية بأن البيانات المالية تمثل بدقة عن المركز المالي وأداء المؤسسة في جميع الجوانب؛

- يجب على المدققين الخارجيين أن يكونوا مسؤولين عن ممارسة عملهم، وأن يلتزموا ببذل العناية والمعايير المهنية في عملية التدقيق، وأن يقوموا بقبول المسائلة والمحاسبة أمام المساهمين؛

سادسا: المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة

يقوم مجلس الإدارة على إنشاء أنظمة إرشادية تستند إلى توجيهات المؤسسة، حيث يتمتع مجلس الإدارة بدور فعال في مراقبة أداء الإدارة وضمان عدم تعارض مصالح المساهمين في المؤسسة، ومن أجل تحقيق ذلك، يجب أن يلتزم المجلس بالموضوعية والاستقلالية في أداء مهامه، وتتمثل مسؤولياته في تحقيق امتثال وإلتزام المؤسسة للقوانين المتعارف عليها، ومراعاة مصالح المساهمين والتعامل معها بشكل عادل، وتتلخص المعايير ذات الصلة بمسؤوليات مجلس الإدارة فيما يلي:

- يجب العمل على أساس معرفة كاملة وحسن نية، مع بذل العناية المهنية اللازمة، حيث يتعلق واجب الولاء بالمؤسسة وجميع مساهميها؛

- يجب أن يتم التعامل بالعدل مع جميع المساهمين عند اتخاذ القرارات خاصة المالية، حيث يكون هذا المبدأ ذا أهمية خاصة في حالة سيطرة المساهمين الكبارعلى الاختيار بين مختلف البدائل؛

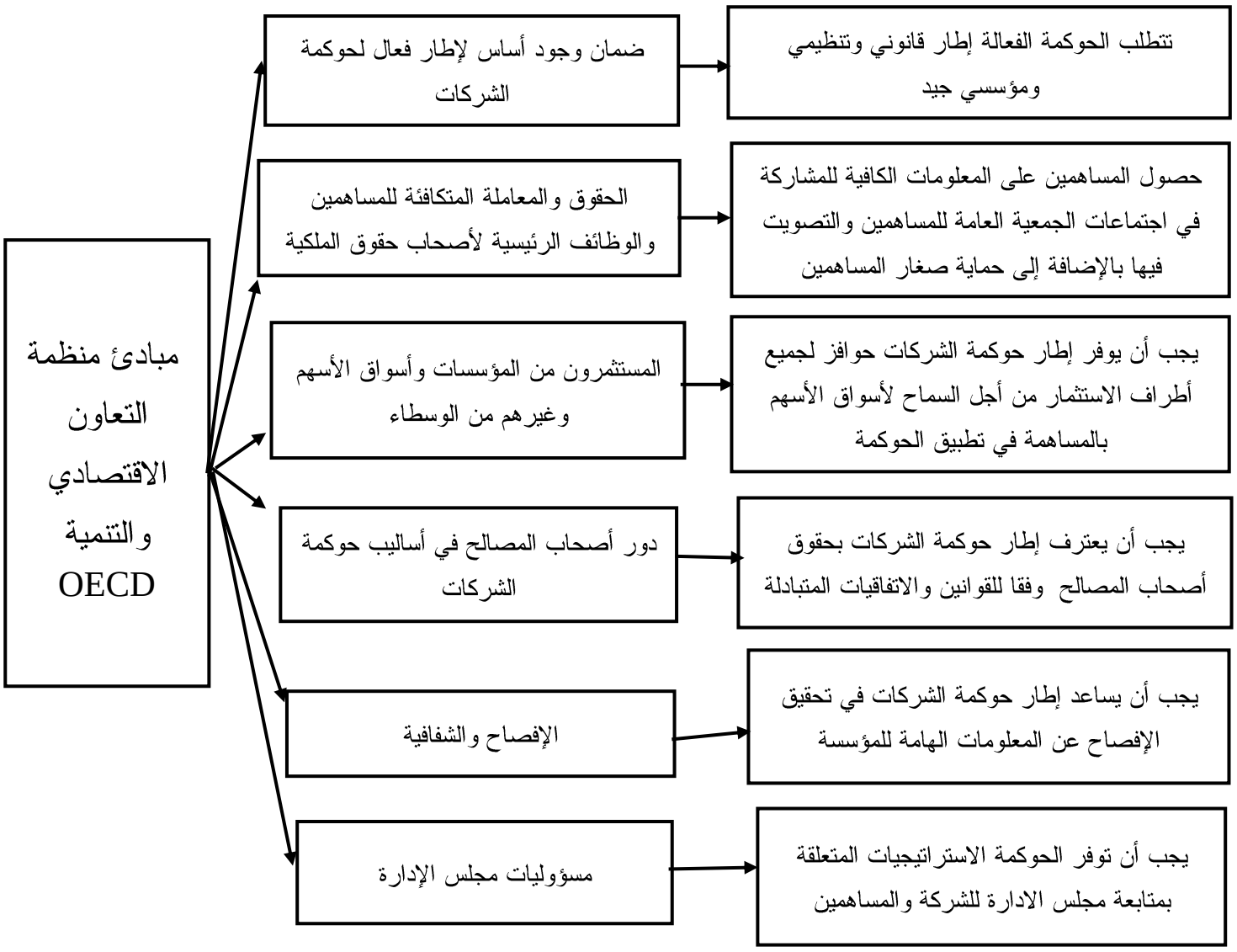
- يتعين تنفيذ معايير السلوكيات الأخلاقية لتعزيز المصداقية والموثوقية في جميع جوانب المؤسسة، وتعتبر هذه المعايير من الضرورات الأساسية التي يجب على المؤسسات أن تتبعها، وتساهم في إرساء إطار قوي لتقييم ممارساتها؛

- يجب أن يقوم المجلس بوظائف تتضمن المراقبة والإشراف على مخاطر المؤسسة، أيضا يجب على المجلس أن يختارالمسؤولين الرئيسيين وتحديد رواتبهم؛

- يجب أن يتمتع مجلس الإدارة بالقدرة على اتخاذ القرارات بصفة مستقلة وأن يتعامل مع مختلف أنشطة وشؤون المؤسسة.

ويمكن تلخيص ما سبق في الشكل التالي:

الشكل رقم (02): مبادئ حوكمة المؤسسات حسب OECD



المصدر: من إعداد الباحث بناءا على مبادئ OECD

الفرع الثاني: آليات الحوكمة

توجد في حوكمة المؤسسات عدة آليات تعمل على تحقيق أهدافها وحمايتها من حالات التعثر والافلاس المالي، بالإضافة إلى دورها في تعظيم قيمة المؤسسة في السوق وضمان استمراريتها ونموها في قطاع الأعمال، ومن بين هذه الآليات نجد:

أولا: مجلس الإدارة

تشير نظرية الوكالة إلى أن مجلس الإدارة يمثل الآلية الأنسب للتقليل من المخاطر المتعلقة بالأخلاق التي يمكن أن يتعرض لها المديرون، ويجبرهم على العمل في مصلحة المساهمين، فهو المسؤول عن حماية مصالح حملة الأسهم في المؤسسة من خلال تنفيذ أنشطة الرقابة، كما يمتلك السلطة القانونية الوحيدة للتصديق على أعمال الإدارة ومراقبتها، وتقييم أدائها ومكافأتها أو معاقبتها عند الحاجة [1].

يتولى مجلس الإدارة بشكل محدد مسئولية مساءلة ومحاسبة المديرين نيابة عن المساهمين، وذلك بناءا على أدائهم في تحقيق أهداف المؤسسة ومصالح المساهمين، لهذا السبب، يجب أن يتمتع مجلس الإدارة بدرجة من الاستقلالية التي تمكنه من مراقبة أداء المديرين وفصلهم في حال عدم تحقيقهم المستوى المطلوب[2].

ثانيا: لجان التدقيق

تعتبر لجان التدقيق آليات رقابة حيوية في شركات المساهمة، وتعد أحد الركائز الأساسية لتحقيق مفهوم حوكمة المؤسسات، تعمل هذه اللجان كوسيط بين مجلس الإدارة وكل من المدققين الداخليين والخارجيين، تقوم لجنة التدقيق بالحفاظ على استقلالية المدققين الخارجيين من خلال تعيينهم وتحديد أتعابهم، بالإضافة إلى ذلك تساعد اللجنة في حل المشاكل المتعلقة بالإفصاح، التي قد تنشأ بين المراجعين الخارجيين والإدارة، نتيجة للاختلافات بينهما[3]، وسيتم التفصيل في لجان التدقيق في الفصل الثاني.

1 – خليل بوزيدي، نور الدين شنوفي، **حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية**، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 5، العدد 3، جامعة بشار، ديسمبر 2019، ص: 495.

2 – نسيمة غلاي، **مرجع سابق**، ص: 58.

3 – خيرة الداوي، **دور حوكمة الشركات في تحقيق كفاءة الأسواق المالية: دراسة قياسية لعينة من الشركات المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية خلال الفترة 2007–2016**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية الأسواق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2018، ص: 23.

ثالثا: التدقيق الداخلي

يلعب التدقيق الداخلي دورا هاما في تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات، حيث تساعد أجهزة التدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة المؤسسات من خلال مسؤوليات هامة، وتشمل هذه المسؤوليات التأكيد على كفاءة العمليات والامتثال للقوانين والأنظمة، وتعزيز الثقة في التقارير المالية، ويتمثل الدور الأساسي للتدقيق الداخلي في إجراء فحص دوري للإجراءات المعتمدة التي تتبعها الإدارة في تسيير المؤسسة[1].

رابعا: المدقق الخارجي

أصبح دور المدقق الخارجي هام وجوهري وفعال في مجال حوكمة المؤسسات، فهو يقوم بإعداد تقرير يهدف الى تحسين دوره في مجال الحوكمة من خلال إبداء رأي فني ومحايد عن صدق وصحة القوائم المالية التي تصدرها المؤسسة، حيث يعمل المدقق الخارجي على تعزيز وتدعيم الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية، فعن طريق القيام بواجبه، يساهم المدقق الخارجي في تقليل التعارض بين الملاك والإدارة، وكذلك يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات، بالإضافة إلى ذلك، يلتزم بمبادئ مهنة التدقيق ويسعى للحد من السلوك غير الأخلاقي في المؤسسات[2].

خامسا: آلية التعويضات المالية للمديرين التنفيذيين

تهدف هذه الآلية إلى تدعيم قدرة مجلس الإدارة والمساهمين على مراقبة إجراءات الإدارة، وتحقيق التوافق والتماثل بين مصالح المالكين والمسيرين، وتخفيض صراعات الوكالة بينهما، ويتم هذا عن طريق توفير رواتب وعلاوات وحوافز طويلة الأجل مثل خيارات الأسهم، يعتقد العديد من الأكاديميين والباحثين أن نجاح مسيري المؤسسات في الوصول إلى مستوى معين من الأداء يعود إلى تقديم نوع جديد من المكافآت، حيث يتلقون أسهما في رأسمال المؤسسات التي يسيرونها، لذلك يعتبر توزيع الأسهم على المديرين حافزا لهم لتحقيق أقصى قدر من الأرباح وتحسين الأداء[3].

1 – بدرة بوشمبة، **دور التدقيق الداخلي في تحقيق التطبيق الفعلي لحوكمة الشركات داخل المؤسسات**، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 05، العدد 1، جامعة برج بوعريريج، ديسمبر 2018، ص: 59.

2 – خيرة الداوي، **مرجع سابق**، ص: 28.

3 – نورة محمدي،**مرجع سابق**، ص: 37.

سادسا: التشريع والقوانين

تؤدي هذه الآليات في العادة إلى تشكيل وتأثير التفاعلات بين الأطراف المشتركة المباشرة في عملية الحوكمة، وقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الرئيسيين في عملية الحوكمة، ولكن ليس فقط فيما يتعلق بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل أيضا في كيفية تفاعلهم المتبادل[1].

ويرى الباحث أن حوكمة المؤسسات نشأت كاستجابة للحد من التصرفات الانتهازية والتلاعب التي يمكن أن يقوم بها المديرون، وتهدف إلى فرض رقابة تحمي المصالح المشتركة للأطراف المعنية وتحافظ على سمعة المؤسسة، وتم اعتبارها في السنوات الأخيرة أداة مهمة لتحقيق المساءلة والشفافية وتحسين أداء المؤسسات وتجنب المخاطر، عن طريق تعزيز مستوى الحوكمة، تتمكن المؤسسات من تعزيز سمعتها وزيادة الثقة لدى المستثمرين والعملاء وجميع الأطراف ذات المصلحة.

المبحث الثالث: جودة التدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق الخارجي الآلية التي تساعد على ضمان مصداقية البيانات المالية والمحاسبية التي تصدرها المؤسسات مما يتيح لمستخدمي القوائم المالية إمكانية اتخاذ القرارات المالية وغيرها في ظل الرأي الذي يبديه المدقق الخارجي عن مدى سلامة القوائم المالية من أي تلاعبات، ونظرا لزيادة الإهتمام بهذه المهنة، زاد الاهتمام بجودة التدقيق الخارجي، فهي تمثل أحد العوامل الأساسية في مساعدة الأطراف المختلفة في اتخاذ القرارات الهامة، ويرتبط هذا الأمر بشكل كبير بالمصداقية العامة للمؤسسات وثقة المستثمرين والجمهور فيها.

ونظرا لأهمية جودة التدقيق الخارجي، فإن العديد من الدول حرصت على إصدار مجموعة من المعايير المتعلقة بهذه المهنة، تركز هذه المعايير على كيفية تنفيذ عملية التدقيق الخارجي بالجودة المطلوبة، وتهدف إلى تحسين مستوى هذه المهنة وتقليل التجاوزات التي يمكن أن تحدث على مستواها، وبجانب تحديد معايير الجودة للتدقيق الخارجي، تم وضع مجموعة من المعايير للرقابة على جودة أداء المدقق، والتي تتضمن مراقبة ما إذا كان المدقق يتبع المعايير المعتمدة وإجراءات التدقيق الخارجي بشكل صحيح وفعال، ويتم تطبيق هذه المعايير عادة من قبل هيئات مستقلة تعمل على مراجعة أعمال المدققين والتأكد من امتثالهم للمعايير المعتمدة، بهدف ضمان جودة العمل الذي يتم تقديمه للعملاء. فمن خلال ما سبق ولتوضيح المفاهيم المتعلقة بجودة التدقيق الخارجي، تم تقسيم هذا المبحث إلى العناصر التالية:

1 –بدرة بوشمبة، **مرجع سابق**، ص:59.

المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق الخارجي؛
المطلب الثاني: الرقابة على جودة التدقيق الخارجي؛
المطلب الثالث: جودة التدقيق الخارجي وقانون ساربينز أوكسلي (SOX).

المطلب الأول: أساسيات جودة التدقيق الخارجي

قبل التطرق إلى مختلف المفاهيم المتعلقة بجودة التدقيق وأهميتها والهدف من تحقيقها، يجب التعرف أولا على مفهوم الجودة وذلك كما يلي:

الفرع الأول: تعريف الجودة

يعتبر مفهوم الجودة من العوامل الحاسمة التي تؤثر على نجاح المؤسسات في السوق العالمية، فالجودة تشير إلى القدرة التي يلبي بها المنتج أو الخدمة توقعات ومتطلبات العملاء، وهو ما يساهم في بناء علاقات طويلة المدى مع العملاء والحفاظ عليها، فالمنتج ذو الجودة العالية يعد أحد أساسيات قبول العلامة التجارية من قبل العملاء، وتزيد من رضاهم عن المنتج أو الخدمة وتحفزهم على إعادة الشراء والترويج لها، في حين يمكن أن يؤدي المنتج ذو الجودة المنخفضة إلى ردود أفعال سلبية سريعة من العملاء، وبالتالي قد يضر بسمعة المؤسسة. تبعا لذلك، يمكن إعطاء مجموعة من التعاريف الخاصة بالجودة كما يلي:

عرفها معيار الإيزو 9000 الجودة على أنها: "مقدرة مجموعة من المزايا والخصائص على تلبية حاجات معينة"[1].

يعتمد هذا التعريف على ثلاثة أبعاد (الخصائص والرضا والحاجات)، حيث يجب أن يلبي المنتج أو الخدمة لمتطلبات (حاجات) المستهلك من خلال مجموعة من الخصائص والميزات، بسعر مقبول للجودة المقدمة؛ بالإضافة إلى ذلك، يجب أن يكون الرضا في مستوى يضمن ولاء العملاء[2].

تعرف الجودة على أنها: "مجموعة مركبة من الخصائص والصفات التي تتميز بها المنتج أو الخدمة والتي من خلالها تلبي توقعات الزبائن"[3].

1 − Mami ali**, Internal Factors Affecting Professional Performance Quality In Accounting And Auditing Firms- A Field Study From Algeria,** Journal Of Economics And Development, Issue 6, 2016, P 28
2 - Mahmoudi Houcine, **Product quality and incitement to apply Six Sigma method in Certified Algerian companies: Lessons learned from practical experiences**, Journal of Management and Economic Sciences Prospects, Vol 06, N° 01, 2022, P :683.
3 - B.Janakiraman, R.K.Gopal, **Total Quality Management-Text and Cases**, Eastern Economy Edition, New Delhi, 2006, P : 02

حسب هذا التعريف وليتفوق المنتج أو الخدمة، من المهم أن نفهم الأبعاد المحددة التي يتم من خلالها تقييم قدرة المنتج أو الخدمة على تلبية حاجات وتوقعات الزبائن، حيث اقترح (Garvin 1988) و (Juran and Gryna 1989) عدة أبعاد لجودة المنتج أو الخدمة؛ أربعة منها تساعد في تحديد مفهوم الجودة و هي المظهر والأداء والإعتمادية والاتقان، فالمظهر هو مدى جاذبية المنتج أو الخدمة الجديدة، أما الأداء فيشير إلى مدى جودة أداء المنتج أو الخدمة لوظيفتها المقصودة، والاعتمادية هي المدة التي يظل فيها المنتج أو الخدمة صالحة للاستخدام قبل التخلص منها، أي مدى الاعتماد عليها، وأخيرا يشير الاتقان إلى مدى جودة تصنيع المنتج، أو تقديم الخدمة[1].

فالجودة إذا تقوم على مجموعة من الأبعاد التي من خلالها يمكن أن تؤثر على نمو واستمرارية المؤسسة، فحسب Juran يمكن للمؤسسة التي تنتج سلعا وخدمات أن تتأثر بالجودة من الناحية المالية، حيث تؤثر الجودة على النتائج المالية للمؤسسة، لأن المنتجات والخدمات التي تتفوق على منتجات وخدمات المنافسين تكون أكثر قابلية للبيع، وبالتالي زيادة المبيعات وخفض التكاليف وبالتالي يؤدي إلى زيادة الربحية[2].

من التعاريف السابقة يمكن القول أن الجودة هي عبارة عن مجموعة من الخصائص والسمات التي تتميز بها سلعة أو خدمة ما تلبي رغبات وحاجيات العملاء، فهي الإدراك العام للعملاء لمدى كفاية وموثوقية وقيمة الخدمة مقارنة بتوقعاتهم.

الفرع الثاني: مفهوم جودة التدقيق الخارجي

لقد لفت مفهوم جودة التدقيق الخارجي الانتباه الشديد لدى المتخصصين والأكاديميين، وذلك بسبب الانتقادات الكبيرة التي تلقتها مهنة التدقيق بسبب تورط العديد من مكاتب التدقيق في إصدار تقارير مضللة حول أداء المؤسسات المدققة، لهذا السبب، تم إصدار مجموعة من المعايير التي تهدف إلى استعادة الثقة لدى المستخدمين للقوائم المالية في العمليات التدقيقية وزيادة جودة العمليات نفسها. ومن هذا المنطلق، سنتناول في هذا الفرع تعريف جودة التدقيق وخصائصها.

1 -Rajesh Sethi, **New Product Quality and Product Development Teams**, Journal of Marketing, Vol. 64, No. 2, American Marketing Association, 2000, P :02.

2 - Juran. J, De Feo. J, **Juran's Quality Handbook: The complete Guide To Performance Excellence**, Sixth Edition, McGraw-Hill Edition, New York, 2010, P :04.

أولا: تعريف جودة التدقيق الخارجي

إن مفهوم جودة التدقيق يمكن أن يختلف بصورة كبيرة وفقا للمنظور الذي تعرف من خلاله جودة التدقيق الخارجي، فجودة التدقيق الخارجي[1]:

- **من وجهة نظر المستخدمين:** يمكن التعامل مع جودة التدقيق كضمان لخلو القوائم المالية التي تصدرها الإدارة من أي تحريفات جوهرية؛
- **من وجهة نظر المدقق:** يمكن اعتبار جودة التدقيق على أنها امكانية المدقق لإنجاز المهام المطلوبة بشكل مرض وكاف، وفقا للمنهج المعتمد في التدقيق في المؤسسة محل التدقيق؛
- **من وجهة نظر المؤسسة محل التدقيق:** فجودة التدقيق تعني ذلك المستوى من الأداء الذي يمكن للمؤسسة أن تحمي نفسها من تحديات التقاضي والفحص القانوني؛
- **من وجهة نظر المنظمات المهنية:** تعبر جودة التدقيق الخارجي عن الإلتزام بالمعايير المهنية، المتعلقة بإصدار الرأي الفني والمحايد.

سنحاول تقديم مجموعة من التعاريف الخاصة بجودة التدقيق الخارجي كما يلي:

1- تعريف المنظمات المهنية لجودة التدقيق الخارجي

عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في نشرته المتعلقة بمعايير التدقيق التي نشرت عام 1974، أن "جودة التدقيق تتحقق من خلال الإلتزام بمعايير التدقيق ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق، ومن خلال الإلتزام بقواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والتدقيق" [2].

أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى مفهوم جودة التدقيق الخارجي من خلال المعيارين الدوليين لرقابة جودة التدقيق، حيث أن "جودة التدقيق الخارجي هي التزام المدقق للمعايير المهنية ولمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وأن تكون التقارير الصادرة عن المدقق تلبي الأهداف المنتظرة منها" [3].

1 – شريف على خميس ابراهيم، **أثر جودة ومداخل المراجعة الخارجية على مدى التزام الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بمعيار المحاسبة المصري رقم 24 بشأن ضرائب الدخل**، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 01، العدد 02، ديسمبر 2017، جامعة الاسكندرية، مصر، ص: 18.

2 – سمير لقويرة، **مرجع سابق**، ص: 117.

3 – موسى رحماني، فاتح سردوك، **مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 34، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014، ص: 186.

2- تعريف الأكاديميين لجودة التدقيق الخارجي

عرف (De Angelo) جودة التدقيق الخارجي على أنها القدرة على اكتشاف أي انحراف أو انتهاك في نظام المحاسبة للمؤسسة من قبل المدقق الخارجي، والإبلاغ عن هذه الانحرافات للمستخدمين المعنيين بالقوائم المالية[1].

يرى الباحث أن هذا التعريف يؤكد على أهمية الكفاءة والاستقلالية في جودة التدقيق، وبالتالي يتطلب توفر هذين العاملين لضمان أن عملية التدقيق ذات جودة عالية.

كما عرفت أيضا على أنها "الالتزام بمعايير التدقيق ومعايير الأداء من طرف الأفراد داخل مكاتب التدقيق، حيث تتعلق معايير الأداء بمكاتب التدقيق بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها في العاملين بمكاتب التدقيق، كالنزاهة، الموضوعية والاستقلالية"[2].

يرى الباحث أن هذا التعريف يركز على أهمية الالتزام بالمعايير المهنية في ضمان جودة التدقيق الخارجي، وبالتزامن مع ذلك، فإن الالتزام بالمعايير المناسبة يساعد المدقق على تنفيذ مهمته بشكل ممتاز وبجودة عالية.

وعرفت أيضا على أنها "ضمان المدقق أن المعلومات التي تم عرضها في التقارير المالية السنوية أو الفصلية، تعكس حقيقة واقع المؤسسة، وإعدادها وفق لما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتفق عليها"[3].

يرى الباحث أن هذا التعريف يركز على جودة القوائم المالية والمعلومات المحاسبية، وبالتالي فإن جودة التدقيق الخارجي تعتمد على جودة تلك المعلومات المحاسبية.

وقد حاول الباحث إعطاء تعريف يشمل مختلف الزوايا سالفة الذكر، فجودة التدقيق الخارجي هي قيام المدقق الخارجي بفحص القوائم والتقارير المالية وفقا للمعايير المحاسبية، والإبلاغ عن أي تجاوزات لمستخدمي القوائم المالية في حالة اكتشافها بالإضافة إلى ضمانه أن المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة تعكس حقيقة أدائها.

1 - Trischler, Jonas, **Audit Quality- Association between published reporting errors and audit firm characteristics,** Springer Gabler, Germany, 2014, p:10.

2 – أسامة معمري وآخرون، **متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220**، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، المجلد 03، العدد 02، 2020، تبسة، الجزائر، ص:38.

3 – اسماعيل طويل، **أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام اعمال المدققين الداخليين" على جودة التدقيق الخارجي– دراسة حالة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لولاية الجزائر**، مجلة المدبر، المدرسة العليا للتسيير والاقتصاد الرقمي، الجزائر، المجلد 08، العدد 01، 2021، ص: 14.

ثانيا: خصائص جودة التدقيق الخارجي

تتضمن خصائص جودة التدقيق الخارجي ما يلي[1]:

1-الأهمية: تتعلق هذه الخاصية بدراسة مدى أهمية المؤسسة التي تخضع للفحص والتدقيق، حيث يمكن تقييمها من خلال العديد من الأبعاد مثل حجم العميل المالي، وتأثير أدائه على المجتمع والجوانب المتعلقة بالسياسات الرئيسية؛

2-الموثوقية أو إمكانية الاعتماد: هل تعبر نتائج عملية التدقيق والاستنتاجات التي يتم الوصول إليها بشكل دقيق عن الظروف الفعلية المتعلقة بالمسألة الرئيسية التي يتم فحصها؟ وهل تعبر التأكيدات في تقرير التدقيق أو المعلومات والتقارير الأخرى التي تم جمعها خلال العملية بشكل كامل ودقيق على صحة النتائج؟

3-الموضوعية: هل تمت عملية التدقيق بطريقة عادلة ومنصفة، دون وقوع أي ضرر أو تحيز؟ حيث يجب على المدقق أن يستند تماما إلى الحقائق والتحليل الأساسي في تكوين تقييماته وآرائه؛

4-الوضوح: ينبغي أن يكون تقرير التدقيق واضحا وموجزا في تقديم نتائج عملية التدقيق، وهذا يشمل بشكل عام الموثوقية والنطاق، يجب أن تتضمن النتائج توصيات يمكن للمسؤولين التنفيذيين والمشرعين القانونيين فهمها على الفور، حتى وإن كانت لديهم خبرة محدودة في القضايا المحددة المستهدفة، لكنهم قد يحتاجون إلى العمل بناءا على ما جاء في التقرير؛

5-التوقيت الملائم: هل يقوم المدقق بتسليم نتائج التدقيق في الوقت المحدد؟ ويشمل ذلك الامتثال لمتطلبات الجدول الزمني المحددة أو القيود، وتقديم نتائج التدقيق عندما يكون هناك حاجة لاتخاذ قرار بشأن سياسة محددة، أو عندما يُتوقع أن تكون ذات فائدة كبيرة في تحسين جوانب أو مجالات ضعف الإدارة؛

6-المجال: هل تضمن خطة عملية التدقيق بشكل ملائم توفر جميع العناصر اللازمة لتحقيق نجاح التدقيق؟ وهل يتم تنفيذ عملية التدقيق بشكل كامل وفقا للمعايير المحددة في الخطة المطلوبة للمهمة؟

7-الكفاءة: هل تم تخصيص الموارد المطلوبة لعملية التدقيق بشكل ملائم، مع مراعاة أهمية وتعقيد عملية التدقيق؟

1 – نشيدة، أحطاطش، **أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات، دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2017، ص ص : 69-70.

8-الفعالية: هل حصلت النتائج والاستنتاجات والتوصيات المتعلقة بعملية التدقيق على استجابة مناسبة من المؤسسة محل التدقيق؟

الفرع الثالث: أهداف وأهمية جودة التدقيق الخارجي

تبرز أهمية وأهداف جودة التدقيق الخارجي كوسيلة لخدمة مجموعة متنوعة من الأطراف، فالمستخدمون للقوائم المالية يقومون باتخاذ قراراتهم خاصة المالية ووضع سياساتهم، بناءا على تقارير المدقق.

أولا: أهداف جودة التدقيق الخارجي

تتمثل أهداف جودة التدقيق الخارجي فيما يلي[1]:

- توفير التعليمات والإرشادات الخاصة بالسياسات التي يتبعها ويتمسك بها المدقق، وذلك للامتثال للمبادئ والمعايير المهنية المعمول بها؛
- تحقيق وكسب ثقة العملاء وتجنب الانتقادات من خلال زيادة الدقة والتركيز على التفاصيل أثناء القيام بعملية التدقيق؛
- تعزيز والرفع من معنويات فريق التدقيق وزيادة مستوى روحهم المعنوية؛
- تكوين شبكة علاقات تعاونية مع المكاتب الأخرى التي تؤدي لنفس الأهداف، لمناقشة المصالح المشتركة.

ثانيا: أهمية جودة التدقيق الخارجي

تظهر أهمية جودة التدقيق الخارجي من خلال عدة جوانب يمكن توضيحها في النقاط التالية[2]:

1- تأكيد الإلتزام بالمعايير المهنية

تعتبر المعايير المهنية دليلا هاما لتحديد وتنفيذ إجراءات التدقيق، وتشمل هذه المعايير، ولا سيما معايير رقابة الجودة، سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء الأفراد ومكاتب التدقيق، ويؤكد مستوى جودة عملية التدقيق مدى إلتزام المدققين بالمعايير المهنية؛

---

1 – عمر مسعودي، **فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق– دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق بالجزائر**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2019، ص ص: 207–208.

2 – سهام طالب حسين، **أثر تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة التدقيق– دراسة استقصائية لمجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2018، ص ص: 79–80.

2- الاسهام في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق

تشكل فجوة الجودة جزءا من فجوة التوقعات في عملية التدقيق، وقد تم تعريفها بواسطة أحد الباحثين على أنها "الاختلافات بين توقعات المستخدمين والمدققين بشأن جودة خدمات التدقيق المقدمة، والعوامل التي تؤثر في تشكيل تلك الجودة"، وأكد أن السبب الرئيسي لوجودها هو تراجع أداء المدقق عن معايير التدقيق ومعايير الجودة المعتمدة، وبالتالي يعد تحسين جودة خدمات التدقيق واحدة من الطرق لتقليص فجوة التوقعات؛

3- الاسهام في تدعيم مفهوم حوكمة المؤسسات

إن مفهوم حوكمة المؤسسات يشمل مجموعة من المبادئ التي تؤدي إلى توفير إجراءات الرقابة الداخلية والتي تتميز بالفعالية، بالإضافة إلى توفير إطار للتشريعات الخارجية الصارمة.

4- تعزيز امكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية

استقطبت هذه الغاية اهتماما كبيرا من قبل المنظمات المهنية والباحثين في فترة الثمانينات والتسعينات من القرن الماضي، وذلك بعد الفشل الذي شهدته العديد من المؤسسات الكبرى، لذلك تم اعتبار المدققين ذوي الكفاءة العالية أكثر قدرة على اكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية بشكل أفضل من المدققين ذوي الكفاءة المنخفضة، حيث أكدت لجنة (Tread way commision) على أهمية تحسين جودة التدقيق لزيادة اكتشاف الأخطاء والحد من التلاعب في القوائم المالية؛

5- تخفيض صراعات الوكالة

يفترض أن زيادة التعارض في المصالح بين الوكيل (الإدارة) والأصيل (المساهمين) يترافق مع زيادة تكلفة الوكالة، ففي هذه الحالة، تزداد الحاجة إلى خدمات التدقيق ذات الجودة العالية، حيث يشير أحد الباحثين إلى أنه في حالة وجود هذه الصراعات، فإن التدقيق يلعب دورا هاما في تقليل حدة هذه الصراعات، وكلما زادت حدة الصراعات زادت الحاجة الملحة إلى التدقيق كونه الحل الأمثل لتلك الصراعات[1]؛

1 – إسراء كاظم اللهيبي، صلاح نوري خلف، **أنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 08، العدد 23، 2013، جامعة بغداد، العراق، ص: 265.

6- أداة تنافسية جيدة

تمثل الجودة أداة استراتيجية فعالة لتحقيق تفوق تنافسي في سوق الخدمات، حيث تساعد على زيادة الحصة السوقية وتحسين معدلات الربحية، وتسهم في تحقيق رضا العملاء وتعزيز ولائهم، ففي سوق خدمات التدقيق، تعد جودة التدقيق هدفا رئيسيا لكل مكتب تدقيق وأحد المجالات التي يمكن أن يتميز بها عن المنافسين؛

7- زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصداقية القوائم المالية

يعتبر الاهتمام بجودة التدقيق من بين الأسباب التي تؤدي إلى تعزيز الثقة في تقارير التدقيق، وذلك نظرا للدور الحيوي الذي تلعبه هذه التقارير في تعزيز مصداقية القوائم المالية فهي تستعمل في اتخاذ القرارات من قبل مجموعة متنوعة من الأطراف التي لها علاقة بعملية التدقيق؛

8- الحد من الأزمات المالية

لم يكن انهيار أكبر المؤسسات العالمية نتيجة لخرق في النظام، بل كان نتيجة فشل كبير في عمليات الرقابة وجودة التدقيق، وبالتالي فإن توفر جودة عالية في عمليات التدقيق يلعب دورا كبيرا في تقليل حدوث الأزمات والانهيارات المحتملة.

المطلب الثاني: الرقابة على جودة التدقيق الخارجي

تتمتع الرقابة على جودة التدقيق الخارجي بأهمية كبيرة لأنها تساعد على إرساء قواعد وضع استراتيجيات لتحسين جودة الخدمات المقدمة من قبل المدقق، ويتم ذلك من خلال تحديد المعايير المعتمدة وتقديم التوجيهات اللازمة للمدققين الخارجيين، كما أن هذه الرقابة تهدف إلى تعزيز الأداء المهني للمدققين وتوجيههم نحو تقديم خدمات ذات جودة عالية وباستخدام أفضل للممارسات المتبعة في هذا المجال.

وبجانب دورها في تحسين جودة خدمات التدقيق الخارجي، فإن الرقابة تعتبر وسيلة هامة لتمكين مكاتب التدقيق من القيام بعملها بشكل صحيح وفعال، وتقليل احتمالية حدوث فشل في عمليات التدقيق، مما يقلل من احتمال تعرض المدققين الخارجيين للتقاضي، وعلاوة على ذلك، فإن الرقابة على جودة التدقيق الخارجي تعمل على تحقيق الشفافية في أعمال المدققين الخارجيين وتعزيز الثقة في النظام المالي.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة على جودة التدقيق

تهدف مكاتب التدقيق من خلال تصميم سياسات وإجراءات رقابة الجودة إلى ضمان الامتثال للمعايير المهنية وضمان جودة الخدمات التي تقدمها، يتم ذلك لأن المكاتب التي لا تنتهج نظاما لرقابة الجودة لا تلتزم بمعايير التدقيق المتعارف عليها، وبالتالي تثار شكوك حول جودة عملها[1].

تعرف الرقابة على جودة التدقيق على أنها:" إجراءات وسياسات موضوعة من قبل مكتب التدقيق نفسه للتأكد من أن هذه الإجراءات طبقت لأجل الوصول لمستوى الحد الأدنى ألا وهو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة وأية شروط تعاقدية وقانونية وممارسات وطنية"[2].

تعرف الرقابة على جودة التدقيق على أنها:" جميع المقاييس المستخدمة من قبل مكتب التدقيق والمصممة للمساعدة على انجاز عمليات تدقيق بدرجة عالية من النوعية والجودة، فهي الوسيلة التي يمكن بواسطتها لمكتب التدقيق التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات التدقيق والتي يقوم بها، تعكس مراعاته لمعايير التدقيق الدولية، أو أية شروط قانونية أو تعاقدية، أو معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه'[3].

ويرى الباحث أن الرقابة على جودة التدقيق الخارجي هي عبارة عن مجموعة من الإجراءات والمعايير والمقاييس، التي تصدرها المؤسسات والمنظمات المهنية لضمان جودة الخدمات التي يقدمها المدققون الخارجيون، بالإضافة إلى التأكد من امتثال مكاتب التدقيق للمعايير المهنية المعتمدة، وتحقيق الشفافية والمصداقية في العملية التدقيقية.

الفرع الثاني: أهداف معايير الرقابة على جودة التدقيق الخارجي

تهدف الهيئات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي إلى الوفاء بمتطلبات الأطراف المستفيدة المختلفة كأحد أهم أهدافها، لذلك تعمل هذه الهيئات على إصدار اللوائح والمعايير التي تهدف إلى تطوير جودة التدقيق الخارجي

1 – إيناس محمود العبادي، **العوامل المؤثرة في ساعات التدقيق الفعلية وأثرها في جودة التدقيق الخارجي**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، جامعة العلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2012، ص: 18.

2 – صبا أحمد سعيد، **نظام مقترح لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات– دراسة على عدد من مكاتب مراقبي الحسابات في محافظة نينوى–**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 77، 2009، الجامعة المستنصرية، العراق، ص: 27.

3 – سمير لقويرة، **مرجع سابق**، ص: 149

وتعزيز مستوى الخدمات المقدمة، ومن بين هذه الجهود، كان لإصدار معيار الرقابة على جودة التدقيق أهمية خاصة، حيث يسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المهمة، بما في ذلك [1]:

- تعزيز مستوى جودة التدقيق الخارجي، عن طريق تبني وسائل فعالة تؤدي إلى تحقيق هذا المستوى من الجودة؛

- التحقق من امتثال المدقق الخارجي للأنظمة التي تنظم علاقته مع عملائه، بالشكل الذي يؤدي إلى زيادة كفاءة وفعالية الخدمات المهنية، وتعزيز الثقة في تقديم الخدمات المهنية؛

- ضمان سلامة وحماية خدمات التدقيق الخارجي من التحيز والأخطاء والتلاعب والأنشطة المشبوهة، والحفاظ على استقلالية هذه الخدمات في الحقيقة وفي المظهر؛

- التحقق من أن الأفراد المشاركين في عملية التدقيق الخارجي يمتلكون المعرفة الفنية اللازمة والكفاءة المهنية المطلوبة لأداء هذه المهام؛

- التأكد من أن الأفراد المكلفين بتنفيذ عملية التدقيق يسعون إلى طلب المشورة والاستشارة من ذوي الخبرة والمعرفة في المجال؛

- ضمان الحفاظ على الجودة والملائمة في العمل من خلال توجيه ومراقبة جميع مستويات التنظيم في المكتب.

- التحقق من قدرة الموظفين الجدد الذين يتم تعيينهم على العمل بكفاءة، لضمان تحقيق حد أدنى من جودة عمل الموظفين المبتدئين؛

- التحقق من وجود المؤهلات المناسبة والخبرة في الأفراد المكلفين بتحمل مسؤوليات وظيفية أعلى؛

- التحقق من تقييم أي مؤسسة جديدة قبل قبول العمل معها، بالإضافة إلى مراجعة العلاقة بين المكتب والعملاء الحاليين بشكل مستمر، وذلك لتقليل ارتباط المكتب بعملاء غير موثوق بهم بأقل قدر ممكن؛

- التأكد من تنفيذ برنامج مراقبة جودة العمل داخل المكتب، للتأكد من تطبيق جميع إجراءات مراقبة الجودة الأخرى بفعالية؛

- توفير التوجيهات المتعلقة بالإجراءات التي يجب على المدقق اتباعها لتفويض عمله للمساعدين في عملية التدقيق الخارجي.

1 –ديمة مازن الشوا، **مدى إلتزام المراجع الخارجي بتطبيق رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني – دراسة تطبيقية لآراء مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة – فلسطين**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2012، ص ص: 38–39.

الفرع الثالث: الشروط الواجب توفرها في نظام رقابة الجودة

يتطلب تحقيق جودة عالية في أداء مكاتب التدقيق، سواء كانت صغيرة أو كبيرة، تطبيق نظام رقابة جودة فعال، فهو يساعد على ضمان المصداقية في نتائج التدقيق وتعزيز الثقة بين العملاء، حيث يحتوي نظام رقابة الجودة على مجموعة من العناصر والشروط الضرورية، يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): الشروط الواجب توفرها في نظام رقابة الجودة

الشروط	المفهوم
الشمولية	يجب أن يغطي النظام جميع عناصر رقابة الجودة بشكل شامل وملائم.
الوضوح	يجب أن يحتوي النظام على وصف واضح للنظام بشكل دقيق وشامل ومعرفة أهدافه.
المسؤولية	يجب أن يتحقق النظام من مسؤولية كل عامل بالمكتب في تحقيق وتعزيز الجودة.
إلزامية التطبيق	يجب أن يكون النظام ملزما للتطبيق بشكل قوي وإجباري.
ثقافة الجودة	يجب أن يدعم النظام ثقافة الجودة بين جميع أفراد المكتب، ويتم تطبيق القواعد والإجراءات واستيعاب أهميتها.
العمومية	يجب أن يشمل النظام جميع أفراد المكتب، أي تعميم النظام في المكتب، ويتم تأهيلهم لتنفيذ متطلبات النظام.
التكلفة	يجب أن لا يكون النظام مكلفا، أو يكون ذا تكلفة معقولة، من حيث التكاليف المالية والزمنية المطلوبة لإعداده وتنفيذه.
التغذية العكسية	يجب أن يتميز النظام بالتغذية العكسية، لمعرفة نقاط الضعف والمشاكل وتقديم الاقتراحات وتصحيح الإنحرافات.

المصدر: آمال دنيا شبل، نور الدين مزياني، **مدى إعتماد مكاتب التدقيق الجزائرية لسياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة –دراسة ميدانية–**، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 10، العدد 02، 2022، ص: 247.

الفرع الرابع: الإصدارات الدولية في مجال الرقابة على جودة التدقيق الخارجي

ينبغي إصدار معايير لرقابة الجودة على أعمال التدقيق الخارجي وتطبيقها على نحو فعال في مكاتب التدقيق، حيث يتعين على الجميع الالتزام بتلك المعايير والإجراءات الخاصة بها لضمان توحيد المفاهيم المختلفة حول جودة التدقيق، وتحقيقها على جميع المستويات، ولتحديد تلك المعايير، ينبغي النظر في الإصدارات الدولية المعنية برقابة جودة التدقيق الخارجي.

أولا: المعيار رقم 1: رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات التدقيق ومراجعة البيانات المالية وعمليات التدقيق الأخرى والخدمات ذات العلاقة

تم إصدار المعيار الدولي المعدل ISQC1 " رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات التدقيق ومراجعة البيانات المالية وعمليات التدقيق الأخرى والخدمات ذات العلاقة " في عام 2019 من قبل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، هذا المعيار الجديد حل محل المعيار السابق الذي صدر في عام 2006[1]، وحسب هذا المعيار، ينبغي أن تضع المؤسسة وتلتزم بنظام لرقابة الجودة يتضمن سياسات وإجراءات تتناول كل من العناصر التالية[2]:

1- مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في المؤسسة

يجب على المؤسسة وضع سياسات وإجراءات معدة، لتعزيز ثقافة داخلية تعترف بأن الجودة هي عنصررئيسي في أداء العمليات، وينبغي أن تتطلب هذه السياسات والإجراءات من المدير التنفيذي أو من ينوب عنه أو في حالة كان مناسبا مجلس الإدارة، أن يتحملوا المسؤولية الكاملة بشأن نظام رقابة الجودة في المؤسسة؛

2- متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة

يجب على المؤسسة وضع سياسات وإجراءات معدة، لضمان توفير تأكيد عقلاني بشأن الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي والاستقلالية، حيث يجب أن تحصل المؤسسة على تأكيد خطي مرة واحدة على الأقل في السنة بخصوص امتثال جميع موظفي المؤسسة لسياساتها وإجراءاتها المتعلقة بالاستقلالية، وذلك وفقا لمتطلبات السلوك الأخلاقي للموظفين لضمان استقلاليتهم؛

1 – نشيدة أحطاطش، **مرجع سابق**، ص: 82.

2 – الإتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، 2010، ص ص: 42–49.

3- قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة

يجب أن تنشئ المؤسسة سياسات وإجراءات لاستقبال العلاقات مع العملاء، تكون محددة ومصممة بشكل يوفر تأكيدا عقلانيا بأنها ستطبق أو تستمر في هذه العلاقات، كما ينبغي لهذه السياسات معالجة الظروف التي يتم فيها الحصول على معلومات من شأنها أن تؤدي إلى رفض العلاقة مع العملاء أو عدم استمرارها،

4- الموارد البشرية

ينبغي أن تضع المؤسسة مجموعة من الإجراءات والسياسات المصممة والمحددة التي تضمن وجود عدد كاف من الموارد البشرية (الموظفين) المؤهلين الذين يتمتعون بالكفاءة والفعالية في أداء مهامهم، والقدرة على الإلتزام بالمبادئ الأخلاقية والمهنية كما يجب أن تضع المؤسسة استراتيجيات لاستقطاب وتعيين الكادر البشري الذي يتمتع بقدرات تمكنه من أداء العمليات وفقا للمعايير المهنية المعمول بها؛

5- أداء العمليات

يجب على المؤسسة وضع سياسات وإجراءات معدة بعناية للحصول على تأكيد عقلاني بأن العمليات تتم وفقا للمعايير والمتطلبات المهنية والقانونية والتنظيمية المتعارف بها، يجب أن تقوم المؤسسة أو شريك العملية بإصدار تقارير ملائمة وفقا للمواقف الحالية، ويجب أن تتضمن هذه الإجراءات ما يلي:

- القضايا المرتبطة بمسؤوليات المراقبة والمراجعة؛
- القيام بالمشاورات الملائمة بشأن القضايا الصعبة أو المثيرة للجدل.

6- المراقبة

يجب أن تصمم المؤسسة نظاما لعملية الرقابة يزودها بتأكيد معقول على أن السياسات والإجراءات المتعلقة برقابة الجودة على العمليات التدقيقية مناسبة وملائمة، حيث يجب أن تشتمل على تقييم مستمر وإجراء فحص دوري للعمليات المنجزة، كما يجب الإبلاغ عن أي انحرافات في عملية الرقابة على الجودة وتقييمها ومعالجتها، ومن بين هذه الإنحرافات نجد عدم امتثال المؤسسة للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية.

ثانيا: المعيار رقم 220: الرقابة على الجودة لتدقيق البيانات المالية

يهدف معيار المراجعة الدولي رقم 220 المعدل بعنوان "رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية" إلى وضع هيكل لمعايير المراجعة داخل الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC)، ويعتبر المعيار أحدث ما صدر عن المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد (IAASB)، حدد هذا المعيار عناصر نظام الرقابة على جودة عملية التدقيق وهي[1]:

1- مسؤولية القيادة لجودة عمليات التدقيق

يتوجب على الشريك في العملية تحمل المسؤولية الكاملة عن جودة جميع عمليات التدقيق التي يتم تكليفه بها. تتمحور مهام الشريك في العملية حول أهمية تدقيق جودة الأداء الذي يتوافق مع المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية، بالإضافة إلى الامتثال لسياسات وإجراءات رقابة الجودة المعمول بها في المؤسسة.

2- المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة

يجب على الشريك في العملية أثناء عملية التدقيق أن يبقى يقظا ومنتبها، من خلال المراقبة وطرح الأسئلة عند الضرورة، لأي دليل يشير إلى عدم امتثال أعضاء فريق العمل للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة، إذا كان الشريك في العملية على علم بعدم امتثال أعضاء فريق العمل للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة وفقا لنظام رقابة الجودة الخاص بالمؤسسة، يجب عليه اتخاذ الإجراءات المناسبة بالتشاور مع الأشخاص الآخرين في المؤسسة؛

3- الموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق

يشعر الشريك في العملية بالارتياح تجاه اتباع القواعد الملائمة المتعلقة بالموافقة على العلاقات مع العملاء واستمرارها. يتحمل الشريك المسؤولية في تقييم ملاءمة الاستنتاجات المستخلصة في هذا السياق. إذا حصل الشريك على معلومات تشير إلى ضرورة إلغاء عملية التدقيق من قبل المؤسسة في وقت مبكر، يجب عليه نقل تلك المعلومات للمؤسسة فورا، حتى يتسنى لهما اتخاذ القرارات المناسبة بشكل مشترك.

1 – الإتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، ص ص: 127–136.

4- مهمة فرق العمليات

يجب أن يتضمن فريق العملية فردا يتصف بالخبرة في مجال المحاسبة والتدقيق، سواء تم توظيفه أو إشراكه من طرف المؤسسة، يقوم هذا الشخص بتنفيذ إجراءات التدقيق ولا يعتبر جزءا من أعضاء فريق العملية إذا كان دوره يقتصر على تقديم المشورة فقط، وبصفة عامة، يجب أن يتمتع فريق العملية بالميزات التالية:

- الخبرة والمعرفة العملية في مجال عمليات التدقيق ذات الطبيعة والتعقيد المتشابه؛
- الاطلاع على المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية ذات الصلة؛
- توفر الخبرة التقنية، خاصة الخبرة في مجال تقنية المعلومات ذات الصلة والمجالات المختصة في المحاسبة والتدقيق؛
- المعرفة بالصناعات أو القطاعات ذات الصلة التي ينشط فيها العملاء؛
- توفر القدرة على تنفيذ الحكم المهني؛
- فهم القواعد وإجراءات وسياسات رقابة الجودة المتعلقة بالمؤسسة.

5- أداء العملية

وذلك من خلال التوجيه والإشراف والأداء، حيث يتضمن توجيه فريق العملية إعلام الأعضاء بمجموعة من المعلومات الخاصة بمسؤولياتهم وأهداف العمل الذي سيتم إنجازه، نوعية عمل المؤسسة، بالإضافة إلى الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية، أيضا بالنسبة للمراقبة فقد يدعم العمل الجماعي والتدريب أفراد الفريق الأقل خبرة في فهم العمل المطلوب؛

6- المراقبة

تهدف نظام رقابة الجودة الفاعل إلى ضمان ملاءمة وكفاءة سياسات وإجراءات المؤسسة المتعلقة بالجودة، من خلال عملية مراقبة مصممة بعناية. لذلك يتعين على الشريك في العمل أن ينظر في نتائج هذه العملية للتأكد من فعاليتها؛

7- التوثيق

يجب على المدقق إدراج النقاط التالية في وثائق التدقيق:

- المسائل الخاصة بالامتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة وكيفية معالجتها؛

- النتائج المتعلقة بتنفيذ متطلبات الاستقلالية المطبقة على عملية التدقيق، كما يمكن إدراج مختلف نقاشات ذات صلة مع المؤسسة التي تدعم هذه النتائج؛
- الاستنتاجات المتعلقة بالموافقة على العلاقات مع العملاء واستمرارها؛
- طبيعة ونطاق الاستنتاجات التي نتجت إنطلاقا من المشاورات التي تمت خلال فترة عملية التدقيق.

الفرع الخامس: سلبيات وضع أنظمة لمراقبة جودة أعمال التدقيق

يواجه تطبيق أنظمة رقابة جودة التدقيق بعض السلبيات، نذكر منها[1]:

- زيادة التكاليف المتعلقة بتنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة ومراقبة مدى الالتزام بها؛
- الإختلاف والتباين في أداء الأفراد، الأمر الذي يؤدي إلى إنخفاض فعالية نظام رقابة الجودة في مكتب التدقيق؛
- زيادة التكاليف المتعلقة بالوقت الإضافي للتأكد من تماثل الأعمال والخدمات المقدمة من طرف المكاتب مع السياسات والإجراءات المتعارف عليها؛
- المشاكل المرتبطة بتنفيذ شروط الفحص المستمر والدوري لمكاتب التدقيق، بسبب تنفيذ برامج مراقبة الجودة على الأداء المهني؛
- العراقيل التي تقلل من امتثال مكاتب التدقيق بكل متطلبات البرنامج، كالإمتثال بالفحص الداخلي ومعرفة عدد وقيمة العمليات و أنواعها، وكذلك نقص الفاحصين المؤهلين وقلة الموارد المادية.

المطلب الثالث: جودة التدقيق الخارجي وقانون ساربينز اوكسلي (SOX)

بعد الانهيارات التي شهدتها كبرى المؤسسات الأمريكية، والتي أثرت سلبا على الاقتصاد الأمريكي، اتخذت الحكومة الأمريكية إجراءات حاسمة لتنظيم المؤسسات وحماية مصالح المساهمين والمستثمرين، وذلك من خلال وضع قواعد رسمية تتعلق بمتابعة المؤسسات المخالفة ومحاسبتها وتطبيق العقوبات على المسؤولين عن تقديم حسابات مضللة للشركات، لذلك تم إصدار قانون "ساربينز أوكسلي (SOX) " سنة 2002، والذي يهدف إلى ضمان تقديم القوائم المالية بكل شفافية ومصداقية.

يتضمن القانون إلزام المؤسسات بتشكيل هيئة للرقابة تتولى مراقبة أداء المدققين الخارجيين، الذين يقومون بمراجعة القوائم المالية للمؤسسات، كما يلزم القانون المؤسسات بإصدار تقرير يسمى "تقرير الرقابة الداخلية" والذي

1 – سمير لقويرة، **مرجع سابق**، ص: 151.

يقوم من خلاله مجلس الإدارة تأكيد مسؤوليته عن تبني نظام رقابة داخلي فعال، بالإضافة إلى ذلك، يلزم القانون المدقق الخارجي بإصدار تقرير يسمى "تقرير فحص التأكيدات" الذي يتم استخدامه لإيضاح رأي المدقق حول ما يتضمنه التأكيد الصادر عن مجلس الإدارة حول الرقابة الداخلية للمؤسسة. وبالتالي، يهدف قانون ساربينز أوكسلي SOX إلى تحسين جودة التدقيق الخارجي من خلال زيادة مستوى الشفافية والمساءلة في المؤسسات، وضمان تقديم تقارير مالية دقيقة وشفافة لحماية حقوق المساهمين والمستثمرين.

الفرع الأول: مكونات قانون ساربينز أوكسلي

تضمن قانون ساربينز أوكسلي عدة بنود واجبة التطبيق، حيث يتكون القانون من أحد عشر باب يمكن تلخيصها على النحو التالي [1]:

- مجلس الرقابة المحاسبية على المؤسسة العامة؛
- استقلالية المدقق؛
- مسؤولية المؤسسة؛
- تحسين الافصاح المالي والمحاسبي؛
- تحليل تضارب المصالح؛
- موارد اللجنة وسلطتها؛
- دراسات وتقارير اللجنة؛
- محاسبة المؤسسات والإحتيال الجنائي؛
- تعزيز عقوبات المسؤولين عن الجرائم الجبائية؛
- عوائد ضرائب المؤسسات؛
- غش المؤسسة والمساءلة المحاسبية.

1 - **Sarbanes-Oxley Act of 2002**, Public Law 107-204, July 30,2002, PP: 1-2.

الفرع الثاني: أهداف قانون ساربينز أوكسلي

يحتوي قانون ساربينز أوكسلي على مجموعة من الأهداف التي تهدف إلى تعزيز البيئة المحاسبية وبناء ثقة المستثمرين واستعادتها، وتشمل ما يلي [1]:

- تحقيق الشفافية من خلال تقديم المعلومات المالية، وذلك بإجراء دراسة وتقييم للقوائم المالية السنوية قبل المصادقة عليها ونشرها، بهدف التأكد من عدم وجود أي عبارات أو بيانات غير صحيحة، وضمان أهمية نسبية للمعلومات المقدمة، كما يتم التحقق من عدم حذف أي بيانات أو معلومات أو مبالغ من القوائم، والتي قد تؤدي إلى إضفاء طابع مضلل على تلك القوائم؛
- التأكد من سلامة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وتأكيد فاعليته في التقليل من حدوث عمليات الغش والأخطاء واكتشافها على الفور، يتعين أيضا التأكد من قدرة النظام على تنفيذ الأنشطة الرقابية بطريقة تمكن من التأكد من جودة تنفيذ هذه الأنشطة والإلتزام في تطبيقها؛
- دراسة القواعد المحاسبية التي تعتمدها المؤسسة، بالإضافة إلى دراسة أي تغييرات قد تطرأ على هذه القواعد، والأخذ في النظر مدى تطابقها لطبيعة أعمال المؤسسة وتأثيرها على المركز المالي ونتائج الأعمال؛
- مراقبة عمليات التقصي والفحص، والبحث عن مواطن الغش والأخطاء التي يمكن أن تحدث في المؤسسة؛
- دراسة الملاحظات والتقارير التي تصدر من طرف المحاسب القانوني وأخذ الآراء المطروحة فيها بعين الاعتبار؛
- تقديم المقترحات لتعزيز استقلالية المدققين وزيادة كفاءتهم في أداء أعمالهم؛
- اتخاذ الإجراءات المناسبة في حالة مخالفة أي من المؤسسات للأنظمة والقوانين، بما في ذلك فرض أشد العقوبات على المدراء والرؤساء وتطبيق إجراءات صارمة على جميع الخدمات التي يقدمها المدققين.

الفرع الثالث: ركائز قانون ساربينز أوكسلي

يقوم قانون ساربينز أوكسلي على ثلاثة ركائز أساسية وهي[2]:

1 – علي حسين الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، **دور قانون (ساربينز–أوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 86، 2011، ص ص:17–18.

2 – هاجر بوهلة، **علاقة الأزمات المالية بالمحاسبة –دراسة تحليلية–**، مجلة العلوم التجارية والتسيير، المجلد 13، العدد 01، 2017، ص: 125.

أولا: النزاهة

يهدف قانون ساربينز أوكسلي إلى تعزيز النزاهة في المؤسسات والحفاظ على ثقة المستثمرين، حيث يتطلب من المؤسسات أن تتبنى معايير أخلاقية ومهنية عالية وتعكس صورة إيجابية، ويهدف القانون أيضا إلى استعادة ثقة المستثمرين في المؤسسات التي ينوون الاستثمار فيها.

يسعى القانون أيضا إلى ضمان سلامة السجلات المالية، بحيث تكون كاملة وموثوقة، وذلك عن طريق طلب الحصول على جميع المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة، كما يهدف إلى القضاء على التقارير الخاطئة والإحتيالية؛

ثانيا: الدقة

يهدف قانون ساربينز أوكسلي إلى ضمان موثوقية ودقة المعلومات المالية المبلغ عنها، حيث كان المستثمرون قبل صدور هذا القانون يفتقرون إلى معايير واضحة أو طرق للمقارنة بين إجراءات الأمان المختلفة، ولذلك، ساهم القانون في تحديد معيار واضح لمستوى الأمان الذي تتبعه المؤسسات في جميع المجالات، كما يحاول القانون تطوير نظام يكشف عن السلوكيات الفاسدة والمضللة؛

ثالثا: المسائلة

لضمان زيادة مستوى ثقة المستثمرين، يتطلب توفير عنصر المساءلة وتحميل المسؤولية لأي فرد يرتكب تجاوزات أثناء أداء مهامه في المؤسسة، ويجب فرض عقوبات صارمة على هؤلاء الأشخاص، مثل السجن أو الغرامات المالية، وقد يصل الأمر حتى عزلهم من مناصبهم إذا استدعى الأمر ذلك، وبصراحة، يحدد القانون نوع العقوبات المناسبة لكل تجاوز قد يحدث في المؤسسة.

الفرع الرابع: دور قانون ساربينز أوكسلي في تحسين جودة التدقيق وتعزيز دور الحوكمة

ساعد قانون ساربينز أوكسلي في الرفع من مستوى جودة التدقيق وتفعيل دور حوكمة المؤسسات من خلال[1]:

- قيام لجنة التدقيق بمهمة تعيين المدقق والإشراف عليه، ومراقبته؛
- استقلالية لجان التدقيق؛

1 – سناء مالطي، **جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات–دراسة ميدانية في السياق الجزائري–**، أطروحة دكتوراه في التدقيق المالي والمحاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2020، ص: 125.

- تقديم التقرير الذي يصدره المدقق الخارجي إلى لجنة التدقيق، الذي يحدد فيه مختلف الإجراءات والممارسات التي تتبعها المؤسسة؛
- إلزام المؤسسات على الإمتثال بدليل الأخلاقيات المتعلق بالمديرين التنفيذيين؛
- المصادقة على التقارير السنوية والربع سنوية من طرف المدير التنفيذي والمدير المالي؛
- إجبار المؤسسات من أجل القيام بعملية الإفصاح؛
- احداث مجلس إشراف ومراقبة على المدققين، لتحديد المعايير ومراقبة الجودة وضمان احترامهم لأخلاقيات المهنة واستقلاليتهم.
- ينبغي أن يتم تدوير شريك التدقيق على الأقل مرة واحدة كل خمس سنوات؛
- يجب على المدقق أن لا يشارك في أعمال التدقيق إذا قام بها سابقا أحد الأشخاص التاليين خلال السنة الماضية: المدير التنفيذي، أو المدير المالي، أو المراقب المالي، أو رئيس الحسابات، أو أي شخص آخر ذو صفة مشابهة، والذي يتعاون المدقق معه؛
- فرض عقوبات جنائية للأشخاص الذين لم يمتثلوا للمعايير.

أيضا من بين الآليات التي ركز عليها قانون ساربينز أوكسلي هي لجنة التدقيق، حيث تلعب لجنة التدقيق دورا هاما في تحسين جودة التدقيق وتعزيز حوكمة المؤسسات، وتعتبر حلقة وصل بين مجلس الإدارة والمدقق الداخلي والخارجي، حيث ألزم القانون بوجود لجنة تدقيق ذات كفاءة وفعالية في المؤسسة لضمان التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة، ومن جهة أخرى استقلالية المدقق الخارجي والذي يعتبر عاملا من العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي[1]، وسيتم التفصيل في لجان التدقيق في الفصل الثاني.

1 – أحطاطش نشيدة، **مرجع سابق**، ص: 53.

خاتمة الفصل

تم التطرق في هذا الفصل إلى مختلف المفاهيم المتعلقة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة، أين تم تناول الجوانب الأساسية التي تتعلق بالتدقيق الخارجي من مفاهيم عامة، والذي أصبح يحتل مكانة هامة بين المستثمرين والمسيرين، فتطور التدقيق الخارجي جاء كمحصلة لما شهده الواقع الاقتصادي بعد الثورة الصناعية من تطورات وتغييرات مست معظم المؤسسات جراء فصل الملكية عن الإدارة، الأمر الذي ألزم ضرورة وجود من يقوم بمهمة إعطاء رأي فني ومحايد حول مدى صحة القوائم المالية. أيضا وبسبب المشاكل المترتبة عن فصل الملكية عن التسيير، بالإضافة إلى الانهيارات التي شهدتها كبريات المؤسسات العالمية بسبب تواطؤ مكاتب التدقيق، برزت الحاجة إلى إيجاد آليات لإدارة المؤسسة، فظهرت الحوكمة كأسلوب تستطيع من خلاله المؤسسات حماية مصالح الأفراد ذات العلاقة بها، وإصدار مجموعة من المعايير والضوابط التي تحسن من عملية التدقيق الخارجي وتزيد من جودته، لذلك تم استعراض العديد من المقاربات المفاهيمية التي قدمها مختلف المهتمين بموضوع الحوكمة وجودة التدقيق الخارجي، من مهنيين وأكاديميين.

وفي مجمل القول فإن حوكمة المؤسسات وجودة التدقيق الخارجي تربطهما علاقة تكاملية، حيث تعمل حوكمة المؤسسات على توفير الإطار الملائم لتعزيز الشفافية والمصداقية في القوائم المالية، بينما يسعى التدقيق الخارجي إلى محاربة الغش وتحريف المعلومات المالية، من خلال المعايير التي تحسن من جودته. ولذلك، فإن وجود حوكمة قوية وتدقيق خارجي ذات جودة عالية، يعدان عاملين مهمين لضمان النزاهة والشفافية والمصداقية في العمليات للمؤسسات، ويساهمان في تحسين صورة المؤسسة في الأسواق المالية وتعزيز الثقة بين المستثمرين والعاملين في المؤسسة، ومن ثم الحد من التلاعبات في القوائم المالية التي يمارسها المسيرون، أي التقليل من ممارسات إدارة الأرباح، وهذا ما سيتم التطرق إليه في الفصل التالي.

الفصل

الثاني

الفصل الثاني: دور العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

تعتبر القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة المصدر الرئيسي في توفير المعلومات المالية والمحاسبية، فهي تعكس أداء المؤسسة خلال فترة زمنية محددة، وتعد وسيلة مهمة لنقل المعلومات لأصحاب المصلحة بهدف الحفاظ على معرفتهم المستمرة بأداء المؤسسة وتمكينهم من اتخاذ القرارات المالية والإستثمارية اللازمة، ولذلك يجب أن تكون هذه المعلومات دقيقة وموثوقة، ولأن مسيري المؤسسات هم من يمتلكون هذه المعلومات، فقد يستغلون ذلك من أجل التلاعب في الأرباح من أجل تضليل مستخدمي القوائم المالية، من خلال اصدار أحكام شخصية، مثل الاختيار بين طرق وأساليب محاسبية، لتضخيم الأرباح أو تخفيضها.

ومن أجل التقليل من هذه السلوكيات غير الأخلاقية، لابد من وجود آليات وإجراءات مناسبة لمراقبة وتدقيق القوائم المالية والتحقق من دقتها وموثوقيتها، ويجب أن يتم تعزيز نزاهة وشفافية عملية إعداد القوائم المالية لمنع حدوث أي تلاعب في الأرقام وضمان توفير معلومات موثوقة وصحيحة لأصحاب المصلحة، ومن بين هذه الآليات نجد التدقيق الخارجي والحوكمة، اللذان يعتبران من أهم العناصر التي تؤدي إلى تحقيق الشفافية وتساعد على توفير الدقة والمصداقية في القوائم المالية، والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ولإنجاح هذه العملية، أصبحت الحاجة ماسة بأن تتم عملية التدقيق وفق ضوابط ومعايير معينة تحسن من جودتها، وتحديد مختلف العوامل المؤثرة على هذه الجودة، بالإضافة إلى تعزيز دور مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، من أجل التقليل من مشاكل الوكالة، وتقييد هذه الممارسات الاحتيالية، وتحقيق مصالح جميع الأطراف. لذلك سيتم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: أساسيات إدارة الأرباح؛

المبحث الثاني: دور العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة الأرباح؛

المبحث الثالث: العوامل المرتبطة بالحوكمة وأثرها على ممارسات إدارة الأرباح.

المبحث الأول: أساسيات إدارة الأرباح

توالت سلسلة من الفضائح المالية في بداية القرن الواحد والعشرين، والتي أثرت على عدد من المؤسسات الكبرى، وأدت إلى انهيارها، مثل "وورلدكوم" (Worldcom)، "إنرون" (Enron)، مما أثر سلبا على موثوقية القوائم المالية ومصداقية المعلومات المحاسبية والمالية، وكانت تعتبر المرجعية الأساسية لاتخاذ القرارات من قبل مستخدمي القوائم المالية.

كانت الأسباب وراء جميع هذه الانهيارات تعود إلى ممارسات محاسبية وسلوكيات انتهازية غير أخلاقية، تمت بواسطة مديري المؤسسات بهدف تضليل الأطراف ذوي العلاقة عند اتخاذ قراراتهم المالية والاستثمارية، تشير هذه الممارسات إلى ما يعرف بـــ"إدارة الأرباح"، حيث تختلف هذه الممارسات بحسب دوافع إدارة الأرباح، فبعضها يهدف إلى زيادة الأرباح المعلنة عن الربح الفعلي لتحقيق أهداف معينة، في حين يهدف البعض الآخر إلى تقليل الأرباح المعلنة عن الربح الفعلي لتخفيض الضرائب المستحقة، مستخدمة بذلك مجموعة من الأساليب مثل تعديل السجلات المحاسبية، وتأخير تسجيل الخسائر، وتضخيم الإيرادات المالية، وتحويل الديون إلى سنوات مالية أخرى، هذه الممارسات كانت لها نتائج وخيمة على مختلف الجوانب المالية والاقتصادية للشركات. ومن أجل توضيح ماهية إدارة الأرباح، تم تقسيم المبحث إلى:

المطلب الأول: مفهوم إدارة الأرباح؛
المطلب الثاني: دوافع إدارة الأرباح؛
المطلب الثالث: أساليب ونتائج إدارة الأرباح.

المطلب الأول: مفهوم إدارة الأرباح

لقد تناولت الأدبيات المحاسبية جملة من التعاريف المتعلقة بإدارة الأرباح، إنطلاقا من وجهات نظر مختلفة، وظهرت العديد من المصطلحات للتعبير عن هذه الممارسات، حيث ناقش الباحثين والأكاديمين مدى أخلاقية تلك الممارسات، فاعتبرها البعض أنها ممارسات غير أخلاقية، بينما يراها البعض الأخر استراتيجية محاسبية مشروعة.

الفرع الأول: تعريف إدارة الأرباح

تعتبر إدارة الأرباح أحد المسائل المهمة في المجال المحاسبي، وهي موضوع يحظى بجدل واسع في الأدبيات المحاسبية والمالية، حيث تنوعت تعاريف إدارة الأرباح التي قدمها الباحثون، من خلال وجهات نظر مختلفة، لذلك سنسعى هنا لتسليط الضوء على أهم التعاريف المقدمة لهذا المصطلح التي توفر فهما شاملا وكاملا لسلوك إدارة الأرباح.

يعود مفهوم إدارة الأرباح إلى المقال الذي نشر سنة 1985 بعنوان (The Effect of Bonus Schemes on Accounting) (تأثير خطط المكافآت على المحاسبة)، للباحث (Paul Healy.M)، حيث تطرق إلى العلاقة بين مكافآت الإدارة والقرارات المحاسبية، ويركز البحث على كيفية اتخاذ القرارات المحاسبية بناء على الإجراءات التي تعزز الحصول على مكافآت أعلى، فعندما تواجه الإدارة اختيارا للإجراءات والأساليب المحاسبية، تميل إلى اختيار تلك التي تعمل على زيادة المكافآت التي يمكنها الحصول عليها[1].

وفقا لمنظور إدارة الأرباح، فإن المديرين يقومون بتضليل المستثمرين عن طريق التلاعب بالأرباح من أجل زيادة قيمة المؤسسة عندما ترفع رأسمالها[2]، حيث لاحظ مجلس مراقبة حسابات المؤسسات العامة أن مصطلح إدارة الأرباح يغطي مجموعة واسعة من الإجراءات المشروعة وغير المشروعة من قبل الإدارة والتي تؤثر على أرباح المؤسسات[3].

تعرف إدارة الأرباح على أنها " مجموعة من الخطوات المدروسة ضمن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تؤدي إلى تحقيق المستوى المطلوب من الأرباح المصرح بها في القوائم المالية"[4]

تعرف إدارة الأرباح على أنها "أي سلوك تقوم به الإدارة ويؤثر على الدخل الذي يظهر في القوائم المالية ولا يحقق مزايا اقتصادية حقيقية، وقد يؤدي في الواقع إلى الإضرار بالمؤسسة على المدى الطويل"[5].

---

1 – بوبكر رزيقات، **أثر التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية (IFRS) على ممارسات إدارة الأرباح– دراسة حالة**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 16، العدد 22، 2020، ص: 532.

2 - Gottardo C, Moisello M , **Capital Structure, Earnings Management, and Risk of financial Distress- A Compirative Analysis of family and non-family firme**, Springer, Switzerland, 2019, P: 77.

3 - Franceschetti, Bruno M, **Financial Crises and Earnings Management Behavior**, Springer, Switzerland, 2018, P: 17.

4– Nedal Al-fayoumi, Bana abuzayed, David Alexander , **Owenership structure and earning management in emerging markets: The case of Jordan**, international research journal of Financier and Economics, Issue38, 2010. p29

5 – عبد المجيد الطيب الفار، **إدارة الأرباح**، الطبعة الأولى، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص: 29.

عرف كل من (Healy and Wahlen) إدارة الأرباح على أنها " تحدث إدارة الأرباح عندما يستخدم المديرون الحكم الشخصي في إعداد التقارير المالية وفي هيكلة المعاملات لتغيير التقارير المالية إما لتضليل بعض أصحاب المصلحة بخصوص الأداء الاقتصادي الأساسي للمؤسسة، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على أرقام المحاسبة المبلغ عنه"[1].

تعرف إدارة الأرباح على "أنها مجموع من القرارات الإدارية التي تؤدي إلى الإبلاغ عن قيمة غير حقيقية للمعلومات المالية لتعظيم الدخل على المدى القصير"[2].

تعرف إدارة الأرباح على "أنها اختيار للسياسات المحاسبية أو الإجراءات الحقيقية التي يتخذها المدير، للتأثير على الأرباح من أجل تحقيق بعض أهداف المؤسسة المحددة التي تم الإبلاغ عنها، ويمكن للمديرين تنفيذ إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية و/أو اختيارهم للسياسات المحاسبية"[3].

عرف Schipper إدارة الأرباح على أنها "التدخل المتعمد للمديرين في عملية إعداد التقارير المالية من أجل تحقيق مكاسب شخصية"[4].

من خلال التعاريف السابقة يستنتج الباحث، أن إدارة الأرباح تعد استخداما للتقنيات المحاسبية فهي عبارة عن ممارسات محاسبية في إعداد التقارير المالية، وذلك من أجل التلاعب بالبيانات المالية للمؤسسة، بهدف تقديم صورة جيدة عن أدائها المالي، وقد تشمل هذه الممارسات مجموعة من الإجراءات مثل التلاعب في وقت الاعتراف بالمصاريف والإيرادات، أو تعديل التقديرات المحاسبية من أجل تحقيق هدف الربح أو لتقليل التقلبات في الأرباح في السنوات المالية التالية، ويتم استغلالها أيضا لخداع المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين، مما يمكن أن يؤدي إلى آثار سلبية على المدى البعيد على المؤسسة.

ولقد قدم كل من (Ronen and Yaari 2008) ثلاث تعاريف لإدارة الأرباح موضحة في الشكل التالي:

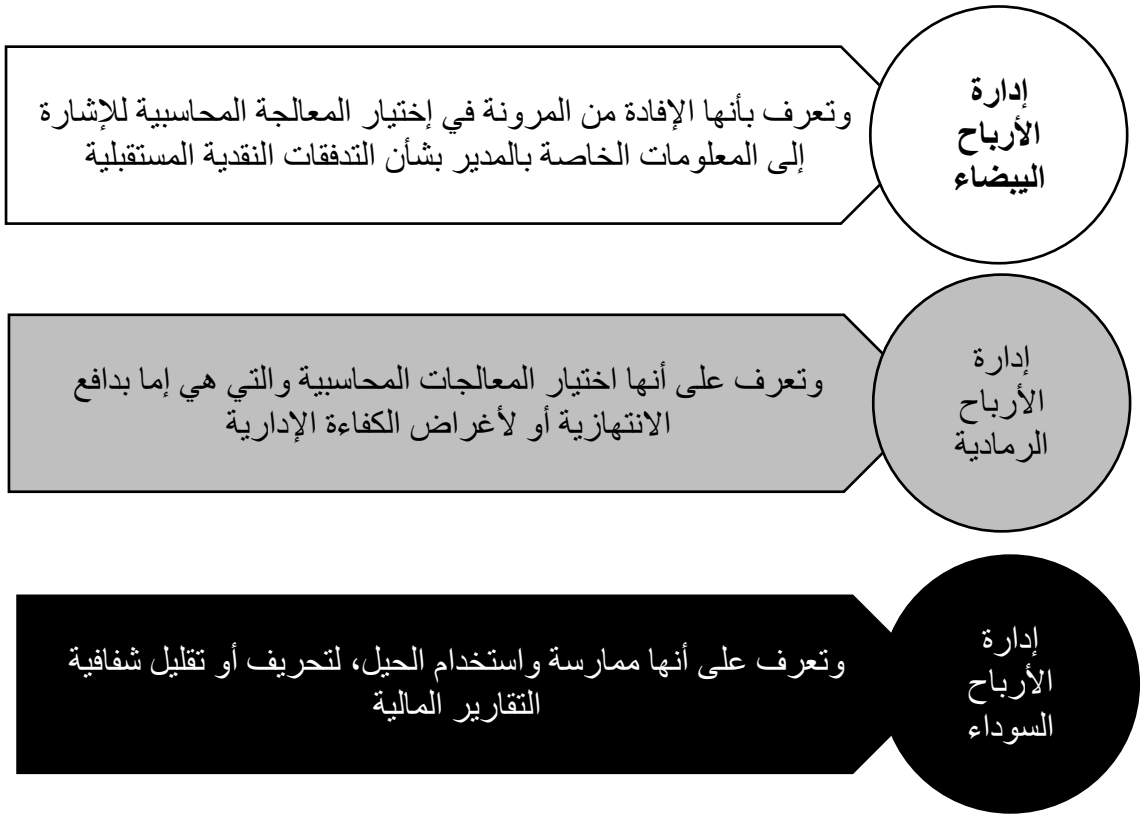
1 − Aziatul W.G., Nur A.S., Zuraidah M.S., **Earnings Management: An Analysis of Opportunistic Behaviour, Monitoring Mechanism and Financial Distress**, 7th INTERNATIONAL CONFERENCE ON FINANCIAL CRIMINOLOGY 2015 13-14 April 2015,Wadham College, Oxford, United Kingdom, Procedia Economics and Finance, Vol 28, 2015, P: 191.

2 - Lenka Strakova, **Earnings management in global background**, Globalization and its Socio-Economic Consequences 2019, SHS Web of Conference 74, 2020 P :02.

3 - Andy .S, Ancella A.H, **The Effect of Earnings Management Practice on Corporate Borrowing Capacity through Corporate Reputation**, 6th International Accounting Conference (IAC 2017), Advances in Economics, Business and Management Research, Vol 55, ATLANTIS PRESS, 2018, P: 157.

4 - Thomas, Jeanjean, **Gestion du Resultat : Mesure et Demesure**, Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit, May 2002, Hal, France. P : 01. https://shs.hal.science/halshs-00584475/document, 27/08/2022, à 15 :45.

شكل رقم (3): تعاريف إدارة الأرباح حسب Ronen and Yaari



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على:

حكيم فليح الساعدي، عباس يحيى التميمي، **إدارة الأرباح: عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها**، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص: 21.

من خلال الشكل رقم (3) يمكن القول أن إدارة الأرباح البيضاء هو تعريف موجه لأصحاب المصلحة خاصة المساهمين حيث يركز على تأثير إدارة الأرباح على مختلف قرارات المساهمين، ويؤكد هذا التعريف أن إدارة الأرباح يمكن أن يكون لها تأثير كبير على تصورات وقرارات وسلوكيات مختلف أصحاب المصلحة، فهي عبارة على إرسال إشارات للمساهمين عن التدفقات النقدية المستقبلية. أما إدارة الأرباح الرمادية فهو تعريف واسع النطاق ليشمل أي إجراء تتخذه المؤسسة للتأثير على أرباحها المبلغ عنها، بغض النظر عن القصد أو طبيعة الإجراء، ويشمل هذا التعريف كلا من الإجراءات المقصودة وغير المقصودة التي يمكن أن تؤدي إلى إدارة الأرباح، مثل استخدام أساليب

محاسبية متحفظة أو صارمة، أو إجراء تغييرات على التقديرات أو الافتراضات المحاسبية، أو التلاعب في الاعتراف بالإيرادات أو الاعتراف بالمصاريف. وأما إدارة الأرباح السوداء فهو تعريف ضيق النطاق، حيث يركز فقط على الإجراءات المتعمدة التي تتخذها المؤسسة للتلاعب ببياناتها المالية من أجل تلبية أهداف الأرباح أو تجاوزها، ويؤكد هذا التعريف على الهدف المتمثل في تحقيق أو تجاوز أهداف الأرباح المحددة، ويستبعد الأخطاء أو الاختلافات غير المقصودة الناتجة عن طرق المحاسبة المشروعة.

لقد ظهرت العديد من المصطلحات المعبرة عن ممارسات إدارة الأرباح يمكن أن نذكرها في الجدول التالي:

جدول رقم (3): مختلف التسميات لإدارة الأرباح

English term	المصطلح باللغة العربية
Income smoothing	تمهيد الدخل
Accounting hocus-pocus	خدع المحاسبة
Financial statement management	إدارة القوائم المالية
The numbers game	لعبة الأرقام
Aggressive accounting	المحاسبة العدوانية
Reengineering the income statement	إعادة هندسة الدخل
Juggling the books	الشعوذة في السجلات المحاسبية
Creative accounting	المحاسبة الإبداعية
Financial statement manipulation	التلاعب المالي
Accounting magic	سحر المحاسبة
Borrowing income for the future	اقتراض الدخل من المستقبل
Banking income for future	دخل الخدمات المصرفية للمستقبل

الخدع المالية	Financial shenanigans
تزيين النوافذ	Window dressing
كيمياء المحاسبة	Accounting alchemy

المصدر: من اعداد الباحث بناءا على :

Tomas E. McKee, **Earnings Management –An Executive Perspective**, Tomson Edition, USA, 2005, P: 3.

وفقا لـــ Tomas E. McKee، يتم استعمال هذه المصطلحات على نطاق واسع لوصف ممارسات إدارة الأرباح، حيث تشير إلى مجموعة متنوعة من التقنيات والأساليب التي يمكن استخدامها للتلاعب بالبيانات المالية للمؤسسة بهدف تحقيق الأداء المالي المرغوب، مثل تحقيق أهداف الأرباح أو تقليل تقلباتها، وعلى الرغم من أن بعض هذه المصطلحات قد تحمل دلالات سلبية، إلا أنه يمكن أيضا أن تحمل دلالات إيجابية.

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن التعاريف السابقة تتفق على أن إدارة الأرباح هي ممارسة وتدخل من طرف الإدارة للتأثير في القوائم المالية، لكنها تختلف في الغاية من هذه الممارسة ما إن كانت ممارسة انتهازية أو عادية، أيضا تختلف حول ما إذا كانت هذه الممارسات إدارية أو محاسبية. لذلك يمكن تقديم تعريف شامل لإدارة الأرباح، حيث تعرف إدارة الأرباح على أنها مجموعة من الممارسات والأساليب الإدارية والمحاسبية التي تقوم بها الإدارة من أجل تقديم أداء مالي مناسب وذلك بالتأثير أو التلاعب بالقوائم المالية بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية.

الفرع الثاني: المنظور الأخلاقي لإدارة الأرباح

يشير Leung إلى أن المحاسبة تعتبر نظاما يتألف من مجموعة من المبادئ التي يجب تطبيقها بدقة لعرض الوضع المالي والنتائج المالية وتدفق الأموال للشركات، وتسعى المحاسبة خلف هذا الالتزام بالمبادئ الأخلاقية في تحقيق الشفافية والعدالة والتوافق، بالإضافة إلى ذلك فإنها تسعى لتحقيق وتوفير الدقة في تقديم المعلومات والبيانات في التقارير والقوائم المالية[1].

1–عبد النور شنين وآخرون، **مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية–دراسة تحليلية انتقادية–**، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 4، العدد 1، 2018، ص: 30.

ويشمل الجوهر الرئيسي للمجال الأخلاقي في المحاسبة وفقا لدراسة (Scott)، مفاهيم العدالة، والحقيقة، والإنصاف، حيث يتمثل مفهوم العدالة في التعامل بالمساواة في المعالجة المحاسبية لجميع مستخدمي القوائم المالية، أما الحقيقة فتتمثل في خلو البيانات المالية من التشويه وأن تكون حقيقية ودقيقة، وأخيرا فالإنصاف يشمل عرض البيانات بطريقة غير متحيزة وعادلة، ولقد اعتبر المحاسبون منذ القدم هذه المفاهيم الثلاثة أساسية لضمان المساواة، وأصبحت مفهوم العدالة مقياسا أخلاقيا، حيث يوضح أن البيانات المالية يجب أن يتم إعدادها بدون أي نوع من أنواع التحيز، وبالتالي تعد العدالة معيارا أساسيا من أجل تقييم المعايير الأخرى، حيث يظهر هذا المفهوم الاعتبارات الأخلاقية، ومن الواضح أن الرأي الذي جاء في طرح (Scott)، أن أي ممارسة لإدارة الأرباح تعتبر غير أخلاقية، حيث ستؤدي إلى انتهاك أحد المفاهيم الثلاثة للمدخل الأخلاقي[1].

قام كل من (Merchant and Rockness) بإجراء استبيان استهدف مدراء القطاعات في عدد من المؤسسات، وأظهرت نتائج الدراسة أن التلاعب في الأرباح من خلال القرارات التشغيلية يعتبر قبولا أخلاقيا، بينما التلاعب من خلال السياسات المحاسبية غير مقبول أخلاقيا، ويعود ذلك إلى أن هذه الممارسة تضلل الأطراف المستفيدة من القوائم المالية، وتتسبب في تأثير سلبي على مهنة المحاسبة[2].

ويمكن اعتبار التلاعب في البيانات المالية غير مرغوب فيه ومحظور وفقا لبعض الدراسات من وجهة نظر أخلاقية، فهذه الممارسة ليست عادلة اتجاه المستخدمين، حيث تنطوي على استغلال غير عادل للسلطة وتضعف سلطة المنظمين عندما يتم خرق الأنظمة والقوانين دون محاسبة أو مسائلة، وهذا يؤدي إلى قلة الاحترام لتلك الأنظمة وإجراءاتها، وبشكل أساسي، فمن المنطق والحكمة أن يتم الاستعلام حول صلاحية الأنشطة التي تهدف إلى إخفاء البيانات المالية الصحيحة، وذلك لتقديم صورة غير مبررة تماما من قبل النشاط الاقتصادي[3].

وأشار (Parfet) في دراسته إلى وجود نوعين من ممارسات إدارة الأرباح[4]:

- إدارة الأرباح السيئة تشتمل على محاولة إخفاء الأداء التشغيلي الحقيقي للمؤسسة، ويتم ذلك عن طريق إنشاء قيود محاسبية اصطناعية وتنفيذ عمليات وهمية، تتضمن هذه السلوكيات ممارسات محاسبية غير قانونية وصعبة اكتشافها،

1 – محمد محمود جاسم، أسعد منشد محمد، **انعكاسات القواعد المحاسبية على إدارة الأرباح**، مجلة كلية التربية الأساسية، جامعة بابل، العدد 5، 2011، ص: 456.

2 – رندة صالح الشبيب، خالد بن رشيد العديم، **مدى أخلاقية إدارة الأرباح– دراسة استطلاعية**، المجلة العالمية للإقتصاد وإدارة الأرباح، المجلد 6، العدد 1، 2019، ص: 67.

3 –حسن فليح القطيش، فارس جميل الصوفي، **أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد 27، 2011، ص: 373.

4 – حمزة بوسنة، **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح –دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية–**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2012، ص: 80.

بالإضافة إلى ذلك فإنشاء الإدارة لقيود محاسبية اصطناعية وتنفيذ عمليات وهمية ليست إدارة سيئة فحسب، بل تعتبر أيضا إدارة غير قانونية وغير مشروعة للأرباح؛

-إدارة الأرباح الجيدة تشتمل على اتخاذ الإدارة لقرارات اختيارية تهدف إلى الحفاظ على أداء مالي مستقل ومقبول للمؤسسة. يمكن أن تشمل هذه القرارات تقديم خصومات تجارية للعملاء لتعزيز حجم المبيعات، أو بيع بعض الأصول لتعويض انخفاض الإيرادات التشغيلية العادية، حيث يعتبر هذا النوع من الممارسات مقبولا من الجانب القانوني

وفقا لـــ (Revsine)، توجد مشكلة خاصة بالمسيرين وحاملي الأسهم، حيث يمكن لكل منهما الاستفادة من عدم وضوح المعايير المحاسبية بصورة محكمة، وبهذا يسمح بحرية التصرف في تعيين توقيت الدخل والأرباح، مما يمكن حاملي الأسهم من الاستفادة من قدرة المسيرين على التلاعب برقم الأرباح لتحسين صورة الدخل، وبالتالي التقليل من التغير في الأرباح الذي يمكن أن تزيد من قيمة أسهمهم، ومع ذلك، فهذا الأسلوب يمثل خداعا وتضليلا متعمدا يتجاهله حاملو الأسهم، بحيث يفترض أن حاملوا الأسهم يعتبرون جزءا من هذا التلاعب دون علمهم، ومع ذلك، تفترض نظريات وكالة المؤسسات أن هذا السلوك ضروري وحتمي بسبب وجود صراع في علاقات الوكالة[1].

وحسب رأي الباحث فإن ممارسات إدارة الأرباح هي سلوكيات يستخدمها المحاسبين من أجل إظهار القوائم المالية على غير حقيقتها، وهنا تم الإخلال بأحد المفاهيم الثلاثة للمدخل الأخلاقي السالفة الذكر، ومن هذا المنطلق يمكن القول أن ممارسات إدارة الأرباح مرفوضة أخلاقيا، خاصة وأن ديننا الحنيف يؤكد على إظهار الحقائق كما هي، والحرص على الصدق والأمانة وهذا ما تفتقده ممارسات إدارة الأرباح.

المطلب الثاني: دوافع إدارة الأرباح

على الرغم من تعدد دوافع إدارة الأرباح، إلا أنها تشترك في قيام المسيرين بإظهار التقارير المالية على غير حقيقتها، والتلاعب بالقوائم المالية من أجل رفع أو تخفيض الأرباح، ويمكن تقسيم هذه الدوافع إلى دوافع تنظيمية، دوافع تعاقدية، وأخرى تتعلق بالسوق، وسيتم التطرق إلى مختلف الدوافع كما يلي:

1 – عبد النور شنين وآخرون، **مرجع سابق**، ص: 31.

الفرع الأول: الدوافع التنظيمية

تتمثل الدوافع التنظيمية في محاولة الإدارة للتهرب أو تجنب بعض التكاليف التي يمكن أن تتحملها المؤسسة، وتتمثل فيما يلي:

أولا: تخفيض التكاليف السياسية

تعتبر التكاليف السياسية حافزا رئيسيا لممارسة إدارة الأرباح، حيث تتعلق هذه التكاليف بعلاقة المؤسسة مع السلطات الحكومية، فكلما زادت التكاليف السياسية التي يتوقع أن تتحملها المؤسسة، زادت معها احتمالية أن لجوء المديرون إلى استخدام تقنيات المحاسبة لإدارة الأرباح، مثل تحويل الإيرادات المبلغ عنها في الفترة الحالية إلى فترة سابقة أو لاحقة[1]. تعتمد فرضية تخفيض التكاليف السياسية على تحليل العلاقة بين المؤسسة والسلطات العمومية في الدولة، حيث تنشأ هذه العلاقات من خلال التنظيم المباشر أو غير المباشر، وتتأتى التكاليف السياسية نتيجة لهذه العلاقات، تقوم التكاليف السياسية في الغالب على الأرقام المولدة من النظام المحاسبي، ويمكن أن تستدعي التقلبات في الأرباح، سواء بزيادة كبيرة أو انخفاض كبير انتباه السلطات العمومية، ففي حالة زيادة الأرباح بشكل كبير، يمكن أن يكون هذا مؤشرا على استحواذ المؤسسة على موارد كبيرة، في حين يمكن أن يشير انخفاض الأرباح بشكل كبير إلى صعوبات واضطرابات في أداء المؤسسة، مما يدفع الدولة للتدخل من خلال الإجراءات والمسائلة القانونية، بالتالي، يمكن للمؤسسة ممارسة إدارة الأرباح للتقليل من المخاطر السياسية من خلال زيادة صافي الأرباح أو تقليله[2].

وأكدت دراسة (Ronen and Sadan) إلى أن التقلبات والتغيرات في الأرباح التي تتجه نحو زيادة كبيرة يمكن أن ينظر إليها على أنها مؤشر للإحتكار، لذلك تلجأ السلطات التشريعية إلى فرض ضرائب مرتفعة عليها أو إصدار وتطبيق قوانين مكافحة الإحتكار، وهذا يشجع تلك المؤسسات على التلاعب بالأرباح وتقليلها[3].

1-Lenka.S, **Motives and Techniques of earnings management used in a global environment**, The 20th International Scientific Conference Globalization and its Socio-Economic Consequences 2020, SHS Web of Conf., Vol 92, 2021, P : 3.

2 – محي الدين طرفاوي، **أثر إدارة الأرباح على الربح الضريبي للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية– دراسة تطبيقية للشركات التابعة للمجمع الصناعي إسمنت الجزائر (GICA) للفترة الممتدة بين 2010–2016**، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة، الجباية والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2021، ص: 5.

3 –حمزة بوسنة، **العوامل المؤثرة في جودة الأرباح المحاسبية من منظور ممارسات إدارة الأرباح– دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الفرنسية المدرجة بالبورصة–** أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2018، ص: 24.

ولقد تطرق (Watts, Zimmerman 1986) في نظريته حول المحاسبة الإيجابية أن االمؤسسات تميل إلى استخدام ممارسات محاسبية من شأنها التقليل من الأرباح لأغراض ضريبية[1]، بالإضافة إلى ذلك، تسعى المؤسسات ذات الحجم الكبير إلى تجنب الانظار من الهيئات والسلطات السياسية في الدولة، فعند تحقيقها أرباحا ضخمة، يمكن للسلطات العمومية أن ترى أن قيمة تلك الأرباح يجب أن تخضع لمعدلات ضريبية مرتفعة، أيضا يمكن أن يؤثر حجم المؤسسة الكبير على المنافسة ويؤدي إلى الاحتكار، وبالتالي يصبح من الضروري تجزئة تلك المؤسسات لزيادة المنافسة، أو تطبيق قوانين لمنع الاحتكار، وبناء على ذلك، يحاول المديرون تقليل آثار الأرباح المرتفعة من خلال اتخاذ خطوات معينة، مثل تأجيل بعض الإيرادات أو تقديم بعض المصاريف المستقبلية في الوقت الحالي[2].

ولقد أكدت دراسة (Hang and Wang 1998) ما تم ذكره بالفعل، ففي بحثهما قاما بدراسة وضع شركات النفط بعد هجوم العراق على الكويت في عام 1991، حيث نتج عن هذا الهجوم، ارتفاع مفاجئ في أسعار منتجات البترول، ونتيجة لهذا الارتفاع، كانت التوقعات تشير إلى زيادة أرباح شركات النفط، ومع ذلك، أظهرت النتائج العكس تماما، حيث انخفضت الأرباح بدلا من ذلك، ويعود ذلك إلى رغبة المؤسسات في تجنب التكاليف السياسية المحتملة التي قد تنجم عن الإجراءات السياسية السلبية، وبالتالي كان لدى شركات النفط الحافز لخفض الأرباح بهدف تجنب التكاليف السياسية[3].

ثانيا: تخفيض المدفوعات الضريبية

تعتبر الضرائب على الأرباح أحد الشروط المهمة في توجيه تفضيلات الإدارة نحو الأساليب والإجراءات المحاسبية التي تتبع في إعداد القوائم المالية، إنها واحدة من العقود الصريحة التي ترتبط بشكل مباشر بالأرقام المحاسبية، حيث يتأثر سلوك الإدارة في الإختيار بين الأساليب والإجراءات المحاسبية البديلة بشكل كبير بالنتائج المحتملة لاعتماد تلك الأساليب والإجراءات المحاسبية على المدفوعات الضريبية المستقبلية للمؤسسة، وبالتالي يتم اختيار الإجراءات التي تؤدي إلى تقليل الأرباح المعلنة لتقليل المدفوعات الضريبية، ومع ذلك، قد يثير هذا التخفيض

1 - Dade.N, Linda.H, **Analysis of Factors Affecting the Motivation of Earnings Managemant in Manufacturing Listed in Indonesia Stock Exchange**, Research Journal of Finance and Accounting, Vol 6, N° 3, 2015, P :102

2 – فوزي لوالبية، **محددات إدارة الأرباح للمؤسسات الإقتصادية في ظل البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية – دراسة ميدانية استقصائية**– أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2020، ص: 12.

3 – عبد النور شنين، **المساهمة في تحليل أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح لدى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية للفترة الممتدة بين (2014–2006)**، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة، جباية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2019، ص:13.

شكوكا لدى الإدارة الضريبية بشأن حقيقة الأرباح المعلنة للمؤسسة، بالإضافة إلى ذلك، يؤدي انخفاض الأرباح بشكل كبير إلى تقليل الحوافز الإدارية وتنجم عنه آثار سلبية أخرى متوقعة على المؤسسة وإدارتها[1]

ولقد أثبتت دراسات سابقة أن الإدارة تتلاعب بالقوائم المالية من أجل تخفيض الضرائب، فحسب دراسة أجراها (Zhung, Derashid, Adhikari 2005) فإن ممارسات إدارة الأرباح التي تقوم بها المؤسسات مرتبطة بتغييرات السياسة الضريبية للدول، ووجدت دراسة كل من (Craig, Rodrigues, Marques 2011) أن المؤسسات التي لديها معدلات أعلى من ضريبة الدخل قد قامت بتخفيض أرباحها إلى ما يقارب الصفر من أجل تخفيض المدفوعات الضريبية، وخلافا لهذه الدراسات لا يمكن لكل المؤسسات أن تتلاعب بالقوائم المالية لتخفيض الضرائب، بسبب اللوائح والقوانين الضريبية لبعض الدول التي تؤثر بقوة على هذه القوائم وهذا حسب دراسة (Coppens and Peek 2005)[2].

الفرع الثاني: الدوافع التعاقدية

تشير الالتزامات التعاقدية إلى الاتفاقيات القانونية بين طرفين أو أكثر والتي تحدد متطلبات ومسؤوليات معينة يجب على كل طرف الوفاء بها، في سياق إدارة الأرباح، غالبا ما تشير الالتزامات التعاقدية إلى تعهدات الديون، وهي شروط أو قيود يجب على المقترض الالتزام بها من أجل الحفاظ على الامتثال لاتفاقية الديون الخاصة بهذا المقترض.

أولا: دوافع عقود مكافآت الإدارة

تعمد إدارة المؤسسة على تعظيم منفعتها الشخصية على حساب مصلحة الملاك، ولتجنب هذا النوع من التضارب في المصالح، يقوم المساهمين بوضع أساليب للحد من قدرة المديرين على تعظيم منفعتهم الشخصية، وذلك عن طريق عقود الحوافز، حيث تعد من أهم العقود المالية بالمؤسسة، وتعرف على أنها اتفاقية أو عقد يبرمه الملاك مع المسيرين لضمان تحقيق معدل عائد مرتفع أو مستوى معين من الأرباح، مقابل حصول الإدارة على حوافز محددة، يمكن أن تكون مكافئات مادية نقدية أو تكون عبارة عن منح حصة من الأسهم للإدارة[3].

1 – خالد برميش، **ممارسة الإدارة لأساليب الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية –حالة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية–**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجباية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2020، ص: 20.

2 - Farisha H. Hafiza A. H. Zalailah S., **Motivation For earnings management among auditors in Malaysia**, Procedia- Social and Behavioral Sciences, Vol 65, 2012, P :241.

3 – حمزة بوسنة، **مرجع سابق**، ص: 14.

تطرقت العديد من الدراسات لعقود التعويضات والمكافآت من أجل فهم دوافع المديرين في إدارة الأرباح، ولقد أظهرت بعض هذه الدراسات أن عقود المكافآت وعقود الاقراض تشجع المؤسسات على تبني ممارسات محاسبية تتمثل في إدارة أرباحها لزيادة المكافآت وتحسين الوضع الوظيفي[1].

وترتبط مكافئات المديرين والمسيرين بأرباح المؤسسة في العديد من المؤسسات، لذلك عادة ما يقوم المديرون بتأخير أو الإبلاغ عن المستحقات، خاصة إذا كان لدى بعض المؤسسات مكافآت محدودة، حيث توصل كل من الباحثين (Guidry, Leone and Rock 1998) إلى أن المديرين يعدون تقرير الدخل على أساس المكافآت الخاصة بهم، وتم التوصل أيضا إلى أنه من الممكن للمديرين تأجيل الدخل عند عدم تحقيق الأرباح المستهدفة في خطة المكافآت[2].

ثانيا: التوافق مع شروط الدين

تهتم الأطراف الدائنة بمؤشر الأرباح والتغيرات الحاصلة فيه نظرا لوجود علاقة تعاقدية بين المؤسسة والدائنين، حيث تزيد هذه التقلبات والتغيرات من مخاطر عدم قدرة المؤسسة على تلبية التزاماتها اتجاه الدائنين، لذلك فإن المؤسسات التي تواجه نسبة عالية من الدين تكون نسبة الخطر في عدم الامتثال لشروط الدين كبيرة، ولذا فإنها قد تتجه نحو استخدام سياسات محاسبية لتحويل الأرباح المحاسبية من الفترات المستقبلية إلى الفترات الحالية لزيادة الأرباح الحالية وتضخيمها[3]

وحسب (Septa Dwi Aryani 2011) يمكن قياس متغيرات الدين بالرافعة المالية والتي يقصد بها نسبة الديون طويلة وقصيرة الأجل على الأموال الخاصة، ويحدث الرفع المالي كلما قامت المؤسسة بتمويل نشاطها بالديون، أي كلما ارتفعت نسبة الرافعة المالية كلما عبر ذلك عن زيادة الديون، فإن صرحت الإدارة بأن نسبة الرافعة المالية مرتفعة فستواجه صعوبة في الحصول على تمويل إضافي من الدائنين، وذلك ما يدفع بالمؤسسة لإدارة أرباحها، للحصول على التمويل[4].

وفقا لدراسة أجراها (Akhgar M. Omid، 2012)، تبين أن عقود الاقراض تؤثر بشكل كبير على ممارسات وخيارات المحاسبة للمؤسسة، وتدعم النظرية الإيجابية الفكرة بشدة بأنه عندما تتضمن عقود الدين شروطا تقييدية

1 –سعد الساكني، حسن عمر محمد، **معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية**، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، 2016، ص: 97.

2 -Yihui Jiang, Meqnings, **Motivation and Techniques of Earnings Management**, Proceedings of the 2020 3rd International Conference on humanities Education and Social science, Advances in Social Science, Education and Humanities Research, Vol 496, 2020, P : 143.

3 – محمد حسن الصائغ، **دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وزيادة موثوقية التقارير المالية –دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بالسودان–**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2019، ص ص: 104–105.

4 - Dade.N, Linda.H, **Op.cit**, P: 102.

تعتمد على المعلومات المالية، فإنها تدفع الإدارة إلى قيامها باستخدام أساليب محاسبية تؤدي إلى إظهار أرباح أكبر من الواقع بهدف تحسين شروط العقد[1].

ثالثا: دافع تحقيق الأمان الوظيفي

وفقا للدراسة التي أجريت من طرف (Dechow and Sloan 1991)، يقوم المدراء في كثير من الأحيان بتعديل الأرباح المعلنة عن طريق خفض النفقات المتعلقة بالبحث والتطوير في السنوات الأخيرة من فترة عملهم مع المؤسسة، حيث تكمن الأسباب وراء تحسين الأرباح في هذه الفترة في الرغبة في تقليص احتمالية إنهاء خدماتهم مع المؤسسة، وليس فقط في زيادة احتمال تحقيق المستحقات المرتبطة بالمكافآت[2]. وخلال الإستقصاء الذي قام به (Graham et al 2005) أقر المديرون الماليون الذين شملهم الاستبيان بأن السمعة المهنية الخارجية والسيرة الذاتية تعتبران أمرا بالغ الأهمية، وتعدان دافع قوي لإدارة الأرباح[3].

الفرع الثالث: دوافع تتعلق بالسوق

يتم استخدام المعلومات المحاسبية من قبل المستثمرين والمحللين الماليين لتقدير وتقييم قيمة الأسهم، وبناء على ذلك تلجأ بعض المؤسسات إلى التلاعب بأرقام الأرباح للتأثير على أداء وقيمة السهم. وفي هذا السياق يمكن تقسيم الدوافع المتعلقة بالسوق كما يلي:

أولا: تنبؤات المحللين الماليين

تعتبر رؤية المحللين الماليين أحد العوامل الحاسمة في ممارسات إدارة الأرباح، لذلك تسعى الإدارة والمسؤولون دائما لكسب ثقة المحللين الماليين وأصحاب المصلحة الآخرين، فهم يهدفون إلى زيادة قيمة الأسهم في السوق المالية وتعزيز مصداقية الإدارة، ويتم تحقيق ذلك من خلال تقديم تقارير تحتوي على معلومات وأرقام محاسبية تتفق مع توقعات المحللين الماليين، مما يسهم في تعزيز الثقة والتوقعات فيما يتعلق بالمؤسسة[4]. وترتكز الفكرة الأساسية على أنه في حالة عدم مطابقة قرارات إدارة الأرباح للتوقعات المستقبلية، فإنها قد تواجه تأثيرات سلبية، قد تزيد التكاليف

1 – اسماعيل قزال وآخرون، **قياس اتجاه ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة الجزائرية**، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 5، العدد 1، 2019، ص: 149.

2 – عبد النور شنين، **مرجع سابق**، ص: 10.

3 – أيمن أحمد شتيوي، **دراسة تطبيقية لتحليل تأثير العوامل الاقتصادية على ممارسات إدارة الأرباح بالشركات المصرية**، مجلة التجارة والتمويل، المجلد 29، العدد 1، جامعة طنطا، مصر، 2009، ص: 129.

4 – مسعود كسكس، **التدقيق المحاسبي كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية –دراسة تطبيقية لعينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية–**، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية تخصص: تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2020، ص: 16.

إذا كانت الأرباح المعلنة أقل من التنبؤات، لذا، تعمل الإدارة على تجنب حدوث انخفاض كبير في قيمة أسهم المؤسسة في السوق، والذي يعتبر رد فعل سلبي من طرف السوق، ويجب ملاحظة أن توقعات المحللين في الغالب تعتمد على المعلومات التي تصرح بها الإدارة بشأن أداء المؤسسة المستقبلي، وهذا يشكل دافعا للإدارة لتقديم تقارير عن الأرباح التي تتطابق مع التوقعات السابقة[1].

في ذات السياق تناولت دراسة (Jong and al) العلاقة بين تنبؤات المحللين الماليين وسلوك المديرين في إعداد التقارير المالية ومدى تلاعبهم بها، حيث أجريت هذه الدراسة عن طريق استطلاع آراء المحللين الماليين ومقابلات شخصية مع مديري المؤسسات، وأظهرت الدراسة أن السوق يهتم بقدرة المؤسسة على تحقيق أو تجاوز توقعات المحللين الماليين، وتبين أيضا أن المؤسسات التي تتمكن من تحقيق أو تجاوز تلك التوقعات تزيد قيمتها السوقية، وهذا يشير إلى أدائها المستقبلي المتوقع[2].

ثانيا: التأثير على أسعار الأسهم وعروض حقوق الملكية الأولية

تشير الدراسات التي أجريت من طرف ((Teno et al 1998), (Rangan 1998), (Jacobson and Pitman 2005)) إلى أن المؤسسات يمكن أن تمارس إدارة الأرباح قبل إصدار أسهم جديدة بهدف زيادة أسعارها، فعند الطرح الأولي للأسهم يلاحظ أن هناك حافزا قويا للإدارة لممارسة إدارة الأرباح، بسبب عدم وجود سعر سوقي مسبق للأسهم، وبالتالي تقوم الإدارة برفع السعر الأولي للأسهم، في نفس السياق، يذكر (جيويل وكارفاليو، 2008) أن ممارسات إدارة الأرباح خلال عروض الملكية الأولية تعتبر مسألة هامة، حيث تؤدي إلى تحفيز المستثمرين لدفع سعر غير واقعي مقابل الحصول على الأسهم[3].

ووفقا لدراسة (Dechow and Skinner, 2000)، يتبين أن العروض العامة للأسهم تعد من الدوافع التي تحفز الإدارة للتلاعب في النتائج المالية والمحاسبية بهدف تيسير عملية نقل ملكية الأسهم لجمهور المستثمرين، بالإضافة إلى ذلك، يؤكد (Hong et al, 1998) أن العروض العامة الأولية أكثر عرضة لممارسات إدارة الأرباح وذلك نتيجة لعدم تماثل المعلومات بين المستثمرين والإدارة، وتشير الأدلة إلى وجود تغطية واسعة من قبل المؤسسات لبياناتها المالية في الفترات التي تسبق الاكتتاب العام، وبالتالي يلجأ المستثمرون إلى نشرات الاكتتاب التي تتضمن بيانات

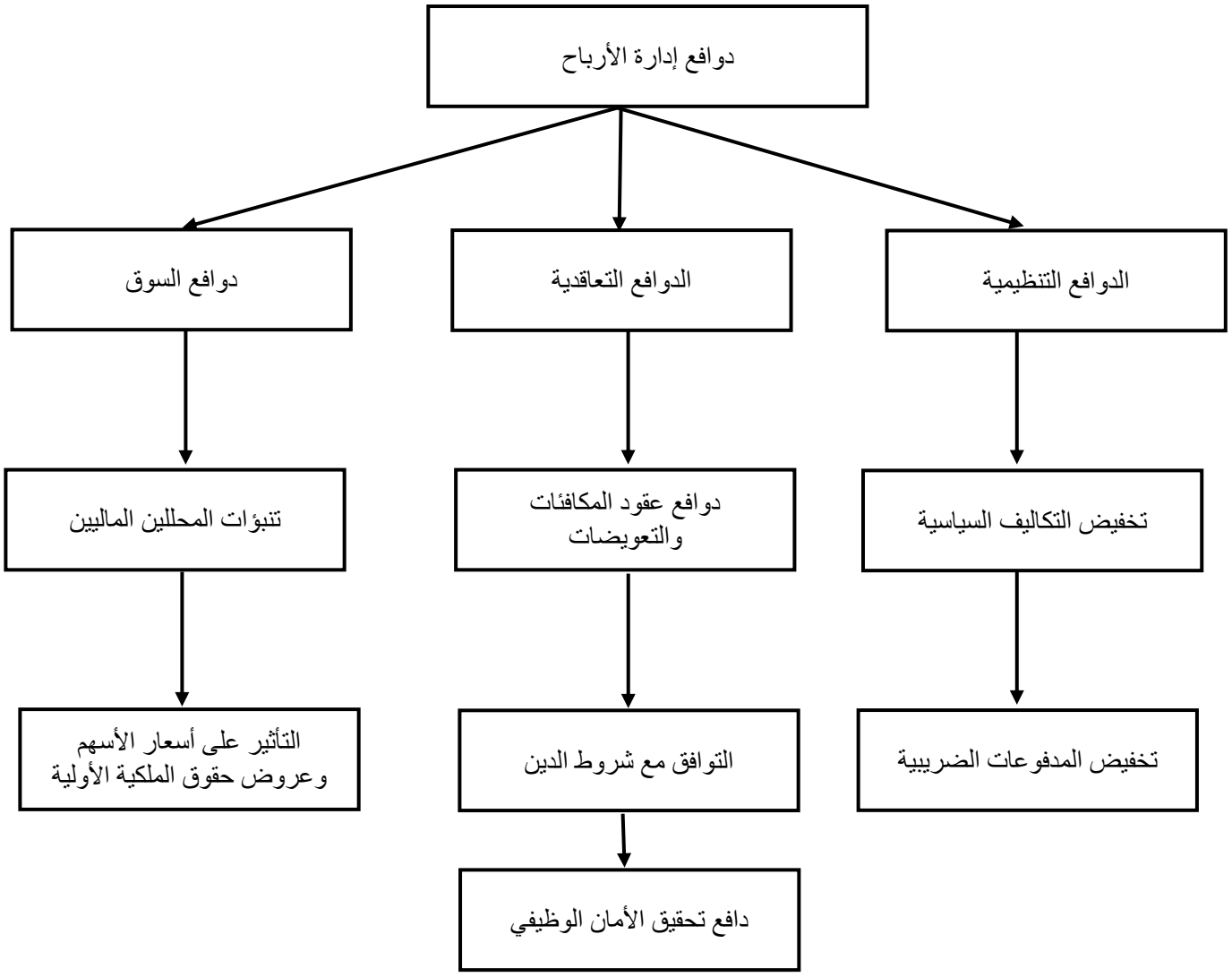
1 – محمد حسن الصائغ، **مرجع سابق**، ص: 108.

2 – بوبكر رزيقات، **أثر تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على إدارة الأرباح –دراسة تحليلية لتجارب الدول القائمة على التطبيق**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزئر، 2019، ص: 80.

3 – علي محمود رمضان، **أثر إدارة الأرباح لدى الشركات على قياس الربح الضريبي –دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية**–، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2014، ص: 53.

لثلاث سنوات فقط من نشاط المؤسسة، وبافتراض عدم وعي المستثمرين بتأثير إدارة الأرباح أثناء عروض الاكتتاب العامة الأولية، فإن ارتفاع أرباح المؤسسة سيؤدي إلى ارتفاع السعر التمهيدي للأسهم المصدرة[1]. ويمكن تلخيص ما تم ذكره في الشكل التالي:

شكل رقم (04): دوافع إدارة الأرباح



المصدر: من اعداد الباحث بناءا على ما سبق ذكره

1 – حمزة بوسنة، **مرجع سابق**، ص: 20.

المطلب الثالث: أساليب إدارة الأرباح ونتائجها

تقوم المؤسسة بمجموعة من الأساليب للتلاعب بالقوائم المالية، وذلك من أجل تحسين الأداء المالي للمؤسسة لاستقطاب المستثمرين أو لتخفيض التكاليف الضريبية، وتنتج عن هذه الممارسات مجموعة من الآثار السلبية. لذلك سيتم التطرق في هذا المطلب إلى أساليب إدارة الأرباح ثم إلى نتائجها.

الفرع الأول: أساليب إدارة الأرباح

تهدف المؤسسات إلى تحقيق أداء مالي ممتاز، ولذلك قد تتبع الإدارة مجموعة من الأساليب للتأثير على الأرقام المحاسبية المعلن عنها بطريقة لا تثير الشكوك أو التساؤلات، حيث تتاح للإدارة خيارين في هذا السياق، إما أن تلجأ إلى إدارة الأرباح عبر الأنشطة الحقيقية، أو تختار إدارة الأرباح بالمستحقات.

أولا: أسلوب المستحقات

تهدف الإدارة إلى تحقيق مصالحها الذاتية من خلال استخدام إدارة الأرباح بناء على المعايير المناسبة. تتضمن هذه الاستراتيجية استخدام جميع الوسائل المتاحة، مثل اختيار بديل من بين الخيارات المحاسبية وتقديرات محاسبية تتوافق مع رغبات الإدارة، تسمح المرونة في توقيت الاعتراف بتأجيل أو تقديم بعض بنود التكاليف والإيرادات، كاستخدام أكثر من طريقة لتسعير المخزون السلعي، وبالتالي يتأثر تكلفة المبيعات وتكلفة المخزون في نهاية الفترة، وكذلك صافي الأرباح والخسائر[1]، يعد أسلوب المستحقات واحدا من أكثر الطرق شيوعا في استخدام إدارة الأرباح، حيث يفترض هذا الأسلوب اعتماد المديرون بشكل أساسي على حريتهم في التصرف في جزء من المستحقات كأحد وسائل إدارة الأرباح، وتتألف المستحقات الكلية من مستحقات اختيارية يتم تحديدها من قبل الإدارة، بالإضافة إلى مستحقات غير اختيارية يتم تحديدها بشكل اقتصادي[2]، ويعرف أسلوب المستحقات على أنه استخدام المديرين للعديد من التقديرات المحاسبية التي تؤثر بشكل كبير على الأرباح المعلنة، وذلك وفقا للمعايير المحاسبية المتفق عليها، ومن بين هذه التقديرات[3]:

1 – صلاح أحمد المورلي، **إدارة الأرباح**، الطبعة الأولى، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2022، ص: 19.

2 – بهاء صبحي عواد، **أثر إدارة الأرباح على سياسة توزيع الأرباح وانعكاساتها على القيمة السوقية للشركة**، أطروحة دكتوراه في التمويل، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن، 2011، ص: 38.

3 – أمينة فداوي، **نحو مفاضلة احصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح**، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 3، العدد 5، ص: 123.

- توقع قيمة الخردة والعمر الإنتاجي للأصول القابلة للاهتلاك بشكل تفاؤلي، بهدف تقليل تكاليف الاهتلاك وزيادة الأرباح؛

- يتم توقع القيم المستحقة لحسابات العملاء بهدف تقليل مخصصات الديون المشكوك فيها، من أجل تضخيم وزيادة الأرباح؛

- يمكن تقدير قيمة المخزون سواء بناء على التكلفة أو القيمة السوقية، ويمكن استعمال تقديرات سوقية متفائلة من أجل تقليل قيمة المخزون والذي ينتج عنه التلاعب بالأرباح.

وفي نفس السياق، يتطلب هذا الأسلوب تقسيم المستحقات الإجمالية إلى مستحقات اختيارية ومستحقات غير اختيارية، حيث يتم تقسيمها كالتالي:

1-المستحقات الإختيارية

تعرف المستحقات الاختيارية على أنها "ذلك الجزء من المستحقات الإجمالية التي تعتمد على التقدير والحكم الشخصي، وهذه الأخيرة هي التي تمكن الادارة من التلاعب في الأرباح، وهي من أهم المقاييس المستخدمة لإدارة الأرباح"[1].

تظهر المستحقات الاختيارية بسبب اختيار المؤسسة بين البدائل المحاسبية الموجودة، وذلك من أجل زيادة أو تخفيض الأرباح، وعادة ما تعتمد معظم المؤسسات على زيادة أو تخفيض المستحقات المرتبطة بالمخزون (مثل مؤونات تدني قيمة المخزون) وحسابات التحصيل على حسابات العملاء، وتعد المستحقات الاختيارية فجوة أو فرصة تستغل من قبل الإدارة من أجل التأثير على القوائم المالية، وتعد أيضا هذه المستحقات دليلا على مدى ممارسة إدارة الأرباح من قبل المسؤولين[2].

1 – كهينة شاوشي، **العوامل المحددة لممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية المدرجة في البورصة**، مجلة دراسات –العدد الإقتصادي–، 2015، المجلد 06، العدد 2، ص: 115.

2 – رجم نصيب وآخرون، **أثر ممارسة إدارة الأرباح على التوازن المالي للمؤسسات الاقتصادية**، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال، المجلد 10، العدد 2، 2021، ص: 672.

2-المستحقات غير الإختيارية

يقصد بالمستحقات غير الإختيارية "التعديلات على التدفقات النقدية للمؤسسة، والمفروضة بواسطة المعايير المحاسبية، أي أنها عبارة عن استخدام أساس الإستحقاق بشكل طبيعي لمقابلة الإيردات والمصاريف التي تخص الفترة، دون محاولة الإدارة استخدام حكمها الشخصي في تطبيق هذا الأساس لتحقيق منفعة خاصة"[1].

يتميز استخدام المستحقات بعدة ميزات هامة تجعلها مجالا خصبا للتلاعب في الأرباح، ويمكن توضيح هذه السمات على النحو التالي:

- تعد المستحقات مجالا جيدا للسيطرة على أرقام الأرباح في التقارير المالية، باعتبارها صعبة المراقبة والتتبع، ويتم ذلك عن طريق[2]:

●قيام الإدارة بالتحكم في وقت الاعتراف بالعمليات، وذلك عن طريق تأخير اثبات التزامات محددة وعدم إظهارها كالتزامات حالية، وبالإضافة إلى ذلك، يمكن أيضا اعتماد إيرادات بشكل مؤقت رغم عدم التأكد من تحققها؛

●قيام الإدارة بزيادة نسبة التعاملات مع الموردين والعملاء الذين يتعاملون مع المؤسسة، وذلك من خلال زيادة حجم المستحقات الاختيارية.

- إمكانية وجود خطر في استعمال المستحقات للتحول من إدارة الأرباح المقبولة إلى الغش والاحتيال، حيث يتطلب تبني محاسبة الاستحقاق أن يمارس معدي القوائم المالية الحكم المهني في توزيع الإيرادات والمدفوعات على الفترات المحاسبية الملائمة، ويمكن للإدارة الاستفادة من ذلك لتنفيذ إدارة الأرباح التي تشكل تلاعبا في إعداد وعرض القوائم المالية.

ويرى الباحث أن إدارة الأرباح بأسلوب المستحقات هي ممارسة تستخدمها المؤسسات للتلاعب ببياناتها المالية من أجل تحقيق أهداف الأرباح المرجوة، ويتم تحقيق ذلك من خلال تعديل توقيت بعض النفقات أو الإيرادات بطريقة تجعل أدائها المالي يبدو أكثر ملاءمة، ويمكن إجراء هذا النوع من إدارة الأرباح بشكل قانوني أي بطريقة مقبولة عموما، طالما أنه يتبع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ولكن يمكن أن يصبح غير أخلاقي إذا كان يضلل المستثمرين أو ينتهك معايير المحاسبة. ومن خلال ما سبق تعتبر تعديل توقيت المصاريف إحدى الأساليب الشائعة المستخدمة في إدارة الأرباح المستحقة، والتي يمكن أن تشمل تأخير أو تسريع المدفوعات للموردين، أو تغيير توقيت تخفيض قيمة

1 – محمد إبراهيم حسين، **محددات المفاضلة بين إدارة الأنشطة الحقيقية في مقابل التلاعب بالمستحقات بهدف إدارة الأرباح**، مجلة الدراسات المالية والتجارية، 2017، العدد 01، ص: 62.

2 – خالد برميش، **مرجع سابق**، ص: 26

الأصول أو انخفاض قيمتها، أو تأجيل الصيانة أو الإصلاح، وعن طريق تأخير المصاريف، يمكن للمؤسسة إظهار أرباح أعلى في الفترة الحالية، ولكن هذا قد يؤدي إلى انخفاض الأرباح في الفترات المستقبلية عندما يتم الاعتراف بالمصاريف في النهاية. وهناك أسلوب آخر شائع هو التلاعب في الاعتراف بالإيرادات عن طريق تسريع المبيعات أو تأخير الاعتراف بالعائدات أو المخصصات، ويمكن أن يؤدي هذا إلى إيرادات مبالغ فيها في الفترة الحالية، ولكن قد يؤدي إلى انخفاض الأرباح في المستقبل عندما يتم الاعتراف بالعائدات أو المخصصات في الفترات اللاحقة.

ثانيا: أسلوب الأنشطة الحقيقة

تعد إدارة الأرباح الحقيقية من أساليب إدارة الأرباح التي حضيت بأهمية كبيرة من قبل الباحثين والمختصين حيث تعرف بأنها" خروج عن الممارسات التشغيلية العادية لتضليل أصحاب المصلحة، للإعتقاد بأن بعض أهداف التقارير المالية قد تم الوفاء بها في المسار الطبيعي للعمليات"[1].

ويعتمد هذا الأسلوب على استخدام القرارات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية للتلاعب بالإيرادات والنفقات، مما يؤثر بشكل مباشر على نتائج الدورة المالية، ويؤدي في النهاية إلى تأثير حقيقي على القوائم المالية، مما يؤثر بدوره وينعكس على صافي التدفقات النقدية[2]، ويتمثل أسلوب الأنشطة الحقيقية في:

1-إدارة المبيعات

تعتمد المؤسسة في هذا الأسلوب على التلاعب بالأرباح عن طريق بعض القرارات الخاصة بالمبيعات مثل[3]:

- قيام الإدارة بتسريع الاعتراف بالمبيعات عن طريق نقل مبيعات الفترة ن+1 إلى الفترة ن، بهدف زيادة أرباح الفترة ن؛

- قيام الإدارة بإقناع العملاء بتسريع عمليات الشراء عن طريق تقديم خصومات تجارية وتخفيضات في الأسعار، مما يؤدي إلى زيادة الإيرادات وبالتالي زيادة الأرباح؛

- القيام بتمديد مدة الإئتمان التي تم منحها للعملاء عن المبيعات الآجلة.

---

1 – عبد الرزاق سايل، بلال كيموش، **أثر الأداء المالي والمستحقات المحاسبية على مستوى إدارة الأرباح الحقيقية**، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 11، العدد 1، 2021، ص: 230.

2 – آمنة ولعة، **كفاءة نظام حوكمة الشركات وآثارها على ممارسة إدارة الأرباح في ظل بيئة الأعمال الجزائرية**، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية متقدمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2021، ص: 17.

3 – كهينة شاوشي، **إطار مقترح لأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاديات المالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2015، ص: 97.

2-إدارة الإنتاج

يعتمد هذا الأسلوب على زيادة الإنتاج وعدد الوحدات المنتجة لتقليل تكلفة البضائع المباعة، مما يؤدي إلى زيادة المخزون بسبب الإنتاج الزائد، ويترتب على ذلك زيادة الربح، ومع ذلك فإن المؤسسة خلال اتباعها لهذا الأسلوب تعرض نفسها لتكاليف التخزين، خاصة إذا لم تتمكن المؤسسة من تصريف هذا المخزون أو تعرضه للتلف[1].

3-تخفيض النفقات الإختيارية

تعمل المؤسسة عن طريق هذا الأسلوب على تعظيم أو تقليص الربح من خلال السيطرة على النفقات الاختيارية، مثل تكاليف البحث والتطوير والنفقات الإدارية[2]، حيث تعتبر نفقات البحث والتطوير والإعلان من أكثر النفقات التي تتحملها المؤسسة والتي يمكن تخفيضها، والتي تعد من البدائل التي تؤثر ايجابا في زيادة التدفقات النقدية التشغيلية في الفترة الحالية، ومع ذلك، ينتج عن هذا التخفيض تأثير سلبي يؤدي إلى تناقص التدفقات النقدية في المستقبل[3].

الفرع الثاني: نتائج ممارسات إدارة الأرباح

إن الأرباح المعلن عنها من طرف إدارة المؤسسة غالبا ما تؤثر في سلوك المستثمرين والدائنين، فالتلاعب بمقدار الأرباح المحققة، يمكن أن يؤدي إلى انهيار النظام المالي للمؤسسة، ويمكن توضيح أهم النتائج السلبية المترتبة عن ممارسات إدارة الأرباح في النقاط التالية:

أولا: تخفيض قيمة وسمعة المؤسسة

في غالب الأحيان تتبنى المؤسسة العديد من الاستراتيجيات التشغيلية من أجل التأثير على الأرباح في الأجل القصير، ومع ذلك، يمكن أن تكون هذه القرارات ذات تأثير سلبي على الكفاءة الاقتصادية للمؤسسة، فعلى سبيل المثال تسريع تحقيق الإيرادات في الثلث الأخير من السنة المالية، قد يكون له تبعات سلبية، حيث كان من الممكن تحقيق شروط أفضل إذا تم بيع المنتج للعميل نفسه في الثلث الأول أو الثاني من السنة المالية، بالإضافة إلى ذلك، قد يؤدي تأخير المصاريف الاختيارية إلى تأثير سلبي على أداء المؤسسة في المدى الطويل، حيث يمكن أن يؤدي تأخير عمليات

1 – بلال كيموش، عبد الرزاق سايل، **أثر بعض خصائص المؤسسات الاقتصادية في مستوى إدارة الأرباح الحقيقية**، مجلة الاقتصاد والتنمية، المجلد 4، العدد 2، 2021.

2 – محمد ابراهيم حسين، **مرجع سابق**، ص: 62.

3 – عزيزة علي، **أثر التحفظ المحاسبي غير المشروط على ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية**، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 10، العدد 3، 2015، ص: 317.

الصيانة، والبحث والتطوير، وتدريب الموظفين إلى تعطل المعدات وتقليل إنتاجية المؤسسة، مما يتسبب في فقدان حصة المؤسسة في السوق[1].

ومن ناحية سمعة المؤسسة فتعتمد على أنها تصور لتاريخ المؤسسة على المعلومات التي يتلقاها الجمهور، حيث سيستخدم الجمهور هذه المعلومات لتكوين تصورات عن سلوك المؤسسة وبالتالي تحديد سمعتها. وأشارت دراسات سابقة إلى أن ممارسات إدارة الأرباح تؤثر على قيمة المؤسسات ومعاملاتها وسمعتها وصورتها المؤسسية، ووجدت أيضا أن ممارسات إدارة الأرباح تقلل من سمعة المؤسسة، أي وجود علاقة سلبية بين ممارسات إدارة الأرباح وسمعة المؤسسة[2].

ثانيا: تلاشي المعايير الأخلاقية

يشير Clikeman إلى أن ممارسات إدارة الأرباح، حتى لو لم تنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح، فهي لا تزال مثيرة للشكوك من الناحية الأخلاقية، عندما تقوم المؤسسة بإدارة أرباحها، فإنها ترسل إشارات للعاملين على جميع المستويات توحي بأن التلاعب في الأرباح واخفاء الحقائق هو ممارسة مقبولة أخلاقيا، بالإضافة إلى ذلك، يعمل المديرون الذين يشاركون في ممارسات إدارة الأرباح على تهيئة بيئة أخلاقية تسمح بوجود أنشطة وممارسات أخرى مشكوك فيها، فعلى سبيل المثال إذا طلب المدير من موظفي قسم المبيعات تعجيل المبيعات في نهاية السنة الحالية، فإنه سيفقد السلطة الأخلاقية التي يستطيع من خلالها انتقاد خطط المبيعات المشكوك فيها في مناسبة أخرى[3].

ثالثا: التأثير على جودة الأرباح

تعتمد الإدارة على رقم الأرباح كأداة لاتخاذ القرارات والرقابة، ومن المفترض أن تقلل من إجراءات التحكم الشخصي في التوزيع إلى أدنى حد ممكن، لضمان الحياد وعدم التأثير على قياس الأرباح، ومع ذلك، فإن المعلومات المعلنة عن الأرباح عادة ما تؤثر في سلوك المستثمرين والدائنين، مما يؤثر على اختيار الإدارة للأساليب والسياسات المحاسبية التي تهدف إلى تحقيق أعلى زيادة ممكنة في أسعار الأسهم.

وأشار Ben في دراسته أن المفاضلة في كمية الأرباح على حسب جودتها أو نوعيتها، وخاصة في التقارير الربع سنوية، قد يؤدي إلى ارتفاع أسعار أسهم المؤسسة، وخاصة عندما تتوافق مع توقعات المحللين والمستثمرين في

1 – عبد النور شنين، **مرجع سابق**، ص:37.

2- Andy .S, Ancella A.H, **Op.cit**, P: 157.

3 – حمزة بوسنة، **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح –دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية–**، مرجع سابق، ص: 126.

المدى القصير، ومع ذلك، فإن جودة تلك الأرباح هي التي تعد المقياس الأفضل لأداء المؤسسة في المستقبل، فالأرباح ذات الجودة العالية هي التي تولد أعلى معدلات عوائد الأسهم وتجذب المستثمرين في الأسواق المالية لفترات أطول، نظرا لتمتعها بالموثوقية والصدق، وتوفر مبررا مقنعا لدفع أسعار أعلى من قبل هؤلاء المستثمرين[1].

رابعا: التأثير على جودة التقارير المالية

من بين الأهداف الرئيسية لإعداد التقارير المالية هو توفير معلومات عتمد عليها المؤسسة نفسها أو الأطراف الخارجية ذات المصلحة، هذه المعلومات تعد الأساس الذي ترتكز عليها معظم القرارات الاقتصادية والاستثمارية عند اتخاذها، لذا فإن وجود جودة عالية للمعلومات المقدمة في التقارير المالية يكون له تأثير كبير على أداء المؤسسات وقرارات المستخدمين لتلك التقارير، كما أنه يساهم في تحقيق كفاءة السوق المالية. وبما أن أرقام الأرباح هي واحدة من العناصر الرئيسية في التقارير المالية التي يحتاجها مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم خاصة الاستثمارية، فإن ممارسات إدارة الأرباح تعتبر مؤشرا لقياس جودة التقارير المالية، وتلك الممارسات تؤثر على أرقام الأرباح المعلنة وجودتها، مما يؤدي إلى التشكيك في صحة التقارير المالية والتقليل من جودتها، وبالتالي تتأثر سمعة المؤسسات ومصداقيتها ويؤثر ذلك على قرارات مستخدمي التقارير المالية[2].

وتترتب على ممارسات إدارة الأرباح مجموعة من الآثار والنتائج السلبية التي تمس عدة جوانب، ويمكن تلخيصها على النحو التالي[3]:

- تؤدي ممارسات إدارة الأرباح إلى تأثير سلبي على استغلال الموارد الاقتصادية بسبب التلاعب والتحايل الذي يتم في التقارير والقوائم المالية، مما يعوق القدرة على استخدام الموارد بطريقة فعالة وكفؤة؛
- تتسبب ممارسات إدارة الأرباح في اتخاذ المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين قرارات غير سليمة، حيث يعتمدون في ذلك على معلومات مضللة. فعملية تنظيم الأرباح التي تقوم بها الإدارة عن طريق الأساليب المعروفة، يؤدي إلى نتائج تعكس واقعاً مختلفاً وتقدم مؤشرات غير صحيحة عن أداء المؤسسات؛

1 – بشرى نجم المشهداني، ليلى ناجي الفتلاوي، **المداخل المعتمدة في قياس إدارة أرباح الشركات وأثر آليات الحوكمة في تخفيضها**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 93، جامعة بغداد، العراق، 2012، ص: 30.

2 – زينب غزالي، **دور الحوكمة في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية –دراسة لبعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية–** مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: الحوكمة ومالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2016، ص ص: 41–42.

3 – سامي محمد أحمد غنيمي، **إطار مقترح لدور الشفافية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في منظمات الأعمال–دراسة اختبارية**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد 01، المجلد 02، جامعة بنها، 2011، ص ص: 33–34.

- خلق وإنشاء تحيز ذاتي أو تفضيل للإدارة عند إعداد المعلومات المحاسبية، بهدف تعزيز المصالح الذاتية للإدارة على حساب الفئات الأخرى المهتمة بالمؤسسة، من أجل تحقيق أقصى فوائد للإدارة على حساب تلك الفئات، مما يؤدي إلى عدم تحقيق التوازن بين مصالح الإدارة والفئات الأخرى؛

- غياب دقة مؤشرات الأداء التي تعتمد بشكل كبير على الأرباح، وما ينتج عنه من غياب الدقة في القياس المحاسبي لأداء المؤسسة، ووضعها المالي الذي تم التصريح به في القوائم والتقارير المالية؛

- قد تواجه المؤسسة مخاطر الانهيار والإفلاس في العديد من الحالات نتيجة لممارسات إدارة الأرباح في سعيها لتحسين صورة أداء الإدارة بأفضل شكل ممكن، وما ينتج عن ذلك عدم وضوح الصورة الحقيقية للوضع المالي والاقتصادي للمؤسسة بسبب إخفاء الإدارة للعراقيل والأزمات التي تواجهها المؤسسة.

المبحث الثاني: دور العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة الأرباح

يقوم المدقق الخارجي بإبداء رأيه بأن القوائم المالية والمعلومات المحاسبية التي تم تقديمها خالية من التلاعبات والتحريفات، وهذا الرأي يعتبر مهما لكسب ثقة مستخدمي القوائم المالية، لكن بعد الأزمات والفضائح المالية وإفلاس العديد من المؤسسات بسبب تواطؤ مكاتب التدقيق معها، بإصدارهم لتقارير مغلوطة من أجل جذب اهتمام المستثمرين، فقد أدى ذلك إلى فقدان المدقق لثقة الأطراف المعنية بالمؤسسة، لذلك أصبحت الحاجة ملحة لأن تتم عملية التدقيق وفق مجموعة من الضوابط والمعايير التي تحسن وتعزز من جودتها، بالإضافة إلى تحديد مختلف العوامل المؤثرة على هذه الجودة، والتي تؤدي بدورها إلى الحد أو التقليل من ممارسات إدارة الأرباح.

وفي نفس السياق، وبالنظر إلى حقيقة أن ممارسات إدارة الأرباح تستخدم على نطاق واسع من قبل المديرين للتلاعب بالقوائم المالية، فقد ظهر مجال جديد من الأبحاث يركز على العوامل التي تساعد على التقليل من ممارسات إدارة الأرباح والمتعلقة بجودة التدقيق الخارجي، فقد قام العديد من الباحثين بدراسة هذه العوامل وتصنيفها إلى عدة معايير، أما من وجهة نظر الباحث فقد تم تحديد وتصنيف مجموعة من العوامل منها المرتبطة بشخصية المدقق، ومنها المتعلقة بالعمل الميداني والمرتبطة بالجوانب التقنية، ومنها ما تعلق بمخرجات عملية التدقيق والمرتبطة بجودة التقرير. ومن أجل توضيح هذه العوامل التي تتعلق بجودة عملية التدقيق والتي تؤثر على ممارسات إدارة الأرباح، تم تقسيم المبحث إلى:

المطلب الأول: أثر العوامل الشخصية على إدارة الأرباح؛

المطلب الثاني: أثر العوامل التقنية على إدارة الأرباح؛

المطلب الثالث: أثر العوامل المتعلقة بجودة تقرير المدقق على إدارة الأرباح.

المطلب الأول: أثر العوامل الشخصية على إدارة الأرباح

تعتبر العوامل الشخصية من بين أهم العوامل التي تؤثر على جودة عملية التدقيق، والتي تمثل في جوهرها المقومات الأساسية لمستوى أداء المدقق الخارجي، فالكفاءة العلمية والعملية للمدقق، وبذل العناية المهنية تساهم في الكشف عن أي انحرافات أو تلاعبات في القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة محل التدقيق، والإبلاغ عن التلاعبات، هذه الأخيرة تعتبر دليلا عن استقلاليته وموضوعيته في أداء مهامه.

الفرع الأول: أثر استقلالية المدقق على إدارة الأرباح

تعتبر استقلالية المدقق الخارجي عاملا أساسيا في ممارسة مهنته، حيث يتوجب عليه أداء مهامه دون تعرض لأي ضغوط، فمنذ بداية نشأة مهنة التدقيق كان من الضروري ربطها باستقلالية المدقق بشكل لا يمكن تجاوزه، فإذا لم يكن المدقق مستقلا، فإن عملية التدقيق الخارجي تفقد معناها ومصداقيتها أي أنها تكون غير مبررة، ويعد المدقق الخارجي مستقلا إذا كانت لديه القدرة على التغلب على أي ضغوط تمارس عليه من جانب إدارة المؤسسة التي يقوم بفحصها، دون التنازل عن مسؤولياته تجاه المساهمين والأطراف المعنية الأخرى، مما يجبر بعض الأحيان الإدارة على تعديل سلوكها في بعض المسائل المحاسبية تلبية لمتطلبات المدقق الخارجي[1]. حيث ينظر للاستقلالية على أنها حالة ذهنية ومسألة شخصية، ترتبط بالنزاهة والصدق والموضوعية"[2]، فالنزاهة لا تقتصر على الصدق فحسب، بل تشمل أيضا مفهومين آخرين هما العدالة في التعامل والمصداقية، وبالتالي يتوجب على المدقق الخارجي أن يمتثل لمبادئ النزاهة عند مزاولة مهنته، وينبغي عليه عدم التلاعب بالحقائق بشكل متعمد. بالإضافة إلى ذلك، يتطلب تحقيق الموضوعية أن يتمتع المدقق بالعدالة والنزاهة الفكرية، وأن يتجنب تضارب المصالح والضغوط التي تفرضها إدارة المؤسسة للحفاظ على موضوعيته، ويجب عليه أيضا أن يتجنب إقامة علاقات تجعله متحيزا أو متأثرا بآراء الآخرين، وبشكل عام، على المدقق الخارجي تجنب أي حالة تمكنه من التأثير السلبي على رأيه المهني[3]. ويستعمل الباحثين في

1 – سعيد سعد الطعاني، **أثر مخاطر الحاكمية المؤسسية على خطة التدقيق وأتعاب المدقق الخارجي للشركات المساهمة الأردنية المدرجة في بورصة عمان**، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2009، ص: 60.

2 - Sara Ann, Paul Williams, **The philosophy and rhetoric of auditor independence concepts**, Business Ethics Quarterly,Vol 14, issue 3, 2004, P :358.

3 – فضيلة بن شهيدة، **دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات –دراسة حالة الجزائر–**، أطروحة دكتوراه في التدقيق والنظام المحاسبي المالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2017، ص: 242.

مجال التدقيق مصطلحات متنوعة للتعبير عن مفهوم الاستقلالية في السياق النهائي، يشمل ذلك استخدام مصطلحات مثل الحياد، والنزاهة، والأمانة، والموضوعية، والإستقامة، وعدم التحيز، والعدالة، والمساواة بين الأطراف، ومع ذلك يجب ملاحظة أن هذه المصطلحات لا تقلل من أهمية الجوهر الحقيقي لمفهوم الاستقلالية، الذي يجب أن يتوفر لدى المدقق الخارجي بشكل أساسي[1].

ويقصد بالاستقلالية على أنها "مدى اتصاف المدقق الخارجي بالمصداقية والحياد في جميع الأمور التي تعرض إليها أثناء قيامه بأداء عملية التدقيق وإبداء رأي محايد لجميع الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية محل التدقيق"[2]. ولقد أشار بعض الباحثين إلى وجوب تفسير مفهوم الاستقلالية من منظورين مختلفين هما الجانب الذهني والجانب الظاهري، حيث يشير المفهوم الذهني للاستقلالية إلى تحقيق حالة من الصفاء والوضوح الذهني للمدقق خلال أداء مهامه الروتينية في مؤسسة التدقيق، دون تعرضه لأي ضغوط أو تدخل مباشر في عمله، أما الاستقلال الظاهري فيشير إلى عدم وجود مصالح مالية مباشرة أو غير مباشرة للمدقق في مؤسسة التدقيق، تجعله محط شكوك حول استقلاليته[3].

لقد أكدت نتائج الدراسات التي أجريت من قبل الجهات المختصة بقضايا الفساد والتلاعب في عدد من المؤسسات التي شهدت فضائح محاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية، أن معظم مكاتب التدقيق تمكنت من اكتشاف المخالفات والتلاعبات المحاسبية التي ارتكبتها هذه المؤسسات، ومع ذلك أثر عدم تحقيق مكاتب التدقيق للاستقلالية التامة على الرأي المهني النهائي، فقد قامت هذه المكاتب بإصدار تقارير نظيفة حول القوائم المالية، بالرغم من وجود مخالفات محاسبية ومعلومات مضللة[4].

وفي نفس السياق، أشارت دراسة (Li and Lin, 2005) إلى أن أتعاب المدقق المرتفعة التي تدفعها المؤسسة له، تزيد من الرابط الاقتصادي بين المدقق والعميل، وبالتالي قد تؤثر هذه الأتعاب على استقلالية المدقق، ويؤدي هذا التأثير السلبي إلى تراجع جودة التدقيق وزيادة ممارسات إدارة الأرباح، مما ينتج في نهاية المطاف تدني جودة التقارير المالية. في المقابل، أفادت (Lin and Hwang, 2010) بوجود أثر إيجابي بين مستوى انخفاض الأتعاب التي تؤدي

---

1 – عبد المطلب محمد السرطاوي، **مدى إمكانية مساهمة تعليمات الاستقلالية الواردة بقانون سيربنس–أوكسلي في تعزيز استقلالية مدقق الحسابات الخارجي الأردني وأثرها في المساعدة على تقليص فجوة التوقعات– دراسة ميدانية من وجهة نظر كل من مدققي القوائم المالية ومستخدميها**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2008، ص: 26–27.

2 – عبد الكريم تاج الدين أحمد محمد، **مرجع سابق**، ص: 137.

3 – عبد المطلب محمد السرطاوي، **مرجع سابق**، ص: 28.

4 – حمزة بوسنة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، **مرجع سابق**، ص: 165.

بدورها إلى تعزيز استقلالية المدقق وإدارة الأرباح. وبالتالي، يتوقع أن ينخفض مستوى إدارة الأرباح بزيادة استقلالية المراجع[1].

وحسب (Augustine O. Okolie, 2014) فإن تأثير استقلالية المدقق على ممارسات إدارة الأرباح مرتبطة بلجنة التدقيق، حيث أن لجنة التدقيق تساهم في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية وفحص الخيارات المحاسبية الرئيسية، وبالتالي يمكن لها التخفيف أو تقييد ممارسات إدارة الأرباح، من خلال التنسيق مع المدقق الخارجي، لاسيما عند ضمان استقلال المدققين الخارجيين من كل أشكال التأثيرات أو الضغوط الإدارية[2].

ويرى الباحث أنه عندما يكون المدقق مستقلا بشكل كامل وفي منأى عن أي ضغوط من طرف المؤسسة المدققة، فإنه يمكنه من تقديم تقرير موضوعي ومستقل للأرباح والقوائم المالية، من خلال تقييم صحة ودقة القوائم المالية، بالإضافة إلى تقييم ما إذا كانت المؤسسة محل التدقيق تلتزم بالمعايير المحاسبية المعترف بها، وفي السياق نفسه فإن وجود مدقق مستقل يزيد من مصداقية القوائم المالية ويساعد على الكشف عن أي مخالفات أو تلاعبات تتعلق بإدارة الأرباح، وبالتالي يمكن القول أن استقلالية المدقق الخارجي تلعب دورا حاسما في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

الفرع الثاني: أثر كفاءة وخبرة المدقق على إدارة الأرباح

تعرف كفاءة المدقق الخارجي على أنها " قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والنقائص في القوائم المالية التي يتم تدقيقها، فيجب على المدققين أن يمتلكوا المعارف والتأهيل والخبرة المهنية الكافية كي تكون عملية التدقيق ذات جودة عالية، وبالتالي يمكن القول أن كفاءة المدقق الخارجي تتحدد من خلال عنصرين اثنين هما: التأهيل اللازم للدخول للمهنة، والخبرة العملية الناتجة من الممارسة الفعلية للمهنة"[3].

"فالتأهيل العلمي والمهني للمدقق يعتبران من العوامل المؤثرة بدرجة كبيرة على جودة عملية التدقيق، فجودة التدقيق الخارجي مرتبطة بقدرة المدقق على تحمل المسؤولية في أداء مهامه، وهذه القدرة تعتمد بشكل كبير على مستوى الكفاءة الشخصية والتطوير المهني للمدقق[4].

1 - Henk-jan olthof, **Op.cit**, P: 22.

2 - Augustine O. Okolie, **Auditor tenure, Auditor independence and Accrual-Based earnings management of quoted companies in Nigeria,** European journal of accounting auditing and financr research, Vol 2, N° 2, April 2014, P:71.

3- طارق تليلي، هواري سويسي، **محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر- دراسة ميدانية**، مجلة الباحث، المجلد 19، العدد 01، 2019، ص: 374.

4 – سعاد شدري، كهينة رشام، **أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق بالإعتماد على أعمال التدقيق الداخلي- دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة**، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 12، العدد 01، جانفي 2022، ص: 48.

يمكن للمدقق ذو الخبرة الواسعة استثمار خبرته وتجربته في تنفيذ مهامه بكفاءة وفعالية، وذلك وفقا لمعايير التدقيق، حيث يقوم المدقق أيضا بالكشف عن الأخطاء والمخالفات، ويعمل على تلبية احتياجات وتطلعات المستخدمين للبيانات المالية، بهدف تحقيق المفهوم الشامل لجودة التدقيق[1]. فوفقا لاستنتاجات (Tubbs, 1992)، تساهم الخبرة في زيادة الوعي بالأخطاء المحاسبية وتعزيز سرعة اكتشافها، بالإضافة إلى التعرف على أنماط ومواقع حدوث هذه الأخطاء، لذا أصبح من الضروري قياس أداء المدقق وتقييم كفاءته وخبرته بهدف اكتشاف التلاعبات والتحريفات المحتملة[2].

إن الخبرة المهنية للمدقق تمكنه من تحديد مؤشرات التلاعب في البيانات المالية بالإضافة إلى تحديد مصادر الخطر والتلاعبات، وهذا راجع إلى التعامل المتواصل والمستمر مع مجموعة واسعة ومتنوعة من المؤسسات، مما يمنحه القدرة على اكتشاف مواطن حدوث الأخطاء والتلاعبات في البيانات المالية بشكل أفضل من المدققين الذين يفتقرون إلى خبرة في التعامل مع مجموعة متنوعة من العملاء[3]. وهذا ما تم التطرق إليه في دراسة (أسامة عمر جعارة وآخرون، 2013) حيث أظهرت الدراسة أن زيادة خبرة المدقق وكفاءته ونزاهته ترتبط بزيادة حالات اكتشاف التلاعبات الجوهرية، وتعزيز قدرته على اكتشاف ومواجهة حالات الاحتيال والغش[4].

ويرى الباحث أن الخبرة المهنية والمعرفة العلمية شرطان أساسيان للحكم على مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تصدرها المؤسسة محل التدقيق من خلال تنفيذ إجراءات عملية التدقيق بكفاءة وفعالية بداية من التخطيط إلى إصدار تقرير التدقيق، وهذا يؤدي حتما إلى الكشف عن الانحرافات والتلاعبات في القوائم المالية والإبلاغ عنها.

الفرع الثالث: بذل العناية المهنية وأثرها على إدارة الأرباح

تعرف العناية المهنية بأنها قيام المدقق الخارجي بأداء مهامه بأقصى درجة من الاهتمام وبذل الجهد الفكري والبدني، ويتم تحديد مقدار العناية المهنية اللازمة بناءا على مدى التزام المدقق بالمعايير والقواعد التي تصدرها الهيئات المهنية من أجل الحفاظ على درجة محددة من التميز والجودة، ومن ناحية أخرى، يتم تحديد مستوى العناية

1 – عبد الكريم تاج الدين أحمد محمد، **مرجع سابق**، ص: 136.

2 – حسين أمين العمامي، **تأثير العوامل البيئية والسلوكية على الأداء المهني لمدققي الحسابات الخارجيين بمكاتب التدقيق الخاصة وديوان المحاسبة في الأردن**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2006، ص : 18.

3 – سمير لقويرة، **مرجع سابق**، ص: 138.

4 – مروة فوزي عبد العزيز، **تحليل العلاقة بين العناية المهنية للمراجع الخارجي وجودة التقرير عن القوائم المالية**، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 10، العدد 04، ديسمبر 2019، ص: 427.

المهنية اللازمة بناءا على قدرة المدقق على تحمل المسؤوليات القانونية التي تمثل الحد الأدنى للعناية المطلوبة من المدقق[1].

ويعتبر تقديم المدقق الخارجي لدرجة معقولة من العناية المهنية أمرا أساسيا وضروريا لأداء واجباته تجاه جميع الأطراف المستفيدة من البيانات المالية، التي تقدم معلومات مالية لمساعدة المستفيدين منها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية المختلفة، فإذا أخل المدقق بمسؤولياته المهنية ولم يقم بتقديم العناية المهنية الكافية، فإن ذلك يمكن أن يؤدي إلى خلق تفاوت في التوقعات بين المدقق ومستخدمي تقريره، بالإضافة إلى ذلك يمكن أن يتعرض المدقق للمسائلة القانونية والمهنية نتيجة لهذا الإخلال وعدم الامتثال للمعايير والقواعد المهنية[2].

يشير كل من (Dye, 1995) و(Hillegeist, 1999) إلى أن المدققين الذين يعملون بجد لهم القدرة من غيرهم من الناحية النظرية للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، لذلك فإن جهود التدقيق هي عامل حيوي يؤثر على جودة التدقيق، فمع زيادة جهود التدقيق، يمكن للمدققين تنفيذ إجراءات تدقيق أكثر شمولا والحصول على أدلة تدقيق أكثر ملاءمة وكافية، وبالتالي تعزيز احتمالية اكتشافهم للتحريفات[3]، وفي نفس السياق توصلت دراسة (Caramanis C., Lennox C, 2008) إلى أن جهود التدقيق المنخفضة تؤدي إلى زيادة قدرة المديرين في الانخراط في إدارة الأرباح، حيث قام بدراسة أثر ساعات التدقيق للتعبير عن جهود التدقيق على المستحقات للتعبير عن إدارة الأرباح، حيث وجد أن زيادة احتمالية قيام المؤسسات باستخدام المستحقات عندما تكون ساعات التدقيق أقل[4].

ويرى الباحث أن بذل المدقق الخارجي للعناية المهنية يعتبر من الشروط الرئيسية والضرورية لضمان جودة عملية التدقيق، فالالتزام بمستوى عال من العناية المهنية يساهم بشكل كبير في تحسين جودة التدقيق، وبالتالي يضمن صدق وموثوقية التقارير المالية التي يقدمها المدقق الخارجي، وفي نفس السياق، تتجلى أهمية الجهد المبذول في عملية التدقيق من خلال القدرة على اكتشاف الانحرافات والتلاعبات التي قد تظهر في القوائم المالية، من خلال مراجعة وتحليل التفاصيل المالية والمحاسبية بعناية دقيقة، وذلك بهدف تحديد أي تحريفات محتملة أو انتهاكات للمعايير المحاسبية، وبالتالي تلعب العناية المهنية دور هام في تعزيز الشفافية والنزاهة في عملية التدقيق والتي تؤدي بشكل كبير في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، ومن ثم تعزيز الثقة بين مستخدمي القوائم المالية.

1 – سهام طالب حسين، **مرجع سابق**، ص: 87.

2 – مروة فوزي عبد العزيز، **مرجع سابق**، ص: 424.

3 - Xiao T., et al, **How audit effort affects audit quality: An audit process and audit output perspective**, China journal of accounting research, Vol 13, Issue 1, March 2020, P: 4.

4 - Caramanis C., Lennox C., **Audit effort and earnings management**, journal of Accounting and economics, Vol 45, Issue 1, March 2008, P: 116.

المطلب الثاني: أثر العوامل التقنية على إدارة الأرباح

هناك مجموعة من العوامل الأخرى والتي لها علاقة بتحسين جودة التدقيق والتي تؤثر على إدارة الأرباح، ويمكن اعتبارها عوامل تقنية كونها تتعلق بالعلاقة بين المدقق الخارجي والمؤسسة محل التدقيق، وسيتم في هذا المطلب التطرق إلى هته العوامل، وأثرها على إدارة الأرباح.

الفرع الأول: أثر حجم مكتب التدقيق على إدارة الأرباح

لقد اتفق الباحثون عموما على أن جودة التدقيق تختلف بين فئات المدققين، حيث يمكن لشركات التدقيق الكبرى مثل Big 4 تقديم تدقيق بجودة أعلى من المراجعين غير الكبار، حيث أن شركات التدقيق من الدرجة الأولى يوفرون تدقيقا جيدا، ولقد قام العديد من الباحثين بمجموعة من الدراسات حول هذا الموضوع مثل (Teoh and Wong, 1993) الذي درس تصور المستثمرين لجودة حسابات عملاء شركات التدقيق الثمانية الكبار مقابل تلك الخاصة بعملاء شركات التدقيق غير الكبار، ووجدت أن المدققين الثمانية الكبار يقدمون جودة تدقيق أعلى على ما يبدو، ويشير (Klein, 2003) أن شركات التدقيق الأربعة الكبار قد ينقلون بعض مسؤولياتهم في مراقبة التقارير المالية إلى لجان تدقيق المؤسسات بعد قانون SOX، ووجد أن تعيين مدققين من الدرجة الأولى يوفر تدقيقا ذو جودة عالية. علاوة على ذلك، يتمتع المدققون الأربعة الكبار بالقدرة على تقديم جودة تدقيق أعلى للأسباب التالية: لديهم عدد كبير من العملاء، والعديد من الموارد والتكنولوجيا والموظفين المدربين على أعمال التدقيق، بالاضافة إلى عدم اهتمامهم بفقدان أي عميل بسبب عدم صدقه وخرقه للقواعد والاجراءات المعمول بهما[1].

يشير كل من (Becker et al, 1998) و(Francis et al, 1999) إلى تأثير سلبي لشركات التدقيق الستة الكبار على إدارة الأرباح، حيث أكد (Becker et al, 1998) بأن أكبر ستة مكاتب تدقيق في العالم لهم القدرة على اكتشاف إدارة الأرباح بفضل معرفتهم في مجال التدقيق، ويعملون على اكتشاف والإبلاغ عن ممارسات إدارة الأرباح لحماية مصالحهم، حيث تميل شركات التدقيق عالية الصيت إلى التقليل من ممارسات إدارة الأرباح مما يعزز الشفافية وجودة القوائم المالية للمؤسسات محل التدقيق، وعلاوة على ذلك، ناقش (Krishnan, 2003) في دراسته لأثر حجم مكتب

1 -N. Miko, H. Kamardin, **Impact audit committee and audit quality on preventing earnings management in the Pre-and Post-Nigerian Corporate Governance Code 2011**, Global Conference on business and social science, Kuala Lumpur, 2014, Published by Procedia- Social and behavioral sciences, Vol 172, 2015, P: 653.

التدقيق على إدارة الأرباح، بأن شركات التدقيق الكبيرة لديها حوافز أكبر لحماية سمعتها بسبب قاعدة عملائها الأكبر، وبالتالي الانخفاض من خطر فقدان العملاء[1].

الفرع الثاني: أثر سمعة مكتب التدقيق على إدارة الأرباح

تعد سمعة أو شهرة مكتب التدقيق أحد أهم العوامل الشخصية التي تؤثر في جودة التدقيق الخارجي، حيث تكتسب هذه السمعة من خلال ممارسة المهنة وبناء علاقات جيدة مع العملاء، إذ يمكن القول أن زيادة سمعة مكتب التدقيق تعزز من جودة عملية التدقيق الخارجي، وامتلاك السمعة الجيدة يعتبر جزءا من رأس المال الذي يجب الاهتمام به. حيث أظهرت مجموعة من الدراسات أن هناك العديد من المؤشرات التي يمكن من خلالها تقييم سمعة المدقق، من بين هذه المؤشرات، الالتزام بالمعايير المهنية وتطبيق أنظمة رقابة الجودة وخبرة المدقق. حيث يتأثر الطلب على خدمات التدقيق بشكل أساسي بسمعة مكتب التدقيق بغض النظر عن الأتعاب التي يطلبها المدقق، وبناءا على السمعة الجيدة، يمكن للمدقق تحصيل أتعاب أعلى نظرا للتكاليف الإضافية التي يتحملها من أجل تقديم جودة عالية[2].

وفقا لعدة دراسات في أدبيات التدقيق، فقد كانت سمعة المدقق أحد أهم الاهتمامات في اختيار العميل لشركات التدقيق، كما أنه من المقبول على نطاق واسع أن جودة التدقيق تختلف بين شركات التدقيق، لذلك قد توفر شركات التدقيق الكبرى (Big 4) مستوى أعلى من الجودة من غيرها، بسبب امتلاكها على حوافز قوية لتوفير أو الحفاظ على مستوى عال لجودة التدقيق، ومما لا شك فيه أن لديها سمعة جيدة أكثر من باقي شركات التدقيق، وفي نفس السياق فإن كانت هذه المؤسسات لا يقومون بالإبلاغ عن انتهاك تم اكتشافه تعرض نفسها إلى فقدان السمعة، لذلك تعتبر سمعة المدقق أحد السمات المحددة لجودة التدقيق، وبالتالي ستقدم شركات التدقيق ذات السمعة العالية خدمة ذات جودة أفضل لعملائها لحماية سمعتها[3].

وحسب دراسة (Chris and George, 2017) فإن ممارسات إدارة الأرباح تكون أقل بالنسبة للشركات التي يتم تدقيقها من قبل المدققين الأربعة الكبار (Big 4)، ومع ذلك فقد لا تكون سمعة المدقق ذات أهمية كبيرة في التقليل

1 - HENK-JAN O., **The effect of audit quality on earnings management: evidence from the Netherlands**, Master International Business Administration, track Financial management, Faculty of Behavioral, Management and Social Sciences, University Of Twenty, 2017, P :21.

2 – نشيدة أحطاطش، **مرجع سابق**، ص: 75.

3 -Siti Aishah M., **The influence of auditor's reputation, auditor's fee and auditor's skepticism audit quality in earnings management**, Academy of accounting and financial studies journal, Vol 25, issue 6, 2021, P: 4.

من ممارسات إدارة الأرباح[1]، وعلى النقيض من ذلك فقد أظهرت دراسة (Kiridaran K. et all, 2010) أن سمعة المدقق تلعب دورا هاما في الحد من ممارسات إدارة الأرباح التي تؤدي إلى زيادة دخل المؤسسات[2].

ويرى الباحث، أن المدقق الذي يمتلك سمعة جيدة يقوم برقابة صارمة وجدية للسجلات المالية، كما تكون مستوى الشفافية لديه مرتفعة من خلال توفير تقارير مالية دقيقة وموثوقة، الأمر الذي يؤدي إلى تقليص فرص إدارة الأرباح للشركات محل التدقيق، بالإضافة إلى أن سمعة المدقق تعمل على تحفيز المؤسسة للإمتثال للمعايير المحاسبية، حيث يدرك العميل أن التعاون مع مدقق ذو سمعة جيدة يساعد في تقديم تقارير مالية موثوقة، وتساهم أيضا في عدم انخراط العميل في ممارسات إدارة الأرباح. وتجدر الإشارة إلى أن سمعة المدقق الجيدة يمكن أن تساعد المؤسسة محل التدقيق في تقليل تكلفة رأس المال، حيث يمكن للمستثمرين والمقرضين أن يكونوا على استعداد لتوفير التمويل للمؤسسة التي تعمل مع مدقق ذو سمعة جيدة.

الفرع الثالث: أثر أتعاب التدقيق على إدارة الأرباح

تعتبر الأتعاب التي يستلمها المدقق الخارجي من المؤسسة محل التدقيق إحدى أهم المؤشرات والعوامل التي تؤثر على جودة عملية التدقيق من جهة، وعلى استقلاليته من جهة أخرى، وبالنظر إلى المنافسة الشديدة في سوق التدقيق، فإن أتعاب المدقق الخارجي تنخفض غالبا نتيجة لعوامل العرض والطلب، مما يؤثر بشكل سلبي على استقلاليته، بالاضافة إلى أن بعض العملاء قد لا يأخذون طبيعة وجودة الخدمة التي يقدمها المدقق الخارجي بعين الاعتبار، ولذلك يمكن أن يقوموا بتغيير المدقق بمدقق آخر يطلب أتعابا أقل، بهدف توفير التكاليف، وهذا يشير إلى أن هذا النوع من العملاء قد تعتبر عملية التدقيق كمتطلب قانوني إلزامي أو مجرد احتياج شكلي أكثر من كونها وسيلة لحماية سمعة واستدامة المؤسسة[3].

علاوة على ذلك، تشير الدراسات السابقة إلى أن الرسوم العالية التي تدفعها المؤسسة لمدققها الخارجي تزيد من الرابطة الاقتصادية بين المدقق والعميل، وبالتالي قد تضعف الرسوم استقلالية المدقق. ونتيجة للانتقاص من الاستقلالية، ينتج جودة التدقيق الضعيفة ويسمح بإدارة الأرباح الأكبر (مما يؤدي إلى جودة أرباح أقل)[4].

1 - Chris M., George E., **The relation between auditor reputation, earnings and capital management in the banking sector: an international investigation**, Research in international business and finance review, 39, 2017, P:342.

2 - Kiridaran K. et al, **Auditor reputation and earnings management: international evidence from the banking industry**, Journal of banking and finance, 34, 2010, P: 2326.

3 – سعيد سعد الطعاني، مرجع سابق، ص: 71.

4 -A.F.Maryam, et all, **The Impact of Audit Quality on earnings management: an experimental study with evidence from IPO**, Advances in mathematical finance and applications, Vol: 5, issue: 3, 2020, P : 306.

في دراسته حول تأثير مخططات المكافآت على القرارات المحاسبية لشركات الصناعة الأمريكية الكبيرة خلص (Healy, 1985) إلى أن أتعاب التدقيق تؤثر على إدارة الأرباح، بينما أوضح (Simon et al, 2014) فيما يتعلق بحوافز الشركاء في مجال التدقيق وإدارة الأرباح القائمة على المستحقات، أن المستحقات الاختيارية تكون أعلى عندما يكون التعويض المقدم للمدقق والمبني على الرسوم أعلى، ويقاس ذلك من خلال العلاقة بين تعويض المدقق والرسوم المستحقة لعملية التدقيق، أما بالنسبة لدراسة (Okolie et al, 2013) حول علاقة جودة التدقيق وإدارة الأرباح القائمة على المستحقات فقد خلصوا إلى وجود علاقة إيجابية بين أتعاب التدقيق ومستوى المستحقات الاختيارية، وهذا يؤكد نتائج الدراسات سالفة الذكر بأن الأتعاب المرتفعة قد تؤدي إلى تخفيض استقلالية المدقق وبالتالي تخلق فرصا أكبر للتلاعب بالمستحقات[1].

ويرى الباحث أن أتعاب التدقيق تعتبر عاملا أساسيا في تحديد مستوى إدارة الأرباح، فالمدقق الذي يتقاضى أتعاب مرتفعة تؤثر على أدائه المهني واستقلاليته، وقد يخضع لإرادة المؤسسة محل التدقيق، خوفا من فقدان مداخيله. هذه من جهة، ومن جهة أخرى يمكن أن تؤدي الأتعاب المتدنية إلى عدم إلتزام المدقق بالمعايير المهنية، وبذل القليل من الجهد في أداء مهامه، الأمر الذي يؤدي إلى تدني مستوى جودة التدقيق، وعدم القدرة على اكتشاف الانحرافات والتلاعبات في القوائم المالية. لذلك يتوجب أن يتم تحديد أتعاب المدقق وفقا لقيمة الخدمات المقدمة.

الفرع الرابع: أثر مدة إرتباط المدقق على إدارة الأرباح

يقصد بمدة تولي مكتب التدقيق عملية التدقيق بالمؤسسة بأنها "عدد السنوات التي يقوم بها المدقق بمراجعة القوائم المالية لنفس المؤسسة"[2]، وقد كانت أول مبادرة نادت بضرورة تغييرالمؤسسات لمدققيها الخارجيين سنة 1939 من طرف هيئة بورصة الأوراق المالية Securities and Exchange Commission (SEC) وذلك بسبب التلاعبات التي اكتشفت في القوائم المالية لشركة (Mcksson and Robbins)، حيث اعتبرت من أكبر الفضائح المالية التي عاشها عالم التدقيق والمحاسبة في ذلك الوقت، وهذا بسبب فشل مكتب التدقيق في اكتشاف وتحديد التلاعبات الموجودة في حسابات المؤسسة[3].

1- Chizoba N., et al**, Effect of audit quality on earnings management in insurance companies in Nigeria**, Athens journal of business and economics, Vol 7, Issue 2, April 2021, P: 180-181.

2 – عبد الكريم تاج الدين أحمد محمد، **مرجع سابق**، ص: 135.

3 – سهام طالب حسين، **مرجع سابق**، ص : 94.

توصلت العديد من الدراسات إلى نتائج متفاوتة لتأثير مدة الإرتباط بين المدقق والعميل على ممارسات إدارة الأرباح، فهناك دراسات دعمت وجود علاقة إيجابية بينهما، بينما نفت دراسات أخرى هذا العلاقة، فعلى سبيل المثال، توصلت دراسة أجراها (Davis et al, 2000)، إلى وجود علاقة طردية إيجابية بين مدة ارتباط المدقق بالعميل وقيمة المستحقات الاختيارية، وتم تفسير هذه النتيجة بأن طول مدة الإرتباط بين المدقق والعميل يمكن أن يضعف استقلالية المدقق، مما يشجع على ممارسة إدارة الأرباح، بالإضافة إلى ذلك، اتضح أن المؤسسات التي تحتفظ بالمدقق الخارجي لفترة طويلة قد قامت بممارسات إدارة الأرباح بهدف خفض الأرباح المعلنة خلال فترة الدراسة[1]. وفي نفس السياق يرى (Carcello et Nagy, 2004) أن ممارسات التلاعب والغش في القوائم المالية تحدث بشكل أساسي خلال السنوات الثلاث الأولى من العهدة، ففي هذه الفترة يكون لدى المدقق دوافع قوية للخضوع لضغوطات المؤسسة محل التدقيق بسبب احتمال تخفيضه لأتعاب التدقيق[2].

وعلى العكس من ذلك فقد توصلت دراسة (Johnson and Nelson, 2002) إلى وجود علاقة سلبية بين مدة إرتباط المدقق والمستحقات الاختيارية، هذا الطرح أيدته دراسة (Omer et al, 2003) حيث توصلت إلى أن مدة تولي المدقق تقلل من إدارة الأرباح بالمستحقات، هذه الدراسة تتعارض مع الدراسات الأمريكية التي تفترض بأن جودة التدقيق تتدهور بزيادة مدة العلاقة بين المدقق والعميل، حيث أن طول الارتباط يسرع في ممارسات إدارة الأرباح، وهذا راجع إلى تدهور قدرة المدقق على مقاومة الضغوط الإدارية مع مرور الوقت[3].

ويرى الباحث أن طول مدة ارتباط المدقق يؤثر على ممارسات إدارة الأرباح، من خلال تأثر استقلالية المدقق الخارجي بسبب ظهور منافع اقتصادية بينه وبين المؤسسة محل التدقيق، ونشوء علاقات شخصية بينهما، وعندما تستمر هذه العلاقة لفترة طويلة، فإن المدقق يميل تدريجيا إلى مصاحبة ومسايرة رغبات الإدارة في قراراته، مما يؤثر على قدرته على الحفاظ على حياده وموضوعيته، ويتم تجاهل بعض العيوب والاختلالات بسبب الثقة المتولدة من الارتباط الطويل مع المؤسسة محل التدقيق، ولتجنب هذه التأثيرات السلبية يجب تغيير المدقق كل 03 سنوات حسب ماجاءت به المادة 27 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

1 – حمزة بوسنة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، **مرجع سابق**، ص: 150.

2 – طارق تليلي، **تقييم جودة خدمة التدقيق الخارجي وقياس رضا أطراف بيئة التدقيق عن أداء محافظي الحسابات في الجزائر – دراسة تحليلية**–، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص علوم مالية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2020، ص: 49.

3 -Augustine O. Okolie, **Op.cit**, P: 71.

الفرع الخامس: أثر التخصص المهني على إدارة الأرباح

تتأثر جودة التدقيق الخارجي بشكل إيجابي بتخصص مكتب التدقيق وخبرته في القطاع الذي تعمل فيه المؤسسة محل التدقيق، وذلك حسب مجموعة من الدراسات، فالتخصص الصناعي يساهم في توفير مستوى متقدم من المعرفة والكفاءة التقنية للمدقق، مما يعزز من قدرته على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية، فوفقا لـــ(Wooten, 2003)، فإن مكاتب التدقيق التي تمتلك الكثير من العملاء المنتمين لنفس القطاع، لديهم فهما أعمق لمخاطر التدقيق الشائعة في تلك الصناعة، بالإضافة إلى ذلك يمكن لتخصص مكتب التدقيق في صناعة معينة أن يكون له تأثير إيجابي على سمعة مكتب التدقيق ومصداقيته في السوق، مما يمكنه من تحصيل أتعاب تدقيق أعلى[1].

يعتبر التخصص المهني أحد أهم العوامل التي يمكن الاعتماد عليها لمواجهة الممارسات الاحتيالية التي تقوم بها المؤسسات والتي تتمثل في إصدار تقارير مالية غير دقيقة أو تحتوي على احتيال مالي، ففي معظم الأحيان تلجأ هذه المؤسسات التي تقوم بممارسات إدارة الأرباح إلى اختيار مدققين غير متخصصين في مجال نشاطها، إعتقادا منها أن ذلك يمكنها من إخفاء تلك الممارسات[2].

ولقد أجريت العديد من الدراسات لمعرفة أثر التخصص الصناعي على إدارة الأرباح، وأظهرت معظم هذه الدراسات تأثير التخصص الصناعي للمدققين على إدارة الأرباح، واستخدمت هذه الدراسات المستحقات الاختيارية للتعبير عن إدارة الأرباح، ومن بين هذه الدراسات (Velury, 2003) و(Balsam et al., 2003) و(Jenkins et al., 2006) حيث توصلت إلى وجود علاقة سلبية بين المستحقات الاختيارية وتخصص المراجعين في الصناعة، وأن المتخصص في الصناعة يجب أن يكون قادرا على السيطرة والتحكم في مستوى المستحقات الاختيارية التي تنشأ عن طريق نظام المحاسبة للمؤسسة محل التدقيق. على العكس من ذلك، فقد قامت دراسات أخرى بدراسة أثر غير المتخصصين على إدارة الأرباح أين تم التوصل إلى وجود مستوى عال من المستحقات الاختيارية بشكل ملحوظ في المؤسسات محل التدقيق[3].

ويرى الباحث أن التخصص المهني لمكتب التدقيق يساهم في تحسين جودة التدقيق الخارجي وبالتالي التقليل أو الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال أن مكتب التدقيق المتخصص يتيح فهما أفضل للتحديات والفرص التي

1 – طارق تليلي، **مرجع سابق**، ص: 45.

2 – سمير لقويرة، **مرجع سابق**، ص: 131.

3 -Mohamed Hegazy, **The effect of audit firm specialization on earnings management and quality of audit work**, The American Accounting Association Annual Conference, Chicago, U.S.A, August 2015, P: 5-6.

تنطوي عليها صناعة العميل والذي يساعد على التعامل بفعالية مع المخاطر المحتملة والتي قد تؤدي إلى التحريف في القوائم المالية، بالإضافة إلى أن اكتساب مكتب التدقيق للمعرفة المتخصصة من خلال الخبرة والمعرفة العميقة بالقواعد المتعلقة بالصناعة، تضمن أن عملية التدقيق تتم بما يتوافق مع المعايير المهنية المطبقة، والتي تساعد في تحقيق الدقة والموثوقية في نتائجها.

الفرع السادس: تقديم الخدمات الإستشارية وأثرها على إدارة الأرباح

لقد أثيرت مسألة قيام المدقق الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية للمؤسسة محل التدقيق جدلا واسعا حول تأثيرهذه الخدمات على جودة عملية التدقيق الخارجي وممارسات إدارة الأرباح، فقبل أن يتم التطرق إلى آراء الباحثين في هذا السياق، يتعين أولا توضيح مفهوم الخدمات الاستشارية، حيث تعددت مفاهيم وتعاريف الخدمات الاستشارية التي يمكن للمدقق الخارجي تقديمها خلافا لمهامه الأساسية، ومن بين أبرز هذه التعاريف تلك التي وردت في توجيهات المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بوصفها "الإستشارات المهنية التي تهدف أساسا إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقات والموارد المتاحة له، ومما يحقق أهداف التنظيم"[1].

تنوعت آراء الجهات والهيئات المهنية بشأن مدى جدوى تقديم المدقق الخارجي لخدمات استشارية للمؤسسة التي يقوم بفحص حساباتها، بين مؤيد ومعارض، فمن جانب المؤيدين لهذه الفكرة، أنهم يعتقدون بأن تقديم الخدمات الاستشارية للمؤسسة محل التدقيق يمكن أن يساهم في فهم أعمق لها، بالاضافة إلى تحديد ووضع خطة تدقيقية استراتيجية فعالة، مما يمكن أن يؤدي إلى تعزيز مهنية المدقق ورفع جودة عملية التدقيق دون أن يكون هناك تأثير سلبي على استقلاليته[2].

من ناحية أخرى، يعتبر بعض الباحثين أن تقديم المدقق الخارجي لخدمات غير التدقيق لعميله قد يؤثر بشكل سلبي على جودة التدقيق بسبب تأثيره على استقلالية المدقق، حيث يمكن أن ينتج عن ذلك ارتباط اقتصادي بين المدقق الخارجي وعميله، مما يمكن أن يشجع المدقق على التصرف بطريقة تخدم مصالح العميل، بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن ينتج ارتباط اجتماعي الذي يؤدي إلى بناء ثقة قائمة على العلاقات الشخصية والتفاعل المتكرر بين المدقق والعميل. وبناءا على ذلك، فممارسة المدقق الخارجي لدور المستشار يؤدي إلى نشوء وضعية تؤثر على رأيه المهني، وتؤثر على المعلومات الموجودة بالتقرير. بالإضافة إلى ذلك، فإن الأتعاب التي يتلقاها المدقق الخارجي من العميل في هذا

1 – صلاح ربيعة، **الخدمات الاستشارية الإدارية وتأثيرها على استقلالية المدقق**، مجلة دراسات إقتصادية، العدد 27، 2017، ص: 71.

2 – خالد وليد جبير، **دور مكاتب التدقيق الأردنية في تقديم الخدمات الاستشارية وأثرها في السلوك المهني للمدقق**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية البحث العلمي والدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الأردن، 2014، ص: 46.

السياق قد تجعله يخشى فقدان دخله، مما يجعله عرضة لتوجيهات العميل، حيث تشير بعض الدراسات إلى وجود علاقة إيجابية بين نسبة الأتعاب من الخدمات غير التدقيق إلى إجمالي الأتعاب ومستوى المستحقات الاختيارية كمقياس لإدارة الأرباح، كما توصلت دراسة أخرى وجود أدلة تشير إلى أن جودة التدقيق تنخفض عندما تمثل أتعاب الخدمات غير التدقيق أكثر من 50% من إجمالي الأتعاب[1].

في نفس السياق، خلصت دراسة (Frankel at al, 2002) والتي تتعلق برسوم التدقيق للخدمات خارج التدقيق وجودة الأرباح إلى أن رسوم التدقيق مرتبطة بشكل سلبي بإدارة الأرباح بينما رسوم الخدمات خارج التدقيق مرتبطة بشكل إيجابي بممارسات إدارة الأرباح وحجم المستحقات الاختيارية، كما توصل أيضا إلى العلاقة السلبية بين رسوم الخدمات خارج التدقيق وقيم الأسهم في التاريخ الذي تم الإعلان فيه عن الرسوم، أما فيما يتعلق بالمؤسسات محل التدقيق والعلاقة بين المستحقات الاختيارية ورسوم الخدمات الاستشارية فقد خلص (Carol et al, 2006) إلى أن النسب الأعلى من رسوم الخدمات الاستشارية مرتبطة بزيادة المستحقات الاختيارية التي تزيد الدخل[2].

ويرى الباحث أن الخدمات الاستشارية تعتبر تهديدا لاستقلالية المدقق، بسبب ظهور رابطة اقتصادية بينه وبين إدارة المؤسسة محل التدقيق، حيث يجب على المدقق أن لا يهمل عنصر الحياد والاستقلالية في أداء مهامه، لأنها تؤثر بشكل مباشر على جودة التدقيق الخارجي، الأمر الذي يؤثر على إمكانية الكشف عن الانحرافات والتلاعبات في القوائم المالية.

المطلب الثالث: أثر العوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق على إدارة الأرباح

يعتبر التقرير والإفصاح عن التلاعبات من أهم الشروط لتحقيق جودة التدقيق، فتقرير المدقق كما تم تناوله سابقا هو وثيقة تعكس نتائج عملية التدقيق التي أجراها المدقق الخارجي على النظام المحاسبي أو المالي للمؤسسة، حيث يحتوي التقرير عادة على معلومات حول الإجراءات التي تمت أثناء التدقيق والمخالفات المكتشفة، والتوصيات المقدمة، كما أن جودة تقرير المدقق ترتبط بشكل وثيق بمدى دقة وكمالية عملية التدقيق، فإذا كان المدقق قد قام بتنفيذ الإجراءات المناسبة وبالطريقة الصحيحة، فإن ذلك سيؤثر إيجابا على جودة عملية التدقيق والتقرير الناتج عنها، فعلى سبيل المثال إذا قام المدقق بتحليل مستفيض للمعلومات والوثائق، وتطبيق الإجراءات المناسبة لاكتشاف الأخطاء والتلاعبات المحتملة المعبرعنها بممارسات إدارة الأرباح، فإن ذلك سيساهم في زيادة جودة التدقيق ويعطي ثقة أكبر في النتائج،

1 – طارق تليلي، **مرجع سابق**، ص: 51.

2 - Chizoba N., et al, **Op.cit**, P: 181.

إضافة إلى ذلك، يعتبر تقرير المدقق أداة هامة لتقييم جودة التدقيق، إذا كان التقرير شاملا ومفصلا ويحتوي على معلومات وافية حول الاستنتاجات والتوصيات، ويعكس بشكل دقيق الاستنتاجات والتوصيات المتعلقة بالمخاطر والمخالفات، فإن ذلك يشير إلى جودة عملية التدقيق.

ولهذا الغرض تم إصدار معيار التدقيق الدولي رقم 700 المسمى "تكوين الرأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية"، والمعيار الجزائري رقم 700 المسمى "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية". حيث يهدف هذان المعياران إلى وضع معايير دقيقة وتوفير توجيهات شاملة حول تقرير المدقق الخارجي المستقل الصادر كنتيجة لاستعراض شامل للبيانات المالية ذات الأغراض العامة. هذه البيانات المالية تم إعدادها وفقا لإطار إعداد التقارير المالية، وتم تصميمها بغرض تقديم معلومات تعكس بدقة الوضع المالي للمؤسسة، ولتلبية احتياجات متعددة لمجموعة واسعة من المستخدمين وأصحاب المصالح. بالإضافة إلى ذلك، تقدم هذه المعايير توجيهات حول العوامل والمسائل التي يجب أن يأخذها المدقق الخارجي بعين الاعتبار عندما يشكل رأيه حول هذه البيانات المالية[1].

ولضمان تقديم تقرير ذو جودة عالية، يجب على المدقق أداء سلسلة من الإجراءات عند اكتشاف أخطاء ومخالفات جوهرية في القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق، ففي إطار عمله كوكيل للأطراف ذات المصلحة، يجب على المدقق أن يقدم تقريرا للإدارة يتضمن تفصيلا حول الأخطاء والمخالفات الجوهرية التي تم اكتشافها، ويعتبر هذا التصرف الأول الذي يتعين اتخاذه، مع مراعاة النقاط التالية[2]:

- يجب إعداد التقرير في كل الحالات حتى ولو شك المدقق بوجود أي تلاعب، أو إذا لم يتم تحديد تأثيره المحتمل على القوائم المالية بعد، وحتى إذا كان هذا التأثير غير جوهري؛

- أن يأخذ المدقق بعين الاعتبار في هذا التقرير ما يلي:

- توجيه التقرير إلى المستوى الإداري الأعلى من المستوى الذي ارتكب فيه الغش أو التلاعب، وفي معظم الحالات يتم توجيه هذا التقرير مباشرة إلى المدير المالي ورئيس لجنة التدقيق؛
- يحتوي التقرير على تفصيل دقيق لعمليات التلاعب المحاسبي، والأخطاء الجوهرية فقط؛
- تحديد امكانية تسبب الإدارة العليا في ارتكاب الغش أو التلاعب؛
- في حالة امكانية مساءلة الإدارة العليا عن هذا التحايل يجب عليه استشارة مستشاره القانوني من أجل تحديد الإجراءات اللازمة التي عليه اتخاذها في هذه الحالة؛

1- طاهر لمين بلقاضي، كمال بن موسى، **مرجع سابق**، ص:129.

2 - حمزة بوسنة، **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح**، مرجع سابق، ص: 148.

- أن يطلب من الإدارة العليا ضرورة اتخاذ الإجراءات المناسبة بخصوص الأخطاء والمخالفات الجوهرية التي تم اكتشافها.

لذلك فإن جودة تقرير المدقق مرتبطة إرتباط وثيق بالكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها، فبمجرد تحقق المدقق من وجود أخطاء جوهرية أو مخالفات تؤثر في جودة القوائم المالية، والتي يجب على المدقق، وفقا لأخلاقيات مهنته، تسليط الضوء عليها في تقريره، يجب عليه طلب من إدارة المؤسسة تصحيح هذه الأخطاء والكشف عنها في القوائم المالية، خلال هذه الفترة، يعتمد المدقق بشكل كبير على استجابة الإدارة وكيفية تعاملها مع هذه الأخطاء والمخالفات لإصدار تقريره النهائي، فإذا تجاوبت الإدارة بشكل إيجابي وقامت بتصحيح وتصويب الأخطاء والمخالفات المشار إليها في القوائم المالية، سيعكس ذلك صدق القوائم المالية وعدم وجود نوايا سلبية من الإدارة، وبناءا على تلك الاستجابة، يصبح لدى المدقق الخيار بين تقديم تقرير بدون تحفظات في حالة تصويب الأخطاء وتصحيحها، أو إصدار تقرير بتحفظ أو حتى رفضها إذا لم تتوافق مع المعايير المهنية. هذا يعتمد على تقييم المدقق وحكمه المهني بناءا على ما يلاحظه حول إنخراط المؤسسة في إدارة الأرباح[1].

ولمعرفة أثر أو مساهمة تقرير المدقق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، سيتم التطرق إلى بعض الدراسات التي درست العلاقة بين تقرير المدقق وإدارة الأرباح، حيث قام (Francis and Krishnan, 1999) بدراسة العلاقة بين تقرير التدقيق (من خلال إصدار تقرير تدقيق معدل) ومستوى إدارة الأرباح بالمستحقات، كانت حجتهم أن شركات التدقيق في الولايات المتحدة ستحاول تجنب تعرضها للمخاطر عن طريق خفض الحدود اللازمة لإصدار تقرير التدقيق المعدل عندما يكون لدى عملائها مستوى أعلى من إدارة الأرباح بالمستحقات، وقد وجد الباحثين نتائج مطابقة لفرضيتهم بأن شركات التدقيق ذات الحجم الكبير من المحتمل أن تصدر تقرير تدقيق معدل عندما تقوم المؤسسات محل التدقيق بممارسات إدارة الأرباح بالمستحقات بمستوى أعلى[2]. هذه الدراسة متطابقة مع دراسة (Wang Xinhan, 2005) حيث توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين ممارسات إدارة الأرباح وتقارير التدقيق المعدلة، وتدعم هذه العلاقة حين يتم تدقيق المؤسسات من طرف مكاتب تدقيق غير محلية[3].

وفي دراسة قام بها (Alhadab, 2016) والتي توضح العلاقة بين تقرير التدقيق وإدارة الأرباح على أساس الأنشطة الحقيقية بناء على عينة من المملكة المتحدة للفترة (2010–2015)، أظهرت النتائج أن المؤسسات التي تتلقى

1 – مسعود كسكس، **مرجع سابق**، ص: 44.

2 - Francis J., Krishnan J. R., **Accounting Accruals and Reporting Conservatism**, Contemporary Accounting Research, Vol 16, N° 1, 1999, P: 157.

3 - Wang Xinhan, **Earnings Management, Audit opinion and Auditor location**, Master of Philosophy, The Department of Accounting, City University of Hong Kong, China, 2005, P: 67.

تقرير تدقيق معدل تظهر مستوى أعلى من إدارة الأرباح على أساس الأنشطة. علاوة على ذلك، قام (Bartov et al, 2000) أيضا بدراسة العلاقة بين إصدار تقرير تدقيق معدل ومستوى إدارة الأرباح بالمستحقات باستخدام البيانات الأمريكية، ووجدوا أدلة مماثلة لنتائج (Francis and Krishnan, 1999) و(Alhadab, 2016)، وجدوا أن المؤسسات الأمريكية التي تتمتع بمستويات عالية من إدارة الأرباح من المحتمل أن تتلقى تقرير تدقيق معدل[1].

من ناحية أخرى، قام (Bradshaw et al, 2001) بدراسة عينة أمريكية ولم يجدوا أدلة تشير إلى أن إصدار تقرير مراجعة معدل يرتبط بمستوى المستحقات الإختيارية[2]. تتعارض نتائج (Bradshaw et al, 2001) مع نتائج (Francis and Krishnan, 1999) و(Alhadab, 2016) و(Bartov et al, 2000)، مما يشير إلى أن نتائج الأبحاث السابقة متباينة. أيضا أظهرت نتائج دراسة أجراها (Tsipouridou & Spathis, 2014) أن تقارير التدقيق لا تتعلق بإدارة الأرباح[3].

وتجدر الاشارة إلى أن تقارير المدقق المعدلة تصدر في الحالات التي تستدعي إبداء رأي معدل، وهذه الحالات تشمل توصل المدقق إلى استنتاج استنادا إلى الأدلة التي تم جمعها خلال العملية التدقيقية بأن القوائم المالية ككل تحتوي على تحريفات جوهرية، أو في حالة عدم توفر أدلة تدقيق كافية ومناسبة تمكن المدقق من التوصل إلى استنتاج بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية[4].

ويرى الباحث أن تقرير التدقيق الذي تتلقاه المؤسسة محل التدقيق له علاقة بممارسة إدارة الأرباح، حيث أنه كلما ارتفع مستوى إدارة الأرباح سواءا بالمستحقات أو بالأنشطة الحقيقة زادت احتمالية تلقي رأي متحفظ في التقرير، وكلما كان تقرير التدقيق ذو جودة عالية كلما ساعد ذلك في الحكم على صدق وعدالة القوائم المالية. ويمكن تلخيص كل ما سبق في الشكل الموالي:

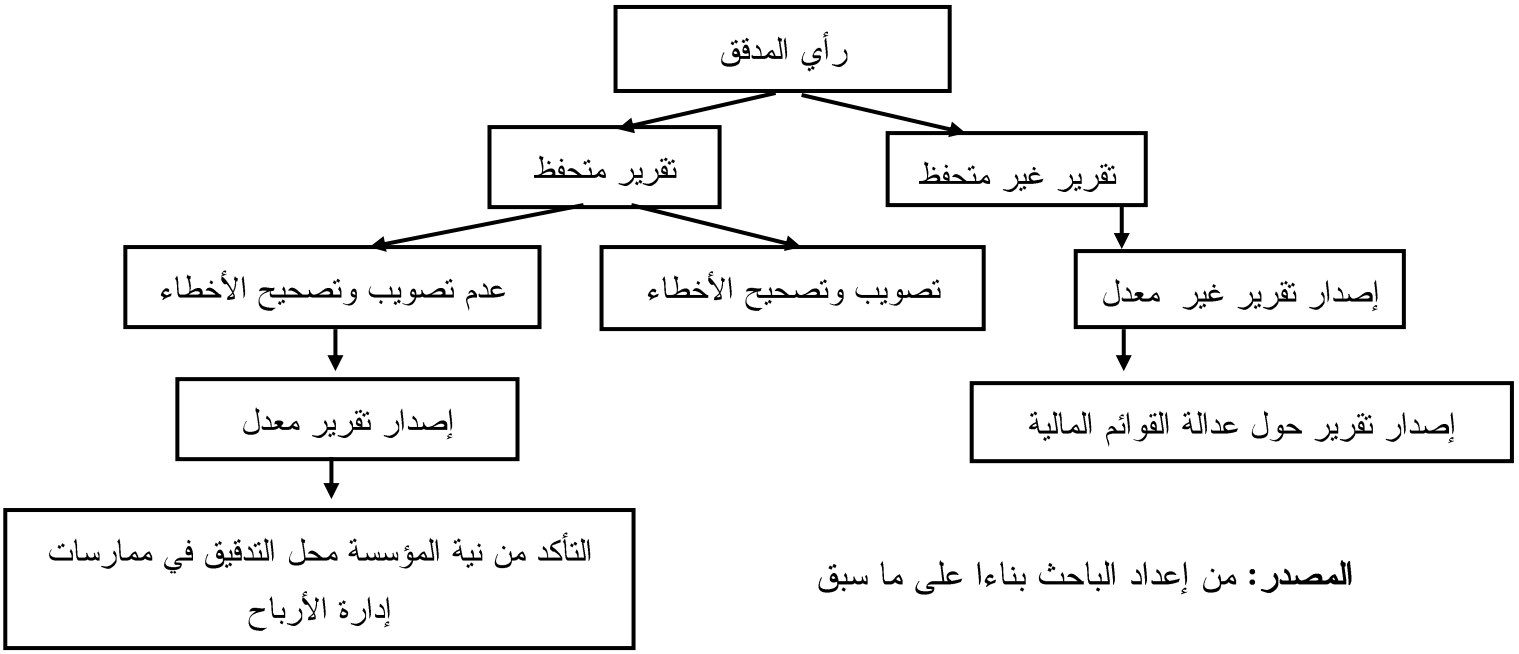
1 - Mohammad Alhadab, **Auditor report and earnings management : Evidence from ftse 350 companies in the UK** , Risk governance and control: Financial Markets and Institutions, Vol 6; Issue 4, 2016, P: 335, 344.

2 -Bradshaw et al, **Do analysts and auditors use information in accruals?,** Journal of accounting research, Vol 39, N° 1, June 2001,P: 70

3 - Krismiaji, Sumayyah, **Audit quality, audit opinion, and earnings management : Indonesian evidence**, Journal of Business and information systems, Vol 4, N° 2, December 2022, P: 104.

4 - أحمد عمري، زين العابدين ماضي، **مرجع سابق**، ص: 477.

شكل رقم (5): إجراءات إصدار تقرير المدقق للحد من ممارسات إدارة الأرباح



المصدر: من إعداد الباحث بناءا على ما سبق

المبحث الثالث: العوامل المرتبطة بالحوكمة وأثرها على ممارسات إدارة الأرباح

لقد زاد اهتمام الحكومات والمنظمات المهنية بحوكمة المؤسسات كنظام يهدف إلى تلبية مصالح جميع الأطراف ذات المصلحة، وذلك من أجل تجنب الآثار السلبية التي قد تحدث بسبب بعض الممارسات الإحتيالية الناتجة عن سوء الإدارة والرقابة، والتي قد تؤدي إلى إنهيار النظام المالي للمؤسسة، وتعتبر آليات الحوكمة من بين الأمور التي تساعد في تعزيز الموثوقية والصدق والعدالة في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية. ومن ثم الرفع من جودة التقارير المالية وضمان عدم وجود حالات غش أو تلاعب بالبيانات المالية، الأمر الذي يساهم بشكل كبير في تحسين عملية اتخاذ القرارات لمستخدمي تلك التقارير.

ونتيجة لما حدث من ممارسات احتيالية على مستوى أكبر المؤسسات العالمية، أصبح لزاما الإهتمام بالآليات أو العوامل التي تساعد في التقليل أو الحد من الممارسات الإحتيالية، ومن بين هذه العوامل التي وجب وضعها بعين الاعتبار نجد مجلس الإدارة، الذي يتجلى دوره في الإشراف والرقابة، وكذا تنظيم العلاقات القائمة بين إدارة المؤسسة ومجلس إدارتها وبين مساهميها وأصحاب المصلحة الآخرين، أيضا وجب الإهتمام بلجنة التدقيق كونها تساهم في تقييد التلاعبات في القوائم المالية، بالإضافة إلى الدور الذي يلعبه هيكل الملكية في تحديد مستوى ممارسات إدارة الأرباح،

كونها مصدر يمكن استخدامه لدعم أو معارضة الإدارة. ومن أجل توضيح هذه العوامل التي ترتبط بالحوكمة، والتي تؤثر على ممارسات إدارة الأرباح، تم تقسيم المبحث إلى:

المطلب الأول: أثر خصائص مجلس الإدارة على إدارة الأرباح؛

المطلب الثاني: أثر لجنة التدقيق على إدارة الأرباح؛

المطلب الثالث: أثر هيكل الملكية على إدارة الأرباح.

المطلب الأول: أثر خصائص مجلس الإدارة على إدارة الأرباح

يعتبر مجلس الإدارة بمثابة السلطة العليا في المؤسسة، حيث يتمتع بصلاحيات وسلطات واسعة تمتد إلى جميع جوانب الإدارة كما يقوم باتخاذ القرارات في جميع المجالات، بالإضافة على أنه الممثل القانوني لمصالح رأس المال، حيث يتحمل المجلس المسؤولية الكاملة عن رعاية مصالح جميع المساهمين دون تمييز بين أنواعهم أو نسب مشاركتهم، ويدير المؤسسة بناءا على تفويض من الجمعية العامة ويعمل على تحقيق المصلحة العامة، فهذا الجهاز له أهمية كبيرة في تحقيق أهداف المؤسسة، ويعد آلية لا يمكن الاستغناء عنها لتحقيق مبادئ الحوكمة الجيدة، ويقوم المجلس بدور رقابي بالغ الأهمية، خاصة فيما يتعلق برصد والحد من ممارسات إدارة الأرباح[1].

يعرف مجلس الإدارة على أنه: "الهيئة العليا التي تحكم المؤسسة، وهو مكلف بتمثيل المساهمين ويكفل للمستثمرين بأن رأس المال المستثمر يتم استخدامه بأرشد الأساليب من قبل مديري المؤسسة، كما يعمل على تحسين الأداء من خلال دوره الرقابي الذي يسعى إلى زيادة قيمة المؤسسات، "[2]. وعند الحديث عن الدور الرقابي لمجلس الإدارة، تظهر مسألة تعارض المصالح التي تنشأ بين أعضاء مجلس الإدارة وتأثيرها على الرقابة داخل المجلس، حيث طالبت العديد من الهيئات العلمية الدولية بالتركيز على هذه المسألة، نظرا للتأثيرات السلبية التي تترتب على المؤسسات وثقة المستثمرين في مجالس الإدارة، لهذا السبب تنص العديد من التشريعات على ضرورة معالجة تعارض المصالح ووضع قواعد تمنع أعضاء مجلس الإدارة من تفضيل مصالحهم الشخصية على مصلحة المؤسسة والمساهمين، حيث تطالب تلك التشريعات بإنشاء سياسة لتعارض المصالح بين أعضاء مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين، وذلك لأهمية تعارض المصالح داخل المجلس وتأثيرها على الجانب الإشرافي والإداري، حيث يمكن أن يؤدي إلى حدوث تجاوزات

1 – زينب بوقابة، مراد جنيدي، **آليات حوكمة المؤسسات والحد من ممارسات إدارة الأرباح**، مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة والمالية، المجلد 08، العدد 01، 2019، ص: 213.

2 – مروة يعقوب، جيلالي بوشرف، **أثر خصائص مجلس الإدارة على أداء المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد 10، العدد 1 مكرر، 2020، ص: 30.

وانحرافات تؤثر مباشرة على مصداقية أعضاء مجلس الإدارة في أداء مهامهم، وعلى ثقة المستثمرين في قدرتهم على إدارة المؤسسة ومراقبتها[1].

أما بالنسبة لأعضاء مجلس الإدارة فيتم تقسيمهم إلى ثلاثة مستويات[2]:

- **الأعضاء الداخليين:** يتكون الأعضاء الداخليين من المديرين الفاعلين في المستوى الأعلى للمؤسسة، حيث يتم انتخابهم من أجل حصول المجلس على معلومات للعمليات اليومية للمؤسسة؛
- **الأعضاء الخارجيين ذوي العلاقة:** هم الأعضاء الخارجيين الذين لديهم علاقة تعاقدية مع المؤسسة ولا يشاركون في أنشطة المؤسسة اليومية؛
- **الأعضاء الخارجيين المستقلين:** هم أفراد خارجيون عن المؤسسة يتم انتخابهم في المجلس من أجل تقديم المشورة لها، وقد يمتلكون مواقع إدارية عالية المستوى في مؤسسات أخرى.

تتباين تركيبة مجلس الإدارة من دولة إلى أخرى، ويعتمد ذلك على مجموعة من العوامل التي يجب مراعاتها لضمان تكوين مجلس إدارة فعال، تشمل هذه العوامل القوانين والأنظمة المتبعة، وحجم المؤسسة، وطبيعة نشاطها، وحجم عملياتها...إلخ، وفي هذا السياق، ركزت العديد من اللوائح العربية والدولية المتعلقة بمبادئ الحوكمة الرشيدة في المؤسسات على جوانب معينة يجب الالتزام بها عند تكوين مجلس الإدارة[3]:

- يجب أن يتضمن النظام الأساسي للمؤسسة عدد أعضاء مجلس الإدارة، وهذا العدد لا يمكن أن يقل عن ثلاثة أعضاء ولا يزيد عن أحد عشر عضوا؛

- أن يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة من طرف الجمعية العامة للمؤسسة لفترة زمنية محددة وفقا لما ينص عليه النظام الأساسي، ولا تزيد هذه الفترة عن ثلاث سنوات، مع إمكانية إعادة تعيينهم إذا لم ينص النظام الأساسي على خلاف ذلك؛

- يجب أن يكون غالبية أعضاء مجلس الإدارة من الأعضاء غير التنفيذيين؛

- يجب أن يكون عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين على الأقل عضوين أو ثلث أعضاء المجلس؛

1 – بلقاسم بوفاتح، لخضر لعروس، **دور مجلس الإدارة في إطار حوكمة الشركات**، مجلة المقريزي للدراسات الإقتصادية والمالية، المجلد 01، العدد 02، ديسمبر 2017، ص: 56.

2 – حايف سعاد، **أثر المحددات السلوكية والمهنية للمسيرين على الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات العمومية لولاية سطيف**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص حوكمة ومالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016، ص: 80.

3 – حايف سعاد، **مرجع سابق**، ص: 79.

- ينبغي أن يتضمن النظام الأساسي للمؤسسة آلية تبين فيها كيفية انتهاء عضوية أحد أعضاء المجلس، وأن يتيح للجمعية العامة حق التصرف في عزل جميع أو بعض أعضاء مجلس الإدارة في أي وقت؛
- يمنع على العضو أن يكون عضوا في مجلس إدارة أكثر من خمس مؤسسات في نفس الوقت.

ويمكن تحديد أثر مجلس الإدارة على إدارة الأرباح من خلال خصائص مجلس الإدارة كالآتي:

الفرع الأول: أثر حجم مجلس الإدارة على إدارة الأرباح

يعد حجم مجلس الإدارة عاملا بارزا يؤثر بشكل كبير على فعالية المجلس وقدرته على ممارسة مهامه الرقابية، هذا العامل يلعب دورا حاسما في تحديد مدى قدرة أعضاء المجلس على إكتشاف ممارسات إدارة الأرباح داخل المؤسسة، حيث أن هناك دراسات سلطت الضوء على فعالية المجالس الإدارية الصغيرة من حيث الحجم، حيث تتيح هذه المجالس إمكانية مراقبة فعالة للمديرين وتسهيل اتخاذ القرارات. وهذا يعكس التفوق على المجالس الإدارية الكبيرة التي تتسم بصعوبة في التواصل وبطء في إنجاز المهام، حيث أشار (Jensen, 1993) أنه لكي يكون مجلس الإدارة أكثر فعالية لابد أن يكون عدد أعضائه ما بين سبعة إلى ثمانية أعضاء، واذا ما تم تجاوز ذلك العدد فإن احتمالية عمله بكفاءة وفعالية سوف يكون أقل[1].

تنظر نظرية الوكالة إلى كبر حجم المجلس من زاوية سلبية، حيث أن كبر المجلس يؤدي إلى انخفاض الرقابة والمتابعة التي يفترض أن يؤديها المجلس كما يؤدي ذلك إلى نقص التعاون والتكامل بين أعضاء المجلس مما ينعكس على القدرة في اتخاذ قرارات الرقابة، أما نظرية أصحاب المصلحة ترجح أن كبر حجم مجلس الإدارة يجعله أكثر فعالية في اتخاذ القرارات التي تخدم أهداف مختلف أصحاب المصالح، كما أن كبر حجم المجلس قد يؤدي إلى تحسين عملية مشاركة المعلومات[2].

من الدراسات التي تطرقت إلى تأثير حجم المجلس على إدارة الأرباح، نجد دراسة أجراها (Abed et all, 2011) بعنوان تأثير آليات حوكمة المؤسسات على إدارة الأرباح، حيث توصلت الدراسة إلى أن حجم المجلس هو العامل الوحيد الذي يلعب دورا مهما في ضبط إدارة الأرباح[3]. وتشير دراسة (Lipton and Lorsch, 1992) إلى

1 – تبر زغود، **تأثير خصائص مجلس الإدارة على إدارة الأرباح–دراسة اختبارية على عينة من شركات المساهمة العائلية بالجزائر خلال الفترة 2010–2016–**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 06، العدد 02، 2019، ص:06.

2 – عائشة طاسين، **مرجع سابق**، ص: 45.

3 - Hosam alden R., et all, **The impact of board characteristics on earnings management in the international oil and gas corporations**, Academy of Accounting and Financial Studies journal, Vol: 23, Issue 1, 2019, P: 8.

أن المجلس الذي يحتوي على عدد قليل من الأعضاء يكون أكثر كفاءة، وعلى النقيض كلما أصبح عدد الأعضاء أكثر كلما كان تعبير الأعضاء عن أفكارهم وآرائهم أكثر، وبالتالي، فإن عملية اتخاذ القرار غير فعالة في المجالس الكبيرة بسبب صعوبة تنسيق وجهات النظر المختلفة. في هذا السياق، تظهر النتائج السابقة أن المؤسسات التي تمتلك مجالس صغيرة ترتبط بأداء أفضل للمؤسسة، ومن ثم التقليل من إدارة الأرباح[1].

وعلى العكس تماما، أثبتت دراسات سابقة أنه كلما زاد حجم المجلس، زادت جودة التقارير المالية نتيجة لزيادة درجة التفتيش والرقابة من قبل مجلس الإدارة، حيث يوضح (Kiel and Nicholson, 2003) أن المجالس الأكبر حجما من المتوقع أن تكون أكثر يقظة في معالجة مشكلات الوكالة، ويمكن تعيين عدد كبير من أعضاء مجلس الإدارة ذوي الخبرة لمراقبة ومراجعة أعمال الإدارة، وأن المجالس الأكبر تؤدي إلى تعزيز الرقابة عن طريق تقليل هيمنة الرئيس التنفيذي داخل المجلس وحماية مصالح المساهمين، وفي هذا الصدد قامت (Maria and Alves, 2011) بدراسة تأثير حجم مجلس الإدارة على إدارة الأرباح، حيث أظهرت النتائج علاقة سلبية بين حجم المجلس وإدارة الأرباح[2].

الفرع الثاني: أثر إستقلالية مجلس الإدارة على إدارة الأرباح

اقترحت الهيئات التنظيمية قواعد جديدة لحوكمة المؤسسات بعد فضيحة (إنرون ووورلدكوم)، تتطلب وجود عدد كبير من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، بهدف تعزيز الرقابة من قبل المجلس، وخاصة مراقبة التقارير المالية لضمان جودتها وموثوقيتها، في نفس السياق يجب أن يحتوي المجلس على تركيبة من مديرين تنفيذيين وغير تنفيذيين، وينبغي أن يكون غالبيتهم مستقلين لتوفير مراقبة فعالة للبيانات المالية لشركاتهم، حيث تفترض نظرية الوكالة أن المديرين المستقلين هم آلية فعالة لمراقبة الأنشطة الإدارية، وبالتالي يساعدون في الحد من ممارسات إدارة الأرباح[3].

يشير مصطلح "الاستقلالية" في هذا السياق إلى استقلالية مجلس الإدارة عن الإدارة التنفيذية للمؤسسة، يعني ذلك أن الغالبية العظمى من أعضاء مجلس الإدارة ليسوا من الإدارة التنفيذية. ويعرف عضو مجلس الإدارة المستقل،

1 - Sangjun C., Chuneyoung C., **Board characterristics and earnings management: evidence from the Vietnamese market**, journal of Risk and Financial Management, 15, 2022, P : 04.
2 - Hosam alden R., et al, **Op.cit**, P: 8.
3 - Musa A., Abdul latif R., Abdul majid J., **CEO attributes, board independence, and real earnings management: evidence from Nigeria**, Cogent Business and management journal, Vol: 10, N°: 01, 2023, P : 06.

وفقا لـــ (Tirole, 2006) بأنه العضو الذي لا يشغل أي منصب داخل المؤسسة، ولا يقدم لها أي خدمات، وبشكل عام، لا يوجد تضارب للمصالح عند تنفيذه لمهامه الرقابية[1].

وأشارت دراسات سابقة إلى أن مجلس الإدارة المستقل يمكن أن يضمن مراقبة فعالة للتقارير المالية، حيث أكد (X Chen وCheng وLo وآخرون 2015) أن المؤسسات التي تتضمن غالبية أعضاء مستقلين تشهد انخفاضا كبيرا في إدارة الأرباح، وبالمثل، تظهر بعض الدراسات مثل (Aleqab & Ighnaim, 2021; Putra, 2022 Rajeevan & Ajward, 2019)، علاقة سلبية بين استقلالية مجلس الإدارة وإدارة الأرباح، مؤكدة أن غياب استقلالية أعضاء المجلس يدفع المديرين إلى الانخراط في إدارة الأرباح بشكل أكبر، ومن ناحية أخرى، يوضح (Alquhaif وآخرون، 2021) أن المجالس المستقلة ذات فترة الخدمة الطويلة تشارك في إدارة الأرباح من خلال شراء الأسهم المحفزة[2].

الفرع الثالث: أثر الازدواجية في الوظائف على إدارة الأرباح

في غالب الأحيان يتولى شخص واحد دورين في المؤسسة، حيث يتولى منصب مدير تنفيذي ورئيس مجلس إدارة، وفي هذا السياق تقترح نظرية الوكالة أن فصل الواجبات والمهام قد يؤدي إلى مراقبة فعالة لأنشطة المجلس، وفي حالة عدم وجود الفصل بين دور رئيس مجلس الإدارة (كآلية إشراف وحوكمة) ودور الرئيس التنفيذي (كمركز إدارة للقرار)، قد تتعرض وظيفة مراقبة مجلس الإدارة إلى عدم الفعالية، والتي تؤدي إلى عدم اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، وهذا بسبب أن الرئيس التنفيذي لا يخضع للإشراف والتقييم من قبل رئيس مجلس الإدارة، ويتمتع بسلطة تقديرية أكبر للتلاعب بالتقارير المالية[3]، وهذا ما أكدته دراسة كل من (Jouber and Fakhfakh, 2014) التي أجريت في أوروبا في الفترة الممتدة بين 2004 و2008، حيث توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين ازدواجية تولي المدير التنفيذي منصب رئيس مجلس الإدارة وإدارة الأرباح[4]، ويلاحظ أن المؤيدين للفصل بين منصبي المدير التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة، يشيرون إلى تفاقم مشكلات الوكالة عندما يتم تولي نفس الشخص الوظيفتين، بالإضافة إلى أن الفصل بين المنصبين يساهم في تحقيق أداء مالي متميز[5].

1 – تبر زغدود، **مرجع سابق**، ص: 06.

2 - Musa A., Abdul latif R., Abdul majid J, **Op.cit**, P: 06.

3 - Norman M., Takiah M., Rahmat M., **Earnings management and Board Caracterstics: evidence from Malaysia**, Pengurusan journal, 24, 2005, P : 84.

4 - Neeraj K., et all,**Impact of corporate governance on earnings management: large sample evidence from India**, Asian Economic and financial review, Vol 9, N° 12, 2019, P: 1339.

5 –عائشة طاسين، **مرجع سابق**، ص: 48.

ومع ذلك، لا تظهر النتائج التي توصلت إليها بعض الدراسات الأخرى الطرح السابق، حيث وجدت دراسة (Moyer and Rao, 1996) أن الازدواجية في الوظائف لا يؤثر على أداء السوق بينما وجد ديلي ودالتون (1997) أن الجمع بين منصب الرئيس التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة ليس له تأثير كبير على جودة التقارير المالية، فبعض الدراسات السابقة خلصت إلى وجود علاقة سلبية بين ازدواجية الوظائف وإدارة الأرباح، وهو ما يتناقض مع نظرية الوكالة ويتفق مع نظرية المنظمة، حيث يقترح (D'Aveni et Finkelstein,1994) أن بعض المجالس تفضل الإزدواجية بسبب مشكلة التنسيق، بالإضافة إلى ذلك، سيكون هناك تدخل أقل في إدارة المؤسسات[1].

وخلافا لما سبق تظهر بعض الدراسات أن العلاقة بين ازدواجية المناصب وإدارة الأرباح تعتمد على عوامل داخلية وخارجية محيطة بالمؤسسة، على سبيل المثال، اقترحت دراسات أجريت من قبل (Alessandro, 2013, Bouaziz, 2014) ، أنه يجب تقييم العوائد والتكاليف المحتملة مثل عدم تماثل المعلومات، واتخاذ قرارات غير مناسبة، في حالة وجود مديرين اثنين (حالة الفصل)، بالاضافة إلى تقييم الفوائد المحتملة من فصل الإدارة عن مهمة الرقابة. كما اكتشف (Boyd, 1995)، أن ظروف عدم اليقين في البيئة تحدد أهمية الجمع بين منصب الرئيس التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة في تحسين جودة التقارير المالية وسرعة اتخاذ القرارات[2].

ويرى الباحث أن الجمع بين الوظيفتين يؤدي إلى زيادة مستوى إدارة الأرباح نظرا إلى أن المدير التنفيذي له السلطة في إعداد القوائم المالية والتلاعب بها، إضافة إلى أن الرقابة على رئيس مجلس الإدارة تكون ضعيفة من طرف الأعضاء، من ناحية ثانية فإن الفصل بين الوظيفيتين، يؤدي إلى مشكلة عدم اليقين، وعدم تماثل المعلومة، الأمر الذي يفضي إلى سهولة التلاعب في القوائم المالية.

المطلب الثاني: أثر لجنة التدقيق على إدارة الأرباح

تعد لجان التدقيق من بين الآليات الأساسية في حوكمة المؤسسات، لذلك تم اتخاذ إجراءات هامة لتعزيز دورها بعد الأزمات المالية التي تعرضت لها بعض المؤسسات العالمية، والتي أدت إلى اهتزاز الثقة في مهنة التدقيق الخارجي بسبب فضيحة مكتب التدقيق آرثر أندرسون، وبالإضافة إلى ذلك زادت الحاجة إلى تشديد الضوابط واللوائح والقوانين المتعلقة بعمليات التدقيق، بما في ذلك قانون ساربانز أوكسلي، والذي شدد على ضرورة تقديم تقرير من طرف لجنة

1 - Norman M., Takiah M., Rahmat M., **Op.cit**, P :84-85.
2 - Attia F., et all, **Impact of board of directors attributes on real-based earnings management: further evidence from Egypt**, Future business Journal, N°: 8, 2022, P: 06.

التدقيق يضمن مراقبة القوائم المالية، بالإضافة إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يوضح مدى التزام المؤسسة بمبادئ الحوكمة، وبذلك يتم تقليل المخاطر المترتبة على ممارسات إدارة الأرباح للمؤسسة.

عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين (CICA) لجنة التدقيق بأنها:" لجنة مكونة من مدراء المؤسسة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة وتعد لجنة التدقيق حلقة وصل بين المدققين ومجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في مراجعة ترشيح المدقق الخارجي، ونطاق ونتائج التدقيق وكذلك الرقابة الداخلية، وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر"[1]. حيث تساهم لجان التدقيق في تدعيم الشفافية والمساءلة والمصداقية في عمليات وأنشطة الإدارة المالية، لذلك يتم الاستعانة بمدققين داخليين وخارجيين من أجل تقييم العمليات المالية والتأكد من امتثال المؤسسة لمبادئ الحوكمة والمعايير المهنية، وتقوم لجان التدقيق بالتحقق من صحة وموثوقية القوائم المالية بالاضافة إلى تقارير المدققين، ويتم فحص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتحسينه بواسطة هذه اللجان، تعمل لجان التدقيق أيضا على تحسين أداء المؤسسة وضمان تنفيذ السياسات والإجراءات الداخلية بكفاءة، وتمنح المدققين الداخليين والخارجيين استقلالية كافية لأداء مهامهم بكفاءة، لذلك توفر لجان التدقيق فرصا متميزة لتحسين أداء المؤسسات وتطوير عملياتها المالية[2]. وينبغي على أعضاء لجنة التدقيق أن يكونوا على دراية تامة بدورهم الحيوي في حوكمة المؤسسات، عن طريق تدعيم الإفصاح المحاسبي وغير المحاسبي لمساعدة أصحاب المؤسسات في مراقبة الإدارة، كما يساعدون في تعزيز دور المدقق الخارجي لتدعيم مستوى الثقة في القوائم المالية، وبالإضافة إلى ذلك يدعمون دور الرقابة الداخلية في ضمان صدق القوائم المالية وضمان إلتزام إدارة المؤسسة بالقوانين واللوائح المعمول بها[3].

تتضح أهمية لجان التدقيق في المنافع المحتملة التي تقدمها للأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك مجلس الإدارة والمدقق الداخلي والخارجي، وأيضا الأطراف الخارجية. بالنسبة لمجلس الإدارة، تساعد لجنة التدقيق أعضاء مجلس الإدارة في تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم وواجباتهم المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق، وبالنسبة للمدقق الداخلي، تقوم اللجنة بتعيين رئيس أو مدير قسم المراجعة الداخلية، وتوفير الموارد الضرورية للقسم، وحل المشاكل التي تنشأ بين قسم المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة. وفيما يتعلق بالتدقيق الخارجي، تساهم اللجنة بشكل كبير في تعزيز استقلالية المدقق الخارجي، من حيث تعيينه وتحديد أتعابه، وحل المشاكل التي تنشأ بينه وبين إدارة المؤسسة. وأخيرا، فإن إنشاء لجنة

1 – محمد بشار محمد بيازيد، **لجنة التدقيق باعتبارها إحدى آليات حوكمة الشركات–دراسة مقارنة**، مجلة الفكر القانوني والاقتصادي، العدد 02، 2018، ص: 2388.

2 – سناء مالطي، **مرجع سابق**، ص: 126.

3 – حكيمة بوسلمة، سهام كردودي، **لجنة المراجعة كإحدى آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح**، مجلة دراسات وأبحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة، العدد 7، ديسمبر 2017، ص: 349.

التدقيق يكون ذو أهمية بالغة للأطراف الخارجية، حيث تعمل إلى زيادة الشفافية والاعتمادية في المعلومات والتقارير المحاسبية الصادرة عن المؤسسة[1].

لقد ساهمت العديد من العوامل في زيادة الاهتمام بتشكيل لجنة التدقيق من بين أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وتشمل هذه العوامل ما يلي[2]:

- ارتفاع مستوى حالات الفشل المالي لعدد كبير من المؤسسات، بالإضافة إلى زيادة حالات الغش والتلاعب فيها، نتيجة لذلك زادت رغبة هذه المؤسسات في تعزيز عمليات الرقابة على أنشطتها والتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية بشكل صحيح وسليم؛

- الضغوط المفروضة على المؤسسات من قبل مستخدمي القوائم المالية، خاصة فيما تعلق بالإفصاح، مما يدفعها للحاجة إلى عرض نتائج أعمالها ومركزها المالي بصورة صحيحة وموثوقة؛

- التعارض والتناقض الواضح بين المدققين الخارجيين وإدارة المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالحفاظ على استقلالية المدقق الخارجي من أجل إبداء رأيه المحايد والفني، لذلك يعد وجود لجنة التدقيق في المؤسسات إلى حماية حقوق المساهمين وضمان لتحقيق استقلالية المدقق الخارجي في عملية التدقيق في القوائم المالية؛

- التقليل من حالات الغش والتلاعب وتعزيز فعالية نظم الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى تعزيز استقلالية المدقق الخارجي، ونتيجة لذلك، تعزز الثقة في عملية إعداد وتدقيق القوائم المالية، وخاصة في سياق اقتصاد السوق والمنافسة، وبالتي فالحصول على قوائم مالية صحيحة وموثوقة تعتبر أساسا لزيادة فعالية سوق الأوراق المالية واتخاذ قرارات استثمارية عقلانية؛

- شعور أصحاب المصلحة في المؤسسات، وخاصة تلك المقيدة في البورصة، بالحاجة إلى آلية إدارية تساعدهم في ضبط ورقابة أداء الإدارة بدورها كوكيل عنهم، وخصوصا فيما يتعلق بالجوانب المالية والرقابية.

1 – جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة شركات المساهمة لإدارة الأرباح، –دراسة ميدانية على عينة من الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية–**، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، المجلد 04، العدد 01، 2021، ص: 79.

2 – حكيمة بوسلمة، سهام كردودي، **مرجع سابق**، ص ص: 345–346.

الفرع الأول: دور لجان التدقيق في تقييد الممارسات الإحتيالية

تعتبر لجنة التدقيق أحد الركائز الأساسية للحوكمة، وبسبب طبيعة دورها المتميزة، فإن تفعيلها سيساعد في تقليل مستوى الممارسات السلبية لإدارة الأرباح، حيث يشمل نطاق عمل اللجنة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح فيما يلي[1]:

أولا: إشراف لجنة التدقيق على التدقيق الخارجي

تساهم لجنة التدقيق بصورة إيجابية في تعزيز جودة عملية التدقيق الخارجي، من خلال تطبيق الاقتراحات الصادرة من المدقق الخارجي بمهنية وكفاءة عالية، حيث يعمل ذلك على زيادة مستوى الثقة والمصداقية في التقارير المالية؛

ثانيا: إشراف لجنة التدقيق على التقارير المالية

تقوم اللجنة بمناقشة القوائم المالية مع الإدارة العليا وتقديم المشورة في حالة وجود تباين في وجهات النظر بشأن القضايا المحاسبية الهامة، مثل اختيار بديل من البدائل المحاسبية ومراجعة السياسات المحاسبية المعتمدة.

وتضطلع اللجنة أيضا بضمان إعداد التقارير المالية وغير المالية والتقارير الدورية للأطراف الداخلية والخارجية بدقة وفي الوقت المناسب، وتحرص اللجنة على التحقق من موثوقية المعلومات المقدمة في هذه التقارير، وتعمل على حمايتها من أي أنشطة احتيالية أو غش، وتحرص على خلوها من الأخطاء أو تقديرات غير دقيقة، كما تتأكد اللجنة من وجود سجلات مناسبة وتشغيل نظام محاسبي فعال؛

ثالثا: إشراف لجنة التدقيق على نظام الرقابة الداخلية

ألزمت لجنة (Treadway) بقيام لجنة التدقيق بفحص نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسات، والتحقق من قدرته على توفير تأكيد معقول بشأن سلامة التقارير المالية واكتشاف أي تحريفات تحدث فيها في وقتها؛

رابعا: إشراف لجنة التدقيق على التدقيق الداخلي

تعمل إدارة التدقيق الداخلي على إعداد تقارير متنوعة وإرسالها إلى لجنة التدقيق، تتضمن بشكل عام تأكيدات بشأن استقلاليتها في مجالات التقرير والرقابة عن قسم المحاسبة، تهدف هذه التقارير إلى تعزيز موضوعية واستقلالية

1 - كهينة شاوشي، سامية فقير، **أثر الدور الحوكمي للجنة المراجعة على ضبط ممارسات إدارة الأرباح**، مجلة معارف، العدد: 23، ديسمبر 2017، ص ص: 110-111.

إدارة التدقيق الداخلي في تنفيذ أنشطتها، وتعزيز فعالية دورها في رقابة إجراءات إعداد التقارير المالية، ويكون هناك تواصل مستمر ودائم مع لجنة التدقيق، حيث يقدم التقرير مباشر للجنة حول أي مخالفات أو تصرفات احتيالية تم اكتشافها على جميع المستويات الوظيفية.

الفرع الثاني: أثر خصائص لجنة التدقيق على إدارة الأرباح

ينظر إلى لجنة التدقيق على أنها أداة مراقبة تم انشاؤها لإزالة فجوات المعلومات بين الإدارة وأصحاب المصلحة، فمن بين أحد أهم واجباتها هي مراقبة الإجراءات الإنتهازية للادارة بصفة دورية، ووفقا للدراسات السابقة فإن خصائص لجنة التدقيق تعتبر محددا فعليا على مدى فعالية اللجنة، فاستقلالية لجنة التدقيق، وخبرتها، والتنوع في أعضاء اللجنة من حيث الجنس أي نسبة مشاركة المرأة في اللجنة، وعدد اجتماعات لجنة التدقيق، وشغل أعضاء لجنة التدقيق لمناصب أخرى، أمرا بالغ الأهمية من أجل دعم إمكانات لجنة التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وهذا ما سيتم تناوله في الآتي:

أولا: استقلالية لجان التدقيق وإدارة الأرباح

تمثل مراقبة الإدارة إحدى وظائف لجنة التدقيق، حيث يجب أن يكون أعضاء لجنة التدقيق مستقلين عن إدارة المؤسسات من أجل الاستفادة الكاملة من تشكيل لجنة التدقيق، حيث تعتبر استقلالية أعضاء لجنة التدقيق عنصر فعال في تقليل مستوى الاختلاف في المعلومات، وبالتالي تصبح المعلومات التي تقدمها المؤسسات أكثر شفافية وأفضل جودة، لذلك أثبتت دراسات أن استقلالية أعضاء لجنة التدقيق قادرة على التقليل من سلوك إدارة الأرباح في المؤسسات، حيث يؤكد كلاين (2002) أن استقلالية أعضاء لجنة التدقيق هي سمة مهمة لمراقبة العملية المالية، وأن استقلالية لجنة التدقيق لها علاقة سلبية مع إدارة الأرباح، لذلك يمكن لأعضاء لجنة التدقيق المستقلين تقليل مستوى إدارة الأرباح[1].

ويرى الباحث أنه يمنع تواجد صلة قرابة تربط أعضاء لجنة التدقيق مع مديري المؤسسة، أو أي صلة تكون سببا في تشويه هذه الاسقلالية، وذلك من أجل القدرة على اكتشاف التلاعبات في القوائم المالية، أيضا تساعد استقلالية لجنة التدقيق في استقلالية المدقق الخارجي، ومن ثم الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

1 - D. Setiawan, L. Kee, T.Irwan, **The effect of audit committee characteristics on earnings management**, Afro-Asian Journal Finance and Accounting, Vol 10, N° 4, 2020, P :451

ثانيا: خبرة لجان التدقيق وإدارة الأرباح

إن خبرة أعضاء لجنة التدقيق تظهر في تقنية صنعهم للقرار، فالعضو المنتمي للجنة التدقيق، والذي يتمتع بالكثير من الخبرة في مجال المحاسبة والتدقيق، تساعده بالتأكيد في التعامل مع مشكلات المحاسبة واتخاذ القرارات المناسبة، وحسب الدراسات التي أجريت في المجال، يمكن لأعضاء لجنة التدقيق الذين يتمتعون بخبرة عمل في المحاسبة والتدقيق، أن يحسنوا من كفاءة لجنة التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، ومن جهة أخرى، أظهرت نتائج دراسات سابقة أن الخبرة العملية في المالية لها تأثير إيجابي على إدارة الأرباح، وهذا يشير إلى أن لجنة التدقيق التي ليست لديها خبرة في العمل في المالية ستتعلم الكثير وستعظم القدرة على قمع إدارة الأرباح[1].

يرى الباحث أن خبرة أعضاء لجنة التدقيق خاصة الخبرة المالية والمحاسبية تتيح لها معرفة أدق التفاصيل وأكثر الإجراءات المحاسبية تعقيدا، مما تسمح لها باكتشاف التقارير المضللة، وتحديد المواطن التي تم التلاعب فيها وممارسة إدارة الأرباح.

ثالثا: عدد اجتماعات لجان التدقيق وادارة الأرباح

توصي الهيئات التنظيمية بأن تجتمع لجنة التدقيق على الأقل أربعة مرات كل سنة، حيث تناقش جودة التقارير المالية مع المدقق الخارجي، لذلك تستخدم عدد الاجتماعات، كمؤشر على جودة التقارير المالية، وبالتالي تعد عدد اجتماعات لجنة التدقيق الإشارة الوحيدة التي تعبر عن جدية لجان التدقيق، لأنه من غير المحتمل أن تراقب لجان التدقيق غير النشطة الإدارة بشكل فعال. وفي ذات السياق، أظهرت بعض الدراسات أن عناك علاقة سلبية بين عدد اجتماعات لجنة التدقيق وإدارة الأرباح، أي أن اللجنة التي اجتمعت على الأقل أربع مرات في السنة، أمكنهم ذلك من ضبط مستويات إدارة الأرباح والتقليل منها. لذلك فإن المؤسسات التي كانت تمتلك لجان تدقيق نشطة سجلت ممارسات إدارة أرباح أقل. وعلى العكس من ذلك، وجدت بعض الدراسات أن هناك علاقة غير معنوية بين عدد الاجتماعات وإدارة الأرباح، أي أن زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة لا يظهر أنها تقلل من إدارة الأرباح أو تعزز من جودة الأرباح[2].

1 - S. Yuluis, **The effect of audit commitees and Corporate governance on earnings management ; evidence from Indonesia manufacturing,** International journal of business, economics and law, Vol 10, Issue 1, 2016, P :33.

2 - A.yousef, H.Nur, F.Khairil, **The relationship between audit committee characteristics and earnings management among jordanian listed companies : proposing conceptual framwork**, Research Journal of Finance and Accounting, Vol 6, N° 18, 2015, P : 5-6.

يرى الباحث أن اجتماع لجنة التدقيق بشكل دوري يسمح لهم بالتواصل مع المدققين الخارجيين بصورة أفضل، الأمر الذي يسمح لهم باكتشاف الألاعيب وممارسات إدارة الأرباح، كما تعبر الاجتماعات الدورية عن جدية اللجنة في اكتشاف هذه الممارسات.

رابعا: التنوع في أعضاء لجان التدقيق (مشاركة المرأة) وإدارة الأرباح

بالإضافة إلى أنها قضية تتعلق بالحوكمة، فإن مشاركة المديرات في اللجان الفرعية مثل لجنة التدقيق تتطلب دراسة متأنية، نظرا للصفات التي من المحتمل أن يجلبوها إلى مجلس إدارة المؤسسة ومساهماتهم في حوكمة المؤسسات، خاصة في كيفية مراقبة فعالية الإدارة، تطرقت بعض الدراسات إلى العلاقة بين لجان التدقيق التي تحتوي على أعضاء نسوية وإدارة الأرباح، حيث وجدت أن لجان التدقيق النسوية تقلل من ممارسات إدارة الأرباح، لأنها تكون أكثر حذرا وتحفظا من الرجال، وتكون أكثر أخلاقية في تعاملها مع التقارير المالية، ووفقا لدراسات أخرى، فإن التنوع بين الجنسين في لجان التدقيق يحسن أداء العمل، بالاضافة إلى تعزيز المراقبة وجودة التقارير المالية، لأن المديرات لديهن أساليب مختلفة بشكل أساسي للمراقبة والاستجابة السريعة للاحتيال[1]. وعلى العكس من ذلك فقد وجدت دراسات أخرى ومن بينها دراسة (سان وآخرون) سنة 2011، حيث استخدمت فيها عينة من 525 شركة امريكية بين عامي 2003 و2005، حيث ركزت الدراسة على نسبة النساء في لجان التدقيق، وباستخدام نموذج جونز كمقياس لإدارة الأرباح، لم يجدوا أي ارتباط بين نسبة النساء في لجنة التدقيق ودرجة إدارة الأرباح[2].

خامسا: انشغال أعضاء لجان التدقيق في مناصب اخرى وادارة الأرباح

أصبح شغل العديد من المناصب الإدارية قضية مهمة لأنه قد يؤثر على الإمكانات التنظيمية للمديرين غير التنفيذيين، حيث توصلت بعض الدراسات إلى أن انشغال لجنة التدقيق يؤثر على فعاليتها، فعندما ينشغل أعضاء لجنة التدقيق في مناصب إضافية في مجلس الإدارة، يؤدي ذلك إلى اغتنام المؤسسات الفرصة للقيام بممارسات إدارة الأرباح، وذلك بسبب أن شغل المديرين لمزيد من المناصب يجعلهم أكثر انشغالا ويضعهم تحت ضغط زمني وعضلي. ففي إحدى الدراسات الأكثر شمولا لانشغال المديرين الخارجيين، وجدت أن المؤسسات التي يكون فيها غالبية أعضاء لجنة التدقيق الذين يشغلون مناصب أخرى، تكون فيها ضعف في حوكمة المؤسسات، وقيمتها السوقية منخفضة،

1 - Heidi, G, Mohamed, S, Mohamed, B, **The Relation between Audit Committee Characteristics and Earning Managerment: Evidence from Firms Listed on the Egyptian Stock Market**; American Journal of industrial and Business Management, 12, Scientific Research Publishing, 2022, P : 1446

2- Sun, J., Liu, G., Lan, G., **Does Female Directorship on Independent Audit Committees Constrain Earnings Management?** Journal of Business Ethics, 99, 2011, P: 369.

وربحيتها ضعيفة، كما وجدت دراسة أخرى أن رحيل مدير مشغول يؤثر إيجابيا على العائدات للمؤسسة التي يتركها. ومن ناحية أخرى، فإن شغل أعضاء لجان التدقيق لمناصب أخرى تؤثر سلبا على قدرة أعضاء لجنة التدقيق على مراقبة المديرين في ممارساتهم لإدارة الأرباح، فقد أظهرت الدراسات السابقة إلى أن العدد المتوسط لعضويات أعضاء لجنة التدقيق في مجالس الإدارة يرتبط بشكل إيجابي بالإبلاغات المالية المشبوهة، وأن أعضاء لجنة التدقيق الذين يتمتعون بخبرة مالية ويشغلون مناصب أخرى تؤثر سلبا على جودة الأرباح، وبالتالي فإن أعضاء لجنة التدقيق والذين يشغلون عددا أقل من المناصب في مجالس الإدارة تكون مستويات إدارة الأرباح أقل[1].

المطلب الثالث: أثر هيكل الملكية على إدارة الأرباح

يعتبر هيكل الملكية من بين الأدوات التي تحافظ على توازن المصالح الداخلية للمؤسسة، والتي تؤدي إلى ضبط العلاقة بين الأطراف الفاعلة فيها، ولقد اختلفت آراء الباحثين والمهنيين حول مدى كون هيكل الملكية أداة رقابية أم وسيلة للتلاعب في القوائم المالية، بمعنى آخر هل يمكن استخدامه كمصدر لدعم أو معارضة الإدارة على أساس تركزها وطبيعتها.

الفرع الأول: هيكل الملكية في ضوء نظرية الوكالة وحوكمة المؤسسات

تطرقت مجموعة من الدراسات السابقة بشكل عام إلى وجود نوعين رئيسيين من هياكل الملكية في المؤسسات المساهمة، وهما الملكية المركزة والملكية المشتتة. تشير الملكية المركزة إلى أن الملكية تكون تركيزها في أيدي عدد محدود من المساهمين، مما يمنح هؤلاء الملاك القدرة على المشاركة في إدارة المؤسسة وتوجيه سياستها المالية والتشغيلية، ويمكن تصنيف الملكية المركزة إلى عدة أنماط، منها الملكية المركزة في يد كبار المستثمرين، والملكية المركزة في يد الإدارة، والملكية المركزة في يد المؤسسات المالية، والملكية المركزة في يد الدولة[2]، حيث يستطيع الملاك في هذا النوع من الملكية أن يؤثروا على الإدارة، كتأثيرهم على الطريقة التي يتم بها تخصيص موارد المؤسسة، بالإضافة إلى قدرتهم على فرض رقابة على الإدارة بشكل فعال، ما يجعل من تكاليف الوكالة وعدم التماثل في المعلومات تتجه نحو الإنخفاض[3].

1 -C. Ghafran, O. Noel, S. Yasmin, **When does audit committee busyness influence earnings management in the UK? Evidence on the role of the financial crisis and company size**, Journal of international accounting, auditing and taxation, Vol 47, 2022, P :18.

2 – أسامة مجدي أبو العلا، **أثر هيكل الملكية وهيكل التمويل على إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصري**، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 23، العدد 04، 2019، ص: 08.

3 – إلياس شرشافة، **مرجع سابق**، ص: 92.

أما الملكية المشتتة، فتشير إلى وجود عدد كبير من المساهمين في المؤسسة، حيث يمتلك كل منهم عدد قليل من أسهم المؤسسة، ويكون لهذا النوع من الملكية تأثير محدود على قرارات وأفعال الإدارة، وينتج عنه زيادة في تكاليف الوكالة والمشاكل المتعلقة بانفصال الملكية عن الإدارة[1].

إن زيادة تركز الملكية بين عدد قليل من المساهمين يمكن أن تقلل من مستوى عدم التماثل في المعلومات بين كبار المساهمين فقط وبين الإدارة، حيث يمكن لكبار المساهمين فقط الوصول إلى المعلومات بسهولة من خلال مصادرهم الخاصة، وفي المقابل يمكن أن يؤدي زيادة درجة تشتت الملكية إلى زيادة الحاجة إلى توسيع الإفصاح الاختياري، حيث يمكن أن ينجم عنه سلوك إداري انتهازي نتيجة لنقص الحوافز لدى المساهمين الصغار لمراقبة أداء الإدارة عن كثب، كما يمكن أن يتسبب تشتت الملكية في ضعف مشاركتهم في اتخاذ القرارات وتشكيل السياسات، نظرا للتكاليف التي يمكن أن يتحملوها في حال المشاركة في هذه العمليات[2].

وفي نفس السياق، يصطلح على نظام المؤسسات التي تتميز بالملكية المركزة بمصطلح " نظام الداخليين"، حيث تكون الملكية مركزة بين عدد قليل من الأفراد، ففي معظم الأحيان يشغلون مناصب إدارية ويتحكمون بشكل كبير في سير عمل المؤسسة، بالإضافة إلى سيطرتهم عليها، لذلك يطلق عليهم تسمية الداخليين. أما فيما يخص نظام المؤسسات الذي تكون فيه الملكية مشتتة فيطلق عليها تسمية "نظام الخارجيين"، وهذا بسبب وجود عدد كبير من أصحاب الأسهم، الذين يمتلكون نسبة صغيرة من أسهم المؤسسة. ففي هذا النظام، غالبا ما يكون لدى المساهمين الصغار قليل من الحوافز لمراقبة نشاطات المؤسسة بعناية، ونادرا ما يشاركون بنشاط متعلق باتخاذ القرارات أو صياغة السياسات الإدارية. ولذلك يطلق عليهم تسمية "الخارجيين"[3].

ويرى الباحث أن نظام الداخلين يعزز مستوى الرقابة والشفافية في المؤسسة، حيث يعمل على رقابة العمليات وسير الأعمال داخل المؤسسة نظرا لقلة عدد المساهمين، مما يقلل فرص حدوث حالات سوء الإدارة والتلاعبات.

هذا الطرح أكدته دراسة (عمر فريد، 2016) حول تأثير هيكل الملكية على ممارسات إدارة الأرباح في الفنادق المدرجة في بورصة عمان، حيث أوضحت نتائج هذه الدراسة أن هناك تأثيرا لتركيز الملكية على مدى تنفيذ ممارسات إدارة الأرباح في هذه الفنادق، فزيادة تركيز الملكية تؤدي إلى زيادة في ممارسات إدارة الأرباح، بينما يمكن أن يؤدي تشتت الملكية إلى تقليل ممارسة إدارة الأرباح. هذا يشير إلى أن تشتت الملكية تحت يد مجموعة متنوعة من المساهمين

1- أسامة مجدي أبو العلا، **مرجع سابق**، ص:08.

2 - إلياس شرشافة، **مرجع سابق**، ص: 92.

3 - عائشة طاسين، **مرجع سابق**، ص: 41.

يمكن أن يقلل من الضغط على الإدارة وبالتالي يمكن أن يقلل من جهودها –الإدارة– للتأثير على الأرباح، وبناءا على ذلك يمكن القول أن تشتت الملكية وعدم تركزها تحت يد مجموعة متنوعة من المساهمين يمكن أن يقلل من احتمال قيام الأغلبية باستغلال الأقلية من خلال تنفيذ سلوكيات وممارسات إدارة الأرباح[1].

الفرع الثاني: أثر طبيعة الملاك على إدارة الأرباح

لقد اهتم الباحثين في مجال الحوكمة بدراسة مدى تأثير طبيعة الملكية على إدارة الأرباح، من خلال التركيز على كيفية استخدام الملكية في دعم الإدارة لممارسة إدارة الأرباح أو معارضتها، حيث يمكن توضيح ذلك كما يلي:

أولا: تأثير الملكية المؤسسية على إدارة الأرباح

يعرف المستثمر المؤسسي Institutional investor بأنه "وسيط مالي، مثل البنوك يقوم بتجميع الأموال من الأطراف التي لديها مدخرات وتوجيهها إلى المنشآت التي تحتاج إلى تمويل، وبالتالي فهو عبارة عن مؤسسة مالية تقوم بالاستثمار بالنيابة عن الأطراف الأخرى من خلال امتلاك أسهم في العديد من المؤسسات، وتشمل هذه المنشآت كلا من: البنوك وشركات التأمين، وبنوك الاستثمار، وصناديق الاستثمار، وصناديق المعاشات"[2].

تشير نظرية الوكالة إلى أن المراقبة عن طريق الملكية المؤسسية يمكن أن تكون آلية حوكمة مهمة (فرضية المراقبة الفعالة)، حيث يمكن للمستثمرين المؤسسيين القيام بمراقبة نشطة وفعالة يصعب تحقيقها من طرف المستثمرين الأصغر، بسبب توفر الفرصة والموارد والقدرة على مراقبة الإدارة، وبالتالي تشير فرضية المراقبة الفعالة إلى أن الملكية المؤسسية مرتبطة بمراقبة أفضل لأنشطة الإدارة، مما يقلل من قدرة المديرين على التلاعب بالأرباح، وتشير أيضا الفرضية إلى وجود علاقة عكسية بين نشاط إدارة الأرباح في المؤسسة وحيازة المساهمة المؤسسية لها، في هذا السياق تؤكد العديد من الدراسات من بينها (Bange and Bondt, 1998) و(Chung et al, 2002) و(Koh, 2003) أن الملكية المؤسسية تقلل من فرص المديرين في الانخراط في إدارة الأرباح[3].

أكدت دراسة (عمر فريد، 2016) هذا التوجه، فلقد أوضحت نتائج هذه الدراسة أن هناك تأثيرا للملكية المؤسسية على مدى تنفيذ ممارسات إدارة الأرباح في الفنادق المدرجة في بورصة عمان، حيث أشارت النتائج إلى أن زيادة

1 – عمر فريد شقور، **أثر هيكل الملكية في ممارسة إدارة الأرباح – دراسة تطبيقية على الفنادق المدرجة في بورصة عمان**، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد 16، العدد 02، 2016، ص: 99.

2 – السيد محمود الحناوي، **أثر هيكل الملكية على جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية**، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 06، العدد 01، جوان 2019، ص: 76.

3 -Soheil K., Mohd Z., **Earnings management and ownership structure**, International accounting and business conference 2015, Procedia economics and finance, N° 31, 2015, P :620.

الملكية المؤسسية ينتج عنها انخفاض في سلوك إدارة الأرباح، وهذا يعني أن زيادة الملكية المؤسسية يمكن أن تخفض من الضغط على الإدارة وبالتالي تقليل جهودها في التأثير على الأرباح[1].

ثانيا: تأثير الملكية الإدارية على إدارة الأرباح

تعرف الملكية الإدارية بأنها امتلاك المديرين لحصص أسهم في المؤسسة التي يديرونها، ويشار إليها عادة باسم الملكية الداخلية، حيث تعتبر الملكية الإدارية آلية مهمة لتقليل التعارض في المصالح بين المسيرين وأصحاب الأسهم، إذ تعد واحدة من الحلول المقترحة لحل مشكلة الوكالة، وتهدف الملكية الإدارية إلى زيادة مشاركة الإدارة في ملكية المؤسسة، مما يجعل المديرين يمتلكون مصلحة في نجاح واستدامة المؤسسة وفقا لما يعرف بمفهوم تقارب المصالح. وهذا يحفزهم على اتخاذ قرارات رشيدة ذات تأثير إيجابي مستقبلي على مصلحة المؤسسة[2].

ولقد أجريت العديد من الدراسات لتحليل العلاقة بين ملكية أعضاء مجلس الإدارة لأسهم المؤسسة وممارسات إدارة الأرباح، فعلى سبيل المثال، أشارت دراسة أجراها (JENSEN , 1993) إلى أن امتلاك أعضاء مجلس الإدارة لأسهم المؤسسة يساهم في تقليل التضارب في المصالح بين المساهمين والمديرين، حيث أنه كلما زادت نسبة ملكية أعضاء مجلس الإدارة لأسهم المؤسسة، زادت فرص تحسين أداء المؤسسة من خلال تقليل تكلفة الوكالة. من ناحية أخرى، أشارت دراسة أجريت بواسطة (STULZ , 1988) إلى أن المديرين الذين يمتلكون نسبة كبيرة من أسهم المؤسسة قد يتجهون نحو ممارسات التلاعب بالأرباح بهدف تحقيق مصالحهم الشخصية وأهدافهم الخاصة بما في ذلك زيادة قيمة أسهمهم الخاصة[3].

ويرى بعض الباحثين أن المديرون الذين يمتلكون حصة مرتفعة في المؤسسة أقل ممارسة لإدارة الأرباح من أجل مكاسب خاصة قصيرة المدى على حساب المساهمين الخارجيين، ومن المحتمل أن يقوم المديرون الذين تتوافق مصالحهم مع مصالح المساهمين بتقديم تقارير عن الأرباح تعكس القيمة الاقتصادية للمؤسسة، ومع ذلك فمن الواضح أن ملكية الإدارة مرتبط بشكل إيجابي مع إدارة الأرباح وذلك حسب (Hsu and Koh, 2005) و(Farouk and Hassan, 2014)[4].

1 – عمر فريد شقور، **مرجع سابق**، ص: 99.

2 – محمد علاء سمور، **ماهر موسى درغام، أثر مكونات هيكل الملكية على تكاليف الوكالة للبنوك المدرجة في بورصة فلسطين– دراسة تطبيقية–**، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الإقتصادية والإدارية، المجلد 28، العدد 03، 2020، ص: 09.

3 – زحاف صونيا، قزال اسماعيل، **تحليل علاقة هيكل الملكية في ظل حوكمة الشركات باستمرارية الأرباح– دراسة حالة البنوك الجزائرية–**، مجلة أوراق اقتصادية، العدد 03، 2018، ص: 202.

4 -Ekpulu G.A, **Ownership structure and earnings management**, Accounting and Taxation Review, Vol: 1, N° 2, June 2018, P : 61.

ثالثا: أثر ملكية كبار المساهمين على إدارة الأرباح

يقصد بكبار الملاك بأنهم المساهمون الذين يمتلكون نسبة تزيد عن 5% من إجمالي أسهم المؤسسة، حيث يظهر تركيز ملكية الأسهم بين أيدي كبار الملاك تأثير إيجابي كبير على أداء المؤسسة وفقا لنظرية الوكالة، وهذا يعود إلى أن تركيز الملكية يعتبر وسيلة مهمة لتخفيض تكاليف الوكالة، ويساهم في وضع حدود للسلوكيات الذاتية للإدارة العليا، وضمان حماية مصالح المساهمين، بالإضافة إلى ذلك يمكن لتركيز الملكية بين أيدي كبار الملاك أن يمنحهم حوافز قوية لمراقبة أداء الإدارة بشكل أفضل، فكلما زادت نسبة ملكية كبار الملاك، زادت حوافزهم لتعزيز أداء المؤسسة ومراقبة سلوكيات الإدارة وتقليل المخاطر المحتملة[1].

فيما يتعلق بفهم العلاقة بين نمط ملكية كبار المساهمين وسلوك إدارة الأرباح أو جودتها، فقد أظهرت الأبحاث والدراسات إلى انخفاض في ممارسات إدارة الأرباح، بسبب عدم قدرة أعضاء مجلس الإدارة في فرض سيطرتهم والتحكم في عمليات إدارة الأرباح، كما أشارت دراسة أجريت بواسطة (Obigbemi, 2017) إلى تراجع في ممارسات إدارة الأرباح في هذه المؤسسات، وخصوصا عندما يكون هناك مدقق حسابات ينتمي إلى مكاتب تدقيق كبرى، حيث توصلت الدراسة إلى زيادة في احتمالية تهيئة الدخل وانخفاض في مستوى إدارة الأرباح، وهذا يتجلى في الإفصاح الاختياري عن المعلومات في الحالات التي تكون فيها الملكية لكبار المساهمين[2].

رابعا: أثر الملكية العائلية على إدارة الأرباح

تتمثل الملكية العائلية في سيطرة عائلة معينة على المؤسسة، سواء عن طريق امتلاكها لحصص كبيرة من الأسهم أو من خلال تسييرها الإداري، أو كلاهما معا، وقد تكون لها أثر إيجابي في تحسين أداء المؤسسة نتيجة للخبرة الطويلة لأفراد العائلة وقدرتهم على توجيه الإدارة نحو تحقيق أفضل النتائج للمؤسسة. وفي الوقت نفسه، قد تكون للملكية العائلية تأثير سلبي عندما تتعارض مصالحها مع مصالح باقي المساهمين، حيث يمكن أن تستغل موارد المؤسسة في سبيل تحقيق مكاسب شخصية، مما يزيد من احتمالية حدوث مشاكل ويؤثر بشكل سلبي على مؤشرات أداء المؤسسة[3].

1 – محمد علاء سمور، ماهر موسى درغام، **مرجع سابق**، ص: 08.

2 –أحمد سليم محمد، **تفسير العلاقة بين هيكل الملكية وخصائص مجلس الإدارة ولجنة المراجعة وبين عدم شفافية واستمرارية الأرباح–دراسة تطبيقية على الشركات المشتركة**، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 3، الجزء 2، السنة 22، أكتوبر 2018، ص:08.

3 – باسل نصار، راما نعيسة، **أثر هيكل الملكية في ممارسة إدارة الأرباح– دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة السورية المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية**، مجلة جامعة تشرين للبحوث والعلوم، سلسلة علوم الاقتصاد والقانون، المجلد 42، العدد 06، 2020، ص: 508.

وفي نفس السياق، أكد (Kuncara W. et all, 2023) أن التكاليف المحتملة للملكية العائلية تتمثل في تضارب المصالح بين مساهمي الأقلية والعائلة، بما فيها تعظيم مصالح العائلة بدلا من تعظيم أرباح المساهمين الآخرين، بالإضافة إلى توزيع الأرباح لمساهمي العائلة على حساب المساهمين الآخرين[1].

وعلى العكس من ذلك، فقد أظهرت نتائج دراسة (عمر فريد، 2016) عدم وجود تأثير للملكية العائلية على ممارسات إدارة الأرباح، في هذا السياق، لا تؤثر زيادة الملكية العائلية على ممارسات إدارة الأرباح، وهذا راجع إلى أن نوعية الملكية – سواء كانت تملكها عائلة واحدة أو عائلات متعددة – لا تلعب دورا فاعلا في توجيه ممارسات الإدارة، ويقترح الباحث أن هذه النتيجة غير متوقعة، خاصة في المؤسسات العائلية التي تكون ملكا لعائلة واحدة وتكون الإدارة من نفس العائلة، حيث يكون لدى هذه العائلة دوافع لتحقيق أداء جيد للمؤسسة، وعلاوة على ذلك، يمكن أن يكون أداء المؤسسة مرتبطا بسمعة العائلة[2].

1 - Kuncara W., et all, **The impact of ownership characteristics and gender on earnings management : Indonesian companies**, Risk and Financial management journal, 16,17, 2023, P : 05.

2 – عمر فريد شقور، **مرجع سابق**، ص: 99.

خاتمة الفصل

تم التطرق في هذا الفصل لممارسات إدارة الأرباح، ومساهمة كل من العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة في الحد منها، حيث اتضح أن ممارسات إدارة الأرباح هي مجموعة من السلوكيات التي تقوم بها الإدارة لإظهار القوائم المالية على غير حقيقتها، من أجل تقديم صورة جيدة عن أدائها المالي لاستقطاب المستثمرين، أو تخفيض رقم الأرباح لتفادي التكاليف الضريبية، وتم أيضا توضيح مدى أخلاقية هذا السلوك، حيث توجه أغلبية الباحثين إلى رفض هذه الممارسات مهما كان دافعها، لأنها في النهاية تتسبب في تضليل مستخدمي القوائم المالية، والتي تؤدي إلى انهيار النظام المالي للمؤسسة، مثلما حدث لشركة انرون وورلدكوم، وهذا ما أدى إلى زيادة وعي المنظمات المهنية إلى ضرورة وجود آليات رقابية للحد من ممارسات إدارة الأرباح من أجل الحفاظ على مصالح الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، الأمر الذي دعى إلى تفعيل الدور الإشرافي والرقابي، عن طريق تحسين جودة التدقيق الخارجي، من خلال التركيز على العوامل التي تتعلق بها وتؤثر عليها، ومدى مساهمتها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، هذا من جهة، ومن جهة أخرى وجب الإهتمام بحوكمة المؤسسات كنظام رقابي يهدف إلى تعزيز مبادئ الافصاح والشفافية، ووسيلة لضبط سلوك الإدارة وأداة فعالة لزيادة جودة المعلومات الموجودة في القوائم المالية.

وفي نفس السياق تطرقت الدراسات السابقة لأثر كل من العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة على إدارة الأرباح ولقد أفضت هذه الدراسات إلى نتائج متباينة، حيث وجد بعض الباحثين تأثيرا سلبيا لبعض العوامل على إدارة الأرباح، فيما وجد آخرون تأثير موجبا لبعض العوامل الأخرى، وفي المقابل لم يتوصل بعض الباحثين إلى وجود أي تأثير لبعض العوامل على إدارة الأرباح، ويرجع هذا التفاوت إلى اختلاف البيئات التي أجريت فيها الدراسات، وبهذا لا يمكن الجزم بشكل مطلق حول تأثير هذه العوامل على ممارسات إدارة الأرباح. وسيتم معرفة هذا الأثر في البيئة الجزائرية من خلال الفصل التطبيقي.

الفصل

الثالث

الفصل الثالث: مساهمة العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة على إدارة الأرباح من وجهة نظر عينة من المهنيين والأكاديميين

يعتبر التدقيق الخارجي والحوكمة من الآليات الرقابية الهامة التي تؤدي إلى تخفيض أو الحد من التلاعبات في البيانات المالية، خاصة بعد اصدار مجموعة من المعايير والقوانين والتوجيهات التي تزيد من جودة عملية التدقيق الخارجي من جهة، وتعزز من الحوكمة داخل المؤسسات من جهة أخرى، وهذا حسب ما جاء في دراسات سابقة حول أثر العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة على إدارة الأرباح. لذلك قام الباحث للتطرق إلى أهم المفاهيم المتعلقة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة وإدارة الأرباح، وكذا التطرق إلى أثر كل من جودة التدقيق الخارجي والحوكمة على إدارة الأرباح، واستكمالا للبحث وبغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة فيه، قام الباحث بدراسة ميدانية عن طريق دراسة آراء مجموعة من المهنيين والأكاديمين حول تأثير العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة على إدارة أرباح المؤسسات الإقتصادية.

ولتحقيق ذلك تم الاعتماد على توزيع استمارة استبيان مكونة من مجموعة من العبارات التي تخدم الموضوع، على عينة من المجتمع الاحصائي المتمثل في محافظي الحسابات وخبراء محاسبة، بالإضافة إلى الأكاديمين المتخصصين في التدقيق والمحاسبة، وتم تحليل البيانات المتحصل عليها باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS V.26)، وفي هذا الصدد تم تقسيم هذا الفصل إلى ما يلي:

المبحث الأول: منهجية الدراسة التطبيقية؛

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة؛

المبحث الثالث: نتائج اختبار الفرضيات.

المبحث الأول: منهجية الدراسة التطبيقية

بغية إنجاز الموضوع بالطريقة الصحيحة، والوصول إلى أهداف الدراسة، والإجابة على التساؤلات المطروحة، سنتناول في هذا المبحث الإطار المنهجي للدراسة، حيث سيتم التطرق إلى مجتمع وعينة الدراسة ومتغيراتها، بالإضافة إلى الطريقة والأساليب الإحصائية المستخدمة، وكذلك صدق وثبات الإستمارة، كالتالي:

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة ومتغيراتها؛
المطلب الثاني: الطريقة والأساليب الإحصائية المستخدمة؛
المطلب الثالث: صدق وثبات الاستمارة.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة ومتغيراتها

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى توضيح مجتمع وعينة الدراسة، وكذا التعريف بمتغيرات الدراسة، وتصميم نموذج لها، كالتالي:

الفرع الأول: مجتمع الدراسة

تم تحديد مجتمع الدراسة بواسطة المدققين الخارجيين الذين يملكون ترخيص بمزاولة مهنة التدقيق الخارجي، والذين يتوفرون على إجازة خبراء محاسبين ومحافظي حسابات، والذين يحق لهم ممارسة مهنتهم في مكاتب فردية أو جماعية، وذلك وفقا للجدول الوطني السنوي الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة، بالإضافة إلى الأكاديميين من أساتذة وباحثين متخصصين في مجالي المحاسبة والتدقيق.

الفرع الثاني: عينة الدراسة

إن الحجم الكبير نسبيا لمجتمع الدراسة يجعل من الصعوبة بمكان استقصاءه عن طريق الحصر الشامل، وهو ما جعل الباحث يعتمد على الاستقصاء عن طريق المعاينة، وبناءا على ذلك قام الباحث بتوزيع 140 استبيان بطريقة عشوائية على عينة متاحة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة من جهة وعينة من الأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق من جامعات مختلفة من جهة أخرى، وكانت هذه الاستبيانات إما ورقية تم تسليمها مباشرة على مستوى مكاتب محافظي الحسابات و خبراء المحاسبة القريبة من مقر إقامة الباحث، كما تم الاستعانة ببعض الزملاء والأصدقاء لإيصال الاستمارات للمستجوبين في بعض الولايات الأخرى، بالاضافة إلى تسليمها مباشرة

للأساتذة الجامعيين بجامعة تبسة. أو إلكترونية عن طريق إعداد استمارة الاستبيان في شكل رابط بصيغة " Google forms" تم إرساله عن طريق البريد الإلكتروني، حيث تم الحصول على قائمة البريد الإلكتروني لمحافظي الحسابات وخبراء المحاسبة من الموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة. حيث توزعت عينة الدراسة جغرافيا حسب قدرة الباحث للوصول لبعض الولايات وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (04): توزيع عينة الدراسة جغرافيا

الولاية	عدد الاستمارات الموزعة	النسبة المئوية
تبسة	37	26.5
قسنطينة	7	5
سوق أهراس	10	7.1
عنابة	8	5.7
الجزائر	25	17.9
البليدة	5	3.5
عين الدفلى	8	5.7
المسيلة	8	5.7
باتنة	12	8.6
أدرار	5	3.6
الوادي	8	5.7
ورقلة	7	5
المجموع	140	100

المصدر: من إعداد الباحث

تم إعطاء مدة زمنية كافية للمستجوبين من أجل الإجابة على استمارة الإستبيان، وإرسالها في فترات متباعدة، وكانت هناك فترات مناسبة لزيادة معدل الاستجابة من قبل المستجوبين في دراستنا. هذه الفترات التي أرسلت فيها الاستمارات تتوافق مع جداول عدم انشغال خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات، الذين يكون لديهم وقت أقل من الضغط العملي المتعلق ببداية السنة المالية المتمثل في التدقيق في القوائم المالية للمؤسسات والشركات، وإضافة إلى

ذلك، تزامنا مع فترة العطل للأكاديميين، مما يزيد من احتمالية تجاوبهم بشكل أفضل مع الاستبيان. حيث بلغت عدد الردود 112 رد، تم الاكتفاء بهذا العدد نظرا لندرة الاستجابة في المدة الأخيرة. والجدول التالي يوضح الاحصائيات المتعلقة باستمارة الاستبيان.

الجدول رقم (05): الاحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان الموزعة

البيان	التكرار	النسبة المئوية
الاستمارات الموزعة	140	100
الاستمارات المسترجعة	112	80
الاستمارات غير المسترجعة	28	20
الاستمارات الملغاة	16	11 (من المجموع الكلي)
الاستمارات الصالحة للتحليل	96	69 (من المجموع الكلي)

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على ردود أفراد العينة

من خلال الجدول رقم (05) نلاحظ أن الاستمارات الصالحة للتحليل البالغ عددها 96 استمارة، تمثل نسبة 69%، لذلك يمكن اعتبارها نسبة مقبولة من أجل التحليل.

الفرع الثالث: متغيرات الدراسة

هذه الدراسة تحت عنوان "أثر العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة على إدارة أرباح المؤسسات الإقتصادية" وبالتالي ومن خلال هذا العنوان يحاول الباحث دراسة أثر العوامل المرتبطة بجودة التدقيق كمتغير مستقل أول، والعوامل المرتبطة بالحوكمة كمستقل ثان، على إدارة الأرباح كمتغير تابع.

أولا: المتغير المستقل الأول

العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي، حيث قسم الباحث هذه العوامل كما جاء في الدراسة النظرية، وكما تم إدراجها في استمارة الاستبيان إلى ثلاثة أبعاد كالآتي:

1-عوامل شخصية

تتمثل في العوامل التي يتميز بها المدقق كإستقلاليته، كفائته وخبرته، سمعته، ومستوى الجهد المبذول عند القيام بمهامه؛

2-عوامل تقنية

تتمثل في العوامل العملية والإجرائية في عملية التدقيق، كحجم مكتب التدقيق، أتعاب التدقيق، مدة إرتباط المدقق، التخصص المهني، والخدمات الإستشارية؛

3-عوامل متعلقة بجودة تقرير المدقق

تتمثل في العوامل المتعلقة بنتائج عملية التدقيق، والمتمثلة في تقرير المدقق، والتي تؤدي إلى تحسين جودة التدقيق الخارجي.

ثانيا: المتغير المستقل الثاني

العوامل المرتبطة بالحوكمة، حيث قسم الباحث هذه العوامل إلى ثلاثة أبعاد كالآتي:

1-مجلس الإدارة باعتبارها آلية من آليات الحوكمة وأداة فعالة للإشراف ومراقبة مختلف أنشطة المؤسسة؛

2-لجنة التدقيق: والتي تعتبر حلقة وصل بين المدققين ومجلس الإدارة؛

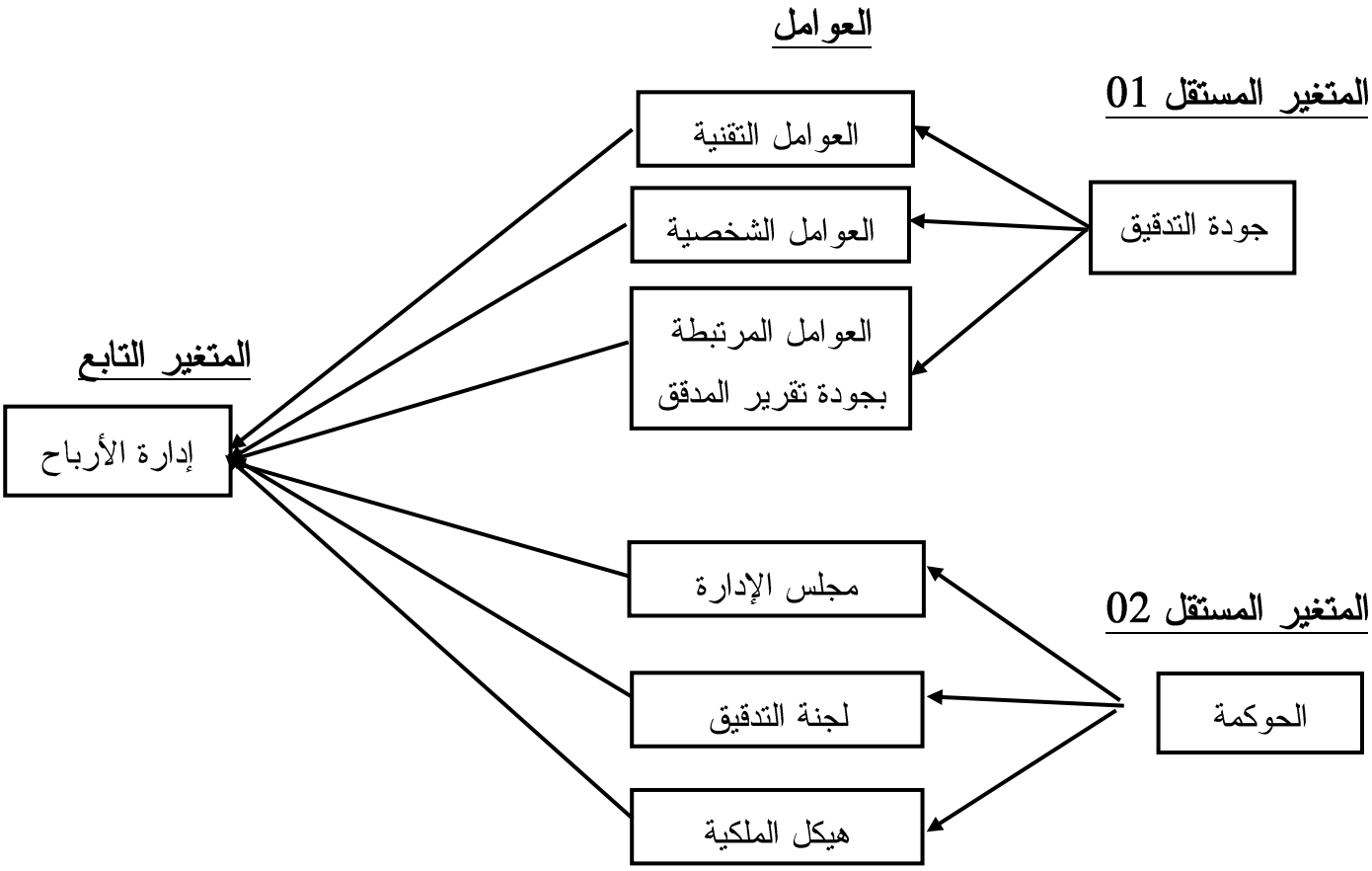
3-هيكل الملكية: باعتبارها سلاح ذو حدين، يمكن استخدامه كمصدر لدعم أو معارضة الإدارة على أساس تركزها وطبيعتها.

ثالثا: المتغير التابع

يتمثل المتغير التابع في ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الإقتصادية.

ومن خلال ما سبق، يمكن تصميم نموذج الدراسة التطبيقية انطلاقا من الجانب النظري، وذلك كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (06): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث بناءا على الدراسة النظرية

المطلب الثاني: الطريقة والأساليب الإحصائية المستخدمة

للوصول لأهداف البحث بالطريقة الصحيحة والإجابة على إشكالية الموضوع، تم الاعتماد على استمارة الاستبيان كونها أهم وأكثر الطرق استخداما في جمع البيانات، لذلك سيتم في هذا المطلب شرح مراحل تصميم استمارة الاستبيان ووصف محتواها. ومن أجل تحليل ومعالجة البيانات التي تم تجميعها من هذا الاستبيان وجب استخدام أدوات إحصائية مناسبة.

الفرع الأول: تصميم إستمارة الاستبيان

من أجل الإحاطة بالموضوع والإجابة على إشكالية الدراسة، واختبار صحة الفرضيات، تم تصميم استمارة استبيان تحتوي على متغيرات الدراسة (المتغيرات المستقلة والمتغير التابع) والتي تم تقسيمها إلى مجموعة من الأسئلة المتعلقة بهذه المتغيرات، وفقا لمرحلتين اثنتين:

أولا: المرحلة الأولى

تم إعداد استمارة الاستبيان بعناية من قبل الباحث، استنادا إلى المعلومات التي تم تناولها في الجزء النظري من البحث، ولقد حاول الباحث خلال عملية إعداد الاستمارة الإلمام بجميع جوانب الموضوع، بالإضافة إلى ذلك عمل الباحث على تجنب التعقيد والصعوبة في صياغة الأسئلة والعبارات المدرجة في الاستمارة، بهدف تبسيط المفاهيم المعقدة، وضمان فهمها بسهولة من قبل العينة المستهدفة.

بعد إعداد الاستمارة الأولية، تم عرضها على الأستاذ المشرف، من أجل مناقشتها، وتم استعراض كيفية تقسيم محاور البحث في الاستمارة ومدى مساهمة الأسئلة والعبارات المختارة في تحقيق أهداف البحث، أيضا تمت مراجعة الاستمارة بعناية من طرف الباحث والمشرف، حيث تم حذف أو دمج بعض العبارات التي كانت تعبر عن نفس المعنى، كما تم إعادة صياغة البعض الآخر من الأسئلة بسبب تعقيدها وصعوبة فهمها، من أجل تبسيطها وجعلها أكثر وضوحا وفهما بالنسبة للعينة المستهدفة.

ثانيا: المرحلة الثانية

بعد الانتهاء من المرحلة الأولى من إعداد استمارة الاستبيان وبعد مناقشتها بعناية مع الأستاذ المشرف وإجراء تعديلات عليها، تم الانتقال إلى المرحلة الثانية وهي عرض الاستمارة للتحكيم أمام مجموعة من الأساتذة المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق، هذا الإجراء يهدف إلى الحصول على آراء الأساتذة المختصين وملاحظاتهم القيمة، والتأكد من جودة استمارة الاستبيان، وجعلها تلبي بشكل أفضل أهداف البحث، حيث قام الأساتذة المحكمين بمراجعة الاستمارة بعمق ودقة، وتقديم ملاحظات واقتراحات مفصلة بناءا على تخصصهم وخبرتهم الواسعة في المجال، ولقد تضمنت المراجعة تحليلا دقيقا لبنية الاستمارة، وصياغة العبارات، ووضوح وسلامة اللغة المستخدمة. ومن أهم التعديلات التي قمنا بها:

- حذف سؤال الجنس من المعلومات الشخصية؛
- الاستغناء عن مصطلح محافظ حسابات والاكتفاء بمصطلح المدقق الخارجي؛
- حذف بعض العبارات المتشابهة؛
- دمج بعض العبارات التي تؤدي نفس المعنى؛
- إعادة ترتيب بعض العبارات الخاصة بالمحور الأخير المتعلق بإدارة الأرباح.

وانطلاقا من هذه الملاحظات والتعديلات وفي ضوء تصويبات المحكمين تم ضبط استمارة الاستبيان في شكلها النهائي.

الفرع الثاني: وصف محتوى استمارة الاستبيان

تضمنت استمارة الاستبيان خمس (5) صفحات تقريبا، حيث احتوت الصفحة الأولى على خطاب موجه إلى العينة المستهدفة، تم توضيح عنوان الدراسة وأهمية الإجابة على أسئلة الاستبيان بهدف إستكمال الدراسة والإجابة على إشكاليتها و دعم نتائجها، بالإضافة إلى أسئلة تتعلق بخصائص العينة المستهدفة، أما الصفحات الأخرى، فاحتوت على المحاور الرئيسية لمتغيرات الدراسة:

أولا: المحور الأول

تضمن المحور الأول أسئلة حول المعلومات المتعلقة بعينة الدراسة، من معلومات شخصية ووظيفية، والتي تمثلت في عمر المستجوبين، بالاضافة إلى المؤهل العلمي وسنوات الخبرة الوظيفية والمسمى الوظيفي، وقد اشتمل على أربعة (04) أسئلة؛

ثانيا: المحور الثاني

يتمثل المحور الثاني في العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي، ويضم ثلاثة (03) أبعاد: البعد الأول خاص بالعوامل الشخصية للمدقق ويضم سبعة (07) عبارات، والبعد الثاني خاص بالعوامل التقنية ويضم عشرة (10) عبارات، أما البعد الثالث خاص بالعوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق ويضم ستة (06) عبارات؛

ثالثا: المحور الثالث

تضمن المحور الثالث العوامل المرتبطة بالحوكمة، ويضم هو الآخر ثلاثة (03) أبعاد: البعد الأول يتعلق بمجلس الإدارة ويضم تسعة (09) عبارات، والبعد الثاني خاص بلجنة التدقيق ويضم ثمانية (08) عبارات، أما البعد الثالث خاص بهيكل الملكية ويضم ثمانية (08) عبارات؛

رابعا: المحور الرابع

يتعلق المحور الرابع بالمتغير التابع وهي ممارسات إدارة الأرباح، تضمن مجموعة من العبارات التي تخدم هذا المحور، ويضم هذا المحور سبعة عشر (17) عبارة. ويمكن وصف محتويات استمارة الاستبيان في الجدول التالي:

الجدول رقم (06): وصف محتويات استمارة الإستبيان

رقم المحور	المحور	المعلومات (طبيعة العبارات)	عدد العبارات/الأسئلة
الأول	المعلومات الشخصية والوظيفية	معلومات شخصية ووظيفية حول عينة الدراسة	05
الثاني	العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي	العوامل الشخصية	07
		العوامل التقنية	10
		عوامل مرتبطة بجودة التقرير	06
مجموع عبارات المحور الثاني			**23**
الثالث	العوامل المرتبطة بالحوكمة	مجلس الإدارة	09
		لجنة التدقيق	08
		هيكل الملكية	08
مجموع عبارات المحور الثالث			**27**
الرابع	إدارة الأرباح	مجموعة من العبارات التي لها علاقة بممارسات إدارة الأرباح	17

المصدر: من اعداد الباحث

وقد تم استخدام سلم ليكرت الخماسي (Likert Scale) في تحديد الإجابات في استمارة الاستبيان، والذي يعتبر أحد أكثرالأدوات شيوعا، حيث يطلب من المستجوبين إعطاء تقييم لكل عبارة من عبارات الاستبيان، باستخدام مقياس يتكون عادة من خمسة خيارات مصنفة بين 1 و 5، ويتعين على المستجوبين اختيار إجابة واحدة فقط من بين هذه الخيارات للتعبير عن مدى موافقتهم أو عدم موافقتهم على كل عبارة من عبارات الاستبيان، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (07) : ترميز سلم ليكرت الخماسي

الدرجة	5	4	3	2	1
الأهمية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحث

وفيما يتعلق بالحدود التي توضح درجة الموافقة (الأهمية النسبية للوسط الحسابي) تم الاعتماد على أسلوب الفئات، علما أن عدد الفئات هي خمسة (05) فئات، ولحساب طول الفئة تم استخدام المعادلة التالية:

- طول الفئة = المدى/عدد الفئات
- عدد الفئات= 5
- المدى= أكبر قيمة- أصغر قيمة
- المدى= 5-1=4
- إذا طول الفئة =5/4 = 0.8

والجدول التالي يوضح الأهمية النسبية للوسط الحسابي

الجدول رقم (08): الأهمية النسبية للوسط الحسابي

درجة الموافقة	الفئة	الدلالة الإحصائية
غير موافق بشدة	[1-1.8]	درجة موافقة منخفضة جدا
غير موافق	]1.8-2.6]	درجة موافقة منخفضة
محايد	]2.6-3.4]	درجة موافقة متوسطة
موافق	]3.4-4.2]	درجة موافقة مرتفعة
موافق بشدة	]4.2-5]	درجة موافقة مرتفعة جدا

المصدر: من إعداد الباحث

الفرع الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة

بالاعتماد على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS V.26)، ولمعالجة وتحليل البيانات المستخرجة من استمارة الاستبيان، تم استخدام مجموعة من الأدوات والأساليب الإحصائية والتي يمكن إدراجها في الآتي:

- معامل ألفا كرونباخ (Alfa Cronbach) لقياس ثبات أداة الدراسة؛
- معامل إرتباط بيرسون لقياس صلاحية الاستبيان؛
- التكرارات والنسب المئوية؛
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية؛
- اختبار F-Testلاختبار جودة نموذج العلاقة بين المتغيرات واختبار T-test من أجل اختبار فرضيات الدراسة، ولتقديم قرار بشأن قبول أو رفض الفرضية الصفرية استنادا إلى مقارنة مستوى الدلالة الإحصائية لاختبار T-test مع درجة المعنوية المحددة من قبل الباحث (sig≤0.05)، أي أن مستوى الثقة بنسبة 95%. ففي حال كان مستوى الدلالة الإحصائية أعلى من مستوى المعنوية المعتمد، يتم قبول الفرضية الصفرية، وعلى العكس إذا كان مستوى الدلالة الإحصائية أقل من مستوى المعنوية المعتمد، يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة.
- معامل الإرتباط ومعامل التحديد؛
- الانحدار المتعدد من أجل التعرف على العلاقات بين المتغيرات.

المطلب الثالث: صدق وثبات استمارة الاستبيان

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبيان مع المحور الذي ينتمي إليه، ولقد تم حساب معامل ارتباط بيرسون لهذا الغرض. أما ثبات الاستبيان فيقصد به أنه سيعطي نفس النتائج تقريبا إذا أعيد تطبيقه على أفراد العينة، تحت نفس الشروط والظروف، أي تكون النتائج التي يعطيها أفراد العينة متقاربة إذا تم تكرار توزيعه على نفس عينة الدراسة، ويمكن استخدام معامل ألفا كرونباخ لهذا الغرض.

الفرع الأول: صدق الاتساق الداخلي

من أجل تحديد مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبيان في المجال الذي تنتمي إليه هذه العبارة، سيتم حساب معامل ارتباط بيرسون لكل عبارة من عبارات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه، بالاضافة إلى حساب مستوى الدلالة لكل عبارة كما يلي:

أولا: صدق الاتساق الداخلي للبعد الأول-العوامل الشخصية

يوضح الجدول رقم (09) مستوى دلالة العبارات، ومعاملات الارتباط لكل عبارة والبعد الذي تنتمي إليه.

الجدول رقم (09): صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد الأول المتعلق بالعوامل الشخصية

الرقم	العبارة	معامل إرتباط بيرسون	مستوى الدلالة
01	تعيين المدقق الخارجي من طرف مجلس الإدارة يمنحه استقلالية أكثر	0.359	0.000
02	تؤثر العلاقات الشخصية بين إدارة المؤسسة والمدقق الخارجي على موضوعيته وحياديته	0.409	0.000
03	إلتزام المدقق الخارجي بالمعايير المهنية والمبادئ الأخلاقية تعزز إستقلاليته وتحسن من جودة عملية التدقيق	0.165	0.108
04	يؤثر المستوى التعليمي وخبرة المدقق الخارجي على جودة عملية التدقيق	0.424	0.000
05	يساهم التكوين والتدريب الفني للمدقق الخارجي في تحسين مستوى أدائه	0.322	0.001
06	يعتبر بذل المدقق الخارجي للعناية المهنية أمرا ضروريا لضمان جودة عملية التدقيق الخارجي	0.223	0.029

07	عدد ساعات التدقيق مؤشر أساسي لمستوى جودة عملية التدقيق الخارجي	0.471	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

من خلال الجدول رقم (09) يتبين أن معامل ارتباط بيرسون بين كل عبارة من عبارات بعد العوامل الشخصية والبعد ككل، دالة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، حيث يلاحظ أن مستوى الدلالة لكل العبارات أقل من مستوى الدلالة المعتمد، باستثناء العبارة رقم (3) التي فاقت مستوى دلالتها (5%)، بالإضافة إلى أن قيم جميع معاملات ارتباط بيرسون موجبة، حيث أن أدنى قيمة لمعامل الارتباط كانت في العبارة الثالثة بـــ (0.165) وهي العبارة التي تجاوز مستوى دلالتها المستوى المعتمد، أما أعلى قيمة لمعامل الإرتباط فكانت في العبارة (07) بـــ (0.471)، وهذا دليل على أن هناك علاقة طردية بين كل العبارات والبعد الذي تندرج فيه. وبذلك يمكن اعتبار أن عبارات البعد الأول ذات مصداقية لما وضعت لقياسه.

ثانيا: صدق الاتساق الداخلي للبعد الثاني–العوامل التقنية

يوضح الجدول رقم (10) مستوى دلالة العبارات، ومعاملات الارتباط لكل عبارة والبعد الذي تنتمي إليه.

الجدول رقم (10): صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثاني المتعلق بالعوامل التقنية

الرقم	العبارة	معامل إرتباط بيرسون	مستوى الدلالة
01	كبر حجم مكتب التدقيق يجعل المدقق الخارجي أكثر حرصا على توظيف مدققين ذوي كفاءة عالية مما يدعم جودة عملية التدقيق الخارجي	0.283	0.005
02	تولي مكاتب التدقيق صغيرة الحجم اهتماما خاصا للعملاء أكثر من مكاتب التدقيق الكبيرة	0.101	0.327
03	يؤثر تعقيد البيانات المالية للمؤسسة على أتعاب المدقق الخارجي	0.285	0.005
04	تخفيض المدقق الخارجي لأتعابه بهدف جلب العملاء يؤثر سلبا على جودة التدقيق	0.021	0.835
05	يشكل تقديم المدقق الخارجي لخدمات استشارية للمؤسسة محل التدقيق تهديدا لاستقلاليته، مما يؤثر سلبا على جودة عملية التدقيق الخارجي	0.349	0.000
06	يساعد التغيير المستمر لمكاتب التدقيق على الرفع من مستوى جودة عملية التدقيق الخارجي	0.427	0.000

07	يؤدي طول مدة ارتباط المدقق الخارجي إلى تعزيز فهمه لأعمال المؤسسة محل التدقيق	0.335	0.001
08	يؤدي تخصص المدقق الخارجي في قطاع معين إلى تحسين كفاءة وجودة عملية التدقيق	0.588	0.000
09	يعزز التخصص المهني للمدقق الخارجي من استيعاب المخاطر التي يواجهها أثناء ممارسة مهامه	0.502	0.000
10	تساهم السمعة الجيدة للمدقق الخارجي في تحسين جودة عملية التدقيق الخارجي	0.292	0.004

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

من خلال الجدول رقم (10) يتبين أن هناك درجة اتساق مقبولة بين عبارات بعد العوامل التقنية والبعد ككل، مما يدل على أن هناك مستوى صدق مقبول لمحتوى العبارات، حيث أن ثمانية عبارات من أصل عشرة، دالة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، أما العبارتان (2) و(4) فقد تجاوزت مستوى دلالتها (5%)، مسجلتان أدنى قيمة لمعامل الإرتباط بمقدار (0.101) و(0.021) على الترتيب، أما أعلى قيمة لمعامل الإرتباط فكانت في العبارة (08) بـــ (0.588)، وعلى العموم فقد كانت جميع قيم معاملات ارتباط بيرسون موجبة، مما يؤكد على أن هناك علاقة طردية بين كل العبارات والبعد الذي تندرج فيه. وبذلك يمكن اعتبار أن عبارات بعد العوامل التقنية ذات مصداقية لما وضعت لقياسه.

ثالثا: صدق الاتساق الداخلي للبعد الثالث-العوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق

يوضح الجدول رقم (11) مستوى دلالة العبارات، ومعاملات الارتباط لكل عبارة والبعد الذي تنتمي إليه.

الجدول رقم (11): صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثالث المتعلق بالعوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق

الرقم	العبارة	معامل إرتباط بيرسون	مستوى الدلالة
01	يؤدي احتواء التقرير على أدلة كافية ومناسبة إلى دعم الرأي الصادر من المدقق الخارجي وتحسين جودة تقريره	0.514	0.000
02	يؤدي إصدار تقرير ذو جودة عالية إلى تحسين جودة عملية التدقيق الخارجي	0.449	0.000
03	يؤثر توقيت إصدار التقرير على جودة المعلومات المالية	0.442	0.000
04	ترتبط جودة التقرير بتقديم رأي مهني ومستقل للبيانات المالية للمؤسسة محل التدقيق	0.324	0.001
05	وجود شكوك أثناء عملية التدقيق يؤدي إلى رأي متحفظ مما يؤثر على جودة التقرير	0.386	0.000
06	يشير تقرير المدقق المعدل إلى وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية	0.468	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

من خلال الجدول رقم (11) يتبين أن معامل ارتباط بيرسون بين كل عبارة من عبارات البعد الثالث من المحور الثاني والبعد ككل، دالة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، حيث يلاحظ أن مستوى الدلالة لكل العبارات أقل من مستوى الدلالة المعتمد، بالإضافة إلى أن جميع قيم معاملات ارتباط بيرسون موجبة، حيث أن أدنى قيمة لمعامل الارتباط كانت في العبارة الرابعة بـــ (0.324)، أما أعلى قيمة لمعامل الإرتباط فكانت في العبارة الأولى بـــ (0.514)، وهذا دليل على أن هناك علاقة طردية بين كل العبارات والبعد الذي تندرج فيه. وبذلك يمكن اعتبار أن عبارات البعد الثالث من المحور الثاني ذات مصداقية لما وضعت لقياسه.

رابعا: صدق الاتساق الداخلي للبعد المتعلق بمجلس الإدارة

يوضح الجدول رقم (12) مستوى دلالة العبارات، ومعاملات الارتباط لكل عبارة والبعد الذي تنتمي إليه.

الجدول رقم (12): صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد المتعلق بمجلس الإدارة

الرقم	العبارة	معامل إرتباط بيرسون	مستوى الدلالة
01	تساهم استقلالية مجلس الإدارة في الحفاظ على موضوعيته في اتخاذ القرارات وتعزيز مساءلة الإدارة التنفيذية وتحسين أداء المؤسسة	0.429	0.000
02	تحرص المؤسسة أن يكون أعضاء مجلس الإدارة من ذوي الخبرة والسمعة الحسنة	0.534	0.000
03	يجب أن يتناسب حجم مجلس الإدارة مع حجم المؤسسة من أجل فعالية وظيفته الرقابية	0.326	0.001
04	يؤثر حجم مجلس الإدارة على قدرته الرقابية وعلى نطاق الإشراف، بالإضافة إلى صعوبة الاتصال	0.362	0.000
05	يؤدي الفصل بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي إلى فعالية الرقابة	0.454	0.000
06	يؤثر التوازن بين الأعضاء التنفيذيين وغير التنفيذيين لمجلس الإدارة إيجابا على وظيفته الرقابية	0.488	0.000
07	تعيق ازدواجية المناصب قدرة المجلس على تقديم تقييم موضوعي حول أداء المؤسسة	0.048	0.645
08	زيادة عدد اجتماعات مجلس الإدارة يدعم الحوكمة ويساعد في تحسين أداء المؤسسة	0.201	0.049
09	يتم منح المدراء المستقلين مكافآت ترتبط بإنجازاتهم لتعزيز فعالية مجلس الإدارة	0.194	0.058

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

من خلال الجدول رقم (12) يتبين أن معامل ارتباط بيرسون بين كل عبارة من عبارات بعد مجلس الإدارة والبعد ككل، دالة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، حيث يلاحظ أن مستوى الدلالة لكل العبارات أقل من مستوى الدلالة المعتمد، باستثناء العبارة رقم (7) التي فاقت مستوى دلالتها (5%)، بالإضافة إلى ذلك فإن جميع قيم معاملات ارتباط بيرسون موجبة، حيث أن أدنى قيمة لمعامل الارتباط كانت في العبارة السابعة بـــ (0.048) وهي العبارة التي تجاوز مستوى دلالتها المستوى المعتمد، أما أعلى قيمة لمعامل الإرتباط فكانت في العبارة (02) بـــ (0.534)، وهذا دليل

على أن هناك علاقة طردية بين كل العبارات والبعد الذي تندرج فيه. وبذلك يمكن اعتبار أن عبارات البعد الأول من المحور الثالث ذات مصداقية لما وضعت لقياسه.

خامسا: صدق الاتساق الداخلي للبعد المتعلق بلجان التدقيق

يوضح الجدول رقم (13) مستوى دلالة العبارات، ومعاملات الارتباط لكل عبارة والبعد الذي تنتمي إليه.

الجدول رقم (13): صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد المتعلق بلجان التدقيق

الرقم	العبارة	معامل إرتباط بيرسون	مستوى الدلالة
01	تساعد استقلالية لجنة التدقيق في تعزيز الرقابة بشكل أفضل	0.309	0.002
02	يعتبر اشراف لجنة التدقيق على استقلالية المدقق الخارجي أمرا حاسما لضمان حوكمة فعالة للمؤسسات	0.474	0.000
03	تحرص لجنة التدقيق على التحقق من مصداقية القوائم المالية وتعزيز دور الحوكمة داخل المؤسسة	0.167	0.103
04	يتمتع أعضاء لجنة التدقيق بمستوى جيد في المحاسبة والتدقيق تمكنهم من التطبيق الصارم للحوكمة	0.411	0.000
05	تشرف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية من خلال عرض نتائج التدقيق الداخلي والخارجي	0.449	0.000
06	تساهم الاجتماعات الدورية للجنة التدقيق والاتصال المباشر والمستمر مع المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة	0.332	0.001
07	تعتبر عضوية المرأة في لجنة التدقيق عاملا هاما في تعزيز الحوكمة داخل المؤسسة	0.242	0.018
08	يؤثر انشغال أعضاء لجنة التدقيق بمهام أخرى على فعالية اللجنة مما يؤدي إلى ضعف الحوكمة	0.449	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

من خلال الجدول رقم (13) يتبين أن معامل ارتباط بيرسون بين كل عبارة من عبارات بعد لجان التدقيق والبعد ككل، دالة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، حيث يلاحظ أن مستوى الدلالة لكل العبارات أقل من مستوى الدلالة المعتمد، باستثناء العبارة رقم (3) التي فاقت مستوى دلالتها (5%)، بالإضافة إلى ذلك فإن جميع قيم معاملات ارتباط بيرسون موجبة، حيث أن أدنى قيمة لمعامل الارتباط كانت في العبارة الثالثة بـــ (0.167) وهي العبارة التي تجاوز مستوى دلالتها المستوى المعتمد، أما أعلى قيمة لمعامل الإرتباط فكانت في العبارة (02) بـــ (0.474)، وهذا دليل على أن هناك علاقة طردية بين كل العبارات والبعد الذي تندرج فيه. وبذلك يمكن اعتبار أن عبارات البعد الثاني من المحور الثالث ذات مصداقية لما وضعت لقياسه.

سادسا: صدق الاتساق الداخلي للبعد المتعلق بهيكل الملكية

يوضح الجدول رقم (14) مستوى دلالة العبارات، ومعاملات الارتباط لكل عبارة والبعد الذي تنتمي إليه.

الجدول رقم (14): صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد المتعلق بهيكل الملكية

الرقم	العبارة	معامل إرتباط بيرسون	مستوى الدلالة
01	تؤثر طبيعة هيكل الملكية على مستوى الرقابة والشفافية في المؤسسة	0.312	0.002
02	يؤثر نوع هيكل الملكية على درجة التوافق بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين	0.455	0.000
03	تعتبر الملكية الإدارية آلية مهمة للحد من تعارض المصالح بين المديرين والملاك	0.384	0.000
04	تؤدي الملكية العائلية إلى تضارب المصالح بين العائلة وباقي المساهمين	0.254	0.013
05	يساعد الإفصاح عن هيكل المؤسسة في تعزيز الحوكمة داخل المؤسسة	0.478	0.000
06	تساعد الملكية المركزة على التقليل من عدم تماثل المعلومات وفرض رقابة صارمة على الإدارة	0.295	0.004
07	يشير تشتت الملكية إلى غياب الحافز في مراقبة أداء المؤسسة	0.176	0.059
08	تساعد الملكية المؤسسية في فعالية الرقابة ودعم آليات الحوكمة في المؤسسة	0.061	0.554

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

من خلال الجدول رقم (14) يتبين أن هناك درجة اتساق مقبولة بين عبارات بعد هيكل الملكية والبعد ككل، مما يدل على أن هناك مستوى صدق مقبول لمحتوى العبارات، حيث أن ست عبارات من أصل ثمانية، دالة عند مستوى

دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، أما العبارتان (7) و(8) فقد تجاوزت مستوى دلالتها (5%)، أي أنهما غير دالتان إحصائيا، مسجلتان أدنى قيمة لمعامل الإرتباط، حيث سجلت العبارة رقم (8) قيمة سالبة لمعامل الارتباط، بمقدار (0.061-) وبخصوص أعلى قيمة لمعامل الإرتباط فكانت في العبارة (05) بـــ (0.478)، وعلى العموم فقد كانت جميع قيم معاملات ارتباط بيرسون موجبة (ماعدا العبارة الثامنة)، مما يؤكد على أن هناك علاقة طردية بين العبارات والبعد الذي تندرج فيه. وبذلك يمكن اعتبار أن عبارات بعد هيكل الملكية ذات مصداقية لما وضعت لقياسه.

سابعا: صدق الاتساق الداخلي للمحور المتعلق بإدارة الأرباح

يوضح الجدول رقم (15) مستوى دلالة العبارات، ومعاملات الارتباط لكل عبارة والمحور الذي تنتمي إليه.

الجدول رقم (15): صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور المتعلق بإدارة الأرباح

الرقم	العبارة	معامل إرتباط بيرسون	مستوى الدلالة
01	تستخدم ممارسات إدارة الأرباح كوسيلة من أجل التلاعب بالبيانات المالية	0.300	0.003
02	تنعكس ممارسات إدارة الأرباح على جودة أرباح المؤسسة	0.353	0.000
03	تقوم ممارسات إدارة الأرباح بالإخلال بالمبادئ الأخلاقية للمحاسبة	0.408	0.000
04	يقوم المسيرون بالتلاعب بالنتائج المالية للمؤسسة من أجل تعظيم مكافآتهم مقابل الأرباح	0.204	0.046
05	يستخدم سلوك إدارة الأرباح من أجل التقليل من التكاليف الضريبية	0.331	0.001
06	تؤثر ممارسات إدارة الأرباح على مصداقية المؤسسة وثقة المستثمرين فيها	0.249	0.014
07	تقوم المؤسسات بممارسات إدارة الأرباح لتحسين الأداء المالي لها	0.204	0.046
08	تؤثر ممارسات إدارة الأرباح على القرارات الاستثمارية للمستثمرين	0.333	0.001
09	يؤدي سلوك إدارة الأرباح إلى تخفيض مستوى الشفافية والتأثير على سمعة المؤسسة	0.144	0.163
10	يعد تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي في القوائم المالية مقارنة بالأسعار الحقيقية من أساليب إدارة الأرباح	0.298	0.003
11	تقوم المؤسسات بإدراج إيرادات سنوات سابقة في القوائم المالية للدورة الحالية	0.230	0.024

12	يتميز سلوك إدارة الأرباح بالتعقيد وصعوبة إكتشافه، مما يجعل قياس مدى تأثيرها أمرا صعبا	0.360	0.000
13	ضعف الافصاح عن المعلومات المحاسبية في التقارير المالية يعزز من استخدام ممارسات إدارة الأرباح	0.330	0.001
14	تعتبر ممارسات إدارة الأرباح تقنية تستخدم لتضليل مستخدمي القوائم المالية	0.347	0.001
15	تقوم المؤسسات بممارسات إدارة الأرباح لتلبية توقعات المحللين وتجنب ردود الفعل السلبية للسوق	0.123	0.234
16	يمكن أن تخلق ممارسات إدارة الأرباح تصور غير دقيق حول الاستقرار المالي، مما يؤدي إلى قرارات استثمارية مضللة	0.347	0.001
17	تلعب الاعتبارات الأخلاقية دورا هاما في التقليل من إدارة الأرباح	0.270	0.047

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

من خلال الجدول رقم (15) يتبين أن معامل ارتباط بيرسون بين كل عبارة من عبارات المحور الرابع (إدارة الأرباح) والمحور ككل، دالة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، حيث يلاحظ أن مستوى الدلالة لكل العبارات أقل من مستوى الدلالة المعتمد، باستثناء العبارة رقم (9)، والعبارة رقم (15) التي فاقتا مستوى دلالتهما (5%)، بالإضافة إلى ذلك فإن جميع قيم معاملات ارتباط بيرسون موجبة، حيث أن أدنى قيمة لمعامل الارتباط كانت في العبارتين التاسعة والخامسة عشر بـــ (0.144) و(0.123) على الترتيب، وهي العبارتان اللتان تجاوزت مستوى دلالتهما المستوى المعتمد، أما أعلى قيمة لمعامل الإرتباط فكانت في العبارة (03) بـــ (0.408)، وهذا دليل على أن هناك علاقة طردية بين كل العبارات والمحور الذي تندرج فيه. وبذلك يمكن اعتبار أن عبارات المحور الرابع ذات مصداقية لما وضعت لقياسه.

الفرع الثاني: اختبار الثبات

من أجل اختبار ثبات الاستبيان تم الاعتماد على معامل ألفا–كرونباخ Alfa Cronbach ، حيث تم حساب المعامل لكل بعد/محور من محاور الاستبيان، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (16): قياس ثبات الإستبيان

البعد/المحور	عدد العبارات	معامل الثبات
البعد الأول	07	0.798
البعد الثاني	10	0.811
البعد الثالث	06	0.823
المحور الثاني	23	0.871
البعد الأول	09	0.914
البعد الثاني	08	0.784
البعد الثالث	08	0.817
المحور الثالث	25	0.828
المحور الرابع	17	0.834
الاستبيان ككل	**65**	**0.912**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

من الجدول رقم (16) يتضح أن قيم معامل الثبات (Alfa Cronbach) للمحور الأول والخاص بالعوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي بلغت (0.871)، والمحور الثاني الخاص بالعوامل المرتبطة بالحوكمة بلغت (0.828)، أما المحور الثالث الخاص بإدارة الأرباح فقد بلغ (0.834)، وهذه القيم أكبر من الحد الأدنى للحكم على مدى صدق وثبات عبارات الدراسة، أي أكبر من (60%)، بالإضافة إلى أن قيمة المعامل الإجمالي لاستمارة الاستبيان قدرت بـــ (0.912) وهذا دليل على وجود ثبات داخلي كبير، وبالتالي تعتبر هذه المعاملات جيدة من حيث قابلية الاعتماد على نتائج الاستبيان.

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة

يتناول هذا المبحث المعالجة الإحصائية للمعلومات التي تم جمعها من خلال إجابات أفراد العينة الذين تم استجوابهم، حيث تتضمن هذه المعالجة عرض وتحليل خصائص أفراد عينة الدراسة، بالإضافة إلى تحليل اجاباتهم عن مختلف العبارات المتعلقة بمحاور الإستبيان، كالتالي:

المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج المحور الأول المتعلق بخصائص عينة الدراسة؛

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج المحور الثاني والثالث؛

المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج المحور الرابع.

المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج المحور الأول المتعلق بخصائص عينة الدراسة

قام الباحث من خلال هذا المطلب بتحليل البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث تكونت من أربعة (04) أسئلة تخص العمر، المؤهل العلمي، الخبرة والمسمى الوظيفي، وذلك من أجل تحديد مستوى إدراك العينة لأسئلة الدراسة وطبيعة الموضوع، وتعتبر في غاية الأهمية من أجل تحديد درجة الاعتماد على اجاباتهم لزيادة فعالية النتائج المتوصل عليها.

الفرع الأول: توزيع عينة الدراسة حسب العمر

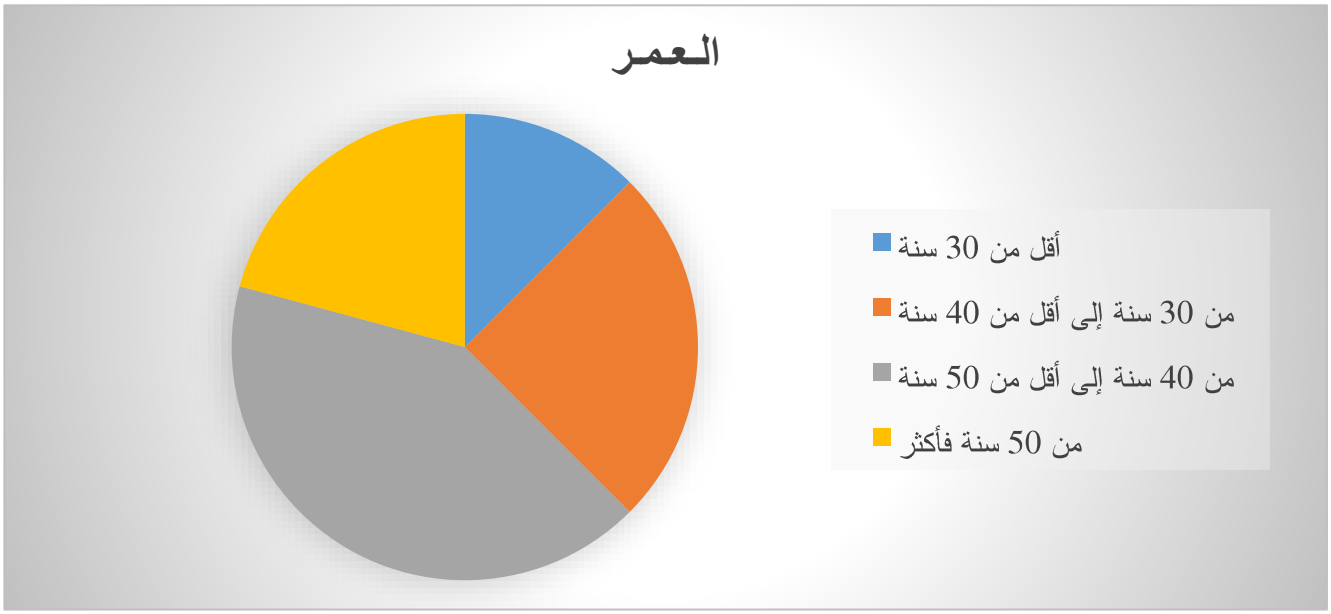
سيتم في هذا الفرع تحليل اجابات عينة الدراسة للسؤال المتعلق بالعمر، حيث يوضح الجدول رقم (17)، والشكل رقم (07) توزيع أفراد العينة حسب العمر وذلك كما يلي:

الجدول رقم (17): توزيع عينة الدراسة حسب العمر

البيان		التكرار	النسبة المئوية
العمر	أقل من 30 سنة	12	12.5
	من 30 سنة إلى أقل من 40 سنة	24	25
	من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة	40	41.7
	من 50 سنة فأكثر	20	20.8
المجموع		**96**	**100**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

الشكل رقم (07): توزيع عينة الدراسة حسب العمر



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

من خلال الجدول رقم (17)، والشكل رقم (07) يتضح أن الفئة العمرية (من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة) هي النسبة الأكبر من المستجوبين، حيث بلغت نسبة 41.7% تلتها الفئتين العمريتين (من 30 سنة إلى أقل من 40 سنة) و(من 50 سنة فأكثر) بنسبة بلغت 25% و20.8% على الترتيب، وفي الأخير جاءت الفئة (أقل من 30سنة) بنسبة ضعيفة قدرت بـــ 12.5%، ويمكن تفسير النسبة الضعيفة لفئة (أقل من 30 سنة) إلى أن القانون رقم 10-01 يشترط الخبرة المهنية من أجل إجراء المسابقة الوطنية والتحصل على الاعتماد لمزاولة المهنة، بالإضافة إلى طول المدة من أجل الحصول على الشهادات العليا بالنسبة للأكاديميين.

الفرع الثاني: توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

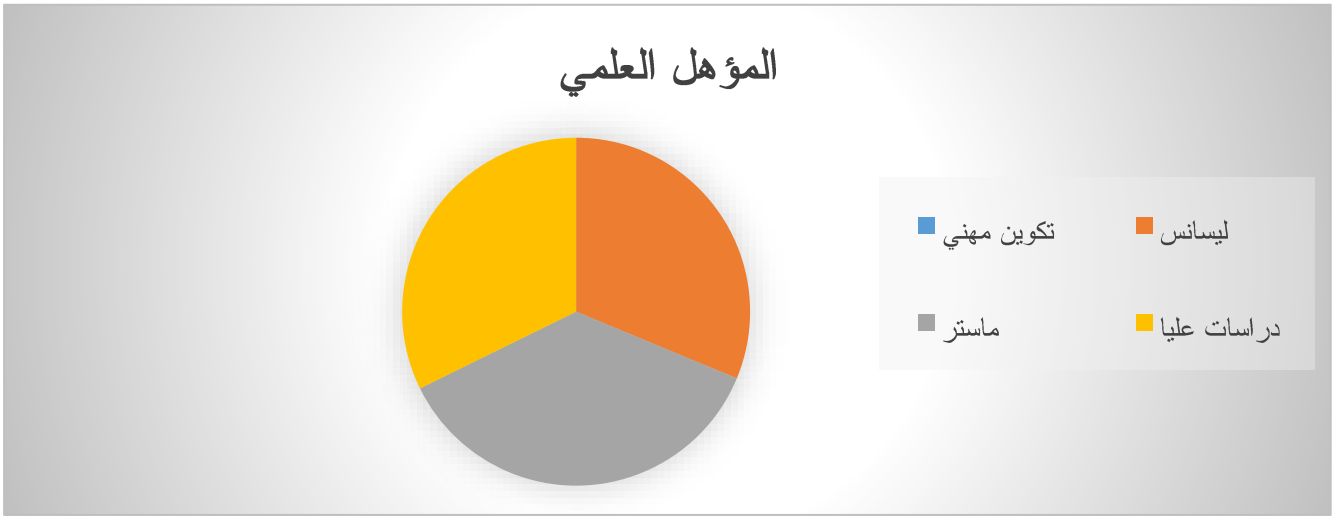
سيتم في هذا الفرع تحليل اجابات عينة الدراسة للسؤال المتعلق بالمؤهل العلمي، حيث يوضح الجدول رقم (18)، والشكل رقم (08) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي وذلك كما يلي:

الجدول رقم (18): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

البيان		التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	تكوين مهني	00	00
	ليسانس	30	31.3
	ماستر	35	36.5
	دراسات عليا	31	32.3
المجموع		**96**	**100**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

شكل رقم (08): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

من خلال الجدول رقم (18) والشكل رقم (08) يتبين أن معيار المؤهل العلمي في هذه العينة جاءت بالتساوي تقريبا، حيث بلغت نسبة المستجوبين الذين لديهم شهادة الليسانس 30 فردا بنسبة 31.3% والأفراد الذين يملكون شهادة

الماستر فقد بلغ عددهم 35 بنسبة 36.5%، أما بالنسبة للأفراد الذين لديهم شهادة في الدراسات العليا سواءا ماجستير أو دكتوراه فقد بلغ عددهم 31 بنسبة 32.3%، وهذا يدل على أن أفراد العينة هم من الفئة التي لديها مؤهلات علمية في مجال التدقيق والمحاسبة، حيث أن القانون يشترط أن يمتلك الفرد الذي يريد الإلتحاق بمهنتي محافظ الحسابات وخبير المحاسبة، أن يكون لديه شهادة الليسانس، بالإضافة إلى الأساتذة الجامعيين الذين يمتلكون شهادات عليا، كما أن هذه العينة تستطيع الإجابة على عبارات الاستبيان نظرا لمؤهلاتها.

الفرع الثالث: توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة

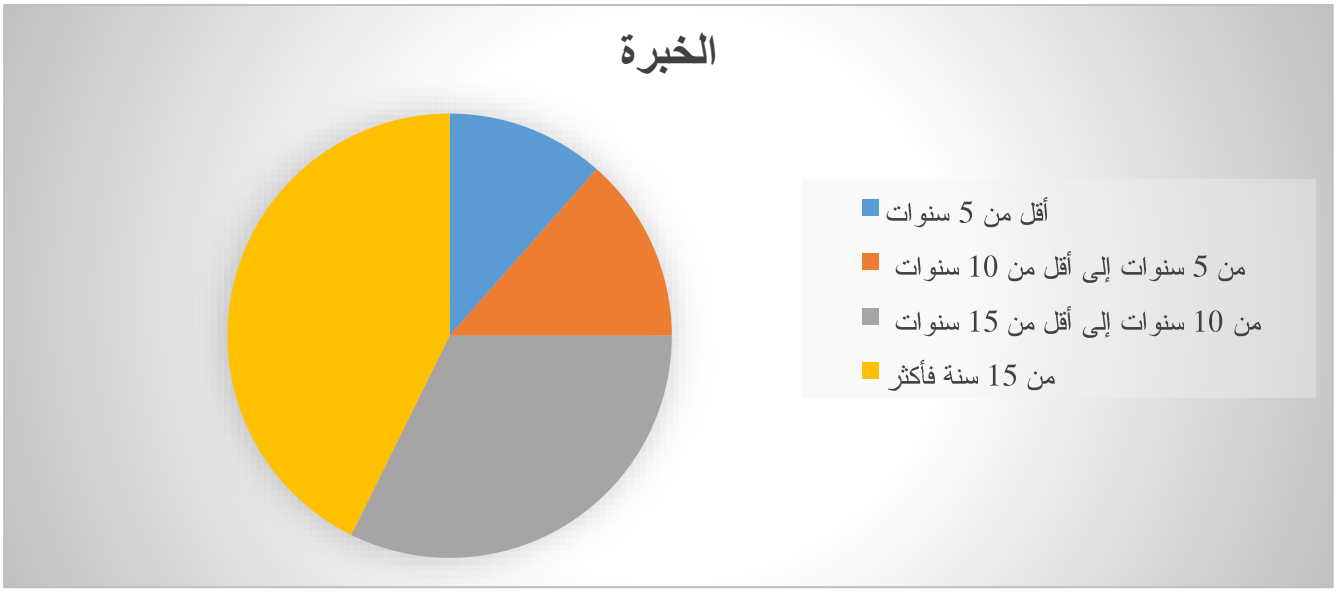
سيتم في هذا الفرع تحليل اجابات عينة الدراسة للسؤال المتعلق بالخبرة، حيث يوضح الجدول رقم (19)، والشكل رقم (09) توزيع أفراد العينة حسب الخبرة وذلك كما يلي:

الجدول رقم (19): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة

البيان		التكرار	النسبة المئوية
الخبرة	أقل من 5 سنوات	11	11.5
	من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	13	13.5
	من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	31	32.3
	من 15 سنة فأكثر	41	42.7
المجموع		**96**	**100**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

شكل رقم (09): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

يلاحظ من الجدول رقم (19) والشكل رقم (09) أن فئة ذات الخبرة (من 15 سنة فأكثر) أخذت نصيب الأسد من المستجوبين بنسبة بلغت 42.7%، تليها الفئة ذات الخبرة (من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة) بنسبة 32.3%، ثم الفئة ذات الخبرة (من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات) بنسبة بلغت 13.5%، وأخيرا جاءت الفئة ذات الخبرة (أقل من 5 سنوات) بنسبة 11.5%. وهذا يدل على أن أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة تساعد على الإجابة على عبارات الاستبيان بكفاءة عالية، مما يمكن من الحصول على معلومات دقيقة وإجابات قريبة إلى الواقع.

الفرع الرابع: توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

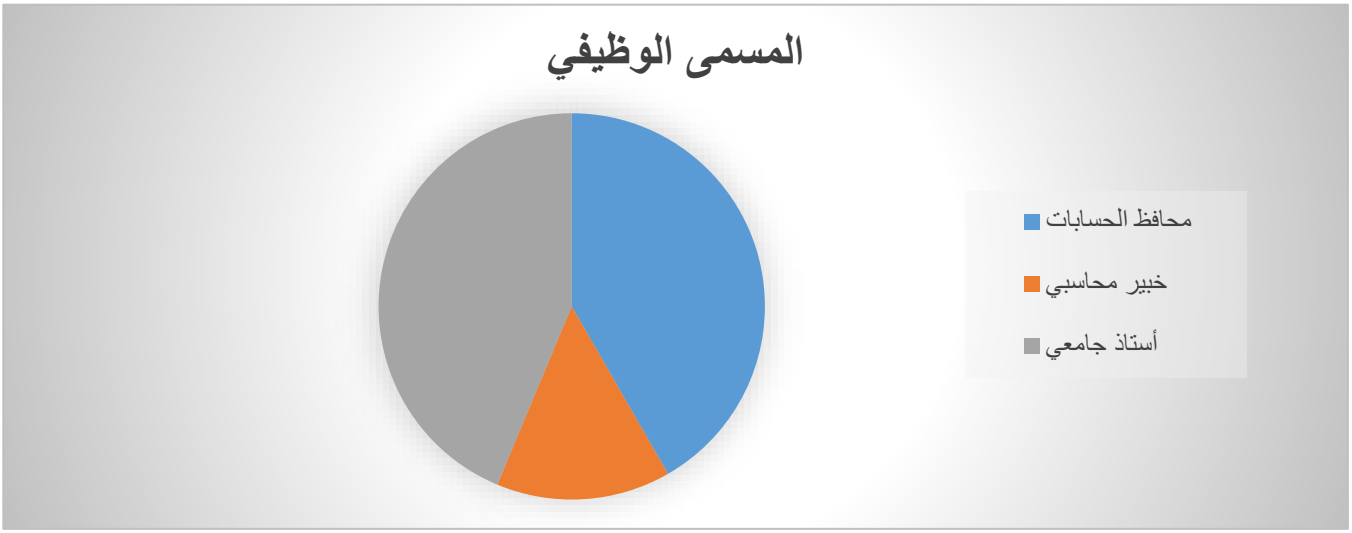
سيتم في هذا الفرع تحليل اجابات عينة الدراسة للسؤال المتعلق بالمسمى الوظيفي، حيث يوضح الجدول رقم (20)، والشكل رقم (10) توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي وذلك كما يلي:

الجدول رقم (20): توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

البيان		التكرار	النسبة المئوية
المسمى الوظيفي	محافظ حسابات	40	41.7
	خبير محاسبي	14	14.6
	أستاذ جامعي	42	43.7
المجموع		**96**	**100**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

شكل رقم (10): توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

يتضح من خلال الجدول رقم (20) والشكل رقم (10) أن فئة الأساتذة الجامعيين جاءت في المرتبة الأولى بنسبة بلغت 43.7%، ثم فئة محافظي الحسابات في المرتبة الثانية بنسبة بلغت 41.7%، وجاءت في المرتبة الأخيرة فئة الخبراء المحاسبين بنسبة 14.6%، وهذا يدل على أنه من الصعب الحصول على شهادة خبير محاسبي، بالإضافة إلى أنه أمر اختياري بالنسبة لمحافظ الحسابات. هذا من جهة ومن جهة أخرى صعوبة تجاوب الفئة المهنية مقارنة بالفئة الأكاديمية، وبصفة عامة فهذا لا يؤثر أو ينقص من نتائج الدراسة.

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج المحور الثاني والثالث

قام الباحث من خلال هذا المطلب بتحليل عبارات المحورين المتعلقين بالمتغيرات المستقلة، حيث تكون كل محور من ثلاثة (03) أبعاد، ومن أجل تحديد درجة موافقة العينة لعبارات المحورين، تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

الفرع الأول: عرض وتحليل نتائج المحور الثاني المتعلق بالعوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي

قام الباحث عند اعداد استمارة الاستبيان بتقسيم المحور المتعلق بالعوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي، إلى ثلاثة أبعاد، يتعلق البعد الأول بالعوامل الشخصية، والبعد الثاني بالعوامل التقنية، أما البعد الثالث فيتعلق بالعوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق، وفيما يلي يستعرض الباحث بالتحليل اجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني.

أولا: عرض وتحليل نتائج البعد الأول–العوامل الشخصية

من أجل معرفة درجة موافقة أفراد عينة الدراسة على عبارات الاستبيان، تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، بالإضافة إلى ترتيب العبارات حسب أهميتها، والجدول رقم (21)، يوضح النتائج المتحصل عليها من اجابات أفراد العينة على عبارات البعد المتعلق بالعوامل الشخصية.

الجدول رقم (21): درجة موافقة عينة الدراسة على عبارات البعد المتعلق بالعوامل الشخصية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
01	تعيين المدقق الخارجي من طرف مجلس الإدارة يمنحه استقلالية أكثر	3.85	1.095	5
02	تؤثر العلاقات الشخصية بين إدارة المؤسسة والمدقق الخارجي على موضوعيته وحياديته	4.08	1.121	3
03	إلتزام المدقق الخارجي بالمعايير المهنية والمبادئ الأخلاقية تعزز إستقلاليته وتحسن من جودة عملية التدقيق	4.41	0.853	2

04	يؤثر المستوى التعليمي وخبرة المدقق الخارجي على جودة عملية التدقيق	3.82	1.179	6
05	يساهم التكوين والتدريب الفني للمدقق الخارجي في تحسين مستوى أدائه	4.04	1.075	4
06	يعتبر بذل المدقق الخارجي للعناية المهنية أمرا ضروريا لضمان جودة عملية التدقيق الخارجي	4.47	0.680	1
07	عدد ساعات التدقيق مؤشر أساسي لمستوى جودة عملية التدقيق الخارجي	3.54	1.399	7
البعد الأول: العوامل الشخصية		**4.03**	**0.378**	/

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

يلاحظ من الجدول رقم (21) أن العبارة رقم (06)، جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.47) وانحراف معياري قدره (0.680)، حيث اتجهت اجاباتها نحو الموافقة بشدة. أما العبارة رقم (03) فقد جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (4.41) وانحراف معياري قدره (0.853)، متجهة إجاباتها نحو الموافقة بشدة، وهذا يعني أن أغلبية أفراد العينة يوافقون على أن جودة التدقيق الخارجي مرتبطة ببذل المدقق للعناية المهنية، والتزامه بالمعايير المهنية والأخلاقية أثناء قيامه بمهامه، أما في المرتبة الثالثة فقد جاءت العبارة رقم (02) بمتوسط حسابي قدره (4.08) وانحراف معياري قدره (1.121)، وهذا يدل على أن أفراد عينة الدراسة يرون أن وجود علاقات شخصية كانت أو مالية بين المدقق الخارجي وإدارة المؤسسة، تؤثر على استقلاليته وحياديته. أما بخصوص المرتبة الأخيرة فقد كانت للعبارة رقم (07)، لكن إجاباتها متجهة نحو الموافقة بمتوسط حسابي قدره (3.54).

وبالتالي فإن عبارات البعد الأول المتعلقة بالعوامل الشخصية كانت بمتوسط حسابي 4.03 وهذا يدل على أن نسبة قبول العينة على هذا البعد جاءت مرتفعة حسب مقياس الدراسة، وتشتت إجابات الأفراد ضعيف حيث بلغ الانحراف المعياري 0.378، وهذا دليل على أن اجابات عينة الدراسة متقاربة وبالتالي فإن إجابات عينة الدراسة لديهم اتجاه إيجابي نحو العوامل الشخصية المتعلقة بجودة التدقيق الخارجي، وهناك موافقة نسبية بين إجاباتهم حول هذا البعد.

ثانيا: عرض وتحليل نتائج البعد الثاني–العوامل التقنية

من أجل معرفة درجة موافقة أفراد عينة الدراسة على عبارات الاستبيان، تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، بالإضافة إلى ترتيب العبارات حسب أهميتها، والجدول رقم (22)، يوضح النتائج المتحصل عليها من اجابات أفراد العينة على عبارات البعد المتعلق بالعوامل التقنية.

الجدول رقم (22): درجة موافقة عينة الدراسة على عبارات البعد المتعلق بالعوامل التقنية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
01	كبر حجم مكتب التدقيق يجعل المدقق الخارجي أكثر حرصا على توظيف مدققين ذوي كفاءة عالية مما يدعم جودة عملية التدقيق الخارجي	3.47	1.314	9
02	تولي مكاتب التدقيق صغيرة الحجم اهتماما خاصا للعملاء أكثر من مكاتب التدقيق الكبيرة	3.94	1.094	6
03	يؤثر تعقيد البيانات المالية للمؤسسة على أتعاب المدقق الخارجي	4.35	0.858	2
04	تخفيض المدقق الخارجي لأتعابه بهدف جلب العملاء يؤثر سلبا على جودة التدقيق	4.17	0.879	5
05	يشكل تقديم المدقق الخارجي لخدمات استشارية للمؤسسة محل التدقيق تهديدا لاستقلاليته، مما يؤثر سلبا على جودة عملية التدقيق الخارجي	3.83	1.149	8
06	يساعد التغيير المستمر لمكاتب التدقيق على الرفع من مستوى جودة عملية التدقيق الخارجي	3.23	1.440	10
07	يؤدي طول مدة ارتباط المدقق الخارجي إلى تعزيز فهمه لأعمال المؤسسة محل التدقيق	3.93	1.172	7
08	يؤدي تخصص المدقق الخارجي في قطاع معين إلى تحسين كفاءة وجودة عملية التدقيق	4.25	1.005	3
09	يعزز التخصص المهني للمدقق الخارجي من استيعاب المخاطر التي يواجهها أثناء ممارسة مهامه	4.22	1.116	4
10	تساهم السمعة الجيدة للمدقق الخارجي في تحسين جودة عملية التدقيق الخارجي	4.47	0.781	1
	البعد الثاني: العوامل التقنية	**3.98**	**0.353**	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

يلاحظ من الجدول رقم (22) أن العبارة رقم (10) جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.47) وانحراف معياري قدره (0.781)، حيث اتجهت اجاباتها نحو الموافقة بشدة، وهذا يدل على أن أفراد العينة يوافقون على أن سمعة مكتب التدقيق تعتبر من أهم العوامل التي تؤثر وتحسن من جودة عملية التدقيق الخارجي. أما العبارة رقم (03) فقد جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (4.35) وانحراف معياري قدره (0.858)، متجهة إجاباتها نحو الموافقة بشدة، وهذا يدل على أن أفراد العينة يوافقون على أن أتعاب المدقق متعلقة بمدى تعقيد أو سهولة البيانات المالية التي تتضمنها القوائم المالية. أما في المرتبة الثالثة فقد جاءت العبارة رقم (08) بمتوسط حسابي قدره (4.25) وانحراف معياري قدره (1.005)، وهذا يعني أن أغلب أفراد عينة الدراسة يرون أن معرفة المدقق الخارجي وتخصصه في مجال نشاط المؤسسة يزيد من جودة عملية التدقيق. وجاءت في المرتبة الأخيرة العبارة رقم (06) بمتوسط حسابي قدره (3.23)، وانحراف معياري قدره (1.440)، والملاحظ هنا أن هذه الإجابات قريبة من الحياد، ويمكن تفسير ذلك إلى أن الآراء حول التغيير المستمر لمكاتب التدقيق ومدى تأثيرها على جودة عملية التدقيق الخارجي متضاربة نوعا ما، لذلك فإن عينة الدراسة اتجهت اجاباتهم نحو الحياد.

وبالتالي فإن عبارات البعد الثاني المتعلقة بالعوامل التقنية كانت بمتوسط حسابي 3.98 وهذا يدل على أن نسبة قبول العينة على هذا البعد جاءت فوق المتوسط وقريبة جدا من الموافقة، وذلك حسب مقياس الدراسة، وتشتت إجابات الأفراد ضعيف حيث بلغ الانحراف المعياري 0.353، وهذا دليل على أن اجابات عينة الدراسة متقاربة وبالتالي فإن إجابات عينة الدراسة لديهم اتجاه إيجابي نحو العوامل التقنية المتعلقة بجودة التدقيق الخارجي، وهناك موافقة نسبية بين إجاباتهم حول هذا البعد.

ثالثا: عرض وتحليل نتائج البعد الثالث–العوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق

من أجل معرفة درجة موافقة أفراد عينة الدراسة على عبارات الاستبيان، تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، بالإضافة إلى ترتيب العبارات حسب أهميتها، والجدول رقم (23)، يوضح النتائج المتحصل عليها من اجابات أفراد العينة على عبارات البعد المتعلق بالعوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق.

الجدول رقم (23): درجة موافقة عينة الدراسة على عبارات البعد المتعلق بالعوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
01	يؤدي احتواء التقرير على أدلة كافية ومناسبة إلى دعم الرأي الصادر من المدقق الخارجي وتحسين جودة تقريره	4.47	0.725	1
02	يؤدي إصدار تقرير ذو جودة عالية إلى تحسين جودة عملية التدقيق الخارجي	4.34	0.844	2
03	يؤثر توقيت إصدار التقرير على جودة المعلومات المالية	4.15	1.046	4
04	ترتبط جودة التقرير بتقديم رأي مهني ومستقل للبيانات المالية للمؤسسة محل التدقيق	4.26	0.874	3
05	وجود شكوك أثناء عملية التدقيق يؤدي إلى رأي متحفظ مما يؤثر على جودة التقرير	3.75	1.161	6
06	يشير تقرير المدقق المعدل إلى وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية	4.07	1.172	5
	البعد الثالث: العوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق	**4.17**	**0.415**	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

يلاحظ من الجدول رقم (23) أن العبارة رقم (01) جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.47) وانحراف معياري قدره (0.725)، حيث اتجهت اجاباتها نحو الموافقة بشدة. أما العبارة رقم (02) فقد جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (4.34) وانحراف معياري قدره (0.844)، متجهة إجاباتها نحو الموافقة بشدة، ثم تأتي العبارة رقم (04) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره (4.26) وانحراف معياري قدره (0.874)، وهذا دليل على أن أفراد عينة الدراسة يرون أن التقرير الذي يصدره المدقق الخارجي والمتضمن أدلة كافية، والذي يتميز برأي محايد ومستقل، يزيد من جودته، وبالتالي يؤدي إلى تحسين جودة عملية التدقيق الخارجي. أما بخصوص المرتبة الأخيرة فقد كانت للعبارة رقم (05)، لكن إجاباتها متجهة نحو الموافقة بمتوسط حسابي قدره (3.75).

وبالتالي فإن عبارات البعد الثالث المتعلقة بالعوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق كانت بمتوسط حسابي 4.17 وهذا يدل على أن نسبة قبول العينة على هذا البعد جاءت مرتفعة حسب مقياس الدراسة، وتشتت إجابات الأفراد ضعيف حيث بلغ الانحراف المعياري 0.415، وهذا دليل على أن اجابات عينة الدراسة متقاربة وبالتالي فإن إجابات

عينة الدراسة لديهم اتجاه إيجابي نحو العوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق والمتعلقة بجودة التدقيق الخارجي، وهناك موافقة نسبية بين إجاباتهم حول هذا البعد.

ويمكن تلخيص نتائج المحور الثاني المتعلق بالعوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي في الجدول التالي:

الجدول رقم (24): نتائج استجابة أفراد العينة على أبعاد المحور الثاني

البعد/المحور	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري
البعد الأول: العوامل الشخصية	4.03	0.378
البعد الثاني: العوامل التقنية	3.98	0.353
البعد الثالث: العوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق	4.17	0.415
المحور الثاني: العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي	**4.04**	**0.271**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

من خلال الجدول رقم (24) يتضح أن نسبة القبول جاءت مرتفعة حسب مقياس الدراسة، فمتوسط إجابات أفراد العينة على جميع عبارات المحور الثاني (المتغير المستقل الأول) يمثل قبولا مرتفعا من وجهة نظر عينة الدراسة، بمتوسط حسابي (4.04)، وانحراف معياري (0.271)، وهذا يدل على أن العوامل الشخصية والتقنية بالإضافة إلى العوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق تحسن من جودة التدقيق الخارجي.

الفرع الثاني: عرض وتحليل نتائج المحور الثالث المتعلق بالعوامل المرتبطة بالحوكمة

قام الباحث عند اعداد استمارة الاستبيان بتقسيم المحور المتعلق بالعوامل المرتبطة بالحوكمة، إلى ثلاثة أبعاد، يتعلق البعد الأول بمجلس الإدارة، والبعد الثاني بلجان التدقيق، أما البعد الثالث فيتعلق بهيكل الملكية، وفيما يلي يستعرض الباحث بالتحليل اجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثالث.

أولا: عرض وتحليل نتائج البعد الأول–مجلس الإدارة

من أجل معرفة درجة موافقة أفراد عينة الدراسة على عبارات الاستبيان، تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، بالإضافة إلى ترتيب العبارات حسب أهميتها، والجدول رقم (25)، يوضح النتائج المتحصل عليها من اجابات أفراد العينة على عبارات البعد المتعلق بمجلس الإدارة.

الجدول رقم (25): درجة موافقة عينة الدراسة على عبارات البعد المتعلق بمجلس الإدارة

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
01	تساهم استقلالية مجلس الإدارة في الحفاظ على موضوعيته في اتخاذ القرارات وتعزيز مساءلة الإدارة التنفيذية وتحسين أداء المؤسسة	4.40	0.934	4
02	تحرص المؤسسة أن يكون أعضاء مجلس الإدارة من ذوي الخبرة والسمعة الحسنة	4.06	1.113	5
03	يجب أن يتناسب حجم مجلس الإدارة مع حجم المؤسسة من أجل فعالية وظيفته الرقابية	4.42	0.948	3
04	يؤثر حجم مجلس الإدارة على قدرته الرقابية وعلى نطاق الإشراف، بالإضافة إلى صعوبة الاتصال	3.99	1.156	7
05	يؤدي الفصل بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي إلى فعالية الرقابة	4.54	0.664	1
06	يؤثر التوازن بين الأعضاء التنفيذيين وغير التنفيذيين لمجلس الإدارة إيجابا على وظيفته الرقابية	3.77	1.357	8
07	تعيق ازدواجية المناصب قدرة المجلس على تقديم تقييم موضوعي حول أداء المؤسسة	4.44	0.708	2
08	زيادة عدد اجتماعات مجلس الإدارة يدعم الحوكمة ويساعد في تحسين أداء المؤسسة	4.04	1.169	6
09	يتم منح المدراء المستقلين مكافآت ترتبط بإنجازاتهم لتعزيز فعالية مجلس الإدارة	3.72	1.254	9
البعد الأول: مجلس الإدارة		**4.15**	**0.355**	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

يلاحظ من الجدول رقم (25) أن العبارة رقم (06)، جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.54) وانحراف معياري قدره (0.664)، حيث اتجهت اجاباتها نحو الموافقة بشدة. أما العبارة رقم (07) فقد جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (4.44) وانحراف معياري قدره (0.708)، متجهة إجاباتها نحو الموافقة بشدة، أما في المرتبة الثالثة فقد جاءت العبارة رقم (03) بمتوسط حسابي قدره (4.42) وانحراف معياري قدره (0.948)،

وهذا دليل على أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن الازدواجية في المناصب تؤثر على فعالية مجلس الإدارة وتعيق مهامه الإشرافية والرقابية، حيث يستلزم الفصل بين منصب رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي. وجاءت في المرتبة الأخيرة العبارة رقم (09)، لكن إجاباتها متجهة نحو الموافقة بمتوسط حسابي قدره (3.72).

وبالتالي فإن عبارات هذا البعد والمتعلقة بمجلس الإدارة كانت بمتوسط حسابي 4.15 وهذا يدل على أن نسبة قبول العينة على هذا البعد جاءت مرتفعة حسب مقياس الدراسة، وتشتت إجابات الأفراد ضعيف حيث بلغ الانحراف المعياري 0.355، وهذا دليل على أن اجابات عينة الدراسة متقاربة وبالتالي فإن إجابات عينة الدراسة لديهم اتجاه إيجابي نحو الدور الرقابي لمجلس الإدارة، وهناك موافقة نسبية بين إجاباتهم حول هذا البعد.

ثانيا: عرض وتحليل نتائج البعد الثاني–لجان التدقيق

من أجل معرفة درجة موافقة أفراد عينة الدراسة على عبارات الاستبيان، تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، بالإضافة إلى ترتيب العبارات حسب أهميتها، والجدول رقم (26)، يوضح النتائج المتحصل عليها من اجابات أفراد العينة على عبارات البعد المتعلق لجان التدقيق.

الجدول رقم (26): درجة موافقة عينة الدراسة على عبارات البعد المتعلق بلجان التدقيق

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
01	تساعد استقلالية لجنة التدقيق في تعزيز الرقابة بشكل أفضل	4.51	0.649	1
02	يعتبر اشراف لجنة التدقيق على استقلالية المدقق الخارجي أمرا حاسما لضمان حوكمة فعالة للمؤسسات	3.91	1.152	5
03	تحرص لجنة التدقيق على التحقق من مصداقية القوائم المالية وتعزيز دور الحوكمة داخل المؤسسة	4.16	1.040	4
04	يتمتع أعضاء لجنة التدقيق بمستوى جيد في المحاسبة والتدقيق تمكنهم من التطبيق الصارم للحوكمة	4.30	0.860	3
05	تشرف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية من خلال عرض نتائج التدقيق الداخلي والخارجي	3.47	1.458	7
06	تساهم الاجتماعات الدورية للجنة التدقيق والاتصال المباشر والمستمر مع المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة	4.31	0.898	2

07	تعتبر عضوية المرأة في لجنة التدقيق عاملا هاما في تعزيز الحوكمة داخل المؤسسة	3.43	1.304	8
08	يؤثر انشغال أعضاء لجنة التدقيق بمهام أخرى على فعالية اللجنة مما يؤدي إلى ضعف الحوكمة	3.62	1.394	6
البعد الثاني: لجان التدقيق		**3.96**	**0.396**	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

يلاحظ من الجدول رقم (26) أن العبارة رقم (01) جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.51) وانحراف معياري قدره (0.649)، حيث اتجهت اجاباتها نحو الموافقة بشدة. أما العبارة رقم (06) فقد جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (4.31) وانحراف معياري قدره (0.898)، متجهة إجاباتها نحو الموافقة بشدة، وهذا يدل على أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن استقلالية لجان التدقيق وعدد اجتماعاتهم من أهم الخصائص التي تتميز بها لجان التدقيق والتي تساعد في تعزيز دورها الرقابي. أما في المرتبة الثالثة فقد جاءت العبارة رقم (04) بمتوسط حسابي قدره (4.30) وانحراف معياري قدره (0.860)، ويعني ذلك أن أغلب أفراد العينة يرون أن من الشروط الواجب توفرها في أعضاء لجنة التدقيق الكفاءة في مجال التدقيق من أجل القيام بمهامهم على أكمل وجه. وجاءت في المرتبة الأخيرة العبارة رقم (07) بمتوسط حسابي قدره (3.43)، حيث أن اجابات أفراد العينة جاءت قريبة من الحياد، وهذا يدل على أن عضوية المرأة لا تعد ذات أهمية كبيرة داخل لجنة التدقيق.

وبالتالي فإن عبارات البعد المتعلقة بلجان التدقيق كانت بمتوسط حسابي 3.96 وهذا يدل على أن نسبة قبول العينة على هذا البعد جاءت فوق المتوسط وقريبة جدا من الموافقة، وذلك حسب مقياس الدراسة، وتشتت إجابات الأفراد ضعيف حيث بلغ الانحراف المعياري 0.396، وهذا دليل على أن اجابات عينة الدراسة متقاربة، وبالتالي فإن إجابات عينة الدراسة لديهم اتجاه إيجابي نحو دور لجان التدقيق في تعزيز الحوكمة، وهناك موافقة نسبية بين إجاباتهم حول هذا البعد.

ثالثا: عرض وتحليل نتائج البعد الثالث–هيكل الملكية

من أجل معرفة درجة موافقة أفراد عينة الدراسة على عبارات الاستبيان، تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، بالإضافة إلى ترتيب العبارات حسب أهميتها، والجدول رقم (27)، يوضح النتائج المتحصل عليها من اجابات أفراد العينة على عبارات البعد المتعلق بهيكل الملكية.

الجدول رقم (27): درجة موافقة عينة الدراسة على عبارات البعد المتعلق بهيكل الملكية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
01	تؤثر طبيعة هيكل الملكية على مستوى الرقابة والشفافية في المؤسسة	4.23	0.946	3
02	يؤثر نوع هيكل الملكية على درجة التوافق بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين	4.26	0.954	2
03	تعتبر الملكية الإدارية آلية مهمة للحد من تعارض المصالح بين المديرين والملاك	3.58	1.228	5
04	تؤدي الملكية العائلية إلى تضارب المصالح بين العائلة وباقي المساهمين	4.10	0.912	4
05	يساعد الإفصاح عن هيكل المؤسسة في تعزيز الحوكمة داخل المؤسسة	3.28	1.312	8
06	تساعد الملكية المركزة على التقليل من عدم تماثل المعلومات وفرض رقابة صارمة على الإدارة	4.38	0.837	1
07	يشير تشتت الملكية إلى غياب الحافز في مراقبة أداء المؤسسة	3.41	1.462	7
08	تساعد الملكية المؤسسية في فعالية الرقابة ودعم آليات الحوكمة في المؤسسة	3.51	1.330	6
البعد الثالث: هيكل الملكية		**3.97**	**0.384**	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

يلاحظ من الجدول رقم (27) أن العبارة رقم (06) جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.38) وانحراف معياري قدره (0.837)، حيث اتجهت اجاباتها نحو الموافقة بشدة، وهذا يعني أن أغلب أفراد العينة يرون أنه كلما كانت الملكية مركزة في يد قليل من المساهمين كلما انخفضت مشكلة عدم تماثل المعلومات. أما العبارة رقم (02) فقد جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (4.26) وانحراف معياري قدره (0.954)، متجهة إجاباتها نحو الموافقة بشدة، أما في المرتبة الثالثة فقد جاءت العبارة رقم (01) بمتوسط حسابي قدره (4.23) وانحراف معياري قدره (0.946)، وهذا يدل على أن أغلب أفراد عينة الدراسة يرون أن نوع وطبيعة هيكل الملكية يعتبر المحدد الأساسي في تعزيز الحوكمة. وجاءت في المرتبة الأخيرة العبارة رقم (07) بمتوسط حسابي قدره (3.28)، لكن إجاباتها متجهة نحو الموافقة.

وبالتالي فإن عبارات البعد المتعلقة بهيكل الملكية كانت بمتوسط حسابي 3.97 وهذا يدل على أن نسبة قبول العينة على هذا البعد جاءت فوق المتوسط وقريبة جدا من الموافقة، وذلك حسب مقياس الدراسة، وتشتت إجابات الأفراد ضعيف حيث بلغ الانحراف المعياري 0.384، وهذا دليل على أن اجابات عينة الدراسة متقاربة وبالتالي فإن إجابات عينة الدراسة لديهم اتجاه إيجابي نحو بعد هيكل الملكية، وهناك موافقة نسبية بين إجاباتهم حول هذا البعد.

ويمكن تلخيص نتائج المحور الثالث المتعلق بالعوامل المرتبطة بالحوكمة في الجدول التالي:

الجدول رقم (28): نتائج استجابة أفراد العينة على أبعاد المحور الثالث

البعد/المحور	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري
البعد الأول: مجلس الإدارة	4.15	0.355
البعد الثاني: لجان التدقيق	3.96	0.396
البعد الثالث: هيكل الملكية	3.97	0.384
المحور الثاني: العوامل المرتبطة بالحوكمة	**4.01**	**0.257**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

من خلال الجدول رقم (28) يتضح أن نسبة القبول جاءت مرتفعة حسب مقياس الدراسة، فمتوسط إجابات أفراد العينة على جميع عبارات المحور الثالث (المتغير المستقل الثاني) يمثل قبولا مرتفعا من وجهة نظر عينة الدراسة، بمتوسط حسابي (4.01)، وانحراف معياري (0.257)، وهذا يدل على أن مجلس الإدارة ولجان التدقيق بالإضافة إلى هيكل الملكية تساهم في تعزيز الحوكمة داخل المؤسسة.

المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج المحور الرابع

من أجل معرفة درجة موافقة أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الرابع المتعلق بإدارة الأرباح، تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، بالإضافة إلى ترتيب العبارات حسب أهميتها، والجدول رقم (29)، يوضح النتائج المتحصل عليها من اجابات أفراد العينة على عبارات المحور المتعلق بإدارة الأرباح.

الجدول رقم (29): درجة موافقة عينة الدراسة على عبارات المحور المتعلق بإدارة الأرباح

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
01	تستخدم ممارسات إدارة الأرباح كوسيلة من أجل التلاعب بالبيانات المالية	4.52	0.725	2
02	تنعكس ممارسات إدارة الأرباح على جودة أرباح المؤسسة	4.54	0.739	1
03	تقوم ممارسات إدارة الأرباح بالإخلال بالمبادئ الأخلاقية للمحاسبة	4.29	1.055	11
04	يقوم المسيرون بالتلاعب بالنتائج المالية للمؤسسة من أجل تعظيم مكافآتهم مقابل الأرباح	4.50	0.768	4
05	يستخدم سلوك إدارة الأرباح من أجل التقليل من التكاليف الضريبية	4.40	0.732	7
06	تؤثر ممارسات إدارة الأرباح على مصداقية المؤسسة وثقة المستثمرين فيها	4.32	0.814	10
07	تقوم المؤسسات بممارسات إدارة الأرباح لتحسين الأداء المالي لها	3.41	1.373	13
08	تؤثر ممارسات إدارة الأرباح على القرارات الاستثمارية للمستثمرين	4.32	1.041	10 مكرر
09	يؤدي سلوك إدارة الأرباح إلى تخفيض مستوى الشفافية والتأثير على سمعة المؤسسة	3.55	1.435	12
10	يعد تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي في القوائم المالية مقارنة بالأسعار الحقيقية من أساليب إدارة الأرباح	3.23	1.388	15
11	تقوم المؤسسات بإدراج إيرادات سنوات سابقة في القوائم المالية للدورة الحالية	3.16	1.461	16
12	يتميز سلوك إدارة الأرباح بالتعقيد وصعوبة إكتشافه، مما يجعل قياس مدى تأثيرها أمرا صعبا	3.33	1.526	14
13	ضعف الافصاح عن المعلومات المحاسبية في التقارير المالية يعزز من استخدام ممارسات إدارة الأرباح	4.49	0.833	5
14	تعتبر ممارسات إدارة الأرباح تقنية تستخدم لتضليل مستخدمي القوائم المالية	4.44	0.904	6

15	تقوم المؤسسات بممارسات إدارة الأرباح لتلبية توقعات المحللين وتجنب ردود الفعل السلبية للسوق	4.36	0.975	8
16	يمكن أن تخلق ممارسات إدارة الأرباح تصور غير دقيق حول الاستقرار المالي، مما يؤدي إلى قرارات استثمارية مضللة	4.33	0.854	9
17	تلعب الاعتبارات الأخلاقية دورا هاما في التقليل من إدارة الأرباح	4.51	0.754	3
المحور الرابع: إدارة الأرباح		**4.10**	**0.281**	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

يلاحظ من الجدول رقم (29) أن العبارة رقم (02) جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.54) وانحراف معياري قدره (0.739)، حيث اتجهت اجاباتها نحو الموافقة بشدة. أما العبارة رقم (01) فقد جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (4.52) وانحراف معياري قدره (0.725)، متجهة إجاباتها نحو الموافقة بشدة، أما في المرتبة الثالثة فقد جاءت العبارة رقم (17) بمتوسط حسابي قدره (4.51) وانحراف معياري قدره (0.754)، وهذا دليل على أن أفراد عينة الدراسة يعون جيدا المفاهيم المتعلقة بممارسات إدارة الأرباح، ويوافقون على أن إدارة الأرباح تعتبر ممارسات سلبية تؤثر على جودة الأرباح، وجاءت في المرتبة الأخيرة العبارة رقم (11) بمتوسط حسابي قدره (3.16)، حيث أن إجابات عينة الدراسة قريبة من الحياد، وهذا يعني أن أفراد عينة الدراسة يشوبهم بعض الغموض حول استخدام هذا الأسلوب في المؤسسات.

وبالتالي فإن عبارات المحور ككل والمتعلق بإدارة الأرباح كانت بمتوسط حسابي 4.10 وهذا يدل على أن نسبة قبول العينة على هذا البعد جاءت مرتفعة حسب مقياس الدراسة، وتشتت إجابات الأفراد ضعيف حيث بلغ الانحراف المعياري 0.281، وهذا دليل على أن اجابات عينة الدراسة متقاربة وبالتالي فإن إجابات عينة الدراسة لديهم اتجاه إيجابي نحو ممارسات إدارة الأرباح، وهناك موافقة نسبية بين إجاباتهم حول هذا البعد.

المبحث الثالث: نتائج اختبار الفرضيات

بعد أن قام الباحث بتحليل عبارات الاستبيان والتعرف على درجة موافقة أفراد عينة الدراسة، والذي تعتبر خطوة ضرورية لاختبار الفرضيات، حيث تتيح هذه العملية إمكانية التحقق من صحة فرضيات الدراسة التي تم وضعها، أو نفيها، ومن أجل اختبار الفرضيات تم استخدام مجموعة من الإختبارات الإحصائية وهي اختبار F-Test

من أجل معرفة جودة نموذج العلاقة بين المتغيرات وإختبار T-Test لاختبار صحة الفرضيات، بالإضافة إلى استخدام معامل الارتباط، لمعرفة علاقة الترابط بين المتغيرات. ولقد تم تقسيم المبحث إلى:

المطلب الأول: اختبار الفرضيات الفرعية المتعلقة بالفرضية الرئيسية الأولى؛

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات الفرعية المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثانية؛

المطلب الثالث: اختبار الفرضيتين الرئيسيتين والفرضية العامة.

المطلب الأول: اختبار الفرضيات الفرعية المتعلقة بالفرضية الرئيسية الأولى

سيتم اختبار الفرضيات الفرعية المتعلقة بالعوامل الشخصية، العوامل التقنية، والعوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق وأثر كل بعد على إدارة الأرباح.

الفرع الأول: اختبار الفرضية الفرعية الأولى

قام الباحث باختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الأولى، من أجل معرفة أثر العوامل الشخصية المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح، وقد جاءت الفرضية كما يلي:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($sig \leq 0.05$) للعوامل الشخصية المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح.

الفرضية الصفرية H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($sig \leq 0.05$) للعوامل الشخصية على إدارة الأرباح.

الفرضية البديلة H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($sig \leq 0.05$) للعوامل الشخصية على إدارة الأرباح.

للتأكد من صحة هذه الفرضية من عدمها، وللتحقق من رفض الفرضية الصفرية أو قبولها، قام الباحث باستخدام وتحليل مؤشرات نموذج الانحدار البسيط على النحو التالي:

أولا: تحليل مؤشر معنوية النموذج – إختبار F-Test

سيتم من خلال هذا التحليل اختبار جودة نموذج العلاقة بين العوامل الشخصية كمتغير مستقل وإدارة الأرباح كمتغير تابع، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (30): اختبار F-Test لجودة نموذج العلاقة بين العوامل الشخصية وإدارة الأرباح

البيان	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig
الإنحدار	1.192	1	1.192	17.778	0.000
الخطأ	6.302	94	0.067		
المجموع	7.494	95			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

من خلال الجدول رقم (30) يتضح أن قيمة F-Test تساوي (17.778) عند مستوى دلالة (0.000)، حيث تشير قيمة F-Test إلى جودة نموذج العلاقة بين العوامل الشخصية كمتغير مستقل وإدارة الأرباح كمتغير تابع، وبما أن مستوى الدلالة الخاصة بـــ F-Test أقل من مستوى المعنوية (sig≤0.05)، يمكن التوصل إلى قرار برفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة وذلك بإثبات وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) للعوامل الشخصية على إدارة الأرباح.

ثانيا: مؤشر الإرتباط وإختبار T-Test

يوضح الجدول الموالي علاقة الارتباط بين العوامل الشخصية كمتغير مستقل، وإدارة الأرباح كمتغير تابع، بالإضافة إلى اختبار T-Test

الجدول رقم (31): اختبار T-Test ومعامل الإرتباط بين العوامل الشخصية وإدارة الأرباح

المتغير المستقل	B	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2
العوامل الشخصية	0.296	0.070	0.399	4.216	0.000	0.399	0.159

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

من الجدول رقم (31) يتبين أن قيمة T-Test للعوامل الشخصية كانت بمقدار (4.216)، عند مستوى دلالة تساوي (0.000)، مما يعني أن هذا المتغير يؤثر على إدارة الأرباح، لذلك يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة وهي "**وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) للعوامل الشخصية على إدارة الأرباح**".

كما جاءت قيمة بيتا (Bita) التي توضح العلاقة بين العوامل الشخصية وإدارة الأرباح بقيمة (0.399) وذات دلالة إحصائية، ويعني ذلك أنه كلما تحسنت العوامل الشخصية بمقدار وحدة واحدة، تغيرت إدارة الأرباح بمقدار (0.399).

أما بالنسبة لعلاقة الإرتباط (R) فقد تبين وجود علاقة ارتباط موجبة بين العوامل الشخصية وإدارة الأرباح، حيث قدرت قيمة معامل الإرتباط بـــ (0.399) أي 40% ، أما معامل التحديد (R^2) فقد بلغت قيمته (0.159)، وهذا يعني أن العوامل الشخصية تفسر ما نسبته 16% من التغير الحاصل على إدارة الأرباح.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الفرعية الثانية

قام الباحث باختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الأولى، من أجل معرفة أثر العوامل التقنية المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح، وقد جاءت الفرضية كما يلي:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) للعوامل التقنية المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح.

الفرضية الصفرية H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) للعوامل التقنية على إدارة الأرباح.

الفرضية البديلة H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) للعوامل التقنية على إدارة الأرباح.

للتأكد من صحة هذه الفرضية من عدمها، وللتحقق من رفض الفرضية الصفرية أو قبولها، قام الباحث باستخدام وتحليل مؤشرات نموذج الانحدار البسيط على النحو التالي:

أولا: تحليل مؤشر معنوية النموذج – إختبار F-Test

سيتم من خلال هذا التحليل اختبار جودة نموذج العلاقة بين العوامل التقنية كمتغير مستقل وإدارة الأرباح كمتغير تابع، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (32): اختبار F-Test لجودة نموذج العلاقة بين العوامل التقنية وإدارة الأرباح

البيان	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig
الإنحدار	0.549	1	0.549	7.435	0.008
الخطأ	6.945	94	0.074		
المجموع	7.494	95			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

من خلال الجدول رقم (32) يتضح أن قيمة F-Test تساوي (7.435) عند مستوى دلالة (0.008)، حيث تشير قيمة F-Test إلى جودة نموذج العلاقة بين العوامل التقنية كمتغير مستقل وإدارة الأرباح كمتغير تابع، وبما أن مستوى الدلالة الخاصة بـــ F-Test أقل من مستوى المعنوية ($sig \leq 0.05$)، يمكن التوصل إلى قرار برفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة وذلك بإثبات وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($sig \leq 0.05$) للعوامل التقنية الخارجي على إدارة الأرباح.

ثانيا: مؤشر الإرتباط وإختبار T-Test

يوضح الجدول الموالي علاقة الارتباط بين العوامل التقنية كمتغير مستقل، وإدارة الأرباح كمتغير تابع، بالإضافة إلى اختبار T-Test

الجدول رقم (33): اختبار T-Test ومعامل الإرتباط بين العوامل التقنية وإدارة الأرباح

المتغير المستقل	B	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2
العوامل التقنية	0.215	0.079	0.271	2.727	0.008	0.271	0.073

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

من الجدول رقم (33) يتبين أن قيمة T-Test للعوامل التقنية كانت بمقدار (2.727)، عند مستوى دلالة تساوي (0.008)، مما يعني أن هذا المتغير يؤثر على إدارة الأرباح، لذلك يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة وهي "**وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) للعوامل التقنية على إدارة الأرباح ".**

كما جاءت قيمة بيتا (Bita) التي توضح العلاقة بين العوامل التقنية وإدارة الأرباح بقيمة (0.271) وذات دلالة إحصائية، ويعني ذلك أنه كلما تحسنت العوامل التقنية بمقدار وحدة واحدة، تغيرت إدارة الأرباح بمقدار (0.271).

أما بالنسبة لعلاقة الإرتباط (R) فقد تبين وجود علاقة ارتباط موجبة بين العوامل التقنية وإدارة الأرباح، حيث قدرت قيمة معامل الإرتباط بـــ (0.271) أي 27% ، أما معامل التحديد (R^2) فقد بلغت قيمته (0.073)، وهذا يعني أن العوامل التقنية تفسر ما نسبته 7% من التغير الحاصل على إدارة الأرباح.

الفرع الثالث: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

قام الباحث باختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الأولى، من أجل معرفة أثر العوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق والمتعلقة بجودة التدقيق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح، وقد جاءت الفرضية كما يلي:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) للعوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق على إدارة الأرباح.

الفرضية الصفرية H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) للعوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق على إدارة الأرباح.

الفرضية البديلة H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) للعوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق على إدارة الأرباح.

للتأكد من صحة هذه الفرضية من عدمها، وللتحقق من رفض الفرضية الصفرية أو قبولها، قام الباحث باستخدام وتحليل مؤشرات نموذج الانحدار البسيط على النحو التالي:

أولا: تحليل مؤشر معنوية النموذج – إختبار F-Test

سيتم من خلال هذا التحليل اختبار جودة نموذج العلاقة بين العوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق كمتغير مستقل وإدارة الأرباح كمتغير تابع، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (34): اختبار F-Test لجودة نموذج العلاقة بين العوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق وإدارة الأرباح

البيان	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig
الإنحدار	0.590	1	0.590	8.035	0.006
الخطأ	6.904	94	0.073		
المجموع	7.494	95			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

من خلال الجدول رقم (34) يتضح أن قيمة F-Test تساوي (8.035) عند مستوى دلالة (0.006)، حيث تشير قيمة F-Test إلى جودة نموذج العلاقة بين العوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق كمتغير مستقل وإدارة الأرباح كمتغير تابع، وبما أن مستوى الدلالة الخاصة بـــ F-Test أقل من مستوى المعنوية ($sig\leq0.05$)، يمكن التوصل إلى قرار برفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة وذلك بإثبات وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($sig\leq0.05$) للعوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق على إدارة الأرباح.

ثانيا: مؤشر الإرتباط وإختبار T-Test

يوضح الجدول الموالي علاقة الارتباط بين العوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق كمتغير مستقل، وإدارة الأرباح كمتغير تابع، بالإضافة إلى اختبار T-Test

الجدول رقم (35): اختبار T-Test ومعامل الإرتباط بين العوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق وإدارة الأرباح

المتغير المستقل	B	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2
العوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق	0.190	0.067	0.281	2.835	0.006	0.281	0.079

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

من الجدول رقم (35) يتبين أن قيمة T-Test للعوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق كانت بمقدار (2.835)، عند مستوى دلالة تساوي (0.006)، مما يعني أن هذا المتغير يؤثر على إدارة الأرباح، لذلك يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة وهي "**وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) للعوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق على إدارة الأرباح**".

كما جاءت قيمة بيتا (Bita) التي توضح العلاقة بين العوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق وإدارة الأرباح بقيمة (0.281) وذات دلالة إحصائية، ويعني ذلك أنه كلما تحسنت العوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق بمقدار وحدة واحدة، تغيرت إدارة الأرباح بمقدار (0.281).

أما بالنسبة لعلاقة الإرتباط (R) فقد تبين وجود علاقة ارتباط موجبة بين العوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق وإدارة الأرباح، حيث قدرت قيمة معامل الإرتباط بـــ (0.281) أي 43% ، أما معامل التحديد (R^2) فقد بلغت قيمته (0.079)، وهذا يعني أن العوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق تفسر ما نسبته 8% من التغير الحاصل على إدارة الأرباح.

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات الفرعية المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثانية

سيتم اختبار الفرضيات الفرعية المتعلقة مجلس الإدارة، لجان التدقيق، وهيكل الملكية وأثر كل بعد على ممارسات إدارة الأرباح.

الفرع الأول: اختبار الفرضية الفرعية الأولى

قام الباحث باختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الثانية، من أجل معرفة أثر لمجلس الإدارة على ممارسات إدارة الأرباح، وقد جاءت الفرضية كما يلي:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) لمجلس الإدارة على إدارة الأرباح.

الفرضية الصفرية H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) لمجلس الإدارة على إدارة الأرباح.

الفرضية البديلة H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) لمجلس الإدارة على إدارة الأرباح.

للتأكد من صحة هذه الفرضية من عدمها، وللتحقق من رفض الفرضية الصفرية أو قبولها، قام الباحث باستخدام وتحليل مؤشرات نموذج الانحدار البسيط على النحو التالي:

أولا: تحليل مؤشر معنوية النموذج – إختبار F-Test

سيتم من خلال هذا التحليل اختبار جودة نموذج العلاقة بين مجلس الإدارة كمتغير مستقل وإدارة الأرباح كمتغير تابع، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (36): اختبار F-Test لجودة نموذج العلاقة بين مجلس الإدارة وإدارة الأرباح

البيان	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig
الإنحدار	1.114	1	1.114	16.409	0.000
الخطأ	6.380	94	0.068		
المجموع	7.494	95			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

من خلال الجدول رقم (36) يتضح أن قيمة F-Test تساوي (16.409) عند مستوى دلالة (0.000)، حيث تشير قيمة F-Test إلى جودة نموذج العلاقة بين مجلس الإدارة كمتغير مستقل وإدارة الأرباح كمتغير تابع، وبما أن مستوى الدلالة الخاصة بـــ F-Test أقل من مستوى المعنوية (sig≤0.05)، يمكن التوصل إلى قرار برفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة وذلك بإثبات وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) مجلس الإدارة على إدارة الأرباح.

ثانيا: مؤشر الإرتباط وإختبار T-Test

يوضح الجدول الموالي علاقة الارتباط بين مجلس الإدارة كمتغير مستقل، وإدارة الأرباح كمتغير تابع، بالإضافة إلى اختبار T-Test

الجدول رقم (37): اختبار T-Test ومعامل الإرتباط بين مجلس الإدارة وإدارة الأرباح

المتغير المستقل	B	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2
مجلس الإدارة	0.305	0.075	0.386	4.051	0.000	0.386	0.149

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

من الجدول رقم (37) يتبين أن قيمة T-Test لمجلس الإدارة كانت بمقدار (4.051)، عند مستوى دلالة تساوي (0.000)، مما يعني أن هذا المتغير يؤثر على إدارة الأرباح، لذلك يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة وهي "**وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) لمجلس الإدارة على إدارة الأرباح ".**

كما جاءت قيمة بيتا (Bita) التي توضح العلاقة بين مجلس الإدارة وإدارة الأرباح بقيمة (0.386) وذات دلالة إحصائية، ويعني ذلك أنه كلما تحسن مجلس الإدارة بمقدار وحدة واحدة، تغيرت إدارة الأرباح بمقدار (0.434).

أما بالنسبة لعلاقة الإرتباط (R) فقد تبين وجود علاقة ارتباط موجبة بين مجلس الإدارة وإدارة الأرباح، حيث قدرت قيمة معامل الإرتباط بـــ (0.386) أي 38% ، أما معامل التحديد (R^2) فقد بلغت قيمته (0.149)، وهذا يعني أن مجلس الإدارة يفسر ما نسبته 15% من التغير الحاصل على إدارة الأرباح.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الفرعية الثانية

قام الباحث باختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الثانية، من أجل معرفة أثر لجان التدقيق على ممارسات إدارة الأرباح، وقد جاءت الفرضية كما يلي:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) للجان التدقيق على إدارة الأرباح.

الفرضية الصفرية H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) للجان التدقيق على إدارة الأرباح.

الفرضية البديلة H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) للجان التدقيق على إدارة الأرباح.

للتأكد من صحة هذه الفرضية من عدمها، وللتحقق من رفض الفرضية الصفرية أو قبولها، قام الباحث باستخدام وتحليل مؤشرات نموذج الانحدار البسيط على النحو التالي:

أولا: تحليل مؤشر معنوية النموذج – إختبار F-Test

سيتم من خلال هذا التحليل اختبار جودة نموذج العلاقة بين لجان التدقيق كمتغير مستقل وإدارة الأرباح كمتغير تابع، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (38): اختبار F-Test لجودة نموذج العلاقة بين لجان التدقيق وإدارة الأرباح

البيان	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig
الإنحدار	0.770	1	0.770	10.770	0.001
الخطأ	6.724	94	0.072		
المجموع	7.494	95			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

من خلال الجدول رقم (38) يتضح أن قيمة F-Test تساوي (10.770) عند مستوى دلالة (0.001)، حيث تشير قيمة F-Test إلى جودة نموذج العلاقة بين لجان التدقيق كمتغير مستقل وإدارة الأرباح كمتغير تابع، وبما أن مستوى الدلالة الخاصة بـــ F-Test أقل من مستوى المعنوية ($sig\leq0.05$)، يمكن التوصل إلى قرار برفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة وذلك بإثبات وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($sig\leq0.05$) للجان التدقيق على إدارة الأرباح.

ثانيا: مؤشر الإرتباط وإختبار T-Test

يوضح الجدول الموالي علاقة الارتباط بين لجان التدقيق كمتغير مستقل، وإدارة الأرباح كمتغير تابع، بالإضافة إلى اختبار T-Test

الجدول رقم (39): اختبار T-Test ومعامل الإرتباط بين لجان التدقيق وإدارة الأرباح

المتغير المستقل	B	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2
لجان التدقيق	0.227	0.069	0.321	3.282	0.001	0.321	0.103

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

من الجدول رقم (39) يتبين أن قيمة T-Test للجان التدقيق كانت بمقدار (3.282)، عند مستوى دلالة تساوي (0.001)، مما يعني أن هذا المتغير يؤثر على إدارة الأرباح، لذلك يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة وهي "**وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) للجان التدقيق على إدارة الأرباح".**

كما جاءت قيمة بيتا (Bita) التي توضح العلاقة بين لجان التدقيق وإدارة الأرباح بقيمة (0.321) وذات دلالة إحصائية، ويعني ذلك أنه كلما تحسنت لجان التدقيق بمقدار وحدة واحدة، تغيرت إدارة الأرباح بمقدار (0.321).

أما بالنسبة لعلاقة الإرتباط (R) فقد تبين وجود علاقة ارتباط موجبة بين لجان التدقيق وإدارة الأرباح، حيث قدرت قيمة معامل الإرتباط بـــ (0.321) أي 32% ، أما معامل التحديد (R^2) فقد بلغت قيمته (0.103)، وهذا يعني أن لجان التدقيق تفسر ما نسبته 10% من التغير الحاصل على إدارة الأرباح.

الفرع الثالث: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

قام الباحث باختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الثانية، من أجل معرفة أثر هيكل الملكية على ممارسات إدارة الأرباح، وقد جاءت الفرضية كما يلي:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) لهيكل الملكية على إدارة الأرباح.

الفرضية الصفرية H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) لهيكل الملكية على إدارة الأرباح.

الفرضية البديلة H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) لهيكل الملكية على إدارة الأرباح.

للتأكد من صحة هذه الفرضية من عدمها، وللتحقق من رفض الفرضية الصفرية أو قبولها، قام الباحث باستخدام وتحليل مؤشرات نموذج الانحدار البسيط على النحو التالي:

أولا: تحليل مؤشر معنوية النموذج – إختبار F-Test

سيتم من خلال هذا التحليل اختبار جودة نموذج العلاقة بين هيكل الملكية كمتغير مستقل وإدارة الأرباح كمتغير تابع، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (40): اختبار F-Test لجودة نموذج العلاقة بين هيكل الملكية وإدارة الأرباح

البيان	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig
الإنحدار	0.006	1	0.006	0.079	0.779
الخطأ	7.488	94	0.080		
المجموع	7.494	95			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

من خلال الجدول رقم (40) يتضح أن قيمة F-Test تساوي (0.079) عند مستوى دلالة (0.779)، حيث تشير قيمة F-Test إلى عدم جودة نموذج العلاقة بين هيكل الملكية كمتغير مستقل وإدارة الأرباح كمتغير تابع، وبما أن مستوى الدلالة الخاصة بـــ F-Test أكبر من مستوى المعنوية ($sig \leq 0.05$)، يمكن التوصل إلى قرار قبول الفرضية الصفرية، ورفض الفرضية البديلة وذلك بإثبات عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($sig \leq 0.05$) لهيكل الملكية على إدارة الأرباح.

ثانيا: مؤشر الإرتباط وإختبار T-Test

يوضح الجدول الموالي علاقة الارتباط بين هيكل الملكية كمتغير مستقل، وإدارة الأرباح كمتغير تابع، بالإضافة إلى اختبار T-Test

الجدول رقم (41): اختبار T-Test ومعامل الإرتباط بين هيكل الملكية وإدارة الأرباح

المتغير المستقل	B	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2
هيكل الملكية	0.021	0.075	0.029	0.281	0.779	0.029	0.001

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

من الجدول رقم (41) يتبين أن قيمة T-Test لهيكل الملكية كانت بمقدار (0.281)، عند مستوى دلالة تساوي (0.779)، مما يعني أن هذا المتغير لا يؤثر على إدارة الأرباح، لذلك يتم قبول الفرضية الصفرية وهي "**لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) لهيكل الملكية على إدارة الأرباح**"، ورفض الفرضية البديلة.

المطلب الثالث: اختبار الفرضيتين الرئيسيتين والفرضية العامة

سيتم اختبار الفرضية الرئيسية الأولى المتعلقة بأثر العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح، بالاضافة إلى الفرضية الرئيسية الثانية المتعلقة بأثر العوامل المرتبطة بالحوكمة على ممارسات إدارة الأرباح.

الفرع الأول: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

جاءت الفرضية الرئيسية الأولى كما يلي:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) للعوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي على إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية.

الفرضية الصفرية H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) للعوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي على إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية.

الفرضية البديلة H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) للعوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي على إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية.

للتأكد من صحة هذه الفرضية من عدمها، وللتحقق من رفض الفرضية الصفرية أو قبولها، قام الباحث باستخدام وتحليل مؤشرات نموذج الانحدار المتعدد على النحو التالي:

أولا: تحليل مؤشر معنوية النموذج – إختبار F-Test

سيتم من خلال هذا التحليل اختبار جودة نموذج العلاقة بين العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي كمتغير مستقل وإدارة الأرباح كمتغير تابع، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم(42): اختبار F-Test لجودة نموذج العلاقة بين العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي وإدارة الأرباح

البيان	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig
الإنحدار	1.414	3	1.414	21.858	0.000
الخطأ	6.080	92	0.065		
المجموع	7.494	95	/		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

من خلال الجدول رقم (42) يتضح أن قيمة F-Test تساوي (21.858) عند مستوى دلالة (0.000)، حيث تشير قيمة F-Test إلى جودة نموذج العلاقة بين العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي كمتغير مستقل وإدارة الأرباح كمتغير تابع، وبما أن مستوى الدلالة الخاصة بـــ F-Test أقل من مستوى المعنوية (sig≤0.05)، يمكن التوصل إلى قرار برفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة وذلك بإثبات وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) للعوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي على إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية.

ثانيا: تحليل الإنحدار المتعدد

يمكن تحديد علاقة الإرتباط بين العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي (العوامل الشخصية، العوامل التقنية، العوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق) وإدارة الأرباح، كما يلي:

الجدول رقم (43): نتائج تحليل الإنحدار المتعدد لاختبار أثر العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح

المتغير المستقل	B	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2
العوامل الشخصية	0.167	0.091	0.192	3.831	0.000	0.434	0.189
العوامل التقنية	0.052	0.086	0.165	4.605	0.000		
العوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق	0.034	0.081	0.245	3.421	0.000		
العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي	0.449	0.096	0.434	4.675	0.000		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

من الجدول رقم (43) والذي يبين نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار أثر كل من العوامل الشخصية، العوامل التقنية، العوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق على إدارة الأرباح، أن قيمة T-Test للعوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي ككل كانت بمقدار (4.675)، عند مستوى دلالة تساوي (0.000)، مما يعني أن المتغيرات ككل تؤثر على إدارة الأرباح، لذلك يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة وهي "**وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) للعوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي على إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية**".

كما جاءت قيمة بيتا (Bita) التي توضح العلاقة بين العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي وإدارة الأرباح بقيمة (0.434) وذات دلالة إحصائية، ويعني ذلك أنه كلما تحسنت العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي بمقدار وحدة واحدة، تغيرت إدارة الأرباح بمقدار (0.434).

أما بالنسبة لعلاقة الإرتباط (R) فقد تبين وجود علاقة ارتباط موجبة بين العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي وإدارة الأرباح، حيث قدرت قيمة معامل الإرتباط بـــ (0.434) أي 43%، أما معامل التحديد (R^2) فقد بلغت قيمته (0.189)، وهذا يعني أن العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي تفسر ما نسبته 19% من التغير الحاصل على إدارة الأرباح.

ويمكن كتابة معادلة الإنحدار لأثر العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح كما يلي:

$$Y=A+B_1X_1+B_2X_2+B_3X_3$$

حيث أن:

Y= إدارة الأرباح

$\mathbf{X_1}$=العوامل الشخصية

$\mathbf{X_2}$=العوامل التقنية

$\mathbf{X_3}$= العوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق

A= ثابت

وباستخراج قيمة الثابت من برنامج (SPSS V.26) والمقدر بـــ 1.514، وانطلاقا من نتائج الجدول رقم (43) يمكن كتابة معادلة الانحدار المتعدد كما يلي:

$$\mathbf{Y=1.514+0.176X_1+0.052X_2+0.034X_3}$$

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

جاءت الفرضية الرئيسية الثانية كما يلي:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) للعوامل المرتبطة بالحوكمة على إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية.

الفرضية الصفرية H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) للعوامل المرتبطة بالحوكمة على إدارة أرباح المؤسسات الإقتصادية.

الفرضية البديلة H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) للعوامل المرتبطة بالحوكمة على إدارة أرباح المؤسسات الإقتصادية.

للتأكد من صحة هذه الفرضية من عدمها، وللتحقق من رفض الفرضية الصفرية أو قبولها، قام الباحث باستخدام وتحليل مؤشرات نموذج الانحدار المتعدد على النحو التالي:

أولا: تحليل مؤشر معنوية النموذج – إختبار F-Test

سيتم من خلال هذا التحليل اختبار جودة نموذج العلاقة بين العوامل المرتبطة بالحوكمة كمتغير مستقل وإدارة الأرباح كمتغير تابع، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (44): اختبار F-Test لجودة نموذج العلاقة بين العوامل المرتبطة بالحوكمة وإدارة الأرباح

البيان	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig
الإنحدار	1.049	3	1.049	15.292	0.000
الخطأ	6.446	92	0.069		
المجموع	7.494	95			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

من خلال الجدول رقم (44) يتضح أن قيمة F-Test تساوي (15.292) عند مستوى دلالة (0.000)، حيث تشير قيمة F-Test إلى جودة نموذج العلاقة بين العوامل المرتبطة بالحوكمة كمتغير مستقل وإدارة الأرباح كمتغير تابع، وبما أن مستوى الدلالة الخاصة بـــ F-Test أقل من مستوى المعنوية ($sig \leq 0.05$)، يمكن التوصل إلى قرار برفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة وذلك بإثبات وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($sig \leq 0.05$) للعوامل المرتبطة بالحوكمة على إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية.

ثانيا: تحليل الإنحدار المتعدد

يمكن تحديد علاقة الإرتباط بين العوامل المرتبطة بالحوكمة (مجلس الإدارة، لجان التدقيق، هيكل الملكية) وإدارة الأرباح، كما يلي:

الجدول رقم (45): نتائج تحليل الإنحدار المتعدد لاختبار أثر العوامل المرتبطة بالحوكمة على إدارة الأرباح

المتغير المستقل	B	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2
مجلس الإدارة	0.153	0.080	0.323	3.745	0.000	0.374	0.140
لجان التدقيق	0.051	0.083	0.225	4.573	0.000		
العوامل المرتبطة بالحوكمة	0.408	0.094	0.374	3.911	0.000		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

من الجدول رقم (45) يتضح أنه تم استبعاد متغير هيكل الملكية لضعف الارتباط وعدم دلالة تأثيرها على ممارسات إدارة الأرباح، بينما تم الاحتفاظ بالمتغيرين الآخرين (مجلس الإدارة، لجان التدقيق)، حيث كان لهما أثر على ممارسات إدارة الأرباح، إذ بلغت قيمة T-Test للعاملين المرتبطين بالحوكمة (3.911)، عند مستوى دلالة تساوي (0.000)، لذلك يتم رفض الفرضية الصفرية جزئيا وقبول الفرضية البديلة جزئيا وهي "**وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) للعوامل المرتبطة بالحوكمة على إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية".**

كما جاءت قيمة بيتا (Bita) التي توضح العلاقة بين العوامل المرتبطة بالحوكمة (ماعدا هيكل الملكية) وإدارة الأرباح بقيمة (0.374) وذات دلالة إحصائية، ويعني ذلك أنه كلما تحسنت العوامل المرتبطة بالحوكمة بمقدار وحدة واحدة، تغيرت إدارة الأرباح بمقدار (0.374).

أما بالنسبة لعلاقة الإرتباط (R) فقد تبين وجود علاقة ارتباط موجبة بين العوامل المرتبطة بالحوكمة (ماعدا هيكل الملكية) وإدارة الأرباح، حيث قدرت قيمة معامل الإرتباط بـــ (0.374) أي 37%، أما معامل التحديد (R^2) فقد بلغت قيمته (0.140)، وهذا يعني أن العوامل المرتبطة بالحوكمة (ماعدا هيكل الملكية) تفسر ما نسبته 14% من التغير الحاصل على إدارة الأرباح.

ويمكن كتابة معادلة الإنحدار لأثر العوامل المرتبطة بالحوكمة على إدارة الأرباح كما يلي:

$$Y=\alpha+\beta_1 Z_1+ \beta_2 Z_2$$

حيث أن:

Y= إدارة الأرباح

Z_1=مجلس الإدارة

Z_2=لجان التدقيق

α= ثابت

وباستخراج قيمة الثابت من برنامج (SPSS V.26) والمقدر بـــ 1.004، وانطلاقا من نتائج الجدول رقم (45) يمكن كتابة معادلة الانحدار المتعدد كما يلي:

$$Y=1.004+0.153Z_1+0.051Z_2$$

الفرع الثالث: اختبار الفرضية العامة

جاءت الفرضية العامة كما يلي:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($sig\leq0.05$) للعوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة على إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية.

الفرضية الصفرية H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($sig\leq0.05$) للعوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة على إدارة أرباح المؤسسات الإقتصادية.

الفرضية البديلة H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($sig\leq0.05$) للعوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة على إدارة أرباح المؤسسات الإقتصادية.

للتأكد من صحة هذه الفرضية من عدمها، وللتحقق من رفض الفرضية الصفرية أو قبولها، قام الباحث باستخدام وتحليل مؤشرات نموذج الانحدار المتعدد على النحو التالي:

أولا: تحليل مؤشر معنوية النموذج – إختبار F-Test

سيتم من خلال هذا التحليل اختبار جودة نموذج العلاقة بين العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة كمتغير مستقل وإدارة الأرباح كمتغير تابع، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (46): اختبار F-Test لجودة نموذج العلاقة بين العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة وإدارة الأرباح

البيان	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig
الإنحدار	0.260	2	0.130	14.713	0.000
الخطأ	7.075	93	0.076		
المجموع	7.335	95	/		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

من خلال الجدول رقم (46) يتضح أن قيمة F-Test تساوي (14.713) عند مستوى دلالة (0.000)، حيث تشير قيمة F-Test إلى جودة نموذج العلاقة بين العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة كمتغير مستقل وإدارة الأرباح كمتغير تابع، وبما أن مستوى الدلالة الخاصة بـــ F-Test أقل من مستوى المعنوية (sig≤0.05)، يمكن التوصل إلى قرار برفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة وذلك بإثبات وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) للعوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة على إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية.

ثانيا: تحليل الإنحدار المتعدد

يمكن تحديد علاقة الإرتباط بين العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة (العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي، العوامل المرتبطة بالحوكمة) وإدارة الأرباح، كما يلي:

الجدول رقم (47): نتائج تحليل الإنحدار المتعدد لاختبار أثر العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة على إدارة الأرباح

المتغير المستقل	B	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2
العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي	0.161	0.101	0.421	4.233	0.000	0.389	0.151
العوامل المرتبطة بالحوكمة	0.152	0.033	0.302	4.416	0.000		
العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة	0.315	0.087	0.474	3.872	0.000		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26)

من الجدول رقم (47) والذي يبين نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار أثر كل من العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي، العوامل المرتبطة بالحوكمة على إدارة الأرباح، أن قيمة T-Test للعوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة كانت بمقدار (3.872)، عند مستوى دلالة تساوي (0.000)، مما يعني أن المتغيرات ككل تؤثر على إدارة الأرباح، لذلك يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة وهي "**وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) للعوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة على إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية**".

كما جاءت قيمة بيتا (Bita) التي توضح العلاقة بين العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة من جهة وإدارة الأرباح من جهة أخرى بقيمة (0.474) وذات دلالة إحصائية، ويعني ذلك أنه كلما تحسنت العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة معا بمقدار وحدة واحدة، تغيرت إدارة الأرباح بمقدار (0.474).

أما بالنسبة لعلاقة الإرتباط (R) فقد تبين وجود علاقة ارتباط موجبة بين العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة من جهة وإدارة الأرباح من جهة أخرى، حيث قدرت قيمة معامل الإرتباط بـــ (0.389) أي 39%، أما معامل التحديد (R^2) فقد بلغت قيمته (0.151)، وهذا يعني أن العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة معا تفسر ما نسبته 15% من التغير الحاصل على إدارة الأرباح.

ويمكن كتابة معادلة الإنحدار لأثر العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة على إدارة الأرباح كما يلي:

$$Y=A+B_1X_1+B_2X_2$$

حيث أن:

Y= إدارة الأرباح

X_1=العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي

X_2=العوامل المرتبطة بالحوكمة

A= ثابت

وباستخراج قيمة الثابت من برنامج (SPSS V.26) والمقدر بـــ 1.927، وانطلاقا من نتائج الجدول رقم (47) يمكن كتابة معادلة الانحدار المتعدد كما يلي:

$$Y=1.927+0.161X_1+0.152X_2$$

خاتمة الفصل

من خلال هذا الفصل، تم التطرق إلى الدراسة الميدانية للموضوع، والتي تناولت آراء عينة من المهنيين والأكاديمين حول أثر العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة على إدارة الأرباح، حيث تم استعراض الجوانب المنهجية للدراسة بدءا بتقديم مجتمع وعينة الدراسة، مرورا بكيفية إعداد استمارة الإستبيان. تم التطرق أيضا إلى الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة الميدانية، بالإضافة إلى اختبار صدق وثبات استمارة الاستبيان، والتي أعطت نتائج جيدة مكنت من الإعتماد عليها.

ولقد تم أيضا استعراض وتحليل المعلومات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، باستخدام التكرارات والنسب المئوية، من أجل تحديد مستوى إدراك أفراد العينة لأسئلة الدراسة وطبيعة الموضوع، بالإضافة إلى تحليل اتجاهات إجابات المستجوبين، ودرجة موافقتهم على عبارات محاور الاستبيان، من خلال استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، حيث كانت درجة موافقة أفراد عينة الدراسة مرتفعة نسبيا على عبارات كل محور من محاور الإستبيان.

إضافة إلى اختبار صحة الفرضيات الرئيسية والفرعية التي تم بناؤها من أجل الإجابة على إشكالية الموضوع، وكذا مختلف الأسئلة الفرعية، وذلك باستخدام مجموعة من الاختبارات الإحصائية والتي من أهمها، اختبار F-Test لاختبار جودة نموذج العلاقة بين المتغيرات واختبار T-Test من أجل اختبار فرضيات الدراسة، ولتقديم قرار بشأن قبول أو رفض الفرضية الصفرية استنادا إلى مقارنة مستوى الدلالة الإحصائية لاختبارT-Test مع درجة المعنوية المحددة ($sig \leq 0.05$). حيث أظهرت النتائج قبول الفرضيات الموضوعة انطلاقا من آراء عينة الدراسة.

الخاتمة

العامة

بعد الفضائح والأزمات المالية التي لحقت بكبريات المؤسسات العالمية، بسبب التلاعبات في القوائم المالية، باستخدام ممارسات احتيالية لإظهار الأداء المالي على غير حقيقته، وذلك بالتواطؤ مع مكاتب التدقيق الكبرى، لجأت المنظمات المهنية والحكومية إلى سن مجموعة من القوانين من أشهرها قانون سيربنز أوكسلي، وذلك للحد من التلاعبات ومعاقبة المتسببين في هذه الأزمات، حيث زاد الإهتمام بضرورة تفعيل آليات رقابية على مستوى المؤسسات سواءا كانت آليات داخلية أم خارجية، خاصة مع مشكلة الوكالة ومشكلة عدم تماثل المعلومات، التي يستغلها المديرين من أجل تحريف القوائم والتقارير المالية لتحقيق مصالحهم الشخصية. فحوكمة المؤسسات والتدقيق الخارجي يعتبران آليتان رقابيتان متكاملتان تعززان من تقارب المصالح بين المساهمين والمديرين، وتعتبران من أهم الوسائل للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

إن تركيز المنظمات المهنية والحكومية على هاتين الآليتين جعلتها تصدر مجموعة من المعايير التي تحسن من جودة التدقيق الخارجي، واهتمت أيضا بمجموعة من الأبعاد من أجل تبني مفهوم الحوكمة داخل المؤسسات، بهدف تحسين مستوى هاتين الآليتين وتعزيز فعاليتهما بشكل ينعكس إيجابا في التقليل من ممارسات إدارة الأرباح، لذلك جاء هذا البحث بهدف معرفة أثر كل من العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والعوامل المرتبطة بالحوكمة على ممارسات إدارة الأرباح، حيث حاول الباحث معالجة إشكالية الموضوع من خلال تحديد متغيرات الدراسة والتي تشكلت من متغيرين مستقلين وهما العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي(عوامل شخصية وعوامل تقنية وعوامل مرتبطة بجودة تقرير المدقق)، والعوامل المرتبطة بالحوكمة (مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، وهيكل الملكية)، بالإضافة إلى متغير تابع وهو ممارسات إدارة الأرباح، ولدراسة الأثر تم توزيع إستمارة استبيان لعينة من المهنيين والأكاديميين، وعرضها وتحليل النتائج المتحصل عليها، واختبار الفرضيات الموضوعة للإجابة على التساؤلات المختلفة للموضوع. وفيما يلي سيتم عرض نتائج الدراسة النظرية والتطبيقية المتوصل إليها، وأهم التوصيات، وأخيرا آفاق الدراسة.

أولا: نتائج الدراسة

قام الباحث باستنتاج مجموعة من النتائج النظرية والميدانية، يمكن إدراجها كما يلي:

1-النتائج النظرية

تتمثل النتائج النظرية للدراسة في ما يلي:

- يعتبر التدقيق الخارجي من الآليات الرئيسية التي تلعب دورا بارزا في زيادة مصداقية القوائم المالية. حيث يسعى إلى التحقق من دقة وصحة البيانات المالية، والتأكد من أنها تعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، ويتضمن التدقيق الخارجي إجراء فحص شامل ومستقل للسجلات المالية والعمليات المالية لإدارة المؤسسة، ويتعين أن يتم هذا التدقيق من قبل جهة خارجية مستقلة ومعترف بها، لتعزيز النزاهة والشفافية في التقارير والقوائم المالية؛

- تمثل جودة التدقيق الخارجي أحد الأمور الأساسية التي تساعد الأطراف المختلفة في اتخاذ القرارات الهامة، ويرتبط هذا الأمر بشكل كبير بالمصداقية العامة للمؤسسات وثقة المستثمرين والجمهور فيها. حيث تعبر الجودة عن القيام بمهمة التدقيق وفقا لمجموعة من المعايير التي تركز على كيفية تنفيذ عملية التدقيق الخارجي بالجودة المطلوبة، بالإضافة إلى مساهمتها في تخفيض مستوى المخاطر؛

- ترتبط جودة التدقيق الخارجي بمجموعة من العوامل والتي تؤثر عليها، كاستقلالية المدقق وكفائته، وحجم مكتب التدقيق وسمعته، وتقديمه للخدمات الاستشارية بالإضافة إلى مدة ارتباطه مع المؤسسة محل التدقيق، وعند توفر هذه العوامل، فإن جودة عملية التدقيق الخارجي تعزز من مستوى الثقة لدى المساهمين والمستثمرين والجهات الرقابية، فتعكس البيانات المالية الوضع الحقيقي للكيان المالي دون تلاعب أو تضليل؛

- تعتبر حوكمة المؤسسات من الجوانب الأساسية التي تتعلق بإدارة المؤسسات، والتي تسعى إلى ضمان توجهاتها الاستراتيجية وأدائها المالي بطريقة فعالة وشفافة، وتتعلق بتحديد العلاقات بين المساهمين والإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة، من خلال تحقيق التوازن بين مختلف الأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة؛

- يعد مجلس الإدارة ولجان التدقيق وهيكل الملكية من العوامل أو الأبعاد الرئيسية للحوكمة التي تعمل على تعزيز الرقابة داخل المؤسسة، فالدور الرقابي والإشرافي لمجلس الإدارة يسمح بتحسين أداء المؤسسة من خلال حماية المساهمين ومساءلة الإدارة التنفيذية. أما لجان التدقيق فيتجلى دورها الرقابي في مساعدة أعضاء مجلس الإدارة والمدقق الداخلي في القيام بمهامهم، وتعزيز دور المدقق الخارجي من خلال ضمان إستقلاليته، بينما هيكل الملكية ودرجة تركزه فيمثل المحدد الأساسي لدعم أو معارضة الإدارة في التلاعب بالقوائم المالية؛

- تربط حوكمة المؤسسات وجودة التدقيق الخارجي علاقة تكاملية، حيث تعمل حوكمة المؤسسات على توفير الإطار الملائم لتعزيز الشفافية والمصداقية في القوائم المالية، بينما يسعى التدقيق الخارجي إلى محاربة الغش وتحريف المعلومات المالية، من خلال المعايير التي تحسن من جودته، أي أنهما آليتن متكاملتنين تعملان على الحد من ممارسات إدارة الأرباح؛

- تعتبر ممارسات إدارة الأرباح من الممارسات السلبية التي تسعى الإدارة من خلالها إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية و إظهار الأداء المالي للمؤسسة على غير حقيقته، عن طريق إستخدام مجموعة من الأساليب كتضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي في القوائم المالية مقارنة بالأسعار الحقيقية، أو بإدراج إيرادات سنوات سابقة في القوائم المالية للدورة الحالية. حيث ينتج عن هذه الممارسات مجموعة من الآثار السلبية من بينها تلاشي المعايير الأخلاقية وانتهاك المعايير المحاسبية وتخفيض جودة الأرباح وقيمة المؤسسة.

2-النتائج الميدانية

من خلال التحليل الاحصائي لعبارات الاستبيان تم عرض نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة، واختبار الفرضيات، وتم التوصل إلى النتائج التالية:

- تمتع أفراد عينة الدراسة بمستوى عال من الإدراك لأسئلة الدراسة وطبيعة الموضوع المتمثل في أثر العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والعوامل المرتبطة بالحوكمة على ممارسات إدارة الأرباح؛

- أوضحت الدراسة أن درجة استجابة أفراد عينة الدراسة وموافقتهم على عبارات كل محور من محاور الإستبيان كانت مرتفعة نسبيا؛

- أما بخصوص النتائج التي تم التوصل إليها من خلال اختبار الفرضيات فكانت كما يلي:

أ- نتائج إختبار **الفرضية العامة** والمتمثلة في "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($sig\leq0.05$) للعوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة على إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية"، تم **رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة**، وذلك بعد إجراء اختبار (T-Test) حيث تبين أنها عند مستوى دلالة أقل من ($sig\leq0.05$)، بالإضافة إلى أن العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة تفسر 15% من التغير الحاصل على إدارة الأرباح؛

ب- نتائج إختبار **الفرضية الرئيسية الأولى** والمتمثلة في "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($sig\leq0.05$) للعوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي على إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية"، تم **رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة**، وذلك بعد إجراء اختبار (T-Test) حيث تبين أنها عند مستوى دلالة أقل من ($sig\leq0.05$)، بالإضافة إلى أن العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي تفسر 19% من التغير الحاصل على إدارة الأرباح؛

ت- نتائج إختبار **الفرضية الرئيسية الثانية** والمتمثلة في "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) للعوامل المرتبطة بالحوكمة على إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية"، تم **رفض الفرضية الصفرية جزئيا وقبول الفرضية البديلة جزئيا**، وذلك بعد إجراء اختبار (T-Test) حيث تبين أنها عند مستوى دلالة أقل من (sig≤0.05)، بالإضافة إلى أن العوامل المرتبطة بالحوكمة (ما عدا هيكل الملكية) تفسر 14% من التغير الحاصل على إدارة الأرباح؛

ث- نتائج إختبار **الفرضية الفرعية الأولى** المتعلقة بالفرضية الرئيسية الأولى والمتمثلة في "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) للعوامل الشخصية على إدارة الأرباح"، تم **رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة**، وذلك بعد إجراء اختبار (T-Test) حيث تبين أنها عند مستوى دلالة أقل من (sig≤0.05)، بالإضافة إلى أن العوامل الشخصية تفسر 16% من التغير الحاصل على إدارة الأرباح؛

ج- نتائج إختبار **الفرضية الفرعية الثانية** المتعلقة بالفرضية الرئيسية الأولى والمتمثلة في "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) للعوامل التقنية على إدارة الأرباح"، تم **رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة**، وذلك بعد إجراء اختبار (T-Test) حيث تبين أنها عند مستوى دلالة أقل من (sig≤0.05)، بالإضافة إلى أن العوامل التقنية تفسر 7% من التغير الحاصل على إدارة الأرباح؛

ح- نتائج إختبار **الفرضية الفرعية الثالثة** المتعلقة بالفرضية الرئيسية الأولى والمتمثلة في "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) للعوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق على إدارة الأرباح"، تم **رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة**، وذلك بعد اجراء اختبار (T-Test) حيث تبين أنها عند مستوى دلالة أقل من (sig≤0.05)، بالإضافة إلى أن العوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق تفسر 8% من التغير الحاصل على إدارة الأرباح؛

خ- نتائج إختبار **الفرضية الفرعية الأولى** المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثانية والمتمثلة في "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) لمجلس الإدارة على إدارة الأرباح"، تم **رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة**، وذلك بعد إجراء اختبار (T-Test) حيث تبين أنها عند مستوى دلالة أقل من (sig≤0.05)، بالإضافة إلى أن مجلس الإدارة يفسر 15% من التغير الحاصل على إدارة الأرباح؛

د- نتائج إختبار **الفرضية الفرعية الثانية** المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثانية والمتمثلة في "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig≤0.05) للجان التدقيق على إدارة الأرباح"، تم **رفض الفرضية الصفرية وقبول**

الفرضية البديلة، وذلك بعد إجراء اختبار (T-Test) حيث تبين أنها عند مستوى دلالة أقل من ($sig\leq0.05$)، بالإضافة إلى أن لجان التدقيق تفسر 10% من التغير الحاصل على إدارة الأرباح؛

ذ- نتائج إختبار **الفرضية الفرعية الثالثة** المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثانية والمتمثلة في "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($sig\leq0.05$) لهيكل الملكية على إدارة الأرباح"، تم **قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة**، وذلك بعد إجراء اختبار (T-Test) حيث تبين أنها عند مستوى دلالة أكبر من ($sig\leq0.05$).

ثانيا: توصيات الدراسة

- التأكيد على توعية الأطراف ذات العلاقة بخطورة ممارسات إدارة الأرباح، وذلك بتسليط الضوء على أضرار هذه الممارسات، والآثار المترتبة على المؤسسة محل التدقيق سواء على المدى القصير أو البعيد، بالإضافة إلى تأثيرها على مستخدمي القوائم المالية؛

- تطبيق الاجراءات الردعية على المديرين الذين يمارسون إدارة الأرباح ومراقبة المكافآت التي يتقاضونها والتأكد من عدم ارتباطها مع الأرباح المعلنة؛

- ضرورة الاهتمام بالافصاح عن المعلومات المالية والمحاسبية بكل شفافية، لتعزيز ثقة المستثمرين في القوائم المالية، والتقليل من ممارسات إدارة الأرباح؛

- تطوير سياسات الحوكمة داخل المؤسسة، وتوفير الاجراءات التي تساعد على تطبيق الحوكمة، والتقليل من الفجوة بين مختلف الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، والحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات؛

- ضرورة المحافظة على استقلالية أعضاء مجلس الإدارة باعتبارها أحد أبعاد الحوكمة، بتشكيل أغلبية أعضائه من خارج المؤسسة، وتعزيز دوره الإشرافي والرقابي على إعداد التقارير المالية؛ بالاضافة إلى تعزيز استقلالية لجان التدقيق نظرا لدورها في مساعدة مجلس الإدارة في الإشراف على شفافية وعدالة القوائم المالية؛

- ضرورة إلزام المؤسسات بالامتثال للمعايير المعترف بها والقوانين الرقابية، لضمان إصدار تقارير مالية دقيقة وصحيحة؛

- إلزام المدققين الخارجيين بالخضوع للتدريب والتعليم المستمرين، وتشجيعهم على المشاركة في الدورات التكوينية التي تقدمها الأجهزة الوصية في هذا المجال، بهدف متابعة التغيرات الحاصلة في مجال التدقيق وتحديث

معارفهم ومعلوماتهم المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق؛ أيضا تنظيم دورات تكوينية في مجال التلاعبات المالية وممارسات إدارة الأرباح وطرق الكشف عنها؛

- توفير البيئة القانونية والتنظيمية لتطبيق الحوكمة، وتعزيز استقلالية المدقق الخارجي، ودعم جودة عملية التدقيق الخارجي، من خلال التركيز على العوامل المؤثرة عليها، للحد من التلاعبات المالية؛

ثالث: آفاق البحث

يرى الباحث في ظل ما تم التوصل إليه، وجود العديد من المواضيع والدراسات التي يمكن أن تكون بحوث مستقبلية ومن أهمها:

-التقنيات الناشئة في مجال التدقيق ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح–دراسة عينة من المهنيين والأكاديميين؛

-دور تقنيات الذكاء الاصطناعي في تحسين جودة التدقيق والحد من ممارسات إدارة الأرباح– من وجهة نظر محافظي الحسابات؛

-دور التحول الرقمي في تعزيز الحوكمة وجودة التدقيق الخارجي للحد من إدارة الأرباح– دراسة آراء عينة من المهنيين؛

-الحوكمة الرقمية: آلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي والحد من ممارسات إدارة الأرباح–دراسة استقصائية.

تم بعون الله

قائمة

المراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولا: القوانين والمراسيم

1- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2009 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر رقم 42 المؤرخة في 11 جويلية 2010.

2- القانون رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، ج ر رقم 27 مؤرخة في 25 أفريل 1993.

3- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 والمتعلق بتعيين محافظي الحسابات، ج.ر رقم 07 المؤرخة في 2 فيفري 2011.

ثانيا: الكتب

4- أسعد محمد علي وهاب، **التقنيات المحوسبة في تدقيق البيانات المالية**، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2012.

5- إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات الإطار النظري**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، 2012.

6- توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي اسحاق المصري، **تدقيق ومراجعة الحسابات**، الطبعة الأولى، دار الكندي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.

7- حسين عبد الجليل آل غزوي، وليد ناجي الحيالي، **حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية**، دار الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، 2010.

8- حكيم فليح الساعدي، عباس يحيى التميمي، **إدارة الأرباح: عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها**، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.

9- خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات- النظري والعملي، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

10- رأفت سلامة محمود وآخرون، **علم تدقيق الحسابات-العملي**، دار المسيرة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011.

11- زاهرة سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

12- سعد الساكني، حسن عمر محمد، **معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية**، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، 2016.

13- صبري أحمد شلبي، **مبادئ الحوكمة وتطبيقاتها في دول مختارة الدنمارك ولبنان**، الدار العربية للموسوعات، بيروت، لبنان، 2014.

14- صلاح أحمد المورلي، **إدارة الأرباح**، الطبعة الأولى، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2022.

15- عبد الرؤوف جابر، **الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية**، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 2004.

16- عبد المجيد الطيب الفار، **إدارة الأرباح**، الطبعة الأولى، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.

17- عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، (دون ذكر سنة النشر).

18- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2009.

19- محمد أحمد كاسب خليفة، **حوكمة الشركات ما بين التمويل والتدقيق الداخلي**، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2020.

20- محي الدين شعبان توق، **الحوكمة الرشيدة ومكافحة الفساد: منظور اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد**، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.

21- مدحت محمد أبو النصر، **الحوكمة الرشيدة : فن إدارة المؤسسات عالية الجودة**، الطبعة الأولى، دار الكتب المصرية، القاهرة، مصر، 2015.

22- مصطفى يوسف كافي، **تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة**، الطبعة الأولى، دار الرواد، عمان، الأردن، 2014.

23- نوال علي تعالبي، **الحوكمة البيئية العالمية**، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، 2015.

ثالثا: الأطروحات والرسائل

24- أبو بكر عميروض، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة– دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا سطيف**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية،

تخصص دراسات مالية ومحاسبة معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011.

25- أرزاق أيوم محمد كرسوع، **مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عميلة المراجعة- دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.

26- إلياس شرشافة، **أثر ممارسة الحوكمة على الافصاح المحاسبي البيئي للشركات -دراسة مجموعة من المؤسسات الفرنسية والجزائرية-**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2018.

27- آمنة ولعة، **كفاءة نظام حوكمة الشركات وآثارها على ممارسة إدارة الأرباح في ظل بيئة الأعمال الجزائرية**، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية متقدمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2021.

28- أمين راشدي، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي -دراسة تطبيقية على بعض شركات المساهمة في ولاية سطيف**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص مالية، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2018.

29- إيناس محمود العبادي، **العوامل المؤثرة في ساعات التدقيق الفعلية وأثرها في جودة التدقيق الخارجي**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، جامعة العلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2012.

30- بلحول سردوك، **الحوكمة، الاستثمار الأجنبي المباشر والنمو الاقتصادي في الدول الناشئة**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص استراتيجية التنمية والسياسات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مصطفى اسطمبولي، معسكر، الجزائر، 2019.

31- بهاء صبحي عواد، **أثر إدارة الأرباح على سياسة توزيع الأرباح وانعكاساتها على القيمة السوقية للشركة**، أطروحة دكتوراه في التمويل، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن، 2011.

32- بوبكر رزيقات، **أثر تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على إدارة الأرباح -دراسة تحليلية لتجارب الدول القائمة على التطبيق**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزئر، 2019.

33- جعفري أسماء، **التدقيق الداخلي المندمج كمدخل لتحسين الأداء في المؤسسات الصناعية في الجزائر،** أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2019.

34- جهيزة بلهاشمي، **دور الحوكمة المالية للمؤسسات في الدول الناشئة،** أطروحة دكتوراه في المالية والمحاسبة، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مصطفى إسطمبولي، معسكر، الجزائر، 2020.

35- حايف سعاد، **أثر المحددات السلوكية والمهنية للمسيرين على الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات العمومية لولاية سطيف،** مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص حوكمة ومالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016.

36- حبيبة بن زغدة، **دور الحوكمة المؤسسية في تعزيز واستدامة نمو المؤسسات: دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية من ولاية جيجل،** أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص إدارة أعمال والتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2019.

37- حسين أمين العمامي، **تأثير العوامل البيئية والسلوكية على الأداء المهني لمدققي الحسابات الخارجيين بمكاتب التدقيق الخاصة وديوان المحاسبة في الأردن،** أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2006.

38- حمزة بوسنة، **العوامل المؤثرة في جودة الأرباح المحاسبية من منظور ممارسات إدارة الأرباح- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الفرنسية المدرجة بالبورصة-** أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2018.

39- حمزة بوسنة، **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح -دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية-،** مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2012.

40- حمزة زكريا محي الدين، **آليات حوكمة المؤسسة العمومية الاقتصادية حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية،** أطروحة دكتوراه في المالية والمحاسبة تخصص حوكمة المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2020.

41- خالد برميش، **ممارسة الإدارة لأساليب الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية –حالة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية–**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجباية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2020.

42- خالد وليد جبير، **دور مكاتب التدقيق الأردنية في تقديم الخدمات الاستشارية وأثرها في السلوك المهني للمدقق**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية البحث العلمي والدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الأردن، 2014.

43- خضرة صديقي، **واقع تطبيق الحوكمة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة – دراسة حالة مؤسسة أن.سي.أ الرويبة الجزائر–**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير الموارد البشرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2015.

44- خيرة الداوي، **دور حوكمة الشركات في تحقيق كفاءة الأسواق المالية: دراسة قياسية لعينة من الشركات المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية خلال الفترة 2007–2016**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية الأسواق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2018.

45- ديمة مازن الشوا، **مدى إلتزام المراجع الخارجي بتطبيق رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني – دراسة تطبيقية لآراء مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة – فلسطين**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2012.

46- ريم عمري، **الحوكمة المصرفية ودورها في مواجهة الأزمات المالية: دراسة حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2017.

47- زهرة عباس، **حوكمة الجامعات وأثرها على جودة مخرجات التعليم العالي لتحقيق التنمية المستدامة –دراسة استقصائية على عينة من أساتذة كلية العلوم االاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعات الشرق**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص إدارة الأعمال والتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2020.

48- زينب غزالي، **دور الحوكمة في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية –دراسة لبعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية–** مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: الحوكمة ومالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2016.

49- سامر هايل الصباغ، **أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق – دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه في مراجعة الحسابات**، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2016.

50- سعيد سعد الطعاني، **أثر مخاطر الحاكمية المؤسسية على خطة التدقيق وأتعاب المدقق الخارجي للشركات المساهمة الأردنية المدرجة في بورصة عمان**، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2009.

51- سعيد عمر بن أيوب، **أثر تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسساتية للجنة بازل على أداء شركات التأجير التمويلي: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للايجار المالي (SNL) في الفترة الزمنية (2012-2017)**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2021.

52- سمير لقويرة، **مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي-دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري**- أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2019.

53- سناء مالطي، **جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات-دراسة ميدانية في السياق الجزائري-، أطروحة دكتوراه في التدقيق المالي والمحاسبي**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2020.

54- سهام طالب حسين، **أثر تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة التدقيق- دراسة استقصائية لمجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين-**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2018.

55- طارق تليلي، **تقييم جودة خدمة التدقيق الخارجي وقياس رضا أطراف بيئة التدقيق عن أداء محافظي الحسابات في الجزائر- دراسة تحليلية-**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص علوم مالية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2020.

56- طارق هاني الضرغام، **تطوير دور مدقق الحسابات الخارجي في التقرير عن القوائم المالية المضللة**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن، 2013.

57- عائشة طاسين، **دور الحوكمة المؤسسية في خلق القيمة في المؤسسة-دراسة عينة من المؤسسات-**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2018.

58- عبد الكريم تاج الدين أحمد محمد، **جودة المراجعة ودورها في الحد من فجوة التوقعات-دراسة ميدانية على قطاع المراجعة في السودان**، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، 2013.

59- عبد المطلب محمد السرطاوي، **مدى إمكانية مساهمة تعليمات الاستقلالية الواردة بقانون سيربنس-أوكسلي في تعزيز استقلالية مدقق الحسابات الخارجي الأردني وأثرها في المساعدة على تقليص فجوة التوقعات-**

دراسة ميدانية من وجهة نظر كل من مدققي القوائم المالية ومستخدميها، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2008.

60- عبد النور شنين، **المساهمة في تحليل أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح لدى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية للفترة الممتدة بين (2014-2006)**، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة، جباية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2019.

61- عقبة قطاف، **دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الإقتصادية الجزائرية – دراسة حالة شركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر–**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019.

62- علي بن يحيى، **دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقا للمعايير المطبقة في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2020.

63- علي محمود رمضان، **أثر إدارة الأرباح لدى الشركات على قياس الربح الضريبي –دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية**–أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2014.

64- عمر مسعودي، **فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق– دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق بالجزائر**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2019.

65- عميروش إيمان، **مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي– دراسة مقارنة بين كل من الجزائر وفرنسا–**، أطروحة دكتوراه في مالية، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2017.

66- غلاوي نسيمة، **الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية للشركات –دراسة حالة بعض مؤسسات تلمسان–**، أطروحة دكتوراه تخصص حوكمة الشركات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بالقايد، تلمسان، الجزائر، 2015.

67- فريد بلحبال، **أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات– دراسة مجموعة من الشركات**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018.

68- فضيلة بن شهيدة، **دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات –دراسة حالة الجزائر–** أطروحة دكتوراه في التدقيق والنظام المحاسبي المالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2017.

69- فوزي لوالبية، **محددات إدارة الأرباح للمؤسسات الإقتصادية في ظل البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية – دراسة ميدانية استقصائية–** أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2020.

70- كهينة شاوشي، **إطار مقترح لأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية،** أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاديات المالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2015.

71- لمياء حربي، **واقع الحوكمة في القطاع المصرفي الجزائري،** أطروحة دكتوراه في قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2018.

72- محمد أمين لونيسة، **تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية– دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية–،** أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017.

73- محمد حسن الصائغ، **دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وزيادة موثوقية التقارير المالية –دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بالسودان–،** أطروحة دكتوراه في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2019.

74- محي الدين طرفاوي، **أثر إدارة الأرباح على الربح الضريبي للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية– دراسة تطبيقية للشركات التابعة للمجمع الصناعي إسمنت الجزائر (GICA) للفترة الممتدة بين 2010–2016،** أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة، الجباية والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2021.

75- مسعود كسكس، **التدقيق المحاسبي كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية –دراسة تطبيقية لعينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية،** أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية تخصص: تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2020.

76- مهدي صلاح الدين عثمان، **استخدام الأنظمة الخبيرة كمدخل لتطوير أداء المدقق الخارجي،** أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة عمان العربية، الأردن، 2012.

77- نبيل حكمت نبيل بليبلة، **أثر مخاطر الرقابة على اجراءات التدقيق الخارجي –دراسة تطبيقية–**، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2015.

78- نبيل حمادي، **أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية: دراسة حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2012.

79- نشيدة أحطاطش، **أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات، دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم الإدارية ، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2017.

80- نور الهدى يحياوي، **أخلاقيات الأعمال وأثرها على حوكمة المنظمات**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص اقتصاد المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2018.

81- نورة محمدي، **أثر حوكمة الشركات على الأداء المالي لشركات المساهمة العاملة في الجزائر خلال الفترة (2009–2015)**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص دراسات اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2018.

82- يسري أمين سامي، **أثر إلتزام المدقق الخارجي بخدمات الثقة على مصداقية المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية المنشورة**، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن، 2011.

رابعا: المجلات

83- أحمد سليم محمد، **تفسير العلاقة بين هيكل الملكية وخصائص مجلس الإدارة ولجنة المراجعة وبين عدم شفافية واستمرارية الأرباح–دراسة تطبيقية على الشركات المشتركة–**، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 3، الجزء 2، السنة 22، اكتوبر 2018.

84- أحمد صافي وآخرون، **آليات حوكمة الشركات وأجهزة دعمها لتعزيز الأداء الاقتصادي في الجزائر**، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، العدد 03 ، جامعة المسيلة، الجزائر، مارس 2018.

85- أحمد عمري، زين العابدين القاضي، **تقرير المراجع الخارجي بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي**، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 21، العدد 02، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2021.

86- الأخضر عياشي، إلياس شاهد، **أدلة الإثبات في عملية المراجعة الإلكترونية– دراسة مقارنة بين أدلة الإثبات العادية وأدلة الإثبات الإلكترونية–**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة أم البواقي، الجزائر، العدد 08، ديسمبر 2017.

87- أسامة مجدي أبو العلا، **أثر هيكل الملكية وهيكل التمويل على إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصري**، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 23، العدد 04، 2019.

88- أسامة معمري وآخرون، **متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي لتدقيق 220**، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، المجلد 03، العدد 02، تبسة، الجزائر، 2020.

89- إسراء كاظم اللهيبي، صلاح نوري خلف، **أنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 08، العدد 23، جامعة بغداد، العراق، 2013.

90- اسماعيل طويل، **أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام اعمال المدققين الداخليين" على جودة التدقيق الخارجي– دراسة حالة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لولاية الجزائر**، مجلة المدبر، المدرسة العليا للتسيير والاقتصاد الرقمي، الجزائر، المجلد 08، العدد 01، 2021.

91- اسماعيل قزال وآخرون، **قياس اتجاه ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة الجزائرية**، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 5، العدد 1، 2019.

92- آمال دنيا شبل، نور الدين مزياني، **مدى إعتماد مكاتب التدقيق الجزائرية لسياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة –دراسة ميدانية–**، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 10، العدد 02، 2022.

93- أمينة فداوي، **نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح**، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 3، العدد 5.

94- أنس القاسم محمد، هلال يوسف صالح، **أثر كفاءة الرقابة الداخلية على مخاطر المراجعة الخارجية**، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، العدد 01، جامعة السودان، السودان، 2016.

95- أيمن أحمد شتيوي، **دراسة تطبيقية لتحليل تأثير العوامل الاقتصادية على ممارسات إدارة الأرباح بالشركات المصرية**، مجلة التجارة والتمويل، المجلد 29، العدد 1، جامعة طنطا، مصر، 2009.

96- باسل نصار، راما نعيسة، **أثر هيكل الملكية في ممارسة إدارة الأرباح– دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة السورية المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية**، مجلة جامعة تشرين للبحوث والعلوم، سلسلة علوم الاقتصاد والقانون، المجلد 42، العدد 06، 2020.

97- بتول محمد نوري، على خلف سليمان، **حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة**، مجلة الإقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 2، العدد 2، جامعة البليدة 2، البليدة، الجزائر، 2011.

98- بدرة بوشمبة، **دور التدقيق الداخلي في تحقيق التطبيق الفعلي لحوكمة الشركات داخل المؤسسات**، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 05، العدد 1، جامعة برج بوعريريج، ديسمبر 2018.

99- بشرى نجم المشهداني، ليلى ناجي الفتلاوي، **المداخل المعتمدة في قياس إدارة أرباح الشركات وأثر آليات الحوكمة في تخفيضها**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 93، جامعة بغداد، العراق، 2012.

100- بلال شيخي، سامية فقير، **مخاطر التدقيق المحاسبي**، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 03، العدد 01، جوان الوادي، الجزائر، 2020.

101- بلال كيموش، عبد الرزاق سايل، **أثر بعض خصائص المؤسسات الاقتصادية في مستوى ادارة الأرباح الحقيقية**، مجلة الاقتصاد والتنمية، المجلد 4، العدد 2، 2021.

102- بلقاسم بوفاتح، لخضر لعروس، **دور مجلس الإدارة في إطار حوكمة الشركات**، مجلة المقريزي للدراسات الإقتصادية والمالية، المجلد 01، العدد 02، ديسمبر 2017.

103- بوبكر رزيقات، **أثر التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية (IFRS) على ممارسات إدارة الأرباح- دراسة حالة**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 16، العدد 22، 2020.

104- تبر زغود، **تأثير خصائص مجلس الإدارة على إدارة الأرباح-دراسة اختبارية على عينة من شركات المساهمة العائلية بالجزائر خلال الفترة 2010-2016-**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 06، العدد 02، 2019.

105- جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة شركات المساهمة لإدارة الأرباح، -دراسة ميدانية على عينة من الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية-**، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، المجلد 04، العدد 01، 2021.

106- حسن فليح القطيش، فارس جميل الصوفي، **أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد 27، 2011.

107- حكيمة بوسلمة، سهام كردودي، **لجنة المراجعة كإحدى آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح**، مجلة دراسات وأبحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة، العدد 7، ديسمبر 2017.

108- خليل بوزيدي، نور الدين شنوفي، **حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية**، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 5، العدد 3، جامعة بشار، ديسمبر 2019.

109- خولة فريز النوباني، عبد الله صديقي، **حوكمة المؤسسات المالية الإسلامية، كرسي سابك لدراسات الأسواق المالية الاسلامية**، جامعة الإمام محمد بن سعود الاسلامية، الرياض، السعودية، 2016.

110- رجم نصيب وآخرون، **أثر ممارسة إدارة الأرباح على التوازن المالي للمؤسسات الاقتصادية**، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال، المجلد 10، العدد 2، 2021.

111- رندة صالح الشبيب، خالد بن رشيد العديم، **مدى أخلاقية إدارة الأرباح- دراسة استطلاعية**، المجلة العالمية للإقتصاد وإدارة الأرباح، المجلد 6، العدد 1، 2019.

112- زحاف صونيا، قزال اسماعيل، **تحليل علاقة هيكل الملكية في ظل حوكمة الشركات باستمرارية الأرباح- دراسة حالة البنوك الجزائرية-**، مجلة أوراق اقتصادية، العدد 03، 2018.

113- زينب بوقابة، مراد جنيدي، **آليات حوكمة المؤسسات والحد من ممارسات إدارة الأرباح**، مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة والمالية، المجلد 08، العدد 01، 2019.

114- سامي محمد أحمد غنيمي، **إطار مقترح لدور الشفافية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في منظمات الأعمال-دراسة اختبارية**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد 01، المجلد 02، جامعة بنها، 2011.

115- سعاد شدري، كهينة رشام، **أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق بالإعتماد على أعمال التدقيق الداخلي- دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة**، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 12، العدد 01، جانفي 2022.

116- سهيلة أبو ميالة، سعيد زبانية، **دور الاجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقا لمعيار التدقيق الدولي 520**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث والدراسات، المجلد 02، العدد 31، فلسطين، 2013.

117- السيد محمود الحناوي، **أثر هيكل الملكية على جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية**، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 06، العدد 01، جوان 2019.

118- شريف على خميس ابراهيم، **أثر جودة ومداخل المراجعة الخارجية على مدى التزام الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بمعيار المحاسبة المصري رقم 24 بشأن ضرائب الدخل**، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 01، العدد 02، جامعة الاسكندرية، مصر، ديسمبر 2017.

119- صبا أحمد سعيد، **نظام مقترح لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات- دراسة على عدد من مكاتب مراقبي الحسابات في محافظة نينوى-** مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 77، الجامعة المستنصرية، العراق، 2009.

120- صلاح ربيعة، **الخدمات الاستشارية الإدارية وتأثيرها على استقلالية المدقق**، مجلة دراسات إقتصادية، العدد 27، 2017.

121- طارق تليلي، هواري سويسي، **محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر- دراسة ميدانية**، مجلة الباحث، المجلد 19، العدد 01، 2019.

122- عبد الرزاق الفرح، نظال عمر زلوم، **مدى إدراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لأهمية التخطيط في عملية التدقيق وإلتزامهم بها**، المجلة العربية للمحاسبة، جامعة المنامة، البحرين، المجلد 17، العدد 02، ديسمبر 2014.

123- عبد الرزاق سايل، بلال كيموش، **أثر الأداء المالي والمستحقات المحاسبية على مستوى إدارة الأرباح الحقيقة**، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 11، العدد 1، 2021.

124- عبد النور شنين وآخرون، **مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية-دراسة تحليلية انتقادية-**، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 4، العدد 1، 2018.

125- عزيزة علي، **أثر التحفظ المحاسبي غير المشروط على ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية**، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 10، العدد 3، 2015.

126- علي بن يحيى، صارة جريو، **مسببات مخاطر المراجعة الخارجة وعوامل تدنيتها**، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والادارية، المجلد01، العدد 01، المركز الجامعي أفلو، الأغواط، الجزائر، 2019.

127- علي حسين الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، **دور قانون (ساربينز-أوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 86، 2011.

128- علي عبد الحفيظ الزواوي، البشير عبد الله الشاوش، **أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في تقدير مخاطر المراجعة**، مجلة دراسات الإقتصاد والأعمال، العدد الأول، جامعة مصراته، ليبيا، جوان 2015.

129- علي محمد المعموري، **التخطيط الشامل لعملية التدقيق-منظور إبداعي باستخدام طريقة PERT-** القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، جامعة القادسية، العراق، المجلد 8، العدد 01، 2006.

130- عمر فريد شقور، **أثر هيكل الملكية في ممارسة إدارة الأرباح – دراسة تطبيقية على الفنادق المدرجة في بورصة عمان**، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد 16، العدد 02، 2016.

131- عمر مسعودي، أمحمد بن الدين، **تخطيط عملية التدقيق ودوره في الحد من مخاطر التدقيق في المؤسسات الاقتصادية-دراسة عينة من المؤسسات بولاية أدرار**، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة أدرار، الجزائر، المجلد 05، العدد 02، 2017.

132- عميروش إيمان، **مدى قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي والاستجابة لها- دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين بفرنسا**، مجلة البحوث والدراسات التجارية، مجلد 05، العدد 01، مارس، الجلفة، الجزائر، 2021.

133- عناني عبد الله، **دور المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 400**، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 04، العدد 02، تسيمسيلت، الجزائر، 2021.

134- فاطمة علي مصطفى، **أثر قياس وتقدير مخاطر المراجعة على جودة تقرير المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين- دراسة حالة ولاية الخرطوم**، مجلة القلزم العلمية للدراسات الاقتصادية والاجتماعية، العدد الثالث، السودان، جانفي 2021.

135- فوزية برسولي، بوزناق حسن، **دراسة العلاقة بين مبادئ الحوكمة المؤسسية ومعايير التدقيق الداخلي في الشركات**، مجلة الدراسات القانونية والإقتصادية، المركز الجامعي سي الحواس، بريكة، باتنة، الجزائر، المجلد 2، العدد 3، 2019.

136- قاسمي السعيد، حيرش أحمد، **محاولة تقييم لواقع مهنة التدقيق فى الجزائر على ضوء دراسة حالة مكاتب التدقيق بولاية المسيلة الجزائرية، مع إمكانية الإستفادة من التجربة المصرية**، مجلة الاسكندرية للبحوث الاقتصادية، المجلد 01، العدد 01، جوان 2017، جامعة الاسكندرية، مصر.

137- كمال بن موسى، طاهر لميم بلقاضي، **رأي وتقرير مراجع الحسابات للقوائم المالية وفق معيار المراجعة الدولي رقم –700– دراسة حالة الجزائر**، مجلة المدبر، العدد 7، ديسمبر 2018.

138- كهينة شاوشي، **العوامل المحددة لممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية المدرجة في البورصة**، مجلة دراسات –العدد الإقتصادي–، المجلد 06، العدد 2، 2015.

139- كهينة شاوشي، سامية فقير، **أثر الدور الحوكمي للجنة المراجعة على ضبط ممارسات إدارة الأرباح**، مجلة معارف، العدد: 23، ديسمبر 2017.

140- كهينة قماط، **تقرير المدقق القانوني وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (دراسة استطلاعية: الجزائر، تونس وفرنسا)**، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 13، العدد 03، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2019.

141- محسن حسين، عائشة بوشديق، **أثر مخاطر المراجعة على جودة تقرير المراجع الخارجي**، مجلة البحوث والدراسات الاقتصادية، المجلد 19، العدد 07، الأكاديمية الليبية للدراسات العليا، فرع درنة، ليبيا، ديسمبر 2021.

142- محمد إبراهيم حسين، **محددات المفاضلة بين إدارة الأنشطة الحقيقية في مقابل التلاعب بالمستحقات بهدف إدارة الأرباح**، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد 01، 2017.

143- محمد بشار محمد بيازيد، **لجنة التدقيق باعتبارها إحدى آليات حوكمة الشركات–دراسة مقارنة**، مجلة الفكر القانوني والاقتصادي، العدد 02، 2018.

144- محمد بوهدة وآخرون، **حوكمة الشركات في ظل النظريات التعاقدية وسبل إرسائها في بيئة الأعمال الجزائرية**، مجلة أبعاد اقتصادية، المجلد 10، العدد 02، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2020.

145- محمد علاء سمور، ماهر موسى درغام، **أثر مكونات هيكل الملكية على تكاليف الوكالة للبنوك المدرجة في بورصة فلسطين– دراسة تطبيقية–**، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الإقتصادية والإدارية، المجلد 28، العدد 03، 2020.

146- محمد محمود جاسم، أسعد منشد محمد، **انعكاسات القواعد المحاسبية على إدارة الأرباح**، مجلة كلية التربية الأساسية، جامعة بابل، العدد 5، 2011.

147- مروة فوزي عبد العزيز، **تحليل العلاقة بين العناية المهنية للمراجع الخارجي وجودة التقرير عن القوائم المالية**، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 10، العدد 04، ديسمبر 2019.

148- مروة يعقوب، جيلالي بوشرف، **أثر خصائص مجلس الإدارة على أداء المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد 10، العدد 1 مكرر، 2020.

149- معاذ طاهر المقطري، **أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة –دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد 4، دمشق، سوريا، 2011.

150- موسى رحماني، فاتح سردوك، **مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 34، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014.

151- نجلاء نوبلي، أصيلة العمري، **دور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية**، مجلة المنهل الاقتصادي، جامعة الوادي، الجزائر، المجلد 04، العدد 02، أكتوبر 2021.

152- هاجر بوهلة، **علاقة الأزمات المالية بالمحاسبة –دراسة تحليلية–**، مجلة العلوم التجارية والتسيير، المنجلد 13، العدد 01، 2017.

153- ياقوت موساوي، **دور حوكمة الشركات في تخفيض مشكلة الوكالة من خلال دورها في التأثير على الهيكل المالي–دراسة حالة مجمع الفندقة، سياحة وحمامات معدنية–**، مجلة الاصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد14، االعدد 01، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2020.

خامسا: التقارير

154- الإتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، 2010.

المراجع باللغة الأجنبية

I- Law

155-Sarbanes-Oxley Act of 2002, Public Law 107-204, July 30,2002.

II- BOOKS

156- Arens et al, **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, Pearson, 14th Ed, 2011.

157- B.Janakiraman, R.K.Gopal, **Total Quality Management-Text and Cases**, Eastern Economy Edition, New Delhi, 2006.

158- Franceschetti, Bruno M, **Financial Crises and Earnings Management Behavior**, Springer, Switzerland, 2018.

159- Gilbert Riebold, **L'audit externe au service des dirigeants d'entreprise**, Hommes et Techniques Ed.

160- Gottardo C, Moisello M , **Capital Structure, Earnings Management, and Risk of financial Distress- A Compirative Analysis of family and non-family firme**, Springer, Switzerland, 2019.

161- IT Governance Institute, **Governance of the Extended Enterprise:** Bridging Business and IT Strategies, Wiley, New Jersey, 2005.

162- Juran. J, De Feo. J, **Juran's Quality Handbook: The complete Guide To Performance Excellence**, Sixth Edition, McGraw-Hill Edition, New York, 2010.

163- Tomas E. McKee, **Earnings Management –An Executive Perspective**, Tomson Edition, USA, 2005.

164- Trischler, Jonas, **Audit Quality- Association between published reporting errors and audit firm characteristics**, Springer Gabler, Germany, 2014.

III- Ouvrages

165- HENK-JAN O., **The effect of audit quality on earnings management: evidence from the Netherlands**, Master International Business Administration, track Financial management, Faculty of Behavioral, Management and Social Sciences, University Of Twenty, 2017.

166- Wang Xinhan, **Earnings Management, Audit opinion and Auditor location**, Master of Philosophy, The Department of Accounting, City University of Hong Kong, China, 2005.

IV- Journals

167- A.F.Maryam, et all, **The Impact of Audit Quality on earnings management: an experimental study with evidence from IPO**, Advances in mathematical finance and applications, Vol: 5, issue: 3, 2020.

168- A.yousef, H.Nur, F.Khairil, **The relationship between audit committee characteristics and earnings management among Jordanian listed companies: proposing conceptual framework**, Research Journal of Finance and Accounting, Vol 6, N° 18, 2015.

169- Andy .S, Ancella A.H, **The Effect of Earnings Management Practice on Corporate Borrowing Capacity through Corporate Reputation**, 6th

International Accounting Conference (IAC 2017), Advances in Economics, Business and Management Research, Vol 55, ATLANTIS PRESS, 2018.

170- Attia F., et all, **Impact of board of directors attributes on real-based earnings management: further evidence from Egypt**, Future business Journal, N°: 8, 2022.

171- Augustine O. Okolie, **Auditor tenure, Auditor independence and Accrual-Based earnings management of quoted companies in Nigeria**, European journal of accounting auditing and financr research, Vol 2, N° 2, April 2014.

172- Aziatul W.G., Nur A.S., Zuraidah M.S., **Earnings Management: An Analysis of Opportunistic Behaviour, Monitoring Mechanism and Financial Distress**, 7th INTERNATIONAL CONFERENCE ON FINANCIAL CRIMINOLOGY 2015 13-14 April 2015,Wadham College, Oxford, United Kingdom, Procedia Economics and Finance, Vol 28, 2015.

173- Bradshaw et al, **Do analysts and auditors use information in accruals?**, Journal of accounting research, Vol 39, N° 1, June 2001.

174- C. Ghafran, O. Noel, S. Yasmin, **When does audit committee busyness influence earnings management in the UK? Evidence on the role of the financial crisis and company size**, Journal of international accounting, auditing and taxation, Vol 47, 2022.

175- Caramanis C., Lennox C., **Audit effort and earnings management**, journal of Accounting and economics, Vol 45, Issue 1, March 2008.

176- Chizoba N., et al, **Effect of audit quality on earnings management in insurance companies in Nigeria**, Athens journal of business and economics, Vol 7, Issue 2, April 2021.

177- Chris M., George E., **The relation between auditor reputation, earnings and capital management in the banking sector: an international investigation**, Research in international business and finance review, 39, 2017.

178- D. Setiawan, L. Kee, T.Irwan, **The effect of audit committee characteristics on earnings management**, Afro-Asian Journal Finance and Accounting, Vol 10, N° 4, 2020.

179- Dade.N, Linda.H, **Analysis of Factors Affecting the Motivation of Earnings Managemant in Manufacturing Listed in Indonesia Stock Exchange**, Research Journal of Finance and Accounting, Vol 6, N° 3, 2015.

180- Ekpulu G.A, **Ownership structure and earnings management**, Accounting and Taxation Review, Vol:1, N° 2, June 2018.

181- Farisha H. Hafiza A. H. Zalailah S., **Motivation For earnings management among auditors in Malaysia**, Procedia- Social and Behavioral Sciences, Vol 65, 2012

182- Francis J., Krishnan J. R., **Accounting Accruals and Reporting Conservatism**, Contemporary Accounting Research, Vol 16, N° 1, 1999.

183- Heidi, G, Mohamed, S, Mohamed, B, **The Relation between Audit Committee Characteristics and Earning Management: Evidence from Firms Listed on the Egyptian Stock Market**; American Journal of industrial and Business Management, 12, Scientific Research Publishing, 2022.

184- Hervé Alexandre et Mathieu Paquerot, **Efficacité des structures de contrôle et enracinement des dirigeants**, revue finance contrôle stratégie, vol 3, n° 2, juin 2000.

185- Hosam alden R., et all, **The impact of board characteristics on earnings management in the international oil and gas corporations**, Academy of Accounting and Financial Studies journal, Vol: 23, Issue 1, 2019.

186- Kiridaran K. et al, **Auditor reputation and earnings management: international evidence from the banking industry**, Journal of banking and finance, 34, 2010.

187- Krismiaji, Sumayyah, **Audit quality, audit opinion, and earnings management : Indonesian evidence**, Journal of Business and information systems, Vol 4, N° 2, December 2022.

188- Kuncara W., et all, **The impact of ownership characteristics and gender on earnings management : Indonesian companies**, Risk and Financial management journal, 16,17, 2023.

189- Lenka Strakova, **Earnings management in global background, Globalization and its Socio-Economic Consequences 2019**, SHS Web of Conference 74, 2020.

190- Lenka.S, **Motives and Techniques of earnings management used in a global environment**, The 20th International Scientific Conference Globalization and its Socio-Economic Consequences 2020, SHS Web of Conf., Vol 92, 2021.

191- Mahmoudi Houcine, **Product quality and incitement to apply Six Sigma method in Certified Algerian companies: Lessons learned from practical experiences,** Journal of Management and Economic Sciences Prospects, Vol 06, N° 01, 2022.

192- Mami ali, **Internal Factors Affecting Professional Performance Quality In Accounting And Auditing Firms- A Field Study From Algeria**, Journal Of Economics And Development, Issue 6, 2016.

193- Mohammad Alhadab, **Auditor report and earnings management: Evidence from ftse 350 companies in the UK** , Risk governance and control: Financial Markets and Institutions, Vol 6; Issue 4, 2016.

194- Musa A., Abdul latif R., Abdul majid J., **CEO attributes, board independence, and real earnings management: evidence from Nigeria**, Cogent Business and management journal, Vol: 10, N°: 01, 2023.

195- N. Miko, H. Kamardin, **Impact audit committee and audit quality on preventing earnings management in the Pre-and Post-Nigerian Corporate Governance Code 2011**, Global Conference on business and social science,

Kuala Lumpur, 2014, Published by Procedia- Social and behavioral sciences, Vol 172, 2015.

196- Nedal Al-fayoumi, Bana abuzayed, David Alexander, **Ownership structure and earning management in emerging markets: The case of Jordan**, international research journal of Financier and Economics, Issue38, 2010.

197- Neeraj K., et all, **Impact of corporate governance on earnings management: large sample evidence from India**, Asian Economic and financial review, Vol 9, N° 12, 2019.

198- Norman M., Takiah M., Rahmat M., **Earnings management and Board Caracterstics: evidence from Malaysia**, Pengurusan journal, 24, 2005.

199- Rajesh Sethi, **New Product Quality and Product Development Teams**, Journal of Marketing, Vol. 64, No. 2, American Marketing Association, 2000.

200- S. Yuluis, **The effect of audit commitees and Corporate governance on earnings management ; evidence from Indonesia manufacturing**, International journal of business, economics and law, Vol 10, Issue 1, 2016.

201- Sangjun C., Chuneyoung C., **Board characteristics and earnings management: evidence from the Vietnamese market**, journal of Risk and Financial Management, 15, 2022.

202- Sara Ann, Paul Williams, **The philosophy and rhetoric of auditor independence concepts**, Business Ethics Quarterly, Vol 14, issue 3, 2004.

203- Siti Aishah M., **The influence of auditor's reputation, auditor's fee and auditor's skepticism audit quality in earnings management**, Academy of accounting and financial studies journal, Vol 25, issue 6, 2021.

204- Soheil K., Mohd Z., **Earnings management and ownership structure,** International accounting and business conference 2015, Procedia economics and finance, N° 31, 2015.

205- Sun, J., Liu, G., Lan, G., **Does Female Directorship on Independent Audit Committees Constrain Earnings Management**? Journal of Business Ethics, 99, 2011.

206- Xiao T., et al, **How audit effort affects audit quality: An audit process and audit output perspective**, China journal of accounting research, Vol 13, Issue 1, March 2020.

207- Yihui Jiang, Meqnings, **Motivation and Techniques of Earnings Management**, Proceedings of the 2020 3rd International Conference on humanities Education and Social science, Advances in Social Science, Education and Humanities Research, Vol 496, 2020.

V- Conferences

208- Mohamed Hegazy, **The effect of audit firm specialization on earnings management and quality of audit work**, The American Accounting Association Annual Conference, Chicago, U.S.A, August 2015.

VI- Sitweb

209- OECD, **Principles of corporate governance**, 2004, P: 17-66, Available in the webcite: https://www.oecd.org/corporate/ca/corporategovernanceprinciples/31557724.pdf , consulted in 05/01/2022, 15 :21,

210- Thomas, Jeanjean, **Gestion du Resultat : Mesure et Demesure**, Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit, May 2002, Hal, France. P : 01. https://shs.hal.science/halshs-00584475/document , 27/08/2022, à 15 :45.

قائمة

الملاحق

الملحق رقم 01: استمارة الاستبيان

إســـتبـــيان

السادة الأفاضل: محافظي الحسابات، خبراء المحاسبة والأساتذة الجامعيين.

يهديكم الباحث أطيب تحياته راجيا التفضل بالإجابة على الأسئلة الواردة في استمارة الاستبيان.

حيث يقوم الباحث بإعداد دراسة ميدانية في إطار التحضير لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير تخصص إدارة مالية، من خلال أطروحته الموسومة بـــ:

أثر العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة على إدارة أرباح المؤسسات الإقتصادية.

دراسة آراء مجموعة من المهنيين والأكاديميين.

ونظرا لأهمية رأيكم في هذا الموضوع، يأمل منكم الباحث التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة، لأن إجابتكم وأرائكم تعتبر مصدرا موثوقا من مصادر البحث، علما بأن هذه الاستمارة لا تستخدم إلا لأغراض علمية فقط.

شاكرا تعاونكم... مع تقدير الباحث.

نـ

المحور الأول: المعلومات الشخصية والوظيفية

1/ **العمر:** أقل من 30 سنة ☐ من 30 سنة إلى أقل من 40 سنة ☐

من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة ☐ من 50 سنة فأكثر ☐

2/ **المؤهل العلمي:** تكوين مهني ☐ ليسانس ☐

ماستر ☐ دراسات عليا ☐

3/ **الخبرة:** أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى أقل من 10 ☐

من 10 إلى أقل من 15 ☐ من 15 فأكثر ☐

4/ **المسمى الوظيفي:** محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐ أستاذ جامعي ☐

المحور الثاني: العوامل المرتبطة بجودة التدقيق

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
البعد الأول: العوامل الشخصية						
01	تعيين المدقق الخارجي من طرف مجلس الإدارة يمنحه استقلالية أكثر.					
02	تؤثر العلاقات الشخصية بين إدارة المؤسسة والمدقق الخارجي على موضوعيته وحياديته.					
03	إلتزام المدقق الخارجي بالمعايير المهنية والمبادئ الأخلاقية تعزز من استقلاليته وتحسن من جودة عملية التدقيق.					
04	يؤثر المستوى التعليمي وخبرة المدقق الخارجي على جودة عملية التدقيق.					
05	يساهم التكوين والتدريب الفني للمدقق الخارجي في تحسين مستوى آدائه.					
06	يعتبر بذل المدقق الخارجي للعناية المهنية أمرا ضروريا لضمان جودة عملية التدقيق الخارجي.					
07	عدد ساعات التدقيق مؤشر أساسي لمستوى جودة عملية التدقيق الخارجي.					
البعد الثاني: العوامل التقنية						
08	كبر حجم مكتب التدقيق يجعل المدقق الخارجي أكثر حرصا على توظيف مدققين ذوي كفاءة عالية مما يدعم جودة عملية التدقيق الخارجي.					
09	تولي مكاتب التدقيق صغيرة الحجم اهتماما خاصا للعملاء أكثر من مكاتب التدقيق الكبيرة.					

10	يؤثر تعقيد البيانات المالية للمؤسسة على أتعاب المدقق الخارجي.					
11	تخفيض المدقق الخارجي لأتعابه بهدف جلب العملاء يؤثر سلبا على جودة عملية التدقيق.					
12	يشكل تقديم المدقق الخارجي لخدمات استشارية للمؤسسة محل التدقيق تهديدا لاستقلاليته، مما يؤثر سلبا على جودة عملية التدقيق الخارجي.					
13	يساعد التغيير المستمر لمكاتب التدقيق على الرفع من مستوى جودة عملية التدقيق الخارجي.					
14	يؤدي طول مدة ارتباط المدقق الخارجي إلى تعزيز فهمه لأعمال المؤسسة محل التدقيق.					
15	يؤدي تخصص المدقق الخارجي في قطاع معين إلى تحسين كفاءة وجودة عملية التدقيق.					
16	يعزز التخصص المهني للمدقق الخارجي من استيعاب المخاطر التي يواجهها أثناء ممارسة مهامه.					
17	تساهم السمعة الجيدة للمدقق الخارجي في تحسين جودة عملية التدقيق الخارجي.					
البعد الثالث: جودة تقرير المدقق						
18	يؤدي احتواء التقرير على أدلة كافية ومناسبة إلى دعم الرأي الصادر من المدقق الخارجي وتحسين جودة تقريره.					
19	يؤدي إصدار تقرير ذو جودة عالية إلى تحسين جودة عملية التدقيق الخارجي.					
20	يؤثر توقيت إصدار التقرير على جودة المعلومات المالية.					
21	ترتبط جودة التقرير بتقديم رأي مهني ومستقل للبيانات المالية للمؤسسة محل التدقيق.					

23	وجود شكوك أثناء عملية التدقيق يؤدي إلى رأي متحفظ مما يؤثر على جودة التقرير.					
24	يشير تقرير المدقق المعدل إلى وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية.					

المحور الثالث: العوامل المرتبطة بالحوكمة

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
البعد الأول: مجلس الإدارة						
01	تساهم استقلالية مجلس الإدارة في الحفاظ على موضوعيته في اتخاذ القرارات وتعزيز مساءلة الإدارة التنفيذية وتحسين أداء المؤسسة.					
02	تحرص المؤسسة أن يكون أعضاء مجلس الإدارة من ذوي الخبرة والسمعة الحسنة.					
03	يجب أن يتناسب حجم مجلس الإدارة مع حجم المؤسسة من أجل فعالية وظيفته الرقابية.					
04	يؤثر حجم مجلس الإدارة على قدرته الرقابية وعلى نطاق الاشراف، بالإضافة إلى صعوبة الإتصال.					
05	يؤدي الفصل بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي إلى فعالية الرقابة.					
06	يؤثر التوازن بين الأعضاء التنفيذيين وغير التنفيذيين لمجلس الإدارة إيجابا على وظيفته الرقابية.					
07	تعيق ازدواجية المناصب قدرة المجلس على تقديم تقييم موضوعي حول أداء المؤسسة.					
08	زيادة عدد اجتماعات مجلس الإدارة يدعم الحوكمة ويساعد في تحسين أداء المؤسسة.					

09	يتم منح المدراء المستقلين مكافآت ترتبط بإنجازاتهم لتعزيز فعالية مجلس الإدارة.					
البعد الثاني: لجان التدقيق						
10	تساعد استقلالية لجنة التدقيق في تعزيز الرقابة بشكل أفضل.					
11	يعتبر اشراف لجنة التدقيق على استقلالية المدقق الخارجي أمرا حاسما لضمان حوكمة فعالة للمؤسسات.					
12	تحرص لجنة التدقيق على التحقق من مصداقية القوائم المالية وتعزيز دور الحوكمة داخل المؤسسة.					
13	يتمتع أعضاء لجنة التدقيق بمستوى جيد في المحاسبة والتدقيق تمكنهم من التطبيق الصارم للحوكمة.					
14	تشرف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية من خلال عرض نتائج التدقيق الداخلي والخارجي.					
15	تساهم الاجتماعات الدورية للجنة التدقيق والاتصال المباشر والمستمر مع المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة.					
16	تعتبر عضوية المرأة في لجنة التدقيق عاملا هاما في تعزيز الحوكمة داخل المؤسسة.					
17	يؤثر انشغال أعضاء لجنة التدقيق بمهام أخرى على فعالية اللجنة مما يؤدي إلى ضعف الحوكمة.					
البعد الثالث: هيكل الملكية						
18	تؤثر طبيعة هيكل الملكية على مستوى الرقابة والشفافية في المؤسسة.					
19	يؤثر نوع هيكل الملكية على درجة التوافق بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين.					
20	تعتبر الملكية الإدارية آلية مهمة للحد من تعارض المصالح بين المديرين والملاك.					

21	تؤدي الملكية العائلية إلى تضارب المصالح بين العائلة وباقي المساهمين.					
22	يساعد الإفصاح عن هيكل المؤسسة في تعزيز الحوكمة داخل المؤسسة.					
23	تساعد الملكية المركزة على التقليل من عدم تماثل المعلومات وفرض رقابة صارمة على الإدارة.					
24	يشير تشتتت الملكية إلى غياب الحافز في مراقبة أداء المؤسسة.					
25	تساعد الملكية المؤسسية في فعالية الرقابة ودعم آليات الحوكمة في المؤسسة.					

المحور الرابع: إدارة الأرباح

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تستخدم ممارسات إدارة الأرباح كوسيلة من أجل التلاعب بالبيانات المالية.					
02	تنعكس ممارسات إدارة الأرباح على جودة أرباح المؤسسة.					
03	تقوم ممارسات إدارة الأرباح بالإخلال بالمبادئ الأخلاقية للمحاسبة.					
04	يقوم المسيرون بالتلاعب بالنتائج المالية للمؤسسة من أجل تعظيم مكافآتهم مقابل الأرباح.					
05	يستخدم سلوك إدارة الأرباح من أجل التقليل من التكاليف الضريبية.					
06	تؤثر ممارسات ادارة الأرباح على مصداقية المؤسسة وثقة المستثمرين فيها.					

07	تقوم المؤسسات بممارسات إدارة الأرباح لتحسين الأداء المالي لها.					
08	تؤثر ممارسات ادارة الأرباح على القرارات الاستثمارية للمستثمرين.					
09	يؤدي سلوك ادارة الارباح إلى تخفيض مستوى الشفافية والتأثير على سمعة المؤسسة.					
10	يعد تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي في القوائم المالية مقارنة بالأسعار الحقيقية من أساليب إدارة الأرباح.					
11	تقوم المؤسسات بإدراج إيرادات سنوات سابقة في القوائم المالية للدورة الحالية.					
12	يتميز سلوك إدارة الأرباح بالتعقيد و صعوبة إكتشافه، مما يجعل قياس مدى تأثيرها أمرا صعبا.					
13	ضعف الافصاح عن المعلومات المحاسبية في التقارير المالية يعزز من استخدام ممارسات إدارة الأرباح.					
14	تعتبر ممارسات إدارة الأرباح تقنية تستخدم لتضليل مستخدمي القوائم المالية.					
15	تقوم المؤسسات بممارسات إدارة الأرباح لتلبية توقعات المحللين وتجنب ردود الفعل السلبية للسوق.					
16	يمكن أن تخلق ممارسات إدارة الأرباح تصور غير دقيق حول الاستقرار المالي، مما يؤدي إلى قرارات استثمارية مضللة.					
17	تلعب الاعتبارات الأخلاقية دورا هاما في التقليل من إدارة الأرباح.					

الملحق رقم 02: مخرجات SPSS

Fréquences

Statistiques

		العمر	علمي مؤهل	الخبرة	الوظيفة
N	Valide	96	96	96	96
	Manquant	0	0	0	0

Table de fréquences

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنة 30 من أقل	12	12,5	12,5	12,5
	سنة 40من أقل إلى سنة 30 من	24	25,0	25,0	37,5
	سنة 50 من أقل إلى سنة 40 من	40	41,7	41,7	79,2
	فأكثر سنة 50 من	20	20,8	20,8	100,0
	Total	96	100,0	100,0	

علمي مؤهل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	30	31,3	31,3	31,3
	ماستر	35	36,5	36,5	67,7
	عليا دراسات	31	32,3	32,3	100,0
	Total	96	100,0	100,0	

الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات 5 من أقل	11	11,5	11,5	11,5
	سنوات 10 من أقل إلى سنوات5 من	13	13,5	13,5	25,0
	سنة 15 من أقل إلى سنوات 10 من	31	32,3	32,3	57,3
	فأكثر سنة 15 من	41	42,7	42,7	100,0

	Total	96	100,0	100,0	

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	حسابات محافظ	40	41,7	41,7	41,7
	محاسبي خبير	14	14,6	14,6	56,3
	جامعي أستاذ	42	43,7	43,7	100,0
	Total	96	100,0	100,0	

الاتساق الداخلي

الإرتباط بين فقرات وبعد العوامل الشخصية

		العوامل.الشخصية
العوامل.الشخصية	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	96
تعيين المدقق الخارجي من طرف مجلس الإدارة يمنحه استقلالية أكثر	Corrélation de Pearson	,359
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	96
تؤثر العلاقات الشخصية بين إدارة المؤسسة والمدقق الخارجي على موضوعيته وحياديته	Corrélation de Pearson	,409
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	96
إلتزام المدقق الخارجي بالمعايير المهنية والمبادئ الأخلاقية تعزز من استقلاليته وتحسن من جودة عملية التدقيق	Corrélation de Pearson	,165
	Sig. (bilatérale)	,108
	N	96
يؤثر المستوى التعليمي وخبرة المدقق الخارجي على جودة عملية التدقيق	Corrélation de Pearson	,424
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	96
يساهم التكوين والتدريب الفني للمدقق الخارجي في تحسين مستوى آدائه	Corrélation de Pearson	,322
	Sig. (bilatérale)	,001
	N	96
يعتبر بذل المدقق الخارجي للعناية المهنية أمرا ضروريا لضمان جودة عملية التدقيق الخارجي	Corrélation de Pearson	,223
	Sig. (bilatérale)	,029
	N	96
عدد ساعات التدقيق مؤشر أساسي لمستوى جودة عملية التدقيق الخارجي	Corrélation de Pearson	,471
	Sig. (bilatérale)	,000

96	N	

الإرتباط بين فقرات وبعد العوامل التقنية

		العوامل.التقنية
1	Corrélation de Pearson	العوامل.التقنية
	Sig. (bilatérale)	
96	N	
,283	Corrélation de Pearson	كبر حجم مكتب التدقيق يجعل المدقق الخارجي أكثر حرصا على توظيف مدققين ذوي كفاءة عالية مما يدعم جودة عملية التدقيق الخارجي
,005	Sig. (bilatérale)	
96	N	
,101	Corrélation de Pearson	تولي مكاتب التدقيق صغيرة الحجم اهتماما خاصا للعملاء أكثر من مكاتب التدقيق الكبيرة
,327	Sig. (bilatérale)	
96	N	
,285	Corrélation de Pearson	يؤثر تعقيد البيانات المالية للمؤسسة على أتعاب المدقق الخارجي
,005	Sig. (bilatérale)	
96	N	
,021	Corrélation de Pearson	تخفيض المدقق الخارجي لأتعابه بهدف جلب العملاء يؤثر سلبا على جودة عملية التدقيق
,835	Sig. (bilatérale)	
96	N	
,349	Corrélation de Pearson	يشكل تقديم المدقق الخارجي لخدمات استشارية للمؤسسة محل التدقيق تهديدا لاستقلاليته، مما يؤثر سلبا على جودة عملية التدقيق الخارجي
,000	Sig. (bilatérale)	
96	N	
,427	Corrélation de Pearson	يساعد التغيير المستمر لمكاتب التدقيق على الرفع من مستوى جودة عملية التدقيق الخارجي
,000	Sig. (bilatérale)	
96	N	
,335	Corrélation de Pearson	يؤدي طول مدة ارتباط المدقق الخارجي إلى تعزيز فهمه لأعمال المؤسسة محل التدقيق
,001	Sig. (bilatérale)	
96	N	
,588	Corrélation de Pearson	يؤدي تخصص المدقق الخارجي في قطاع معين إلى تحسين كفاءة وجودة عملية التدقيق
,000	Sig. (bilatérale)	
96	N	
,502	Corrélation de Pearson	يعزز التخصص المهني للمدقق الخارجي من استيعاب المخاطر التي يواجهها أثناء ممارسة مهامه
,000	Sig. (bilatérale)	
96	N	
,292	Corrélation de Pearson	تساهم السمعة الجيدة للمدقق الخارجي في تحسين جودة عملية التدقيق الخارجي
,004	Sig. (bilatérale)	
96	N	

الإرتباط بين فقرات وبعد جودة التقرير المدقق

		جودة.تقرير.المدقق
جودة.تقرير.المدقق	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	96
يؤدي احتواء التقرير على أدلة كافية ومناسبة إلى دعم الرأي الصادر من المدقق الخارجي وتحسين جودة تقريره	Corrélation de Pearson	,514
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	96
يؤدي إصدار تقرير ذو جودة عالية إلى تحسين جودة عملية التدقيق الخارجي	Corrélation de Pearson	,449
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	96
يؤثر توقيت إصدار التقرير على جودة المعلومات المالية	Corrélation de Pearson	,442
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	96
ترتبط جودة التقرير بتقديم رأي مهني ومستقل للبيانات المالية للمؤسسة محل التدقيق	Corrélation de Pearson	,324
	Sig. (bilatérale)	,001
	N	96
وجود شكوك أثناء عملية التدقيق يؤدي إلى رأي متحفظ مما يؤثر على جودة التقرير	Corrélation de Pearson	,386
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	96
يشير تقرير المدقق المعدل إلى وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية	Corrélation de Pearson	,468
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	96

الإرتباط بين فقرات وبعد مجلس الإدارة

		مجلس.الإدارة
مجلس.الإدارة	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	96
تساهم استقلالية مجلس الإدارة في الحفاظ على موضوعيته في اتخاذ القرارات وتعزيز مساءلة الإدارة التنفيذية وتحسين أداء المؤسسة	Corrélation de Pearson	,429
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	96

تحرص المؤسسة أن يكون أعضاء مجلس الإدارة من ذوي الخبرة والسمعة الحسنة	Corrélation de Pearson	,534
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	96
يجب أن يتناسب حجم مجلس الإدارة مع حجم المؤسسة من أجل فعالية وظيفته الرقابية	Corrélation de Pearson	,326
	Sig. (bilatérale)	,001
	N	96
يؤثر حجم مجلس الإدارة على قدرته الرقابية وعلى نطاق الاشراف، بالإضافة إلى صعوبة الإتصال	Corrélation de Pearson	,362
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	96
يؤدي الفصل بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي إلى فعالية الرقابة	Corrélation de Pearson	,454
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	96
يؤثر التوازن بين الأعضاء التنفيذيين وغير التنفيذيين لمجلس الإدارة إيجابا على وظيفته الرقابية	Corrélation de Pearson	,488
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	96
تعيق ازدواجية المناصب قدرة المجلس على تقديم تقييم موضوعي حول أداء المؤسسة	Corrélation de Pearson	,048
	Sig. (bilatérale)	,645
	N	96
زيادة عدد اجتماعات مجلس الإدارة يدعم الحوكمة ويساعد في تحسين أداء المؤسسة	Corrélation de Pearson	,201
	Sig. (bilatérale)	,049
	N	96
يتم منح المدراء المستقلين مكافآت ترتبط بإنجازاتهم لتعزيز فعالية مجلس الإدارة	Corrélation de Pearson	,194
	Sig. (bilatérale)	,058
	N	96

الإرتباط بين فقرات وبعد لجان التدقيق

		لجان.التدقيق
لجان.التدقيق	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	96
تساعد استقلالية لجنة التدقيق في تعزيز الرقابة بشكل أفضل	Corrélation de Pearson	,309
	Sig. (bilatérale)	,002
	N	96
يعتبر اشراف لجنة التدقيق على استقلالية المدقق الخارجي أمرا حاسما لضمان حوكمة فعالة للمؤسسات	Corrélation de Pearson	,474
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	96
	Corrélation de Pearson	,167

تحرص لجنة التدقيق على التحقق من مصداقية القوائم المالية وتعزيز دور الحوكمة داخل المؤسسة	Sig. (bilatérale)	,103
	N	96
يتمتع أعضاء لجنة التدقيق بمستوى جيد في المحاسبة والتدقيق تمكنهم من التطبيق الصارم للحوكمة	Corrélation de Pearson	,411
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	96
تشرف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية من خلال عرض نتائج التدقيق الداخلي والخارجي	Corrélation de Pearson	,449
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	96
تساهم الاجتماعات الدورية للجنة التدقيق والاتصال المباشر والمستمر مع المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة	Corrélation de Pearson	,332
	Sig. (bilatérale)	,001
	N	96
تعتبر عضوية المرأة في لجنة التدقيق عاملا هاما في تعزيز الحوكمة داخل المؤسسة	Corrélation de Pearson	,242
	Sig. (bilatérale)	,018
	N	96
يؤثر انشغال أعضاء لجنة التدقيق بمهام أخرى على فعالية اللجنة مما يؤدي إلى ضعف الحوكمة	Corrélation de Pearson	,449
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	96

الإرتباط بين فقرات وبعد هيكل الملكية

		هيكل.الملكية
هيكل.الملكية	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	96
تؤثر طبيعة هيكل الملكية على مستوى الرقابة والشفافية في المؤسسة	Corrélation de Pearson	,312
	Sig. (bilatérale)	,002
	N	96
يؤثر نوع هيكل الملكية على درجة التوافق بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين.	Corrélation de Pearson	,455
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	96
تعتبر الملكية الإدارية آلية مهمة للحد من تعارض المصالح بين المديرين والملاك	Corrélation de Pearson	,384
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	96
تؤدي الملكية العائلية إلى تضارب المصالح بين العائلة وباقي المساهمين	Corrélation de Pearson	,254
	Sig. (bilatérale)	,013
	N	96
يساعد الإفصاح عن هيكل المؤسسة في تعزيز الحوكمة داخل المؤسسة	Corrélation de Pearson	,478

	Sig. (bilatérale)	,000
	N	96
تساعد الملكية المركزة على التقليل من عدم تماثل المعلومات وفرض رقابة صارمة على الإدارة	Corrélation de Pearson	,295
	Sig. (bilatérale)	,004
	N	96
يشير تشتتت الملكية إلى غياب الحافز في مراقبة أداء المؤسسة	Corrélation de Pearson	,176
	Sig. (bilatérale)	,059
	N	96
تساعد الملكية المؤسسية في فعالية الرقابة ودعم آليات الحوكمة في المؤسسة	Corrélation de Pearson	,061
	Sig. (bilatérale)	,554
	N	96

الارتباط بين فقرات ومحور إدارة الأرباح

إدارة.الأرباح	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	96
تستخدم ممارسات إدارة الأرباح كوسيلة من أجل التلاعب بالبيانات المالية	Corrélation de Pearson	,300
	Sig. (bilatérale)	,003
	N	96
تنعكس ممارسات إدارة الأرباح على جودة أرباح المؤسسة	Corrélation de Pearson	,353
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	96
تقوم ممارسات إدارة الأرباح بالإخلال بالمبادئ الأخلاقية للمحاسبة	Corrélation de Pearson	,408
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	96
يقوم المسيرون بالتلاعب بالنتائج المالية للمؤسسة من أجل تعظيم مكافآتهم مقابل الأرباح	Corrélation de Pearson	,204
	Sig. (bilatérale)	,046
	N	96
يستخدم سلوك إدارة الأرباح من أجل التقليل من التكاليف الضريبية	Corrélation de Pearson	,331
	Sig. (bilatérale)	,001
	N	96
تؤثر ممارسات ادارة الأرباح على مصداقية المؤسسة وثقة المستثمرين فيها	Corrélation de Pearson	,249
	Sig. (bilatérale)	,014
	N	96
تقوم المؤسسات بممارسات إدارة الأرباح لتحسين الأداء المالي لها	Corrélation de Pearson	,204
	Sig. (bilatérale)	,046

	N	96
تؤثر ممارسات ادارة الأرباح على القرارات الاستثمارية للمستثمرين	Corrélation de Pearson	,333
	Sig. (bilatérale)	,001
	N	96
يؤدي سلوك ادارة الارباح إلى تخفيض مستوى الشفافية والتأثير على سمعة المؤسسة	Corrélation de Pearson	,144
	Sig. (bilatérale)	,163
	N	96
يعد تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي في القوائم المالية مقارنة بالأسعار الحقيقية من أساليب إدارة الأرباح.	Corrélation de Pearson	,298
	Sig. (bilatérale)	,003
	N	96
تقوم المؤسسات بإدراج إيرادات سنوات سابقة في القوائم المالية للدورة الحالية	Corrélation de Pearson	,230
	Sig. (bilatérale)	,024
	N	96
يتميز سلوك إدارة الأرباح بالتعقيد و صعوبة إكتشافه، مما يجعل قياس مدى تأثيرها أمرا صعبا.	Corrélation de Pearson	,360
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	96
ضعف الافصاح عن المعلومات المحاسبية في التقارير المالية يعزز من استخدام ممارسات إدارة الأرباح	Corrélation de Pearson	,330
	Sig. (bilatérale)	,001
	N	96
تعتبر ممارسات إدارة الأرباح تقنية تستخدم لتضليل مستخدمي القوائم المالية.	Corrélation de Pearson	,347
	Sig. (bilatérale)	,001
	N	96
تقوم المؤسسات بممارسات إدارة الأرباح لتلبية توقعات المحللين وتجنب ردود الفعل السلبية للسوق	Corrélation de Pearson	,123
	Sig. (bilatérale)	,234
	N	96
يمكن أن تخلق ممارسات إدارة الأرباح تصور غير دقيق حول الاستقرار المالي، مما يؤدي إلى قرارات استثمارية مضللة	Corrélation de Pearson	,347
	Sig. (bilatérale)	,001
	N	96
تلعب الاعتبارات الأخلاقية دورا هاما في التقليل من إدارة الأرباح	Corrélation de Pearson	,270
	Sig. (bilatérale)	,047
	N	96

تحليل وتفسير عبارات المحاور

المحور الثاني

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
تعيين المدقق الخارجي من طرف مجلس الإدارة يمنحه استقلالية أكثر	96	1	5	3,85	1,095
تؤثر العلاقات الشخصية بين إدارة المؤسسة والمدقق الخارجي على موضوعيته وحياديته	96	1	5	4,08	1,121
إلتزام المدقق الخارجي بالمعايير المهنية والمبادئ الأخلاقية تعزز من استقلاليته وتحسن من جودة عملية التدقيق	96	1	5	4,41	,853
يؤثر المستوى التعليمي وخبرة المدقق الخارجي على جودة عملية التدقيق	96	1	5	3,82	1,179
يساهم التكوين والتدريب الفني للمدقق الخارجي في تحسين مستوى أدائه	96	1	5	4,04	1,075
يعتبر بذل المدقق الخارجي للعناية المهنية أمرا ضروريا لضمان جودة عملية التدقيق الخارجي	96	2	5	4,47	,680
عدد ساعات التدقيق مؤشر أساسي لمستوى جودة عملية التدقيق الخارجي	96	1	5	3,54	1,399
كبر حجم مكتب التدقيق يجعل المدقق الخارجي أكثر حرصا على توظيف مدققين ذوي كفاءة عالية مما يدعم جودة عملية التدقيق الخارجي	96	1	5	3,47	1,314
تولي مكاتب التدقيق صغيرة الحجم اهتماما خاصا للعملاء أكثر من مكاتب التدقيق الكبيرة	96	1	5	3,94	1,094
يؤثر تعقيد البيانات المالية للمؤسسة على أتعاب المدقق الخارجي	96	2	5	4,35	,858
تخفيض المدقق الخارجي لأتعابه بهدف جلب العملاء يؤثر سلبا على جودة عملية التدقيق	96	1	5	4,17	,879
يشكل تقديم المدقق الخارجي لخدمات استشارية للمؤسسة محل التدقيق تهديدا لاستقلاليته، مما يؤثر سلبا على جودة عملية التدقيق الخارجي	96	1	5	3,83	1,149
يساعد التغيير المستمر لمكاتب التدقيق على الرفع من مستوى جودة عملية التدقيق الخارجي	96	1	5	3,23	1,440
يؤدي طول مدة ارتباط المدقق الخارجي إلى تعزيز فهمه لأعمال المؤسسة محل التدقيق	96	1	5	3,93	1,172
يؤدي تخصص المدقق الخارجي في قطاع معين إلى تحسين كفاءة وجودة عملية التدقيق	96	1	5	4,25	1,005
يعزز التخصص المهني للمدقق الخارجي من استيعاب المخاطر التي يواجهها أثناء ممارسة مهامه	96	1	5	4,22	1,116
تساهم السمعة الجيدة للمدقق الخارجي في تحسين جودة عملية التدقيق الخارجي	96	2	5	4,47	,781
يؤدي احتواء التقرير على أدلة كافية ومناسبة إلى دعم الرأي الصادر من المدقق الخارجي وتحسين جودة تقريره	96	1	5	4,47	,725
يؤدي إصدار تقرير ذو جودة عالية إلى تحسين جودة عملية التدقيق الخارجي	96	1	5	4,34	,844
يؤثر توقيت إصدار التقرير على جودة المعلومات المالية	96	1	5	4,15	1,046
ترتبط جودة التقرير بتقديم رأي مهني ومستقل للبيانات المالية للمؤسسة محل التدقيق	96	1	5	4,26	,874

وجود شكوك أثناء عملية التدقيق يؤدي إلى رأي متحفظ مما يؤثر على جودة التقرير	96	1	5	3,75	1,161
يشير تقرير المدقق المعدل إلى وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية	96	1	5	4,07	1,172
N valide (liste)	96				

المحور الثالث

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
تساهم استقلالية مجلس الإدارة في الحفاظ على موضوعيته في اتخاذ القرارات وتعزيز مساءلة الإدارة التنفيذية وتحسين أداء المؤسسة	96	1	5	4,40	,934
تحرص المؤسسة أن يكون أعضاء مجلس الإدارة من ذوي الخبرة والسمعة الحسنة	96	1	5	4,06	1,113
يجب أن يتناسب حجم مجلس الإدارة مع حجم المؤسسة من أجل فعالية وظيفته الرقابية	96	1	5	4,42	,948
يؤثر حجم مجلس الإدارة على قدرته الرقابية وعلى نطاق الاشراف، بالإضافة إلى صعوبة الإتصال	96	1	5	3,99	1,156
يؤدي الفصل بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي إلى فعالية الرقابة	96	1	5	4,54	,664
يؤثر التوازن بين الأعضاء التنفيذيين وغير التنفيذيين لمجلس الإدارة إيجابا على وظيفته الرقابية	96	1	5	3,77	1,357
تعيق ازدواجية المناصب قدرة المجلس على تقديم تقييم موضوعي حول أداء المؤسسة	96	3	5	4,44	,708
زيادة عدد اجتماعات مجلس الإدارة يدعم الحوكمة ويساعد في تحسين أداء المؤسسة	96	1	5	4,04	1,169
يتم منح المدراء المستقلين مكافآت ترتبط بإنجازاتهم لتعزيز فعالية مجلس الإدارة	96	1	5	3,72	1,254
تساعد استقلالية لجنة التدقيق في تعزيز الرقابة بشكل أفضل	96	3	5	4,51	,649
يعتبر اشراف لجنة التدقيق على استقلالية المدقق الخارجي أمرا حاسما لضمان حوكمة فعالة للمؤسسات	96	1	5	3,91	1,152
تحرص لجنة التدقيق على التحقق من مصداقية القوائم المالية وتعزيز دور الحوكمة داخل المؤسسة	96	1	5	4,16	1,040
يتمتع أعضاء لجنة التدقيق بمستوى جيد في المحاسبة والتدقيق تمكنهم من التطبيق الصارم للحوكمة	96	1	5	4,30	,860
تشرف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية من خلال عرض نتائج التدقيق الداخلي والخارجي	96	1	5	3,47	1,458

تساهم الاجتماعات الدورية للجنة التدقيق والاتصال المباشر والمستمر مع المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة	96	1	5	4,31	,898
تعتبر عضوية المرأة في لجنة التدقيق عاملا هاما في تعزيز الحوكمة داخل المؤسسة	96	1	5	3,43	1,304
يؤثر انشغال أعضاء لجنة التدقيق بمهام أخرى على فعالية اللجنة مما يؤدي إلى ضعف الحوكمة	96	1	5	3,62	1,394
تؤثر طبيعة هيكل الملكية على مستوى الرقابة والشفافية في المؤسسة	96	1	5	4,23	,946
يؤثر نوع هيكل الملكية على درجة التوافق بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين.	96	1	5	4,26	,954
تعتبر الملكية الإدارية آلية مهمة للحد من تعارض المصالح بين المديرين والملاك	96	1	5	3,58	1,228
تؤدي الملكية العائلية إلى تضارب المصالح بين العائلة وباقي المساهمين	96	2	5	4,10	,912
يساعد الإفصاح عن هيكل المؤسسة في تعزيز الحوكمة داخل المؤسسة	96	1	5	3,28	1,312
تساعد الملكية المركزة على التقليل من عدم تماثل المعلومات وفرض رقابة صارمة على الإدارة	96	1	5	4,38	,837
يشير تشتتت الملكية إلى غياب الحافز في مراقبة أداء المؤسسة	96	1	5	3,41	1,462
تساعد الملكية المؤسسية في فعالية الرقابة ودعم آليات الحوكمة في المؤسسة	96	1	5	3,51	1,330
N valide (liste)	96				

المحور الرابع

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
تستخدم ممارسات إدارة الأرباح كوسيلة من أجل التلاعب بالبيانات المالية	96	2	5	4,52	,725
تنعكس ممارسات إدارة الأرباح على جودة أرباح المؤسسة	96	1	5	4,54	,739
تقوم ممارسات إدارة الأرباح بالإخلال بالمبادئ الأخلاقية للمحاسبة	96	1	5	4,29	1,055
يقوم المسيرون بالتلاعب بالنتائج المالية للمؤسسة من أجل تعظيم مكافآتهم مقابل الأرباح	96	2	5	4,50	,768
يستخدم سلوك إدارة الأرباح من أجل التقليل من التكاليف الضريبية	96	2	5	4,40	,732
تؤثر ممارسات ادارة الأرباح على مصداقية المؤسسة وثقة المستثمرين فيها	96	1	5	4,32	,814
تقوم المؤسسات بممارسات إدارة الأرباح لتحسين الأداء المالي لها	96	1	5	3,41	1,373
تؤثر ممارسات ادارة الأرباح على القرارات الاستثمارية للمستثمرين	96	1	5	4,32	1,041
يؤدي سلوك ادارة الارباح إلى تخفيض مستوى الشفافية والتأثير على سمعة المؤسسة	96	1	5	3,55	1,435

يعد تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي في القوائم المالية مقارنة بالأسعار الحقيقية من أساليب إدارة الأرباح.	96	1	5	3,23	1,388
تقوم المؤسسات بإدراج إيرادات سنوات سابقة في القوائم المالية للدورة الحالية	96	1	5	3,16	1,461
يتميز سلوك إدارة الأرباح بالتعقيد و صعوبة إكتشافه، مما يجعل قياس مدى تأثيرها أمرا صعبا.	96	1	5	3,33	1,526
ضعف الافصاح عن المعلومات المحاسبية في التقارير المالية يعزز من استخدام ممارسات إدارة الأرباح	96	1	5	4,49	,833
تعتبر ممارسات إدارة الأرباح تقنية تستخدم لتضليل مستخدمي القوائم المالية.	96	1	5	4,44	,904
تقوم المؤسسات بممارسات إدارة الإباح لتلبية توقعات المحللين وتجنب ردود الفعل السلبية للسوق	96	1	5	4,36	,975
يمكن أن تخلق ممارسات إدارة الأرباح تصور غير دقيق حول الاستقرار المالي، مما يؤدي إلى قرارات استثمارية مضللة	96	1	5	4,33	,854
تلعب الاعتبارات الأخلاقية دورا هاما في التقليل من إدارة الأرباح	96	1	5	4,51	,754
N valide (liste)	96				

مجموع كل المحاور

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
إدارة.الأرباح	96	3,35	4,71	4,1005	,28087
العوامل.الشخصية	96	2,86	4,71	4,0313	,37836
العوامل.التقنية	96	3,20	4,70	3,9854	,35332
جودة.تقرير.المدقق	96	3,17	5,00	4,1736	,41529
العوامل.المرتبطة.بجودة.التدقيق	96	3,13	4,78	4,0485	,27148
مجلس.الإدارة	96	3,11	4,89	4,1528	,35550
لجان.التدقيق	96	2,63	4,75	3,9635	,39608
هيكل.الملكية	96	2,67	5,00	3,9722	,38439
العوامل.المرتبطة.بالحوكمة	96	3,16	4,72	4,0133	,25751
N valide (liste)	96				

إختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الفرعية –العوامل الشخصية

Régression

Variables introduites/éliminées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	الشخصية.العوامل[b]	.	Introduire

a. Variable dépendante : الأرباح.إدارة

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,399[a]	,159	,150	,25893

a. Prédicteurs : (Constante), الشخصية.العوامل

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1,192	1	1,192	17,778	,000[b]
	de Student	6,302	94	,067		
	Total	7,494	95			

a. Variable dépendante : الأرباح.إدارة

b. Prédicteurs : (Constante), الشخصية.العوامل

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés B	Coefficients non standardisés Erreur standard	Coefficients standardisés Bêta	T	Sig.
1	(Constante)	2,907	,284		10,226	,000
	الشخصية.العوامل	,296	,070	,399	4,216	,000

a. Variable dépendante : الأرباح.إدارة

الفرضية الفرعية –العوامل التقنية

Régression

Variables introduites/éliminées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	التقنية.العوامل[b]	.	Introduire

a. Variable dépendante : الأرباح.إدارة

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,271[a]	,073	,063	,27181

a. Prédicteurs : (Constante), التقنية.العوامل

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	,549	1	,549	7,435	,008[b]
	de Student	6,945	94	,074		
	Total	7,494	95			

a. Variable dépendante : الأرباح.إدارة

b. Prédicteurs : (Constante), التقنية.العوامل

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		
		B	Erreur standard	Bêta	T	Sig.
1	(Constante)	3,243	,316		10,269	,000
	التقنية.العوامل	,215	,079	,271	2,727	,008

a. Variable dépendante : الأرباح.إدارة

الفرضية الفرعية –العوامل المرتبطة بجودة تقرير المدقق

Régression

Variables introduites/éliminées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	المدقق.تقرير.جودة[b]	.	Introduire

a. Variable dépendante : الأرباح.إدارة

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,281[a]	,079	,069	,27101

a. Prédicteurs : (Constante), المدقق.تقرير.جودة

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	,590	1	,590	8,035	,006[b]
	de Student	6,904	94	,073		
	Total	7,494	95			

a. Variable dépendante : الأرباح.إدارة

b. Prédicteurs : (Constante), المدقق.تقرير.جودة

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		
		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.
1	(Constante)	3,308	,281		11,782	,000

	المدقق.تقرير.جودة	,190	,067	,281	2,835	,006

a. Variable dépendante : الأرباح.إدارة

الفرضية الفرعية–مجلس الإدارة

Régression

Variables introduites/éliminées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	الإدارة.مجلس[b]	.	Introduire

a. Variable dépendante : الأرباح.إدارة

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,386[a]	,149	,140	,26053

a. Prédicteurs : (Constante), الإدارة.مجلس

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1,114	1	1,114	16,409	,000[b]
	de Student	6,380	94	,068		
	Total	7,494	95			

a. Variable dépendante : الأرباح.إدارة

b. Prédicteurs : (Constante), الإدارة.مجلس

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		
		B	Erreur standard	Bêta	T	Sig.
1	(Constante)	2,836	,313		9,049	,000
	الإدارة.مجلس	,305	,075	,386	4,051	,000

a. Variable dépendante : الأرباح.إدارة

الفرضية الفرعية –لجان التدقيق

Régression

Variables introduites/éliminées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	التدقيق.لجان[b]	.	Introduire

a. Variable dépendante : الأرباح.إدارة

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,321[a]	,103	,093	,26745

a. Prédicteurs : (Constante), التدقيق.لجان

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	,770	1	,770	10,770	,001[b]
	de Student	6,724	94	,072		
	Total	7,494	95			

a. Variable dépendante : الأرباح.إدارة

b. Prédicteurs : (Constante), التدقيق.لجان

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés B	Coefficients non standardisés Erreur standard	Coefficients standardisés Bêta	T	Sig.
1	(Constante)	3,199	,276		11,594	,000
	التدقيق.لجان	,227	,069	,321	3,282	,001

a. Variable dépendante : الأرباح.إدارة

الفرضية الفرعية –هيكل الملكية

Régression

Variables introduites/éliminées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	الملكية.هيكل[b]	.	Introduire

a. Variable dépendante : الأرباح.إدارة

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,029[a]	,001	-,010	,28224

a. Prédicteurs : (Constante), الملكية.هيكل

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	,006	1	,006	,079	,779[b]
	de Student	7,488	94	,080		
	Total	7,494	95			

a. Variable dépendante : الأرباح.إدارة

b. Prédicteurs : (Constante), الملكية.هيكل

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés B	Coefficients non standardisés Erreur standard	Coefficients standardisés Bêta	T	Sig.
1	(Constante)	4,016	,301		13,360	,000
	الملكية.هيكل	,021	,075	,029	,281	,779

a. Variable dépendante : الأرباح.إدارة

العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي

Variables Entered/Removed[a]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	بجودة_مرتبطة_عوامل, المدقق_تقرير_ الشخصية_العوامل, التقنية_العوامل[b]	.	Enter

a. Dependent Variable: الأرباح_إدارة

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.434[a]	.189	.167	1.27553

a. Predictors: (Constant), الشخصية_العوامل, المدقق_تقرير_بجودة_مرتبطة_عوامل, التقنية_العوامل

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.414	3	.471	21.858	.000[b]
	Residual	6.080	92	.066		
	Total	7.494	95			

a. Dependent Variable: الأرباح_إدارة

b. Predictors: (Constant), التقنية_العوامل, الشخصية_العوامل, المدقق_تقرير_بجودة_مرتبطة_عوامل

T-Test للعوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي ككل

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.514	.585		5.828	.048
	الشخصية_العوامل	.167	.091	.192	3.831	.000
	التقنية_العوامل	.052	.086	.165	4.605	.000
	تقر_بجودة_مرتبطة_عوامل المدقق_ير	.034	.081	.245	3.421	.000

a. Dependent Variable: الأرباح_إدارة

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,281	,390		5,849	,000
	التدقيق.بجودة.المرتبطة.العوامل	,449	,096	,434	4,675	,000

a. Variable dépendante : الأرباح.إدارة

العوامل المرتبطة بالحوكمة

Variables Entered/Removed[a]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	الملكية_هيكل, الإدارة_مجلس, التدقيق_لجان[b]	.	Enter

a. Dependent Variable: الأرباح_إدارة

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.374[a]	.140	.132	.26910

a. Predictors: (Constant), التدقيق_لجان, الإدارة_مجلس, الملكية_هيكل

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.049	3	.350	15.292	.000[b]
	Residual	6.446	92	.070		
	Total	7.494	95			

a. Dependent Variable: الأرباح_إدارة

b. Predictors: (Constant), التدقيق_لجان, الإدارة_مجلس, الملكية_هيكل

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients B	Unstandardized Coefficients Std. Error	Standardized Coefficients Beta	t	Sig.
1	(Constant)	1.004	.512		9.100	.000
	الإدارة_مجلس	.153	.080	.323	3.745	.000
	التدقيق_لجان	.051	.083	.225	4.573	.000
	الملكية_هيكل	-.200	.069	-.292	-2.894	.065

a. Dependent Variable: الأرباح_إدارة

T-Test للعوامل المرتبطة بالحوكمة ككل

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés B	Coefficients non standardisés Erreur standard	Coefficients standardisés Bêta	t	Sig.
1	(Constante)	2,471	,417		5,920	,000
	بالحوكمة.المرتبطة.العوامل	,408	,094	,374	3,911	,000

a. Variable dépendante : الأرباح.إدارة

العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.260	2	.130	14.713	.000[b]
	Residual	7.075	93	.076		
	Total	7.335	95			

a. Dependent Variable: الأرباح_إدارة

b. Predictors: (Constant), التدقيق_بجودة_المرتبطة_العوامل ,بالحوكمة_مرتبطة_عوامل

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.389[a]	.151	.115	.27581

a. Predictors: (Constant), التدقيق_بجودة_المرتبطة_العوامل ,بالحوكمة_مرتبطة_عوامل

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
		B	Std. Error	Beta	t	Sig.
1	(Constant)	4.098	.902		4.545	.000
	التدقيق_بجودة_المرتبطة_العوامل	.161	.101	.421	4.233	.000
	بالحوكمة_مرتبطة_عوامل	.152	.033	.302	4.416	.000

a. Dependent Variable: الأرباح_إدارة

الملخص

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة على ممارسات إدارة أرباح المؤسسات الإقتصادية، حيث اشتملت العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي على عوامل شخصية وعوامل تقنية وعوامل مرتبطة بجودة تقرير المدقق، أما العوامل المرتبطة بالحوكمة فقد اشتملت على مجلس الإدارة، لجان التدقيق وهيكل الملكية. ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبيان، وزع على عينة من المهنيين والأكاديميين متكونة من 96 فردا.

وبالاعتماد على البيانات المتحصل عليها من أفراد العينة، وتحليلها على برنامج (SPSS V.26) تم التوصل إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحوكمة على إدارة الأرباح، بالإضافة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي (عوامل شخصية، عوامل تقنية، وعوامل مرتبطة بجودة تقرير المدقق) على إدارة الأرباح، ووجود أثر ذو دلالة إحصائية لعاملين فقط مرتبطين بالحوكمة (مجلس الإدارة و لجان التدقيق)، بينما أظهرت النتائج عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لهيكل الملكية على إدارة الأرباح.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، جودة التدقيق الخارجي، الحوكمة، إدارة الأرباح.

Abstract

The study aimed to investigate the impact of factors related to external audit quality and governance on the earnings management practices of economic institutions. Factors related to external audit quality included personal factors, technical factors, and factors related to the the auditor's report quality. Factors related to governance included the board of directors, audit committees, and ownership structure. To achieve the study's objectives, a questionnaire was designed and distributed to a sample of **96** professionals and academics.

Based on the data obtained from the sample individuals and analyzed using SPSS V.26, it was found that there is statistically significant effects for factors related to external audit quality and governance on earnings management. Additionally, statistically significant effects were found for factors related to external audit quality (personal factors, technical factors, and factors related to the quality of the auditor's report) on earnings management. However, only two governance-related factors (the board of directors and audit committees) showed statistically significant effects, while the results indicated that ownership structure had no statistically significant impact on earnings management.

Keywords: External audit, external audit quality, governance, earnings management.