جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

دور الخدمات غير التأكيدية للمدقق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

دراسة ميدانية على الشركات المساهمة المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية

The Role of Non-Assertive Services of the Auditor in Limiting Earning Management Practices

A field study on the Joint Stock Companies listed on the Damascus Stock Exchange

رسالة أعدت لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

إعداد الطالبة:

لينا الشوى

إشراف الدكتور:

عصام قريط

الأستاذ في قسم المحاسبة جامعة دمشق

2020

إقرار

أنا المدققة ملاذ غميض ماجستير في قسم اللغة العربية أصرح بأني دققت هذه الرسالة العلمية لغوياً ونحوياً وإملائياً.

دمشق في / / 2020

اسم المدققة: ملاذ غميض

التوقيع:

إقرار

أنا الطالبة: لينا الشوى ماجستير في قسم المحاسبة أصرّح بأن هذه الدراسة غير مقتبسة، أو منقولة، أو محرَّفة من أي عمل علمي آخر، ولم يسبق أن قُبِلت للحصول على أي شهادة أو درجة علمية.

دمشق في / / 2020

اسم الطالبة: لينا الشوى

التوقيع:

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

عنوان الدراسة:

دور الخدمات غير التأكيدية للمدقق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح
دراسة ميدانية على الشركات المساهمة المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية

إعداد الطالبة:

لينا الشوى

<u>لجنة المناقشة والحكم</u>

د: إبراهيم العدي عضواً

الأستاذ في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق

د: عصام قريط عضواً مشرفاً

الأستاذ في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق

د: سمر حبيب عضواً

الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق

بسم الله الرحمن الرحيم

وقل ربِّ زدني علماً

صدق الله العظيم

القرآن الكريم، سورة البقرة الآية 32

شكر وتقدير

بعد أن وفقت لإتمام هذه الرسالة فإنه من بالغ سروري أن أتقدم بخالص الشكر وعظيم الامتنان إلى أستاذي الدكتور عصام قريط الذي تفضل مشكوراً بالإشراف على هذه الرسالة وعلى متابعته المستمرة وتوجيهاته الدائمة وملاحظاته القيمة التي ساهمت في إنجاز هذه الرسالة العلمية، فقد وجهني وأرشدني وساعدني ولم يبخل عليّ بوقته وجهده، فكان له الفضل الكبير والبصمة الواضحة.

كما أتقدم بعميق الشكر والتقدير إلى جميع السادة أعضاء الهيئة التدريسية في قسم المحاسبة على توجيهاتهم القيمة ونصائحهم المفيدة التي ساهمت في إنجاز هذه الرسالة، بالإضافة لكل من ساعد على إتمام هذه الدراسة وقدم لي العون ومد لي يد المساعدة، وزودني بالمعلومات اللازمة، ولكافة أصدقائي وزملائي لما أحاطوني به من رعاية وتشجيع.

لكم جميعاً

أديت بواجب الشكر والوفاء

والله ولي التوفيق

الباحثة

الإهداء:

إلى هذا الوطن العزيز ...

والذي يكفيني فخراً وشرفاً أن أكون واحدة من أبناءه.

إليكِ يا أرض العطاء ويا مصنع الأبطال

سوريتي الحبيبة

إلى قدوتي الأولى ومشعل اندفاعي في حياتي

إلى من أعطاني ولم يزل يعطيني بلا حدود

إلى من جعلني في حياته أميرة

أبي الغالي

إلى من أرضعتني الحب والحنان

إلى من علمتني وعانت الصعاب لأصل إلى ما أنا فيه

إلى القلب الناصع بالبياض

إلى من كان دعائها سر نجاحي

أمي الحبيبة

إلى من هم أقرب إلي من روحي

إلى من أشعر بالأمن والأمان بقربهم

أخوتي

إلى نور عيوني ومهجة فؤادي

إلى شريك حياتي ونصفي الثاني

زوجي العزيز

إلى أعظم نعمة وهبني الله إياها

إلى نبضة قلبي وقطعة من كبدي

إلى قرة عينة وأملي في الحياة

أميرتي الصغيرة.... أمل.....

معكم ابتدأ العمر وامتد

بكم اكتملت أفراحي وازدهرت

لكم أهدي أحلى النجاح

صديقاتي

إلى كل هؤلاء وكل من ترك أثراً في حياتي

دور الخدمات غير التأكيدية للمدقق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح
دراسة ميدانية على الشركات المساهمة المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية

الطالبة: لينا الشوى الأستاذ المشرف: الدكتور عصام قريط

ملخص البحث:

هدفت الدراسة إلى بيان دور المدقق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، وقد ضم مجتمع الدراسة القائمين على تدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية والمدرجة أسهمها في سوق دمشق للأوراق المالية، وذلك عبر توزيع استبيان على مدققي الحسابات والعاملين في مكاتب التدقيق؛ وذلك خلال الفترة 2017-2018.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

1- توجد علاقة سلبية ذات دلالة إحصائية للخدمات الاستشارية المقدمة من قبل المدقق والحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية.
2- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخدمات الضريبية المقدمة من قبل المدقق والحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية.
3- يوجد علاقة إيجابية للخدمات المحاسبية المقدمة من قبل المدقق والحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية.

ومن أهم توصيات الدراسة ما يلي: تعزيز مساهمة الجهات الإشرافية والرقابية في التقليل من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك من خلال وضع ضوابط تزيد من فاعلية دور لجان التدقيق وحوكمة الشركات.

الكلمات المفتاحية: إدارة الأرباح، تمهيد الدخل، المحاسبة الإبداعية، محاسبة تنظيف الدفاتر، الخدمات غير التأكيدية.

قائمة المصطلحات

	المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الإنكليزية
1	إدارة الأرباح	Earnings Management
2	إدارة الأرباح الجيدة	Good Earnings Management
3	إدارة الأرباح السيئة	Bad Earnings Management
4	التلاعب بالأرباح	Earning Manipulation
5	تزوير الأرباح	Earning Fraud
6	ممارسات إدارة الأرباح	earnings management practices
7	المحاسبة الإبداعية	Creative Accounting
8	محاسبة تنظيف الدفاتر	Big Bath
9	دوافع تعاقدية	Contractual Incentives
10	دوافع تنظيمية	Regulatory Incentives
11	مستحقات غير اختيارية	Non-Discretionary Accrual
12	مستحقات اختيارية	Discretionary Accrual
13	تمهيد الدخل	Income Smoothing
14	التمهيد الطبيعي	Natural Smoothing
15	التمهيد التدخلي	Intentional Smoothing
16	تمهيد الدخل الحقيقي	Real Smoothing
17	تمهيد الدخل المصطنع	Artificial Smoothing
18	الخدمات غير التأكيدية	Non-assertive services
19	الخدمات الاستشارية	Consulting services
20	الخدمات الضريبية	Tax services
21	الخدمات المحاسبية	Accounting Services
22	معامل استجابة الأرباح	Earnings response coefficient

فهرس المحتويات

	رقم الصفحة
إقرار	ب
أعضاء لجنة الحكم	د
الشكر والتقدير	و
الإهداء	ز
ملخص البحث	ط
قائمة المصطلحات	ي
فهرس المحتويات	ح
قائمة الجداول	د
قائمة الأشكال البيانية	هـ
الإطار العام للدراسة	1
المقدمة	1
مشكلة الدراسة	2
الدراسات السابقة	3
أهمية الدراسة	11
أهداف الدراسة	12
فرضيات الدراسة	12
منهجية الدراسة	13
مجتمع وعينة الدراسة	13
متغيرات الدراسة	14
الفصل الأول: ماهية الخدمات المهنية لمدقق الحسابات	15
مقدمة	15
المبحث الأول: الخدمات التأكيدية التي يقدمها المدقق	16
أولاً: مفهوم الخدمات التأكيدية	16
ثانياً: أهمية الخدمات التأكيدية وأهدافها	17
ثالثاً: أنواع الخدمات التأكيدية	19
المبحث الثاني: الخدمات غير التأكيدية التي يقدمه المدقق	22
أولاً: مفهوم وأهمية الخدمات غير التأكيدية	22
1- مفهوم الخدمات غير التأكيدية	22

2- أهمية الخدمات غير التأكيدية	24
ثانياً: عوامل تطور الخدمات غير التأكيدية	25
ثالثاً: تنظيم مهنة التدقيق والخدمات غير التأكيدية في سورية	28
رابعاً: أنواع الخدمات غير التأكيدية التي يقدمها المدقق	31
خامساً: مساهمة المدقق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح	41
الفصل الثاني: ممارسات إدارة الأرباح وآلياتها	45
مقدمة	45
المبحث الأول: مدخل مفاهيمي لإدارة الأرباح	46
أولاً: مفهوم وتعريف إدارة الأرباح	46
ثانياً: أسباب إدارة الأرباح	49
ثالثاً: دوافع وحوافز إدارة الأرباح	51
1- حوافز سوق المال	53
2- حوافز التعاقدية والتنظيمية لإدارة الأرباح	57
3- حوافز عدم تماثل المعلومات	61
رابعاً: لعوامل المؤثرة على ممارسة إدارة الأرباح	63
خامساً: النظريات المرتبطة بعملية نشوء إدارة الأرباح	67
المبحث الثاني: طرق وآليات إدارة الأرباح	70
مقدمة	70
أولاً: أساليب وإجراءات إدارة الأرباح	70
ثانياً: طرق وآليات إدارة الأرباح	72
1- تمهيد الدخل	72
2- المحاسبة الإبداعية	73
3- محاسبة تنظيف الدفاتر	78
ثالثاً: مخاطر ممارسة إدارة الأرباح	79
الفصل الثالث: الدراسة العملية:	81
أولاً: لمحة عن الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية	81
ثانياً: مجتمع الدراسة وعينتها	82
ثالثاً: أداة الدراسة	84
رابعاً: ثبات الأداة	85
خامساً: الأدوات الإحصائية المستخدمة	86
سادساً: خصائص أفراد عينة الدراسة	87

سابعاً: الإحصاءات الوصفية لمحاور الدراسة	88
ثامناً: اختبار الفرضيات الإحصائية	94
اختبار الفرضية الفرعية الأولى	94
اختبار الفرضية الفرعية الثانية	96
اختبار الفرضية الفرعية الثالثة	97
اختبار الفرضية الرئيسية	99
النتائج والتوصيات	100
أولاً: النتائج	100
ثانياً: التوصيات	101
المراجع	102
الملاحق	114
ملخص البحث باللغة الإنكليزية	1

قائمة الجداول

رقم الجدول		رقم الصفحة
1	أهم الفروقات ما بين الخدمات غير التأكيدية والخدمات التأكيدية المقدمة من قبل مدققي الحسابات	24
2	أهداف إدارة الأرباح ومضامينها	50
3	الأساليب المحتملة لإدارة الأرباح والإجراءات الممكنة لاكتشافها.	71
4	توزع الشركات المدرجة على القطاعات	82
5	مجتمع البحث	83
6	نتائج اختبار Cronbach's Alpha	85
7	استخدام مقياس ليكرت كأداة لقياس أجوبة المشاركين	86
8	تحليل خصائص عينة الدراسة	87
9	الأهمية النسبية للموافقات	88
10	التحليل الوصفي للمحور الأول دور المدقق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح	89
11	التحليل الوصفي للمحور الثاني دور خدمات المدقق الاستشارية بشكل يعزز في الحد من ممارسات إدارة الأرباح	90
12	التحليل الوصفي للمحور الثالث دور خدمات المدقق المحاسبية بشكل يعزز في الحد من ممارسات إدارة الأرباح	91
13	دور خدمات المدقق الضريبية بشكل يعزز في الحد من ممارسات إدارة الأرباح	93
14	نتائج الارتباط بين المتغيرين	95
15	نتائج اختبار (T و F) لمتغيرات الدراسة	95
16	نتائج الارتباط بين المتغيرين	96
17	نتائج اختبار (T و F) لمتغيرات الدراسة	96
18	نتائج الارتباط بين المتغيرين	97
19	نتائج اختبار (T و F) لمتغيرات الدراسة	98
20	اختبار الفرضية الرئسية	98

قائمة الأشكال

رقم الشكل		رقم الصفحة
1	نموذج الدراسة	14

الإطار العام للدراسة

المقدمة:

تلقى مهنة تدقيق الحسابات اهتماماً متزايداً في الأوساط الاقتصادية والمالية المعاصرة نظراً لأهمية رأي مدقق الحسابات عند اتخاذ القرارات من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية حيث كانت مهمة مدقق الحسابات هي المطابقة أو التأكد من البيانات الواردة في القوائم المالية والمفصح عنها مع ما هو موجود في سجلات ودفاتر منشأة العميل المحاسبية وتحديد مدى توافقها مع المعايير المقررة سلفاً.

ومع ازدياد عدد المنشآت وزيادة حجم النشاط الاقتصادي وتوسع أعمال المنشآت، ونتيجة للمهارات والخبرة والسمعة الطيبة التي اكتسبها المدققون عند تقديم خدمات التدقيق، وأهمية الدور الذي تقوم به مكاتب التدقيق من البحث عن تحقيق ميزة تنافسية لتلبية حاجات ورغبات العملاء المختلفة، تعددت الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق للإبقاء على عملائها الحاليين واستقطاب عملاء جدد.

فضلاً عن ذلك فإن إدارة الأرباح تتحقق عندما يقوم المدراء باستخدام الحكم الشخصي في إعداد التقارير المالية وعند اختيار كل من السياسات المحاسبية والتوقيت الملائم لتطبيق سياسة محاسبية إلزامية جديدة.

فإدارة الأرباح تؤثر في رقم الربح وفي المركز المالي كما في التدفقات النقدية، وبالتالي في مصداقية القوائم المالية مما يقلل موثوقيتها وهو ما يخلق قلقاً متزايداً من جانب المستثمرين حول بعض الممارسات المتعلقة بإدارة الارباح والتي تضعف الثقة في القوائم المالية وتعوق التدفق الكفء لرأس المال في الأسواق المالية.

وتأتي الدراسة الحالية لتبرز دور الخدمات غير التأكيدية التي يقدمها المدقق في الحد من الآثار السلبية لإدارة الأرباح، الأمر الذي يعزز الثقة والمصداقية على المعلومات التي تتضمنها تلك القوائم وعند إنجاز المراجعة لهذا الدور الجوهري فإنها تفي بمسؤولياتها الاجتماعية تجاه المجتمع ككل بكفاءة وفعالية.

مشكلة الدراسة:

أدى تطور بيئة الأعمال المعاصرة –ولاسيما في مجال تكنولوجيا المعلومات واكتساب المدقق للعديد من الخبرات في جوانب محاسبية وإدارية وتنظيمية– إلى تعدد الخدمات التي يقدمها مدقق الحسابات، إضافةً إلى خدمات غير تأكيدية كالخدمات: (الاستشارية، الضريبية، المحاسبية، دراسات الجدوى الاقتصادية، الفنية، التحليل المالي)، والتي قد تساهم في الحدّ من ممارسات إدارة الأرباح– التي تحدث عندما تستخدم الإدارة الأحكام والتقديرات المسموح بها في القياس المحاسبي– إلى جانب قدرتها على التحكم في توقيت حدوث بعض الأنشطة والمعاملات عند إعداد القوائم المالية، بغرض تعديل مضمون هذه القوائم؛ حيث تعكس الأداء المرغوب للشركة من وجهة نظر إدارتها، بما يضمن تحقيق غرض معين للإدارة تجاه بعض مستخدمي القوائم المالية، أو للتأثير على اتفاقيات تعاقدية تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة في القوائم المالية، ونظرًا لأن الهدف الأساسي من القوائم المالية يتمثل في توصيل المعلومات الخاصة بالأداء الحقيقي للشركة إلى الأطراف الخارجية ذات الصلة، بما يساعد هؤلاء الأطراف على التمييز بين الأداء الجيد، والأداء الضعيف، وبما ينعكس في النهاية على عملية اتخاذ القرارات نحو التخصيص الكفء للموارد، فإن وجود تلك الظاهرة قد يُحدث نوعًا من التضليل والتأثير السلبي على قدرة متخذي القرارات، بالإضافة إلى اتساع ما يسمى بفجوة التوقعات، والتي تشير إلى وجود فجوة بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية، وبين ما يقدم لهم في الحقيقة، مما يؤثر في النهاية على مصداقية المعلومات المحاسبية، ومن ثم الإضرار بمصالح متخذي القرارات.

وبالتالي تكمن مشكلة الدراسة في التساؤل التالي:

ما هو دور الخدمات غير التأكيدية التي يقدمها المدقق، وهل تساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية؟؟

ويتفرع عنها التساؤلات التالية:

1–هل يمكن لخدمات المدقق الاستشارية أن تسهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية؟

2-هل يمكن لخدمات المدقق الضريبية أن تسهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية؟

3-هل يمكن لخدمات المدقق المحاسبية أن تسهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية؟

الدراسات السابقة:

الدراسات السابقة باللغة العربية:

1- دراسة (قريط، 2008) بعنوان: "الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن"[1]

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على المهام الأخرى التي تقوم بها مكاتب التدقيق في غير مجال التدقيق؛ لكي يتمكن الجمهور من التعرف عليها، ويتمكن بالتالي من الاستعانة بمكاتب التدقيق من أجل الحصول على خدماتها المختلفة الأخرى، وبما لا يؤثر في استقلال المدقق الخارجي عند إبدائه لرأيه بموضوعية بقوائم منشأة العميل محل الفحص، وعند قيامه في الوقت نفسه بالمهام الاستشارية المُكلَّف بها من قِبَل إدارة منشأة العميل، ومن أجل تحقيق هدف الدراسة تمَّ تجميع البيانات وتحليلها باستخدام الاستبانة على المزاولين لمهنة التدقيق لدى مكاتب التدقيق الأردنية.

وقد توصل الباحث إلى عدد من النتائج، كان من أهمها: تُمَثِّل أتعابُ مدققي الحسابات الناتجة عن تقديمهم للخدمات الاستشارية لصالح الآخرين جزءًا مهمًا من إجمالي دخولهم السنوية، يرافق تقديم مدققي الحسابات للخدمات الاستشارية لمنشأة العميل قيامهم بتقديم خدمات المراجعة المالية أيضًا، استمرارية مدققي الحسابات في تقديمهم الخدمات المهنية لمنشأة العميل لمجموعة من الفترات المالية المتتالية، قيام مكاتب تدقيق الحسابات بتقديم خدمات التدقيق خلال فترات مالية طويلة ومتتالية بالتزامن مع تقديمهم للخدمات الاستشارية، قلة عدد المدققين العاملين على صعيد مكاتب التدقيق إلى عدم الفصل بين من يقدم خدمات التدقيق، ومن يقدم الخدمات الاستشارية لمنشآت العملاء.

[1] قريط، عصام، الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، سورية، (2008).

2- دراسة (الرفاعي، 2008) بعنوان: "دراسة أثر الخدمات الأخرى لمراجع الحسابات على جودة المعلومات المحاسبية"[1]

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة طبيعة الخدمات الأخرى التي يقدمها مدقق الحسابات في إطار متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة، وأيضا دراسة طبيعة ومحددات خصائص الجودة للمعلومات المحاسبية والتقرير المالي، ومن أجل تحقيق هدف الدراسة فقد اعتمدت الباحثة على تجميع البيانات من بيئة الأعمال في سورية، من خلال الاستبانة بوصفها مصدرًا هامًا للحصول على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية، ومن ثم تحليل البيانات واختبار الفروض من خلال استخدام حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.

وقد توصلت الدراسة إلى أنه تؤثر ظروف وتداعيات ومشاكل المحيط المهني في سورية على توجه المدققين لتقديم الخدمات الأخرى، كما يؤثر تقديم المدقق للخدمات الضريبية مع خدمة التدقيق سلبًا على مصداقية المعلومات المحاسبية، كما يؤثر تقديم المدقق للخدمات الاستشارية مع خدمة التدقيق في سورية سلبًا على ملائمة المعلومات المحاسبية.

3- دراسة (مبارك، 2010) بعنوان: "جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح –دراسة تطبيقية على البيئة السعودية"[2]

هدفت الدراسة إلى اختبار وجود تأثير لجودة أنشطة المراجعة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح، ولتحقيق هدف الدراسة تمَّ جمع بيانات بالاعتماد على التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة السعودية، خلال الفترة من 2006 إلى 2008 على الموقع الرسمي لسوق الأسهم السعودية؛ حيث أجرى الباحث التحليل الإحصائي لبيانات مجتمع الدراسة المكون من إجمالي الشركات المسجلة في سوق الأسهم السعودية، بعد استبعاد قطاعات البنوك والتأمين والشركات الزراعية، وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية معنوية بين جودة المراجعة الداخلية، وبالأخص حجم عمل المراجعة الداخلية المرتبط بعملية إعداد وعرض التقارير المالية وممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية، وقد أوصت الدراسة

[1] الرفاعي، مزنة عبد اللطيف، دراسة أثر الخدمات الأخرى لمراجع الحسابات على جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، سورية، (2008).

[2] مبارك، الرفاعي إبراهيم، جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح-دراسة تطبيقية على البيئة السعودية، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، (2010).

بضرورة إجراء المزيد من الدراسات التي تتناول ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية، لمعرفة كيفية تطبيق ممارسات إدارة الأرباح في البيئة السعودية بالمقارنة مع البيئات الاقتصادية الأخرى في الدول المتقدمة.

4- دراسة (حمدان وأبو عجيلة، 2012) بعنوان: "جودة التدقيق في الأردن وأثرها في إدارة وجودة الأرباح"[1]

هدفت الدراسة إلى اكتشاف مدى وجود ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان، ومدى جودة الأرباح في قوائمها، والتعرف على أثر جودة التدقيق بناء على الخصائص التالية: (حجم مكتب التدقيق، وارتباط مكتب التدقيق بمكاتب تدقيق عالمية، وفترة الاحتفاظ بالعميل، وأتعاب التدقيق، والتخصص في صناعة العميل)، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تمَّ جمع بيانات (45) شركة صناعية مدرجة، خلال الفترة 2001-2006، وطورت هذه الدراسة نموذجين لقياس أثر خصائص جودة التدقيق (كمتغيرات مستقلة) على إدارة الأرباح، وجودة الأرباح (كمتغيرات تابعة).

وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة ببورصة عمّان قد قامت بممارسة إدارة الأرباح خلال مختلف سنوات الدراسة، كما لم تستطع الدراسة إثبات جودة أرباح هذه الشركات، ولم تجد أثرًا لخصائص جودة التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح أو تحسين جودتها.

وقد أوصت الدراسة بضرورة توفير بيئة تدقيق ذات جودة عالية، تعمل على الحد من الممارسات غير المرغوب فيها، وتوعية مستخدمي التقارير المالية والمستثمرين بآثار وانعكاسات تلك الممارسات على قراراتهم الاستثمارية.

5- دراسة (الهلالي، 2013) بعنوان: "دور مراقب الحسابات في الحد من ممارسات الإدارة لإدارة الأرباح"[1]

[1] حمدان وأبو عجيلة، جودة التدقيق في الأردن وأثرها في إدارة وجودة الأرباح، المجلة العربية للمحاسبة، جامعة البحرين، مجلد 15، عدد 1، البحرين(2012): 158-184.

هدفت هذه الدراسة إلى شرح طبيعة إدارة الأرباح ودوافعها وأساليبها، وإبراز دور جودة أداء مدقق الحسابات في الكشف عن تلك الممارسات والحد منها، والتحقق من صحة وعدالة المعلومات الواردة في تلك القوائم في عينة مكونة من ستة شركات، تم اختيارها من مجموعة من: (الشركات العامة، الشركات المساهمة المختلطة، الشركات المساهمة الخاصة)، ومن قطاعات اقتصادية ذات نشاطات مختلفة: (صناعي، وزراعي، ومالي) وللأعوام من 2008–2010.

ولتحقيق هذا الهدف تمَّ الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، واستعمال نموذج ميلر لقياس ممارسات إدارة الأرباح الكمية، وحجم الملاحظات المكتشفة، والتي تندرج تحت مفهوم إدارة الأرباح، وأثرها في رأي مدقق الحسابات لقياس جودة أداء مدقق الحسابات ودوره في الحد من تلك الممارسات.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن الشركات العراقية تمارس إدارة الأرباح عند إعداد القوائم المالية وعرضها من خلال التدخل المقصود في عمليات القياس والإفصاح المحاسبي؛ وذلك في حدود المبادئ المحاسبية المقبولة قبولًا عامًا أو خارجها، وقد أثبت الجانب التحليلي للدراسة أن الشركات العامة هي الأعلى في ممارسة إدارة الأرباح، بينما احتلت الشركات المساهمة المختلطة المرتبة الثانية في تلك الممارسات، أما الشركات المساهمة الخاصة فقد كانت بالمرتبة الثالثة، إضافة إلى وجود دور إيجابي وحيوي لمراقب الحسابات في ديوان الرقابة المالية بتحديد ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الخاضعة لرقابته، وضعف وقصور هذا الدور لمراقب الحسابات في مكاتب تدقيق القطاع الخاص في الشركات الخاضعة لرقابته وتدقيقه.

وقد أوصت الدراسة بضرورة العمل على تقييد قدرة الإدارة في ممارسات إدارة الأرباح، من خلال تخفيض عدد البدائل المتاحة في مجال القياس والإفصاح المحاسبي مع ضوابط لكل بديل، والعمل على تحسين شفافية القوائم المالية من خلال الإفصاح العادل والكافي.

[1] الهلالي، ضياء، زامل خضير، دور مراقب الحسابات في الحد من ممارسات الإدارة لإدارة الأرباح، بحث تطبيقي لرقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية ومكاتب التدقيق في القطاع الخاص، رسالة دكتوراه، جامعة بغداد، العراق، (2013).

6- دراسة (رمضان، 2014) بعنوان: "أثر إدارة الأرباح لدى الشركات على قياس الربح الضريبي– دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية"[1]

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة التأثير المحتمل لعملية لجوء المديرين في الشركات إلى ممارسة إدارة الأرباح، وإلى ممارسة تمهيد الدخل كآلية ذات خصوصية من آليات إدارة الأرباح على عملية قياس الربح الضريبي والنتائج الضريبية للشركات.

ولتحقيق هدف الدراسة اعتمد الباحث على المنهجين الوصفي والاستقرائي، كما اعتمد على نموذج التسويات الاستنسابية كمحدد لدرجة قيام الإدارة بممارسة إدارة الأرباح، وربط النتائج مع متغيري الدراسة التابعيين، (الربح المحاسبي من جهة، والربح الخاضع للضريبة من جهة أخرى).

وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة قوية بين قيام الإدارة بممارسة إدارة الأرباح وبين رقم الربح الضريبي؛ إذ إنه كلما زادت إدارة الأرباح في الشركات انخفض الربح الضريبي لهذه الشركات.

وقد أوصت الدراسة بضرورة التركيز على وضع ضوابط أكثر إحكامًا لتقليل ممارسات إدارة الأرباح في الشركات، وزيادة ضوابط الإفصاح المفروضة على الشركات الأمر، الذي يدعم السوق المالي في سورية، ويضمن زيادة الدقة والشفافية في التقارير المالية المنشورة.

7- دراسة (علي، 2014) بعنوان: "تقويم انعكاسات الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي ببيئة الأعمال السودانية"[2]

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر انعكاسات الخدمات الاستشارية على حياد واستقلال المدقق الخارجي بالسودان. ولتحقيق هذا الهدف تمَّ الاعتماد على تحليل نتائج الدراسة الميدانية المُطبقة على عينة من مكاتب الاختصاص والمراجعة، والمحللين، والمدراء الماليين، وبعض الأكاديميين ذوي الاختصاص، وذلك بهدف استنباط الواقع العملي لمكاتب المحاسبة والمراجعة السودانية، باستخدام المنهج الوصفي التحليلي.

---

[1] رمضان، علي محمود، أثر إدارة الأرباح لدى الشركات على قياس الربح الضريبي–دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، سورية، (2014).

[2] علي، صالح حامد محمد، تقويم انعكاسات الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي ببيئة الأعمال السودانية، مجلة كلية الاقتصاد العلمية، العدد الرابع، السودان، (2014): 263-288.

وتوصلت الدراسة إلى أن أداء المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية للعميل يؤثر على حياد واستقلال المدقق الخارجي، وأن وجود ضوابط رقابية على أتعاب الخدمات الاستشارية يؤثر على حياد واستقلال المدقق الخارجي.

وقد أوصت الدراسة بضرورة صياغة معايير للخدمات الأخرى، التي يقدمها المدقق للعملاء حتى يتم ضمان الحفاظ على استقلاليته وحياده في أداء عملية التدقيق.

8- دراسة (بدوي، 2018) بعنوان: "أثر ممارسات إدارة الأرباح في تقييم أداء الشركات المساهمة العامة السورية بالتطبيق على الشركات الصناعية"[1]

هدفت الدراسة إلى الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الصناعية، وقد تكونت عينة الدراسة من الشركات المساهمة العامة الصناعية، الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، وعددها ثلاث شركات: (الشركة الأهلية للزيوت النباتية، شركة عصير الجبل الطبيعي، شركة إسمنت البادية)، وذلك بتطبيق نموذج جونز المعدل على الشركات عينة الدراسة؛ للكشف فيما إذا كانت هذه الشركات تمارس إدارة الأرباح، ومن ثم دراسة العلاقة ما بين إدارة الأرباح، وتقييم الأداء مُقاسًا بنسب الربحية ونسب كفاءة النشاط، باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، وذلك خلال الفترة من عام 2011 ولغاية عام 2016.

وقد أظهرت نتائج الدراسة قيام الشركات المساهمة العامة الصناعية السورية بممارسة إدارة الأرباح عند إعداد بياناتها المالية، لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات إدارة الأرباح في نسب الربحية مُقاسةً بهامش صافي

الربح، يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات إدارة الأرباح في نسب الربحية مُقاسةً بمعدل العائد على الأصول، يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات إدارة الأرباح في نسب كفاءة النشاط مُقاسةً بمعدل دوران المبالغ تحت التحصيل، ومعدل دوران إجمالي الأصول.

وقد أوصت الدراسة بضرورة تفعيل دور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الصناعية السورية، وتوضيح الدور الذي تقوم به، من خلال تعليمات تشريعية ورقابية أكثر وضوحًا، وكذلك إشراك أعضاء

[1] بدوي، نور، أثر ممارسات إدارة الأرباح في تقييم أداء الشركات المساهمة العامة السورية بالتطبيق على الشركات الصناعية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية، (2018).

اللجان بدورات تدريبية في مجال كشف التلاعب والاحتيال المالي، بما يعزز من قدرة هذه اللجان في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

الدراسات السابقة باللغة الأجنبية:

1- دراسة (Gul et al ,2006) بعنوان:

"**Non –audit services, auditor quality and the value relevance of earnings**"[(1)]

خدمات غير التدقيق، جودة التدقيق، قيمة الأرباح.

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر الخدمات غير التدقيقية التي يقدمها مدقق الحسابات على القيمة الملائمة لمعلومات الأرباح، واستخدام معامل استجابة الأرباح ERC كبديل لقياس القيمة الملائمة لمعلومات الأرباح.

أُجرِيَت الدراسة التطبيقية على (840) شركة في استراليا؛ حيث ميَّز الباحث بين مدققي الحسابات والقيمة الملائمة لمعلومات الأرباح وثقة المستثمرين بالأرباح المعلنة؛ وهذه العلاقة السلبية تكون أقوى عندما يكون مدققي الحسابات لا ينتمون لشركات التدقيق الست الكبار، وزيادة الاعتماد الاقتصادي للمدقق على شركة يزيد من الضغط على المدقق لضغوطات العميل والسماح له بممارسة إدارة الأرباح.

2- دراسة (J. Abbott F .peters,2010) بعنوان:

"**Agency –based Demand For audit Quality: The Impact of Disclosure –Imposed agency costs on Non –audit services**"[(2)]

الوكالة المستندة إلى الطلب لتدقيق الجودة: تأثير الإفصاح-تكاليف الوكالة المقترحة على الخدمات غير التدقيقية

[1] Gul .f ..et al ,2006,Non-audit services ,auditor quality and the value relevance of earnings, accounting and finance 46: 797-817

[2] Abbot. L,and f . peter "Agency –based Demand For audit Quality: The Impact of Disclosure –Imposed agency costs on Non –audit services, A Journal of practice and theory,2006. Vol 18:785

هدفت الدراسة إلى دراسة إمكانية تقليل المنشآت من الإنفاق على أتعاب الخدمات الأخرى نتيجة تكاليف الوكالة التي يجب الإفصاح عنها، وفق قواعد استقلالية المدقق من لجنة بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية SEC عام 2000؛ حيث أشارت إلى أنه يجب الإفصاح عن أتعاب الخدمات الأخرى بدلًا من منع تقديمها، وأوضحت الدراسة أن تكاليف الوكالة التي يجب الإفصاح عنها ستصبح مقياسًا هامًا لأتعاب الخدمات الأخرى.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها: أنّ الإفصاح عن أتعاب المراجعة تؤثر في الحد من تقديم الخدمات الأخرى؛ وهذا ما يتوافق مع آراء لجنة بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية، تواجه المنشآت تكاليف وكالة كبيرة بشكل يدفعها للحد من أتعاب الخدمات الأخرى، وسيصبح ذلك واضحًا عندما تفرض السوق تكلفة على الشركات التي تفصح عن تكلفة كبيرة من الخدمات الأخرى.

- **دراسة (Sun et al.,2013) بعنوان:**

"**auditor industry specialization, board govemance, and earnings management**"[1]

التخصص الصناعي للمدقق، مجلس الإدارة، إدارة الأرباح

هدفت الدراسة إلى معرفة فيما إذا كان التخصص الصناعي لمدقق الحسابات يعزز فاعلية الحوكمة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

أُجريت الدراسة التطبيقية على عينة من (18513) شركة خلال الفترة ما بين 1996–2010 باستخدام نموذج جونز.

توصلت الدراسة إلى أنّ إدارة الأرباح ترتبط بشكل سلبي مع استقلال مجلس الحوكمة في الشركات التي تمت مراجعتها من قبل مدققين غير مختصين؛ وعمومًا تشير النتائج إلى تأثير التفاعل الإيجابي للتخصص الصناعي للمدقق ومجلس الحوكمة على جودة المحاسبة؛ وأوصت الدراسة بضرورة البحث في أثر التفاعل بين آليات حوكمة الشركات المختلفة على مخرجات المحاسبة.

[1] Sun-J.et-2013, auditor industry specialization, board govemance, and earnings management-university of p22:windor, managerial auditing Journal for the coming, vol 122

3- دراسة (omar, Rahman ,Danbatta and suliman 2014) بعنوان :

"management disclosure and earnings management practices in reducing the implication risk"[1]

إدارة الإفصاح وممارسات إدارة الأرباح في الحد من المخاطر

هدفت الدراسة إلى عرض نوعين من ممارسات إدارة الأرباح، والتقنيات المستخدمة في هذه الممارسات والدوافع الكامنة وراءها، وإلى عرض الآثار الجيدة والسيئة المحتملة الناتجة عن كل من تلك الممارسات.

ولتحقيق أهداف الدراسة تمَّ اختيار عينة من (49) شركة ماليزية، يُزعم أنها قد ارتكبت الغش في تقاريرها المالية، فتم شطب إدراجها من سوق الأوراق المالية من ماليزيا؛ حيث تمَّ استخدام المستحقات الإجمالية للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن ممارسات إدارة الأرباح قائمة على الدوافع الشخصية للمدراء، وإلى أن تطوير الإفصاح من قبل إدارة الشركات يحدُّ من المخاطر السيئة لممارسات إدارة الأرباح.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تأتي هذه الدراسة في بيئة محليّة تختلف عن البيئات التي أُجريت فيها الدراسات السابقة؛ حيث تعتبر سوق دمشق للأوراق المالية من الأسواق الناشئة، وتسعى هذه الدراسة للاستفادة من نتائج الدراسات السابقة، واختبارها على البيئة السورية لتعزيز مكانة السوق وزيادة وعي المستثمرين لأهمية السوق المالية.

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة في تحديد دور الخدمات غير التأكيدية لمدقق الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، انطلاقًا من بيانات الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، يؤدي للوصول إلى

[1] Omar ,n, Rahman ,r .A: Danbatta ,B .L. and sulaiman, s,(2014), management disclosure and earnings management practices in reducing the implication risk, Procedia -social and Behavioral sciences, vol 145:

نتائج تكون مفيدة للقائمين على العملية التنظيمية في أسواق المال والمستثمرين فيه ولعدة أطراف أخرى ذات صلة بالمنشأة، وقد تُحفِّز مكاتب التدقيق في سورية للتوجه نحو توسيع نطاق خدماتها غير التأكيدية.

أهداف الدراسة:

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور خدمات المدقق غير التأكيدية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، لكون هذه الممارسات لها انعكاساتها الجسيمة على المنشأة وعلى المساهمين، ويرتبط بتحقيق هذا الهدف ما يلي:

1. معرفة دور الخدمات الاستشارية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية.
2. معرفة دور الخدمات الضريبية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية.
3. معرفة دور الخدمات المحاسبية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية.

فرضيات الدراسة:

اتساقًا مع مشكلة البحث يمكن صياغة الفرضية الرئيسية للدراسة على الشكل التالي:

الفرضية الرئيسية

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لخدمات المدقق غير التأكيدية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية.

ومن خلال هذه الفرضية يمكن اشتقاق الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخدمات الاستشارية المقدمة من قبل المدقق والحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية.

الفرضية الفرعية الثانية:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخدمات الضريبية المقدمة من قبل المدقق والحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخدمات المحاسبية المقدمة من قبل المدقق والحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية.

منهجية الدراسة:

اعتمدت الباحثة في هذه الدراسة على اتباع المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي، وذلك باتباع الخطوات التالية:

1. تحديد مشكلة الدراسة.
2. جمع البيانات من المصادر المختلفة والاطلاع على الدراسات السابقة، وذلك بهدف تكوين الإطار النظري للبحث.
3. تصميم الاستبيان، وتوزيعه على أفراد العينة.
4. جمع الاستبيانات الموزعة، وتحليلها عبر البرنامج الإحصائي spss الإصدار (24).
5. الوصول إلى النتائج، وتقديم التوصيات المناسبة في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة.

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، والبالغ عددها (27) شركة مدرجة، باستثناء شركة نماء الزراعية المتوقفة عن التداول منذ عام 2014، من خلال توزيع الاستبيان على المدققين الخارجيين والعاملين في مكاتب التدقيق، القائمين على تدقيق حساباتها، والمُعتَمدين من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.

متغيرات الدراسة ونموذجها:

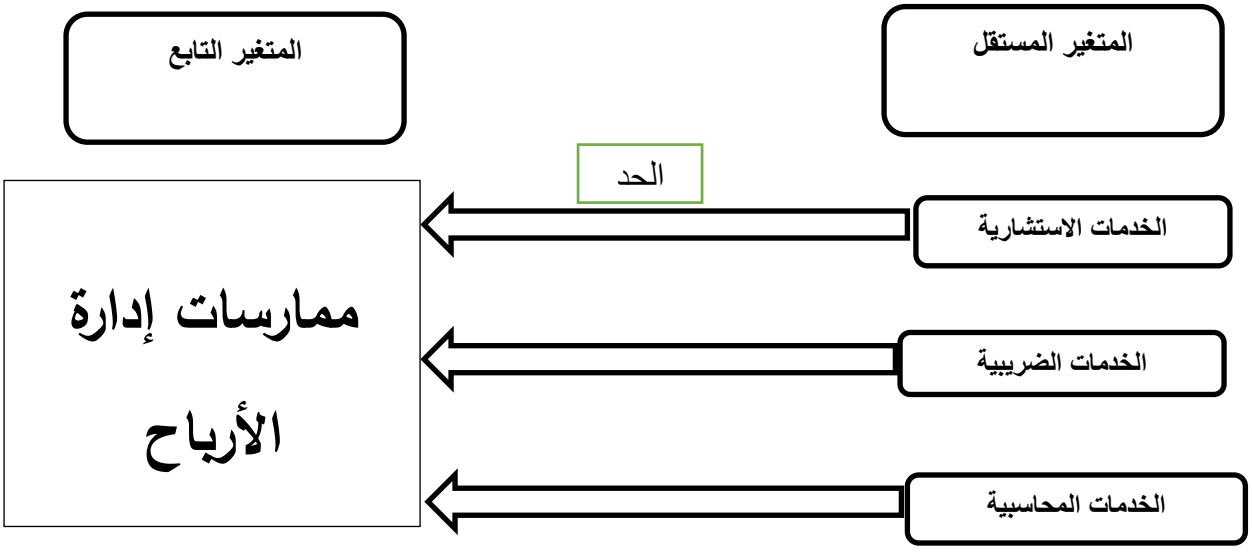
يتضمن البحث نوعين من المتغيرات: المتغيرات المستقلة والمتغير التابع:

المتغيرات المستقلة: خدمات المدقق غير التأكيدية وهي الخدمات التي يقدمها مدقق الحسابات دون أن تنص أية قوانين على إلزاميتها أو حتميتها. وتتضمن ثلاث خدمات تشكل المتغيرات مستقلة كما يلي:

1) الخدمات الاستشارية: تعني الاستشارات التي تهدف إلى تحسين كفاءة وفاعلية استخدام العميل للموارد المتاحة له بالشكل الذي يحقق أهداف المنشأة.
2) الخدمات الضريبية: تعني إعداد البيان الضريبة السنوي المترتبة على المنشأة.
3) الخدمات المحاسبية: تعني تنظيم العمل المحاسبي للمنشأة والتحقق من مدى اتباعها لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير إعداد التقارير المالية.

المتغير التابع: ويتمثل في ممارسات إدارة الأرباح وتعني أي سلوك تقوم به الإدارة ويؤثر على الدخل الذي تظهره البيانات المالية ولا يحقق مزايا اقتصادية حقيقية وقد يؤدي بالشركة إلى أضرار على المدى البعيد.

ولتحقيق غرض الدراسة سوف تعتمد الباحثة في الدراسة الميدانية على النموذج التالي الذي يبين العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع كما هو موضح بالشكل رقم (1)



المصدر: من إعداد الباحثة

الفصل الأول

الخدمات المهنية لمدقق الحسابات

مقدمة:

ترافقت التطورات الحديثة في بيئة الأعمال بالعديد من التغيرات الملموسة في طبيعة عمل المؤسسات، وخاصة مع التوجه المتزايد نحو قطاع الخدمات، ولا سيما في الأسواق المالية التي تستحوذ على مكانة مرموقة ترتبط بأهمية الاستثمارات والأنشطة التي يتضمنها القطاع المالي من جهة، وبطبيعة هذه الأنشطة ودرجة تعقدها وتأثيرها المباشر في الاقتصاد الحقيقي من جهة أخرى، وهو ما ينطبق على الخدمات المُقدمة من قبل مدققي الحسابات، بعد أن تطورت المهنة لتشتمل على حزمة متنوعة من الخدمات إضافةً إلى خدمات التدقيق التقليدية، فتحولت مكاتب وشركات التدقيق إلى مؤسسات، تتصف بدرجة عالية من الشمولية من خلال ارتباطها المباشر وغير المباشر بكافة تفاصيل العمل لدى عملائها، بما يصب في تعزيز ثقة الأطراف المختلفة ذات المصلحة بمصداقية المعلومات المالية وغير المالية للشركات، وهو ما أضاف أبعادًا جديدة للمنافسة في سوق التدقيق فلم يعد من الكافي الاقتصار على جودة خدمات التدقيق للتعبير عن مدى نجاح المدقق، فلا بد من أخذ طبيعة وجودة الخدمات الأخرى غير التأكيدية عند الحديث عن كفاءة المدقق ونجاحه في تنفيذ مهامه، وهو ما أدى إلى انتشار الأبحاث العلمية حول تأثير الخدمات غير التأكيدية على جودة عمل المدقق، ومدى استقلاليته، ومدى التزامه بقواعد السلوك المهني، وخاصة بعد الأزمات والاهتزازات المالية المتكررة، التي كان لأنشطة المدققين فيها دور وعلاقة مباشرة أو غير مباشرة.

يتضمن الفصل المبحثين التاليين:

المبحث الأول: الخدمات التأكيدية التي يقدمها المدقق.

المبحث الثاني: الخدمات غير التأكيدية التي يقدمها المدقق.

المبحث الأول:

المبحث الأول: الخدمات التأكيدية التي يقدمها المدقق.

مما لا شك فيه أن مهنة التدقيق حققت تطوراً ملحوظاً وذلك من أجل مواكبة المنافسة خاصة في العقدين الأخيرين من القرن الماضي فلم يقتصر دور المدقق على إضفاء الثقة على القوائم المالية بل أصبح يقدم العديد من الخدمات لكي يحافظ على بقائه في سوق المهنة.

وحتى يمكن للمهنة أن تقدم للمجتمع والمستفيدين ومستخدمي القوائم المالية المعلومات التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات فينبغي على المهنة أن تطور خدماتها لتفي برغبات الأطراف المختلفة لنوعية جديدة من الخدمات ارتبط ظهورها بالتطور الاقتصادي والتقني[1].

كما أن الدافع من وراء هذا التطور في طبيعة الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق يعود إلى مجموعة من العوامل أبرزها اللحاق بالمتطلبات والظروف الاقتصادية، كما أن عمليات التدقيق الكبرى محتكرة من قبل مجموعة صغيرة من مكاتب التدقيق الكبيرة، إضافة إلى احتدام المنافسة بين مكاتب التدقيق ومحاولة كل مكتب تمييز نفسه عن الآخرين، وأثرها على تدني العوائد من جراء عمليات التدقيق والمحاولة لزيادة دخل هذه المكاتب من خلال تقديم هذه الخدمات[2].

أولاً: مفهوم الخدمات التأكيدية:

تعد الخدمات التأكيدية من الخدمات الحديثة التي يقوم بها المدققون جنباً إلى جنب مع الخدمات التقليدية الأخرى، وقد تم تعريف خدمات التأكيد من قبل اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على أنها: خدمات مهنية مستقلة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها لخدمة أغراض متخذي القرارات المختلفة[3].

---

[1] مدني، محمد صبح أنيس (2015) مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد ودورها في ممارسات إدارة الأرباح في ضوء معايير المراجعة المصرية- دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، مصر، ص ب.

[2] الزهار، أحمد يوسف (2013) أثر الخدمات الأخرى التي يقدمها مراجع الحسابات بجانب خدمة المراجعة على جودة تقرير المراجع، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، ص 31

[3] حسين، علي كاظم (2013) دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد بحث تطبيقي على عينة من مراقبي الحسابات، مجلة دراسات محاسبة ومالية، المجلد الثامن، العدد 23، العراق، ص354

كما تم تعريفها على أنها خدمات مستقلة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات لمتخذي القرارات وتحسين مصداقية وملاءمة المعلومات التي يستخدمها الأفراد عند اتخاذ القرارات وهي خدمات تقدم من طرف مستقل يتصف بالحياد[1].

كما تم تعريفها على أنها خدمات مهنية مستقلة تعمل على تحسين جودة المعلومات لمتخذي القرارات حيث تعتبر تلك الخدمات ذات قيمة حيث أنها تعبر عن رأي فني غير متحيز للقائمين بالخدمة، نظراً لاعتماد متخذي القرارات عليها للحصول على المعلومات الكافية والملائمة كأساس لاتخاذ قراراتهم[2].

وفي ضوء التعاريف السابقة ترى الباحثة بأن خدمات التأكيد هي خدمات مهنية يقوم بها محاسب قانوني ذو تأهيل علمي وعملي كافيين، هدفها تحسين جودة المعلومات المحاسبية، لخدمة متخذي القرارات.

ثانياً: أهمية الخدمات التأكيدية وأهدافها:

أن نجاح أي مهنة من المهن يكمن في تحقيق أهدافها والقدرة على الاستمرار والنمو على مدى فاعليتها في مواكبة حاجات عملائها والقدرة على جذب عملاء جدد والدخول إلى الأسواق الجديدة، وتعد مهنة التدقيق من المهن الخدمية التي تهدف أساساً إلى تقرير اعتمادية المعلومات المالية المقدمة إلى المستخدمين في سوق المعلومات وذلك من خلال مراجعة القوائم المالية المنشورة من قبل المنشآت المختلفة وإبداء الرأي في مدى صدق وعدالة تلك القوائم التي تحتوي على معلومات ذات طبيعة واحدة ونمط واحد ويجري تقديمها لمختلف فئات المستخدمين ونتيجةً لذلك فقد تم تطوير خدمات التأكيد لتعكس تماشي مهنة التدقيق مع متطلبات النجاح والنمو في السوق المعاصرة من خلال مواكبة حاجات المستخدمين في سوق المعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ القرار وما شهدته من تطورات حيث تهدف بصورة رئيسية إلى خدمة متخذ القرار[3].

ويعد ظهور خدمات التأكيد بداية مرحلة تطويرية مهمة في مهنة تدقيق الحسابات إذ تحول دور المدقق من دوره التقليدي في فحص أو تدقيق معلومات أو قوائم معدة مسبقاً ذات صيغة مالية محددة إلى أن يقوم

[1] الجعفراوي، عدنان (2016) مدى التزام مدققي الحسابات في قطاع غزة بتطبيق الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة الأخلاق الدولية 291- دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، ص30.
[2] مدني، محمد صبح أنيس (2015) مرجع سبق ذكره، ص 5
[3] حسين، علي كاظم (2013) مرجع سبق ذكره ص351.

بمنح تقرير التأكيد في إعداد هذه المعلومات أو القوائم المالية وغير المالية، ولعل أبرز ما يدل على أهمية الخدمات التأكيدية قيام العديد من المنظمات المهنية في العديد من دول العالم بإنشاء مجالس ولجان مختصة بهذه الخدمات، وإدخال تعديلات على مسميات اللجان والمجالس التابعة لبعض المنظمات المهنية الأخرى بالإضافة لتعديل هيكلة الإصدارات المهنية لتشمل معايير مهنية مختصة بخدمات التأكيد[1].

حيث أن ظهور خدمات التأكيد يمثل إضافة نوعية في الخدمات التي يقدمها المدقق حيث أصبح يقدم خدمات جديدة تتمثل في توكيده لضمان المعلومات وجودتها، كما أصبح يقدم خدمات إلى فئة جديدة من المستفيدين بخلاف المساهمين إذ أن خدمات التأكيد تعد أشمل من الخدمات المرتبطة بالقوائم المالية أو خدمات إبداء الرأي لأنها تتضمنهما معاً وتتعداهما إلى نطاق واسع[2].

هناك العديد من المنافع والمزايا التي يحققها متخذو القرارات المختلفة من خلال خدمات التأكيد ومن أهم تلك المزايا تحسين جودة القرارات المتخذة لاعتمادها على معلومات ذات جودة عالية، كما تستفيد الشركات من خدمات التأكيد من خلال مساهمة هذه الخدمات في تعزيز ربحية الشركة[3].

كما أن هناك عدة عوامل تعكس مدى أهمية خدمات التأكيد وهي كما يلي[4]:

أ- أنها تقدم معلومات كافية وشاملة بصورة تحد من مخاطر القرار الخاطئ، كما أنها تساعد متخذي القرار في الحد من حالات عدم التأكيد المتعلقة باتخاذ القرارات المختلفة.

ب-تؤدي إلى تعزيز إمكانية قيام المحللين الماليين بإعطاء قيمة أعلى لأسهم الشركة نتيجة تعزيز اعتمادية افصاحها عن معلومات الأداء المختلفة، كما تؤدي إلى تقليص فجوة التوقع في التدقيق.

ت-تمكن الشركة من تطوير أساليب استخدام نظم المعلومات الالكترونية وتحقيق رقابة أفضل على تلك النظم.

ث-تتيح للشركة فرص للحصول على رأس مال بتكلفة أقل نتيجة الحد من حالات عدم التأكيد المتعلقة بجوانب الأداء.

---

[1] الجعفراوي، عدنان (2016) مرجع سبق ذكره ص39.

[2] البكوع، فيحاء عبد الخالق، وياسين سمير طه (2014) دراسة تعريفية بخدمات التأكيد التي يقدمها مراقب الحسابات المستقل، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 4، العدد2، العراق، ص186

[3] حسين، علي كاظم (2013) مرجع سبق ذكره، ص 355.

[4] الجعفراوي، عدنان (2016) مرجع سبق ذكره ص 35.

ج- تساهم في التغلب على المشاكل التي تواجه خدمات التدقيق التقليدي، وتتيح فرص جديدة للممارسة المهنية.

ح- تمكن مدققي الحسابات من زيادة إيراداتهم، استغلال مهاراتهم وخبراتهم في الفرق والتقييم، والحفاظ على ثقة العملاء الحاليين.

كما تهدف خدمات التأكيد إلى تلبية حاجات متخذ القرار إلى المعلومات الملائمة سواء كان متخذ القرار متمثل في الأطراف الخارجية التي تعتمد في اتخاذ قراراتها على المعلومات المتعلقة بمختلف جوانب أداء الشركة، أو كان متمثلاً في الإدارة العليا، كمتخذ قرار داخلي يحتاج إلى معلومات ملائمة لاتخاذ مختلف القرارات الاستراتيجية والرقابية وسواء كانت المعلومات التي يتم تقديمها لمتخذ القرار مالية أم غير مالية، كما ترتكز خدمات التأكيد بصورة أساسية على تحسين وتطوير جودة ومحتوى المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار نظراً لأن القرارات الجيدة تتطلب معلومات ذات جودة عالية ومحتوى ملائم لأغراض اتخاذ القرار[1].

ثالثاً: أنواع الخدمات التأكيدية:

إن مصطلح خدمات التأكيد يستخدم لوصف المدى الواسع لخدمات تعزيز المعلومات التي يتم تقديمها عن طريق المدقق والتي تتكون عموماً من الخدمات التالية[2]:

- خدمات التأكيد التي تهدف إلى زيادة إمكانية الاعتماد على المعلومات.
- خدمات التأكيد التي تتضمن وضع المعلومات في شكل يسهل من عملية اتخاذ القرارات.

تتضمن خدمات التأكيد مجموعة واسعة من الخدمات المهنية المختلفة التي تم تحديدها من قبل المنظمات المهنية ففي عام 1997 قامت لجنة ممارسات المراجعة الدولية التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين بوضع إطار عام للخدمات المهنية التي ينبغي تقديمها من قبل مدققي الحسابات حيث اشتمل ذلك الإطار بالإضافة إلى خدمة تدقيق القوائم المالية على عدة أنواع من خدمات التأكيد والتي تغطي ما يلي:

[1] حسين، علي كاظم (2013) مرجع سبق ذكره، ص351.
[2] مدني، محمد صبح أنيس (2015) مرجع سبق ذكره، ص10

المعلومات المالية المستقبلية، الرقابة الداخلية، الالتزام بالقوانين والأنظمة، قواعد البيانات الالكترونية، الأداء البيئي للمنشآت[1].

تتمثل خدمات التأكيد فيما يلي[2]:

- تقييم المخاطر: حيث يقوم المدقق بإعطاء صورة شاملة لمخاطر النشاط وتقييم ما إذا كانت الشركة لديها فعلاً نظم ملائمة للإدارة الفعالة لمثل هذه المخاطر.
- قياس أداء الشركة: توفير تأكيد بأن نظام قياس أداء الشركة يتضمن مقاييس ملائمة وذات موثوقية لتقييم الدرجة التي معها يتم تحقيق أهداف وأغراض الشركة، وكيفية مقارنتها بالأداء الخاص بمنافسيها.
- إمكانية الاعتماد على نظم المعلومات: توفير معلومات موثوق بها لخدمة القرارات المالية والتشغيلية حيث توفر تأكيد عن جودة الرقابة الداخلية المبنية داخل عمليات نظم المعلومات للتأكد من أمن النظام وإمكانية الاعتماد عليه والتوقيت المناسب والدقة.

كما أن هذه الخدمات تقسم إلى خدمات التصديق وخدمات التأكيد الأخرى، وقد عرفت خدمات التصديق على أنها خدمات تأكيدية يقوم من خلالها المدقق بإصدار تقرير مكتوب عن مدى مصداقية التأكيدات المقدمة من جهة معينة إلى جهة أو جهات أخرى، وتشمل على خمس فئات وهي: تدقيق البيانات المالية التاريخية، تدقيق الرقابة الداخلية التي تتعلق بالبيانات المالية، خدمات الاطلاع أو المراجعة للبيانات المالية التاريخية، خدمات التصديق الأخرى التي يمكن تطبيقها على مجموعة واسعة من الموضوعات وهي خدمات ذات علاقة بتدقيق البيانات المالية مثل: تدقيق بعض مكونات البيانات المالية وتدقيق شروط الاتفاقيات وغيرها، خدمات التصديق التي تتعلق بتكنولوجيا المعلومات: وتشمل خدمات التصديق الخاصة بالشبكة العنكبوتية وخدمات التصديق الخاصة بالنظم الالكترونية[3].

[1] حسين، علي كاظم (2013) مرجع سبق ذكره، ص 357.
[2] الجعفراوي، عدنان (2016) مرجع سبق ذكره، ص39.
[3] الجعفراوي، عدنان (2016) مرجع سبق ذكره ص44

خدمات التأكيد الأخرى: عرفت على أنها خدمات تأكيدية مهنية مستقلة تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات لغايات اتخاذ القرارات لكنها لا تتطلب إصدار تقرير مكتوب وليس بالضرورة أن يكون التأكيد يتعلق بمصداقية تأكيدات معينة مقدمة من طرف إلى طرف آخر[1].

وتختلف عن خدمات التأكيد السابقة بأنها لا تلزم مدقق الحسابات بضرورة إصدار تقرير مكتوب، وإن التأكيد يكون حول مصداقية قضايا طرف آخر ومدى التزامها بمعيار محدد.

وتتضمن هذه الخدمات: خدمة التأكيد حول تكنولوجيا المعلومات، تدقيق الأداء، خدمات الخطر الاستشارية، وقد لخص المشرع السوري **خدمات التدقيق** بأنها تشمل ممارسة مدقق الحسابات تقديم أو عرض تقديم الخدمات التالية:[2]

- خدمات تدقيق ومراجعة البيانات المالية والحسابات على اختلاف أنواعها وإبداء الرأي فيها.
- القيام بإجراءات تدقيق محددة أو بإجراءات متفق عليها.
- إعداد البيان الضريبي أو أية معلومات مطلوبة قانوناً.
- وضع النظم المالية والمحاسبية للمؤسسات والشركات.
- خدمات تقييم الشركات والمؤسسات والأعمال.

وهناك العديد من أمثلة خدمات التأكيد الأخرى التي يمكن للمدقق الخارجي أن يقوم بتأديتها وهي: خدمات الثقة في الشبكة، خدمات الثقة في النظام المحاسبي، خدمات تأكيد المعلومات المالية المستقبلية، خدمات التأكيد عن الأداء البيئي، خدمة تقييم المخاطر، خدمة تقييم ملائمة مقاييس الأداء، خدمة تقييم كفاءة وفعالية عمليات الشركة، خدمات أخرى[3].

[1] الجعفراوي، عدنان (2016) مرجع سبق ذكره ص44.
[2] الفقرة 16، المادة الأولى، القانون رقم 33 للعام 2009، القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق في سورية.
[3] مدني، محمد صبح أنيس (2015) مرجع سبق ذكره، ص6

المبحث الثاني:

مفهوم وماهية الخدمات غير التأكيدية التي يقدمها المدقق.

مرت مهنة تدقيق الحسابات بمراحل مختلفة متأثرة بالبيئة التي تتطلب التغيير والتطوير، وتطورت الخدمات المهنية التي تقدمها، ترافقاً مع تطور المهنة لتكون قادرة على تلبية حاجات متخذي القرارات المختلفة، ولم تعد تقتصر الخدمات التي تقدمها المهنة على خدمة تدقيق البيانات المالية التاريخية، بل ظهرت خدمات مهنية جديدة عرفت بالخدمات غير التأكيدية لتلبى الاحتياجات المتزايدة لوجود جهات متخصصة لمساعدة الشركات في التعامل مع القضايا التشغيلية المختلفة، وتختلف عن الخدمات التأكيدية التي تعد خدمات مهنية مستقلة تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات لغايات اتخاذ القرار عبر تقديم التأكيد ضمن محتوى التقرير حول مصداقية تلك البيانات.

أولاً: مفهوم وأهمية الخدمات غير التأكيدية

1- مفهوم الخدمات غير التأكيدية:

يتسع مفهوم الخدمات غير التأكيدية للمدقق ليشتمل كل الخدمات المقدمة التي لا تدخل مباشرةً في نطاق التدقيق الذي تؤطره معايير التدقيق الدولية، فهي تلك الخدمات التي تقوم بها جهة متخصصة أو شخص كفء، يتمتع باستقلال مهني وتأهيل كاف في مجال الخدمة، ويتم تقديم الخدمة بناءً على طلب الجهة المعنية ووفقاً لحدودها ولها الحق في الأخذ بما تطرحه الخدمة وتطبيقها أو رفضها. بمعنى أن هذه الخدمات تقوم على ثلاثة عناصر رئيسية هي[1]:

1. الخبرة والتأهيل: فالخدمات غير التأكيدية لابد أن تعتمد على خبرة وتأهيل المتخصصين في المجال الذي تقدم به.

[1] مومني، هيثم محمد صالح. (2004). تأثير الخدمات غير التدقيقية على استقلالية المدقق الخارجي في الأردن: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك. ص 50

2. الاستقلالية والموضوعية: أي الاستقلال المهني للخدمة غير التأكيدية أثناء ممارسة الوظائف المختلفة، بما يجنبها التحيز ويضمن موضوعيتها.
3. عدم الإلزام: فهذه الخدمات غير ملزمة للجهة التي طلبت تقديمها، وتمثل اقتراحات يمكن للجهة الأخذ بها أو رفضها.

أي أن الخدمات غير التأكيدية تتمحور حول خصائص الخدمة الاستشارية وما يقدمه المستشار من خدمات تنطوي على جمع المعلومات وتقييم البدائل الممكنة وتقدم خلاصة بمقترحاته. وبالسياق ذاته عرف مجمع المحاسبين القانونين الامريكي الخدمات الاستشارية للمدقق بأنها" الاستشارات المهنية التي تهدف أساساً إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقات والموارد المتاحة له، وبما يحقق أهداف التنظيم"، سواء في المجال الإداري أو المالي أو الالكتروني[1]، وهو ما يتطلب التحديد الدقيق لمكونات الخدمة غير التأكيدية وطبيعتها في أي اتفاقية أو عقد لأدائها، وهذه المكونات هي ممارس الخدمة، والعميل صاحب الطلب، وطبيعة الخدمة أو الاستشارة المرغوب بها، بالإضافة إلى ضرورة حصر دور ممارس الخدمة غير التأكيدية في نطاق المستشار دون الدخول في منطقة اتخاذ القرار[2]. وقد توجهت شركات التدقيق نحو تقديم الخدمات غير التأكيدية والتي تعد أكثر ربحية مقارنةً بخدمات التأكيد، حيث تمثل ما بين 30% إلى 40% من إجمالي إيرادات شركات التدقيق الكبرى[3].

وتختلف خدمات غير التأكيدية عن خدمات التأكيد بأن خدمات التأكيد المهني " هي خدمات مهنية مستقلة، تهدف إلى تحسين جودة المعلومات لمتخذي القرارات، بمعنى آخر تحسين مصداقية وملائمة المعلومات التي يستخدمها الأفراد عند اتخاذ قرارات الأعمال[4]".

---

[1] Kingfisher PLC.(2017). Use of external auditors for non-audit services, p28 . https://www.kingfisher.com/files/pdf/external_auditors.pdf.

[2] مومني، هيثم محمد صالح. (2004).مرجع سبق ذكره. ص50-51

[3] Quic, R., and Rasmussen, W. (2005). The impact of NAS on precieved Auditor Independence-som evidence from Denmark. Accounting forum, 29(2), pp. 137-168

[4] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، مرجع سابق، ص10 .

والجدول رقم (1) يبين أهم الفروقات ما بين الخدمات غير التأكيدية والخدمات التأكيدية المقدمة من قبل مدققي الحسابات وفقاً لعدد من المعايير.

الجدول رقم (1) الفروقات ما بين الخدمات غير التأكيدية والخدمات التأكيدية

المعيار	الخدمات التأكيدية	الخدمات غير التأكيدية
طبيعة الخدمة	غير استشارية	استشارية
الهدف النهائي	تأكيد حول مصداقية المعلومات المقدمة	إعطاء رأي استشاري حول القضية المكلف بها.
درجة الالزام للمنشأة	ملزمة قانوناً	قرار المنشأة طالبة الخدمة
التقرير	تقرير معد وفق صيغة معتمدة	حرية اختيار شكل التقرير

2- أهمية الخدمات غير التأكيدية:

تأتي أهمية الخدمات غير التأكيدية من كونها تعمل على تقديم النصح والمشورة للإدارة للمساعدة في إنجاز مهامها وتحقيق أهدافها واكتشاف وتشخيص المشكلات وتقديم تحذيرات مبكرة حولها واقتراح الحلول لمعالجة المشكلات وتحفيز الإدارة على اتخاذ الإجراءات التصحيحية[1]، حيث إن تقديم الخدمات غير التأكيدية يتضمن العديد من المزايا للعملاء: يحقق منافع اقتصادية للمنشآت لأن تقديم هذه الخدمات من قبل المدقق يقلل عدد الأطراف المطلعة على المعلومات الهامة والحساسة وبالتالي يخفف من احتمالية التعرض للعديد من المخاطر والتهديدات، كما أن هذا النوع من الخدمات يقدم بجودة عالية نتيجة الإلمام الكبير والشامل من قبل المدقق لكل تفاصيل المهمة المطلوب تقديم الخدمة في سياقها[2].

[1] الرملي محمد أحمد.(2003). إطار مقترح لإعادة هندسة الخدمات الاستشاري المقدمة للعملاء في ظل المتغيرات البيئية ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، العدد الأول. مصر، ص25

2 Dobler, Michael.(2014). Auditor-provided non-audit services in listed and private family firms, Managerial auditing journal, vol.29 No.5, pp.427-457

وترى الباحثة أن الخدمات غير التأكيدية قد تحولت إلى جزء هام ولا يمكن الاستغناء عنه في أنشطة شركات ومكاتب التدقيق بما يتماشى مع طبيعة عمل وتأهيل المدققين بما يتيح لهم القيام بهذه الخدمات بفاعلية أكبر، كما أن مؤسسات الأعمال اليوم لا تستطيع الاستغناء عن مثل هذا النوع من الخدمات وتعتمد عليها بشكل كبير في التعامل مع مختلف القضايا التشغيلية ذات العلاقة.

ثانياً: عوامل تطور الخدمات غير التأكيدية:

إن زيادة الطلب في ممارسة الخدمات غير التأكيدية من قبل المدققين يعود إلى العديد من العوامل المرتبطة بالظروف العامة المحيطة بعمل المنشآت من جهة وبالخصائص التي تميز مهنة التدقيق ومن يزاولها من جهةٍ ثانية.

أ- **العوامل المرتبطة بالظروف العامة للمنشآت:**

ترتبط هذه العوامل بخصائص المنشآت وبيئة عملها ومن أهم هذه العوامل: حجم المشروعات، المنافسة، حجم الأصول، التطورات التكنولوجية، والتوجه نحو المسؤولية الاجتماعية، وفيما يلي شرح لأهم هذه العوامل[1]:

1- **كبر حجم المشروعات:** أدى تزايد حجم المشاريع الحديثة وتعقد عملياتها وانتشارها، كما أن تعدد مجالات انشطتها الصناعية والتجارية، ساعد في نمو وتطور خدمات المدققين تبعاً للتزايد في حاجات العملاء من المنشآت، ولاسيما الحاجة إلى المفاضلة بين البدائل المختلفة التي يمكن تبنيها لتحقيق أهداف المشاريع، وهو ما أدى إلى ظهور الحاجة لأشخاص أو شركات لديهم القدرة على تقييم البدائل المتاحة والتوصية بالمناسب منها لاتخاذ القرارات الاستثمارية الفعالة، وهو ما يصعب على القائمين على المشروع عمله لما يتطلبه من جهد ووقت وخبرة، أي أن التطورات الاقتصادية المتلاحقة في بيئة الأعمال وهيكل ملكية الشركات في ترسيخ مبدأ فصل الإدارة عن الملكية زادت

[1] شريعة، بوبكر فرج وكويري،أسماء محمد.(2017) توافر متطلبات معايير الاداء المهني للخدمات الاستشارية للمراجع الخارجي المقدمة للمصارف التجارية الليبية، مجلة البحر المتوسط الدولية، العدد2. ص 7-10

الحاجة إلى الخدمات المهنية الاستشارية للمدققين لتلبية الحاجة إلى المعلومات من الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة كالمستثمرين، المحللين الماليين، والمقرضين وكذلك الجهات الرقابية[1].

2- **زيادة حدة المنافسة بين المشروعات:** أينما توجد المشاريع توجد المنافسة للاستحواذ على حصة أكبر في السوق وهو ما يزيد حجم التهديدات مع زيادة حدة المنافسة، بمعنى أن المنافسة الشديدة دفعت المشروعات إلى محاولة الوصول إلى مستوى الأداء الأمثل من خلال تطبيق الأساليب الفنية والعلمية الداعمة للإدارة في تحقيق أهداف المشروع، وهو ما تطلب بالضرورة الاستعانة بذوي الخبرة لإبداء الرأي والمشورة غي مختلف المجالات، وهو ما أدى إلى زيادة الطلب من قبل المشروعات على الخدمات الاستشارية الإدارية المقدمة من قبل مدقق الحسابات[2].

3- **زيادة حجم الأصول في المشاريع:** تهدف الإدارة بالدرجة الأولى إلى الحفاظ على استثمارات المشروع في موجوداته، حيث تزايد حجم الأصول بشكل ملحوظ حديثاً، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف، فإن على الإدارة توفير الآليات والوسائل اللازمة لحماية الأصول كأنظمة الرقابة الداخلية التي تتعامل مع حالات التلاعب وتصحيح الانحرافات بالسرعة الممكنة، وهو ما يمكن تحقيقه من خلال الاستعانة بمدقق الحسابات للقيام ببعض الخدمات التي لا يستطيع القائمون على الإدارة القيام بها، كتصميم النظم المحاسبية ونظم التكاليف وتقييم الأداء والتدريب للعاملين للتعامل مع الأخطاء والتلاعب في أصول المشروع[3].

4- التطبيقات التكنولوجية الحديثة:

أدى التطور التكنولوجي إلى تغيير نماذج الأعمال وإلى إحداث تغييرات كبيرة في مختلف الوظائف والأنشطة الإدارية سواء الإنتاجية أو التسويقية أو المحاسبية، لتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة من خلال تبني التطبيقات المحوسبة وهو ما زاد الحاجة إلى الخدمات غير التأكيدية للمدقق ولاسيما

1 الجفري، فوزية و العنقري، حسام.(2007). اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية: تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، مجلد 21، عدد 2، 219-288.

2 علي آدم، صالح حامد.(2014). تقويم انعكاسات الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي ببيئة الأعمال السودانية، مجلة كلية الاقتصاد العلمية، جامعة بين النيلين، العدد 4، 263-288.

3 الجفري، فوزية و العنقري، حسام.(2007). مرجع سبق ذكره، ص 219-288.

الاستشارات الإدارية ودراسات الجدوى لإدخال التقنيات ومتابعة التطورات لمواكبة التغيرات التكنولوجية المختلفة[1].

5- الاتجاه نحو المسؤولية الاجتماعية للمشاريع:

نتيجةً للنمو الكبير في تطبيقات المسؤولية الاجتماعية، تأخذ معظم المؤسسات المسؤولية تجاه المجتمع بعين الاعتبار عند وضع الاستراتيجيات والأهداف بما يتلاءم مع العائد الاجتماعي إلى جانب الاقتصادي، وهو ما يتم التعبير عنه في القوائم المالية والتقارير الأخرى المنشورة التي تتضمن الأنشطة الاجتماعية والجهود التي تم بذلها لحل للمساهمة في حل المشكلات الاجتماعية والبيئية، حيث يمكن لمدقق الحسابات تقديم المشورة والدراسات اللازمة بما يوفر الجهد والوقت حول الكيفية التي يمكن للمشروع المشاركة من خلالها بفاعلية في الأنشطة الاجتماعية[2].

ب- العوامل المرتبطة بطبيعة مهنة التدقيق:

وهي العوامل المتضمنة لخصائص مهنة التدقيق والعاملين فيها وبالتالي مدى قدرتهم على تقديم العديد من الخدمات إلى جانب مهام التدقيق التقليدية، وقد تم حصر الأسباب الداعية إلى لجوء منشآت العملاء في طلب النصح والمشورة من منشآت التدقيق ومدققي الحسابات فيما يتعلق بخصائص هذه المنشآت كالآتي[3]:

1) توافر المهارة والمعارف والخبرات لدى مدققي الحسابات والتي اعتادوا استخدامها والتعامل معها بمهارة فيما يتعلق بالطرق والأدوات الواجبة الاستخدام عند تقديم الخدمات غير التأكيدية لصالح العملاء، والتي من شأنها أن تقود إلى سد الثغرات التي قد توجد في السياسات الإدارية، بما في ذلك خبرة

[1] عبد الشافي، أمل.(2000). تقييم خدمات المراجع في مجال الأعمال الاستشارية من وجهة نظر البنوك، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة. ص22

[2] Quic, R., and Rasmussen, W. (2005). The impact of NAS on precieved Auditor Independence-som evidence from Denmark. Accounting forum, 29(2), pp. 137-168

[3] قريط، عصام. (2008). الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 1. ص16

المدقق المتراكمة والناجمة عن تنفيذه عمليات المراجعة مع العملاء، فضلاً عن الإمكانيات العلمية التي تؤهله لهذا النوع من المهام كتصميم النظم المالية والمحاسبية وتحليل البيانات المالية واستخلاص النتائج.

2) توافر الدعم والمساعدة المتخصصة والمركزة ضمن إطار زمني محدد: حيث تلجأ المنشآت إلى خدمات المدقق الأخرى لعدم توافر الكادر الإداري والاستشاري الاختصاصي لديها، إضافةً إلى رغبتها في الحصول على الخدمات بشكل مكثف ومركز وبوقت قصير.

3) الحصول على الاستشارات والآراء الموضوعية والحيادية: والتي لا يمكن الحصول عليها من كوادر المنشأة طالبة الخدمة، كونهم سيكونون تحت تأثير العلاقات الشخصية أو العادات والتقاليد السائدة التي ينتمون إليها بحسب تبعيتهم إلى مجتمعهم.

4) توفر الدليل الموضوعي الداعم لوجهة نظر إدارة المنشأة طالبة الخدمة: حيث أن المدقق ينجز المهام ووضعها تحت تصرف المنشأة طالبة الخدمة بعد التزامه العالي والصارم بمعايير المهنة وتقاليدهافيما يخص الاستقلالية والحيادية والموضوعية والسرية وغيرها بعد بذل العناية اللازمة مهنياً وعلمياً والتي يتطلبها إنجاز تقديم الخدمة غير التأكيدية.

5) السرعة والدقة والموضوعية في تقديم الخدمة الاستشارية إلى منشأة العميل والناجمة عن الدراية الواسعة والإحاطة الكاملة بعمل العميل والناجمة عن قيامه بتنفيذ عمليات المراجعة ليتمكن من اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.

ثالثاً: تنظيم مهنة التدقيق والخدمات غير التأكيدية في سورية

شهدت مهنة التدقيق في سورية العديد من المحطات الهامة ولاسيما مع بداية القرن الحادي والعشرين من خلال مجموعة التشريعات الناظمة لعمل المدققين والأنشطة والخدمات التي يمارسونها، حيث صدر أول تنظيم للمهنة عام 1958 بموجب القرار المرقم/1109 / المعدل بالقرار رقم/144 /لعام 1961 الذي نظم المهنة واشترط الحصول على إجازة من وزارة الاقتصاد والتجارة الداخلية في حينه لممارسة أنشطة التدقيق بشكل قانوني، ومن القوانين والتشريعات الناظمة لعمل المدققين ما يلي:

أ- قانون الشركات:

صدر قانون الشركات الحالي بموجب المرسوم التشريعي رقم /29/ لعام 2011 والذي تضمن نصوصاً خاصة فيما يتعلق بمفتش الحسابات[1]:

1- المادة 185 الخاصة بانتخاب المدقق في الشركات المساهمة العامة:

تنتخب الهيئة العامة جهة لتفتيش حساباتها مدة سنة واحدة قابلة للتجديد وتقرر بدل أتعابها أو تفوض مجلس الإدارة بتحديد هذه الأتعاب يجوز أن تكون هذه الجهة مفتش حسابات أو أكثر من قائمة مفتشي الحسابات المعتمدين. إذا أهملت الهيئة العامة انتخاب مفتش لحساباتها أو اعتذر هذا المفتش أو امتنع عن العمل فعلى مجلس الإدارة أن يقترح على الوزارة ثلاثة أسماء من قائمة مفتشي الحسابات المعتمدين من هيئة الأوراق المالية لتنتقي منهم من يملئ المركز الشاغر.

2- المادة 186 الخاصة بمحددات وشروط التعيين:

لا يجوز ان يعين مفتشاً للحسابات من يتقاضى اجراً أو تعويضاً من الشركة أو كان موظفاً أو شريكاً لأحد أعضاء مجلس الإدارة او كان قريباً له حتى الدرجة الرابعة.

يجب على الجهة التي ستقوم بتفتيش حسابات الشركة قبل انتخابها تقديم تصريح للهيئة العامة تبين فيه أي عالقة عمل تربطها بأي من أعضاء مجلس الإدارة بصورة مباشرة أو غير مباشرة وعدد الأسهم التي تملكها في الشركة.

تلتزم هذه الجهة بالتعويض للشركة عن أي ضرر يلحق بها بسبب عدم صحة التصريح فيه.

ب-نظام اعتماد مفتشي الحسابات للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية:

وهو القرار رقم /3944/ لعام 2006 عن رئيس مجلس الوزراء، حيث تتضمن المادة 6 منه بعض المحددات لعمل مفتش الحسابات كما يلي:

[1] قانون الشركات الصادر بالمرسوم التشريعي 29 لعام 2011.

يلتزم مفتش حسابات أي جهة من الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية بما يأتي:[1]

- تطبيق معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.
- التقيد بقواعد السلوك المهني الواردة في أنظمة جمعية المحاسبين القانونيين السورية، وفي أي تعليمات تصدرها الهيئة بهذا الخصوص.
- إبلاغ الهيئة عن أي مخالفة ارتكبتها الشركة لقانون الشركات أو النظام الأساسي للشركة وأي أمور أخرى ذات أثر سلبي في أوضاع الشركة المالية والإدارية وذلك فور اطالعه عليها، وتعامل هذه المعلومات من جميع الأطراف بسرية تامة لحين البت في المخالفات.

ج- القانون رقم 33 لعام 2009 المتضمن تنظيم مهنة المحاسبة:

وهو ما شكل نقلة نوعية في مسيرة المهنة في سورية كأول تشريع شامل يغطي مختلف جوانب مهام وأنشطة مدققي الحسابات.

حيث أجاز القانون في مادته 38 تقديم مجموعة كبيرة من الخدمات غير التأكيدية كما يلي[2]:

1. مع مراعاة مبدأ الاستقلالية والحيادية وفق معايير التدقيق الدولية للمحاسب القانوني في حدود اختصاصه في هذا القانون القيام بالأعمال التالية:
2. تقديم المشورة والخبرة المهنية والقيام بأعمال التحكيم والتصفية في المجالات المحاسبية والمالية والضريبية بالإضافة إلى فحص وتدقيق حسابات الأفراد.
3. دراسة وتحليل أوضاع المشاريع والشركات من النواحي الاقتصادية والإدارية والمالية.
4. إعداد الدراسات المالية والاقتصادية والمحاسبية ودراسات الجدوى للمشروعات الاقتصادية.
5. إعطاء الاستشارات والقيام بدراسات علمية وإدارية ومالية وإبداء الرأي أمام هيئة عامة أو خاصة تكلفه بذلك.
6. تقديم الاستشارات الضريبية.

[1] نظام اعتماد مدققي الحسابات للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الاوراق المالية السورية 3944 لعام 2006.
[2] القانون رقم 33 لعام 2009، تنظيم مهنة المحاسبة.

7. القيام بدراسات إحصائية اقتصادية لحساب المؤسسات الاقتصادية والمهنية.
8. تنظيم الحسابات وأعمال الجرد ووضع الأنظمة المحاسبية والمالية للجهات التي لا يقوم بتدقيق حساباتها
9. وضع دراسات تقييم الشركات والمؤسسات وتحويلها إلى شكل قانوني آخر أو اندماجها مع بعضها.

وترى الباحثة أن جواز ممارسة هذه الخدمات ساهم في تطور المهنة المهنة في سورية وفي زيادة المنافسة بين ممارسيها للوصول إلى مستويات أداء تقترب من الممارسات المثلى عالمياً ضمن إطار المحافظة على استقلالية وحيادية المدقق تبعاً للدور الحيوي والهام لمهنة التدقيق والأنشطة المرافقة في التأثير في قرارات مختلف الأطراف ذوي المصلحة في مؤسسات الأعمال.

رابعاً: أنواع الخدمات غير التأكيدية التي يقدمها المدقق

تتضمن الخدمات غير التأكيدية لمدقق الحسابات طيفاً واسعاً من الخدمات المصنفة خارج نطاق تدقيق الحسابات وإعطاء الرأي ضمن التقرير المكتوب وفق متطلبات معايير التدقيق الدولية[1].

1- الخدمات المرتبطة بالتدقيق Audit Related Services

وهي الخدمات غير التأكيدية التي يقدمها فريق التدقيق بشكل مترابط أثناء تقديم خدمات التدقيق التقليدية، ويندرج تحت هذه الفئة[2]:

- التقارير المطلوبة من المدقق بحكم القانون دون تقرير التدقيق.
- مراجعة المعلومات المالية المرحلية.
- التقرير حول أصول العميل للجهات الرقابية في بعض الحالات القانونية.
- التقارير عن الرقابة المالية الداخلية في حال تم طلبها قانوناً.

2- خدمات التدقيق الداخلي Internal Audit Services:

[1] Financial Reporting Council. (2010) NON-AUDIT SERVICES PROVIDED TO AUDITED ENTITIES, UK, p25.
[2] Financial Reporting Council. (2010) , p22

زاد اعتماد المدققين الخارجين على وظيفة التدقيق الداخلي داخل المنشأة عبر الاستفادة من وظيفة التدقيق الداخلي في بعض إجراءات المراجعة وهو ما نظمه معيار التدقيق الدولي (ISA No.610) الصادر عن لجنة معايير تدقيق الحسابات الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونين الذي يتناول التدقيق الداخلي ضمن مجموعة الاعتبارات الخاصة باستخدام عمل الآخرين، "استخدام عمل المدققين الداخليين"، فقد سمح المعيار للمدقق الخارجي بالاعتماد والاستفادة من عمل المدققين الداخليين العاملين في المؤسسة محل التدقيق، وقد ذكر المعيار أن اعتماد المدقق الخارجي على عمل التدقيق الداخلي يؤثر على طبيعة، توقيت ومدى إجراءات التدقيق المنجزة من قبل المراجع الخارجي[1].

حيث أوضح المعيار الدولي رقم 610 الذي نظم كيفية الاستفادة من عمل المدقق الداخلي في فقرته 13 الآتي:[2] يجب أن يتحقق المدقق الخارجي من أن أعمال التدقيق الداخلي قد تم تنفيذها من قبل أشخاص لديهم التدريب المناسب والكفاءة المناسبة بوصفهم مدققين. ويمكن التحقق من ذلك عن طريق التعرف على السياسات المتعلقة في توظيف وتدريب موظفي التدقيق الداخلي وتدقيق خبراتهم مؤهلاتهم الفنية.

إلا أن زيادة خبرة مكاتب التدقيق بعمليات التدقيق الداخلي وتفاصيلها، أدى إلى مساهمة هذه المكاتب بتقديم هذه الخدمة بشكل مباشر أو من خلال المساهمة ببعض الأنشطة ذات العلاقة، فيمكن أن يقدم مدقق الحسابات بعض الخدمات المرتبطة بعمليات التدقيق الداخلي ومن خلال ثلاثة أشكال لطبيعة العلاقة بين المدقق والعميل كما يلي3:

- قد يتعاقد المدقق على تقديم خدمات التدقيق الداخلي بشكل كلي.
- قد يساهم المدقق في استكمال بعض النقص في وظيفة التدقيق الداخلي من خلال تقديم الدعم الفني أو الكوادر في بعض النقاط.
- تقديم خدمات التدقيق الداخلي من وقت لآخر بشكل متقطع بناءً على طلب العميل.

[1] الوتار، فراس (2017) مدى اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي المقدم من قبل جهات مختلفة، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية، ص11.

[2] القاضي، حسين يوسف، دحدوح، حسين أحمد، قريط، عصام نعمة، أصول المراجعة الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2014، ص182.

[3] ذيبات،علي و شناق، باسل.(2006). تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610): دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد 2، 188

3- خدمات تكنولوجيا المعلومات Information Technology Services:

فرضت التطورات التكنولوجية الحالية العديد من التغيرات في طريقة عمل وإجراءات المدقق كضرورة إلمامه بتفاصيل التشغيل الالكتروني للبيانات وإعادة النظر في خطة وبرامج التدقيق حيث تتواجد معظمها في الحاسبات[1] كما يساهم المدقق في تعزيز تكنولوجيا المعلومات عند العميل من خلال بعض الخدمات المرتبطة بتصميم وتنفيذ التطبيقات التكنولوجيا ومن ضمنها أنظمة إنتاج المعلومات المالية والمحاسبية وخاصةً مع وجود الأنظمة الحالية المعقدة والتي تتعامل مع حجم ضخم من البيانات وهو ما يتطلب كوادر تتمتع بالخبرة والتخصص والتي تتمثل في فريق عمل التدقيق سواء من خلال المساهمة في تصميم النظام أو المساهمة في إعداد المدخلات المحاسبية لحزم الأنظمة الجاهزة أثناء قيامه بخطوات التدقيق التي تشمل[2]:

(1) التدقيق السابق للمدخلات عبر متابعة انسياب البيانات خلال المستندات واستيفائها لكافة الشروط،
(2) تدقيق البيانات الداخلة إلى الحاسب للتأكد من صحة البيانات المقدمة للإدخال وكذلك التأكد من إضافة التعديلات على البيانات المدخلة إلى البرامج الالكترونية المسؤولة عن معالجتها،
(3) تدقيق البرامج الالكترونية عبر التأكد من صحة البرامج وسلامة الحاسبات وأوامر التشغيل.

4- خدمات التقييم Valuation Services

تتضمن خدمات التقييم القيام بافتراضات معينة فيما يتعلق بالتطورات المستقبلية باستخدام وسائل ومنهجيات معينة لمحاولة تقديم أرقام قريبة للواقع، وهي من الخدمات التي قد تطلب من المدقق بحكم معرفته وإلمامه بوضع الشركة وأداءها وبالتالي تطورها في المستقبل أي أن المعلومات التي يمتلكها المدقق حول الشركة تجعله الجهة الأنسب لتطبيق منهجيات التقييم المختلفة للوصول إلى القيم المنطقية للأصول

[1] The critical success factors in the client-consulting (2003)Steven H, Appelbaum et Anthony J.Steed. Relationship ;Canada ;p32.

[2] المطيري، فيصل دبيان.(2013). أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في دولة الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط. ص 28

محل التقييم ، كما أنه من المعتاد أن يقوم المدقق بتزويد الإدارة بالمشورة فيما يتعلق بقضايا التقييم اعتماداً على ما يكونه من قناعات وملاحظات أثناء عملية التقييم وتتضمن[1]:

- ملاحظات حول افتراضات التقييم ومدى ملائمتها.
- الانحرافات والأخطاء التي يتم تحديدها في عمليات التقييم واقتراحات تصحيحها.
- المشورة بشأن سياسات ومنهجيات التقييم المطبقة.

5- الخدمات القانونية Legal services:

في سياق تعامل المدقق مع المنشآت المدققة وبحكم إطلاعه على العديد من أدلة التدقيق، فإنه من الممكن أن يشارك في بعض القضايا القانونية كالمشاركة في حل النزاعات والتحكيم كشاهد خبير، إضافةً إلى تدقيق القضايا القانونية ذات الأهمية الجوهرية للعملاء وتقدير آثارها المادية المحتملة ومحتوى وشكل الإفصاحات المطلوبة في القوائم المالية المنشورة، وذلك ضمن إطار حيادية واستقلالية المدقق، حيث لا يجوز أن يكون يلعب المدقق دور الوكيل القانوني للعميل في أي حال من الأحوال[2].

6- خدمات تمويل الشركات Corporate Finance Services:

تتضمن خدمات تمويل الشركات مجالاً واسعاً ومتنامياً من الخدمات التي يتولى مدقق الحسابات تقديمها بحكم إطلاعه وخبرته في مختلف تفاصيل عمل العملاء، ومن أهم خدمات تمويل الشركات المقدمة ما يلي[3]:

- المساعدة في تحديد المشترين المحتملين لجزء أو عدة أجزاء من أعمال الشركة وتقديم الاستشارة لإتمام الصفقات.
- تقديم المشورة للمنشآت الخاضعة للتدقيق فيما يتعلق بمتطلبات ومصادر التمويل اللازمة.

---

[1] The critical success factors in the client-consulting (2003) Steven H, Appelbaum et Anthony J.Steed. 5Relationship ;Canada ;p3

[2] , available at: price waterhouse cooper. (2016). Guidance on non-audit services and fee cap , www.pwc.com

[3] الدوس، محمد معاذ. (2014). دور المدقق الخارجي في التكليف الضريبي في سورية: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق. ص 75

- القيام بمهمة المستشار والمشاركة في أعمال إدارة إجراءات الإدراج في سوق الأوراق المالية للشركة الخاضعة للتدقيق.
- القيام بعمليات التحري اللازمة فيما يتعلق بالسجلات الضريبية والقانونية للوحدات التي ينوي العميل المساهمة فيها أو الاستحواذ عليها.
- القيام بمهمة المستشار المالي في عمليات الاستحواذ العامة في سوق الأوراق المالية سواء للشركة الهدف او للكيانات الباحثة عن استحواذات مناسبة.

7- خدمات الموارد البشرية Human Resources Services:

مع تطور بيئة الأعمال، ازدادت أهمية الموارد البشرية ولاسيما مع نمو قطاع الخدمات الذي ينجح بتكامل موارده البشرية مع أنظمة العمل الموضوعة دون الحاجة للتعامل مع الكثير من الأصول الملموسة، وهو ما دفع العديد من المنشآت إلى طلب القيام بخدمات تدقيق وتقييم الموارد البشرية فيما يتعلق بالاستراتيجيات والخطط الموضوعة ومدى استدامتها في تحقيق الأهداف وفي التخطيط المستقبلي للقوى العاملة ورفع كفاءتها المهنية، وتقييم المخاطر المتعلقة بدوران الأيدي العاملة[1]. بالإضافة إلى أن هذه الخدمات تتضمن تدقيق الشق المالي لأنظمة العمل وساعات العمل والحوافز المختلفة، أي كل ما يتعلق بأنظمة إدارة الأداء وتطوير العاملين ومؤشرات الأداء المختلفة التي يتم اعتمادها وهو ما يلاحظ في مختلف المنظمات الدولية التي تنشر تقارير مدققي حساباتها المتخصصة بالموارد البشرية[2].

8- الخدمات الضريبية:

أولت الإدارة والتشريعات الضريبية اهتماماً متزايداً بالتدقيق الضريبي اعتماداً على علم تدقيق الحسابات في تطبيق مفاهيم أعمال التدقيق من قبل المدقق الضريبي، فيشير مفهوم التدقيق الضريبي إلى العملية التي يتم بموجبها جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح عنها بموجب البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف لتحديد فيما إذا قد قام بتسديد مبلغ الضريبة الصحيح بما يتفق مع قانون ضريبة الدخل[3].

[1] Barbara Kenton and Diane Moody, The Role of the Internal Consultant, Roffey Park Institute, Angleterre,2003

[2] Rachid Gharbi, L'industrie pharmaceutique, Etat de la réglementation en Algérie, journées UNOP ,2007

[3] شرف، سميرو العربيد، عدنان والخطيب، ناصر.(2007) توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات الجودة الشاملة: دراسة تطبيقية على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في وزارة المالية في الأردن، مجلة جامعة تشرين، المجلد 29، العدد 2. ص 187

كما أن مدقق الحسابات الخارجي يلعب دوراً هاماً في عملية التدقيق الضريبي، حيث يمثل التدقيق الخارجي رقابة سابقة تتم قبل إعداد البيان الضريبي بينما تتم عملية التدقيق الضريبي من قبل الدوائر الضريبية بعد تقديم البيان الضريبي وقد بينت المعايير الدولية ضرورة ضمان أن عمليات المنشأة تتم بما يتوافق مع أحكام القوانين والأنظمة بما في ذلك الامتثال لأحكام القوانين والأنظمة الضريبية التي تتضمن أن المبالغ ومحتويات الإفصاحات الواردة في البيانات المالية للمنشأة هي من مسؤولية الإدارة تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، أما مسؤولية المدقق فهي الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن مدى الالتزام بأحكام القوانين و الأنظمة (بما فيها الضريبية)[1].

وتتنوع الخدمات التي يقدمها مدقق الحسابات الخارجي في إطار الأنشطة الضريبية المختلفة وعلاقة عملائه مع السلطات الضريبية وفيما يلي أهم هذه الخدمات[2]:

1) المشورة بشأن المسائل الضريبية المختلفة بغض النظر عن درجة مخاطرتها أو تعقيدها.
2) حساب الضرائب المباشرة وغير المباشرة وكذلك الضرائب المؤجلة.
3) تحديد الإعانات والحوافز الضريبية وفق الإطار القانوني الناظم.
4) إعداد وتقديم النماذج الضريبية والتعامل مع المراسلات المختلفة مع الإدارة الضريبية في الهيئة العامة للضرائب.
5) المساعدة في التعامل مع الإجراءات القضائية المتعلقة بالضريبة.
6) المساعدة في الحصول على التراخيص اللازمة للأنظمة الالكترونية المتخصصة ضريبياً.
7) المساعدة في تطوير الأنظمة الالكترونية للمنشأة بما يتلاءم مع متطلبات ضريبة الدخل والإفصاحات المرتبطة بها في القوائم المالية.
8) الاستفادة من آراء المدقق الضريبية عند الدخول في مفاوضات او صفقات مع طرف ثالث.
9) تقديم النصح والمشورة حول إعادة هيكلة المعالجات المحاسبية الضريبية أو في تشكيل الاحتياطيات الضريبية اللازمة عند وجود شك معقول بملاءمة المعالجة المحاسبية للضريبة.

[1] الدوس، محمد معاذ. (2014). مرجع سبق ذكره، ص22

[2] Kingfisher PLC.(2017). Use of external auditors for non-audit services, available at: https://www.kingfisher.com/files /external_auditors.pdf.

10) تقديم المشورة حول الآثار المحتملة لتغيرات التشريعات الضريبية في القوائم المالية للمنشأة.

11) تقديم المشورة فيما يتعلق بتحديد الرسوم الجمركية والعلاقة مع سلطات الجمارك.

12) المشورة فيما يتعلق بضرائب الأجور والتعويضات.

9- الخدمات الاستشارية للمدقق:

تعد الخدمات الاستشارية أكثر الخدمات غير التأكيدية نمواً في مهنة التدقيق وهو ما حظي على اهتمام الأدبيات المحاسبية التي حاولت التعرف على أسباب توجه مكاتب التدقيق نحو هذه الخدمات كنتيجة للمنافسة في سوق التدقيق كالمنافسة بين مكاتب التدقيق الوطنية ومكاتب التدقيق الأجنبية وهي إحدى الدوافع الهامة نحو توجه المكاتب الوطنية نحو زيادة حزمة خدماتها لضمان الوصول إلى عدد أكبر من العملاء، أو نظراً للأتعاب المرتفعة لهذه الخدمات مقارنة بالخدمات الأخرى[1]، وتعرف الخدمات الاستشارية بأنها: الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي والتي لا تتعلق بعملية التدقيق التقليدية[2].

كما تعرف بأنها الخدمات التي يقدمها الاعضاء الممارسون للمهنة بهدف تقديم العون للعملاء فيما يتعلق بالنشاطات الاقتصادية سواء كانت إدارية، مالية، الكترونية أو غير ذلك[3].

كما أن وجود فجوة تتمثل في عدم وجود مؤسسات متخصصة بتقديم الاستشارات مما يزيد فرص مكاتب التدقيق في ردم هذه الفجوة، إضافة إلى مؤهلات ومهارات المدققين الذين تخولهم القيام بالمهام الاستشارية لعملائهم وما تتمتع به مكاتب التدقيق من ثقة لدى الأطراف المختلفة وخاصةً بعد نفاد اتفاقيات تحرير الخدمات في إطار منظمة التجارة العالمية التي قسمت الخدمات المقدمة عبر الحدود إلى اثنى عشر

---

[1] Vana, K., & Cerna, Ľ. (2012). The Marketing Audit as a Method of the Evaluation of the Marketing Plan. *The Journal of Slovak University of Technology*, *20*(Special Number),131-136.

[2] The critical success factors in the client-consulting (2003) Steven H, Appelbaum et Anthony J.Steed. Relationship ;Canada ;p65

[3] Srivastava, R., & Mock, T. (2000). Evidential Reasoning for Web Trust Assurance Services. *Journal of Management Information Systems*, *16*(3), 11-32.

قطاعاً كخدمات الأعمال التجارية والخدمات الاتصالات والخدمات البيئية إضافةً إلى الخدمات المالية[1]، وهناك مجموعة من العوامل ساهمت في توسيع مكاتب التدقيق لنطاق خدماتها الاستشارية[2]:

1- تلبية المزيد من الطلب على الخدمة الاستشارية للشركات عملاء التدقيق.

2- الاستخدام الأفضل للطاقة والخبرات الموجودة في مكاتب التدقيق في تحقيق أرباح أكبر وزيادة حجم النشاط بالإضافة إلى إرضاء العملاء.

3- تنمية القدرات الفنية الحقيقة لدى العاملين بمكاتب التدقيق وتحقيق الإثراء الوظيفي لديهم وإعطائهم المجال لتطبيق الخبرات المتوفرة لديهم في مجالات حقيقية.

4- الإلمام والدراية الكاملة لمدققي الحسابات بنشاط الشركات مما يسهل لهم إمكانية تقديم الخدمات الاستشارية التي تتطلب إلماماً كاملاً لطبيعة النشاط وظروف الشركة.

ولتنظيم تقديم الخدمات الاستشارية فقد تم تأسيس لجنة الخدمات الإدارية Committee on Management Services المنبثقة من مجمع المحاسبين القانونين الأمريكي في عام 1953 لوضع ضوابط قيام مراجعي الحسابات بتقديم الخدمات الاستشارية المختلفة ووضعت مجموعة من المعايير تصنف في مجموعتين: العامة والفنية لتنظيم تقديم الخدمات الاستشارية من قبل المدققين[3].

المعايير العامة: وهي المعايير المشملة بأحكام الفقرة 201 من قواعد السلوك المهني[4]:

- القدرة أو التأهيل المهني: اي أن تقديم هذا النوع من الخدمات يجب أن يكون بواسطة ممارس يمتلك القدرة والمعرفة بالمناهج التحليلية المختلفة.
- بذل العناية المهنية المعقولة: أي التعامل مع حاجات العملاء الاستشارية بجدية تامة وعدم ادخار مجهود في سبيل تقديم خدمة جيدة.

---

[1] مبارز، شعبان يوسف .(2005). أثر تحرير التجارة في الخدمات لالستشارات المحاسبية على آداب وسلوك وأخلاقيات المحاسب المهني الوطني و على جودة الأداء المهني للمحاسبة. مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد 1، الجزائر ص 331

[2] Beattie, V., and Fearnley (2002) "Auditor dependence and Non- audit Services: Aliterrature Review" institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW London) vol 12,p85.

[3] جربوع، يوسف محمود.(2004). العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين، مجلة تنمية الرافدين، مجلد 26، العدد 76. ص9

[4] جربوع، يوسف محمود.(2004). مرجع سبق ذكره، ص9

- التخطيط الملائم والكافي: أي يجب التخطيط بشكل فعال للمهمة المزمع القيام بها وكذلك توفير الإشراف الملائم على فريق العمل المكلف.
- كفاية البيانات وملائمتها: أي يجب على المدقق أن يجمع قدراً كافياً من البيانات الملائمة التي تصب في مسار إتمام المهمة، وبما يوفر أساس مناسب لإعداد التقارير اللازمة.
- التنبؤات: لا يجب أن يسمح المدقق باقتران اسمه بأية توقعات لعمليات أو صفقات مستقبلية، بالشكل الذي يقدم إيحاءً بأنه يؤكد صحتها أو إمكانية الاعتماد عليها.

المعايير الفنية: وهي المعايير التي تتضمنها الفقرة 204 من قواعد السلوك المهني[1]:

- دور المدقق: أي التركيز على حيادية دور المستشار دون التدخل بدور متخذي القرار في المستويات الإدارية.
- التفاهم والاتفاق مع العميل: أي ضرورة توثيق الاتفاق الذي يتم عقده مع العميل بشكل يحدد طبيعة الاتفاق ونطاق وحدود المهمة المطلوب تأديتها.

وهناك العديد من الخصائص والشروط التي يجب مراعاتها من قبل مكاتب التدقيق عند قيامها بتقديم الخدمات الاستشارية منها[2]:

- أن يتم تقديم الخدمات الاستشارية وفقاً لحاجات ورغبات الإدارة في إحداث التغير المنشود على صعيد الشركة التي تقدم لها الخدمات الاستشارية.
- أن تمارس الخدمات الاستشارية من قبل الاشخاص الأكفاء مهنياً والمؤهلين علمياً.
- الابتعاد عن المؤثرات الداخلية والخارجية وعن نطاق العلاقات الخاصة بالشخصية عند تقديمها لصالح العملاء وذلك بهدف ضمان استقلاليتهم وحيادهم وموضوعيتهم.
- يجب الحفاظ على سرية البيانات والمعلومات المتعلقة بالخدمة الاستشارية المقدمة إلى الشركات وذلك حفاظاً على تدعيم الإدارة التنافسية.

[1] جربوع، يوسف محمود.(2004). مرجع سبق ذكره، ص9
[2] قريط، عصام (2008) مرجع سبق ذكره، ص27.

- تقديم الخدمات الاستشارية يوجب على مكاتب التدقيق أن تكون هذه الخدمات على سبيل المشورة والاقتراح ولهذا يحظر عليها إطلاقاً عدم اتخاذ أي قرار أو ممارسة أي وظيفة في الشركات المقدم لها الخدمة الاستشارية.

وهكذا يتضح أن الدور الاستشاري لمدقق الحسابات يتمحور حول طبيعة خدمات التدقيق ومؤهلات العاملين في مجال التدقيق وقدرتهم على تقديم مجموعة كبيرة من الاستشارات تتعلق بمختلف القضايا التي تخص عمل المنشآت وقدرتها على اتخاذ القرارات بفاعلية أكبر نتيجة الجهد والوقت الذي يوفرهما الاعتماد على المدقق في تقديم هذه الاستشارات.

10- الخدمات المحاسبية المباشرة

على الرغم من الفصل الواضح لمهام ومسؤوليات مدقق الحسابات عن تلك المتعلقة بالمهام الغنية للمحاسب، ومن الشائع أن يتولى المدقق القيام ببعض المهام المحاسبية اليومية والتي تشير إلى الخدمات التي تنطوي على حفظ السجلات والدفاتر المحاسبية وإعداد البيانات المالية التي تخضع للتدقيق من قبل المدقق[1]. أي قيام شركة التدقيق بخدمة كاملة تبدأ من تسجيل العمليات ومعالجتها ومن ثم إعداد القوائم المالية وصولاً إلى إعطاء الرأي حول صحتها، ومن الممكن في حالات أخرى أن يتم تقديم خدمات محاسبية جزئية: كأن تقدم شركة التدقيق مهمة محاسبية معينة بناءً على طلب العميل (كإعداد كشوفات الرواتب على سبيل المثال. او في حالة قيام المنشأة بمسك السجلات ومعالجة البيانات وإعداد ميزان المراجعة وتطلب من شركة التدقيق تقديم خدمة إعداد القوائم المالية الختامية[2].

من جهةٍ ثانية، يقوم المدقق بتقديم العديد من الخدمات المحاسبية الأخرى ذات الطابع الاستشاري أثناء قيامه بعمليات التدقيق ومن هذه المهام[3]:

---

[1] Tepalagul, N., & Lin, L. (2015). Op, cit, p 101- 121.

[2] London Stocks Exchange Group. (2011). Audit and non-audit services supplied by audit firms, https://www.lseg.com/sites/default/files/content/documents/Policy

[3] Financial Reporting Council. (2010) NON-AUDIT SERVICES PROVIDED TO AUDITED ENTITIES, UK. https://www.frc.org.uk/getattachment/b4356174-da74-47c3-be85-d16c6ac7dc7a/ES-5

- الإشارة إلى نقاط الضعف في السجلات المحاسبية وطريقة تسجيل البيانات وتقديم الاقتراحات اللازمة لتصحيحها.
- تحديد بعض الأخطاء التي يتم اكتشافها في سياق عملية التدقيق فيما يتعلق بالسجلات والقوائم المالية وتقديم اقتراحات تصحيحها.
- تقديم الاقتراحات اللازمة بشأن السياسات المحاسبية المستخدمة وتطبيق المعايير المحاسبية الحالية أو التعديلات التي يتم تبنيها.

وتتضمن قواعد السلوك المهني عدداً من المحددات للتخفيف من آثار التضارب في المصالح وتهديدات استقلالية المدقق عندما يتولى القيام بالمهام المحاسبية كإن يقدم الخدمة فريق عمل منفصل ولم يشارك في عمليات التدقيق اللاحقة للبيانات المحاسبية التي يتم إعدادها.

خامساً: مساهمة المدقق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

تعد قضية الغش من القضايا المهمة في الفكر المحاسبي والاكثر إثارة للجدل بسبب الضغوط التي تواجهها مهنة التدقيق في معظم دول العالم، حيث ان الانهيار غير المتوقع لعدد كبير من المنشآت كان نتيجة الغش بواسطة المديرين التنفيذيين والتي كان من أهم اسبابها التلاعب وسوء استخدام الموارد المتاحة وتدني أخلاقيات بعض إدارات المنظمات ومكاتب التدقيق العالمية مثل آرثر أندرسون وكذلك إخفاء بعض المعلومات الداخلية ومحاولة التضليل ذلك دفع إلى الاهتمام بحالات التلاعب ودور المدققين في الحد من التلاعب والغش بالقوائم المالية[1]، حيث تهدف عملية التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية وذلك من خلال تقرير المدقق حيث أنه رسالة المدقق لمستخدمي القوائم المالية، ويرافق تقرير المدقق القوائم المالية المدققة مما يؤدي إلى زيادة ثقة الاطراف ذوي العلاقة في محتويات هذه التقارير

[1] Shaw, K. (2003 Dec). Corporate Disclosure Quality, Earning Management and Earning Timelines. **Journal of Business Research**, Vol. 56.pp1026-1050

وذلك فعلى المدقق أن يعرف ماهية مسؤوليته تجاه تلك التلاعبات ويمكن أن نلخص مسؤوليات المدقق فيما يلي[1]:

1- اكتشاف الغش: حيث يجب التمييز بين نوعين منه وهما إساءة استخدام الأصول وإعطاء قوائم مالية خاطئة أي معلوماتها مغلوطة، والتي تؤثر على المستمرين والمقرضين ومستخدمي القوائم المالية بشكل سلبي حيث يتخذون قراراتهم بناء على هذه المعلومات.
2- اكتشاف الأخطاء المحاسبية: فقد تكون الأخطاء المحاسبية أخطاء في الاحتساب لمبالغ معينة، حذف حساب معين، أخطاء في التسجيل، وهذه الاخطاء يمكن اكتشافها بسهولة ويجب على المدقق في هذه الحالة إعلام الإدارة بتصحيح الأخطاء وإلا ذكر ذلك في تقريره.
3- اكتشاف الاعمال غير القانونية: فعلى المدقق أن يذكرها مثل رفع دعاوى قضائية على الشركة أو مخالفة قوانين معينة مثل قوانين الضرائب التي تؤثر تأثيراً مباشراً على القوائم ولذلك فإن مسؤولية المدقق تكون كبيرة في اكتشاف الغش والاخطاء والممارسات الاحتيالية كما يجب عليه أن يؤدي عمله بمهارة وعناية وفقاً للأصول المهنية وعند وجود أي إهمال من طرفه تتم مسائلته كونه مسؤولاً عن عملية التدقيق.

وعلى الرغم من اهتمام المدقق باكتشاف الأخطاء والغش الذي يقع في الدفاتر والتقارير المالية سواء كان يقوم بتدقيق اختباري أم شامل وكذلك اهتمام المنظمات والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق بضرورة إلقاء مسؤولية اكتشاف الاخطاء والغش الجوهري على المدقق آلا أن هذه الأخطاء والغش في تزايد مستمر حتى الآن[2].

[1] Trussel, J. (2003). Assessing Potential Accounting Manipulation: The financial Characteristic Charitable Organization with higher than expected program. Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly, Vol.32, No.4.pp662-685.

[2] Trussel, J. (2003). Assessing Potential Accounting Manipulation: The financial Characteristic Charitable Organization with higher than expected program. Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly, Vol.32, No.4.pp662-685.

يوجد العديد من الاتجاهات والأساليب الحديثة التي يقوم بها المدقق لكشف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها وهي ما يلي[1]:

1- الالتزام بمعايير مراجعة عالية الجودة: إن وجود معايير مراجعة عالية الجودة سوف يسهم في زيادة قدرة المراجعين على اكتشاف الاخطاء والغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، كما ينبغي على المراجع أن يكون على دراية بالأساليب المختلفة لتطبيق مبادئ المحاسبة وألا يخضع لأي ابتزاز من جانب الإدارة لتمرير ممارسات محاسبية خاطئة أو عدم تقديم افصاحات عنها.
2- تفعيل دور الجهات الإشرافية والرقابية: لا شك أن تفعيل دور الجهات الإشرافية والرقابية مثل جهات وضع المعايير والالتزام بها وهيئة الاوراق والأسواق المالية، ومصلحة الشركات والبنك المركزي وغيرها من الجهات المسؤولة سيسهم في الحد من المحاسبة الاحتيالية.
3- العمل على رفع مستوى الشفافية في المجتمع وتطوير متطلبات الإفصاح للشركات المدرجة: حيث يتاح للشركات بدائل عديدة للسياسات المحاسبية، والتي يكون لكل منها أثر مختلف على نتائج الاعمال، والمركز المالي، والاختيار بين هذه السياسات لا تعتبر مخالفة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولكن لضمان أن تصل السياسات المحاسبية إلى مستخدمي القوائم المالية، لتفسر أرقام هذه القوائم بما تم تطبيقه من سياسات وبدائل، فإن معايير المحاسبة الدولية تتطلب تقديم افصاحات للتغير في السياسات المحاسبية المتبعة والتي أدت إلى ظهور الارقام في القوائم المالية[2].
4- الابتعاد عن كل ما يهدد استقلاليته حيث تعد استقلالية المدقق مطلباً حتمياً وهدفاً أساسياً حيث ان قيام المدقق بتقديم الخدمات غير التأكيدية للشركات عملاء التدقيق قد يؤثر على حيادهم واستقلاليتهم لذا على المدقق أن يقوم بتقويم انعكاسات الخدمات التي يقدمها على استقلاليته وحياده المهني. فتقديم المدققين لخدمات أخرى بخلاف التدقيق إلى عملائهم من الشركات التي يقومون بتدقيق حساباتها مثل الخدمات الإدارية والاستشارية في مجال الضرائب والتكاليف وعمل الجدوى الاقتصادية واختيار أو ترشيح المديرين والعاملين ومسك الدفاتر والسجلات، وتشغيل أو معالجة البيانات المحاسبية،

[1] طارق، ناصر، قادر، رنا (2017) دور المدقق في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين لولاية تبسة، رسالة ماجستير، جامعة العربي التبسي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، ص 20

[2] Ruddock, C., Taylor, S., Taylor, S. (2004). Non-Audit Services and Earnings Conservatism: Is Auditor Independence Impaired?. Retrieved August, vol2, p25.

والخدمات المتعلقة باندماج الشركات وغيرها من الخدمات يثير جدلاً كبيراً في الفكر المحاسبي منذ سنوات وحتى الآن، حيث أن تقديم المدققين لمثل هذه الخدمات إلى عملاء التدقيق تعتبر تهديداً حقيقياً للاستقلال نظرا لأنها تخلق تعارض في المصالح بين تقديم هذه الخدمات وتقديم خدمات التدقيق في نفس الوقت. فعندما يقوم المدقق مثلاً باختيار المديرين للشركة عميل التدقيق فإنه يكون لديه الدافع دائماً على تأكيد نجاحهم وكذلك الحال عندما يقوم المدقق بتصميم نظام المعلومات المحاسبي لعميل التدقيق ويكون مطلوباً منه بعد ذلك أن يدقق مدى سلامة هذا النظام وما ينتج عنه من معلومات محاسبية وامكانية الاعتماد عليها[1].

[1] Taylor D.H and Glezen W.G. (1994), " Auditor's Legal Liability Towards The Third Party" , Auditing Integrated Concepts And procedures", Sixth Edition, pp.: 145-151

الفصل الثاني

ممارسات إدارة الأرباح وآلياتها

مقدمة:

تُعد إدارة الأرباح من أكثر القضايا التي تزايد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة، مع تزايد حالات إعداد التقارير المالية الاحتيالية، وإفلاس العديد من الشركات الكبرى في العالم، والذي ارتبط بممارسات الإدارة إذ إن المرونة التي تمنحها المعايير المحاسبية لها للاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية، وممارسة حالات التقدير، والحكم الشخصي لبعض البنود الظاهرة في القوائم المالية، يتم استغلالها بطريقة انتهازية، وبشكل يؤدي إلى التلاعب في رقم الربح بهدف الوصول إلى الرقم المرغوب فيه، وهو ما يحقق مصالحها الذاتية من ناحية، ويحقق تنبؤات وتوقعات المتعاملين مع الشركة، ولا سيما المحللين الماليين من ناحية أخرى، وهذا ما يعتبر نوعًا من التلاعب بالمعلومات المحاسبية وتضليل لمستخدمي القوائم المالية.

يتناول الفصل ما يلي:

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي لإدارة الأرباح.

المبحث الثاني: طرق وآليات إدارة الأرباح.

المبحث الأول:

مدخل مفاهيمي لإدارة الأرباح

هناك العديد من الأبحاث التي حاولت تحديد مفهوم إدارة الأرباح بدقة، وتحديد أهم الدوافع والحوافز التي تقف وراء لجوء إدارات الشركات لممارسة أنشطة إدارة الأرباح، وذلك من أجل التوصل إلى الطريقة الأمثل لمعالجة هذه الممارسة التي تواجه عملية الوصول إلى أرقام ربح محاسبية ذات جودة عالية.

أولاً: مفهوم وتعريف إدارة الأرباح:

اختلفت آراء الباحثين تجاه مفهوم إدارة الأرباح، فهي تحمل وجهات نظر مكملة لبعضها البعض مما يساعدنا في النهاية إلى وصف الظاهرة وصفاً جيداً.

من منظور المحتوى المعلوماتي للبيانات المالية أن إدارة الأرباح تتم بهدف التأثير على الأرقام المحاسبية المنشورة من خلال المرونة التي تسمح بها السياسات المحاسبية وممارسات التقديرات الشخصية، بحيث لا تعكس الأرباح المعلن عنها الأرباح الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة، وقسم هذه الممارسات إلى نوعين: إدارة الأرباح الجيدة **good earnings management** ، وهي إدارة الربح التشغيلي التي تحدث عندما تتخذ الإدارة قرارات من شأنها المحافظة على أداء مالي مستقر، ومن أمثلة تلك القرارات: إعطاء العمال راحة لساعات عدة قبل انتهاء مواعيد العمل الرسمية؛ نظراً لأن معدل الإنجاز الحالي يفوق الخطة، أما النوع الثاني، فهو إدارة الأرباح السيئة**bad earnings management** بهدف إخفاء الربح التشغيلي الحقيقي بواسطة استخدام تقديرات غير منطقية، ومن أمثلة إدارة الأرباح السيئة: تخفيض تقديرات مخصص الديون المشكوك فيها[1].

[1] Parfet , W. (2000) Commentary: Accounting Subjectivity And Earnings Management : A , Preparer Perspective, Accounting Horizons, Vol. 14, No 4.Pp 481-488

انقسمت الآراء حول إدارة الأرباح بين متفق وغير متفق مع هذه الممارسات كما يلي:

الفريق المتفق: يرى أنّ إدارة الأرباح مقبولة نوعاً ما وذلك لأنّ الإدارة تستفيد من مرونة المعايير المحاسبية في تعديل الأرباح بحيث تستطيع نقل معلومات مفيدة للمستثمرين عن مستقبل أرباح الشركة.[1] إلا أن البعض مثل (Mckee, 2005) اتخذ موقفاً معاكساً حين وصفها أنها إجراءات معقولة ومقبولة من الناحية القانونية إذا مورست مثلاً ضمن أسلوب تمهيد الدخل لتحقيق الثبات النسبي للأرباح الذي يجعلها قابلة للتنبؤ[2]، فالمؤيدون لظاهرة إدارة الأرباح يرون أن إدارة الأرباح ظاهرة مقبولة إلى حد ما، وذلك لامتصاص التقلبات غير العادية في الأرباح، الأمر الذي يضيف تدفقاً مستمراً في التوزيعات النقدية، ويوفر معلومات مفيدة للمستثمرين عن مستقبل أرباح الشركة، فهم يعتقدون بأن إدارة الأرباح هي عبارة عن ممارسات ذكية من قبل المحاسبين وإدارات الشركات، وتهدف إلى تجميل الدخل، والمركز المالي، ولا تعد خرقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية[3]؛ لذلك فإنه من الضروري ترك المعايير المحاسبية على مرونتها؛ لتوفر للإدارة أدوات تساعدها في تطويع الأرباح المحاسبية، وبشكل يحسن من عملية الاتصال المحاسبي، ونقل المعلومات المفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية[4]

الفريق غير المتفق: يرى أنّ إدارة الأرباح غير مقبولة وذلك لأنّ الإدارة تستفيد من مرونة المعايير المحاسبية في تعديل الأرباح من أجل التأثير على قرارات الآخرين وتحقيق منافع ذاتية لها.5 وأن ظاهرة إدارة الأرباح غير مقبولة؛ لكونها تعد إحدى أهم المشكلات التي تواجه قطاعات الأعمال والمستثمرين والمحللين الماليين من خلال ما تظهره المعلومات المالية الخاصة بتلك القطاعات من بيانات مضللة تؤثر في قراراتهم وتحليلاتهم المالية حول الأداء الحقيقي لتلك المنشآت، وذلك بالنظر إلى الطبيعة المرنة التي

---

[1] معروف، هادي، (2010) دور آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح (بالتطبيق على بيئة الأعمال السورية)، رسالة ماجستير، جامعة حلوان، ص 43.

Mckee, T., (2005). Earnings Management, An Excutive Perspective. Mason ,O .H, Thomson.**p 12 2**

[3] الشاوي، الهام، الساعدي، علاء، المرياني، مجيد، (2015)، إدارة الأرباح وعلاقتها بعوائد الأسهم دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية في دولة الإمارات العربية المتحدة، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد الرابع، ص 15

[4]الخيال، توفيق عبد المحسن، القثامي، فواز سفير معيض، (2010)، إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية –دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 47-العدد الأول، ص 245.

[5] الخيال، توفيق عبد المحسن، القثامي، فواز سفير معيض، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 248.

تسمح بها المعايير المحاسبية وتطويعها من قبل إدارة المنشآت؛ لكبح تأثير التقلبات والتغيرات في الأرباح المعلنة خلافاً للأداء الاقتصادي الفعلي لها1.

وقد ظهرت تعاريف عديدة لإدارة الأرباح، ويعود ذلك للفكر المحاسبي الذي انتمى إليه هؤلاء المحاسبين.

فقد عرفها (Merchant and Rockiness) [2]بأنّها: كل سلوك تمارسه الإدارة بشكل يؤثر في الدخل الذي تظهره القوائم المالية ولا يحقق أهداف اقتصادية حقيقية، بل قد يؤدي في الحقيقة إلى أضرار بالشركة في الأجل الطويل.

وأشار(Partha)[3] إلى أن إدارة الأرباح هي: التغيير المتعمد للأرباح، مما يؤدي بدوره إلى أرقام محاسبية تختلف عما يجب أن تكون عليه في حال عدم وجود تلاعب، وذلك عندما يتخذ المديرون قرارات لا تخضع لأسباب استراتيجية بل لمجرد التعديل على الأرباح

عرفها (Leuz et al) [4]بأنّها: استغلال المنافذ الموجودة في المعايير المحاسبية والبدائل التي تقدمها من أجل تعديل وتغيير الأرقام المحاسبية، من أجل إظهار القوائم المالية كما تريدها وذلك بهدف التأثير على مستخدمين القوائم المالية من أجل إبداء رأي إيجابي بأداء المنظمة.

و(coknelius , Rogut) [5]عرفاها "بأنّها محاولة التلاعب بشكل غير حقيقي في الأرباح لتحقيق أفكار مقدمة عن الأرباح المتوقعة (مثل توقعات المحللين الماليين أو التقديرات المسبقة للإدارة عن الأرباح)،ويهدف تحقيق التقديرات أو التوقعات المحددة للأرباح إلى :

أ- تشجيع المستثمرين على شراء الأوراق المالية للشركة.

ب-زيادة القيمة السوقية للمنشأة في المدى الطويل.

---

[1] شاهين، علي، 2010، إدارة الأرباح ومخاطرها على البيئة المصرفية، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين ص 160

[2] Merchant, k, rockiness, J, (2002), The ethics of managing earnings: An empirical investigation Journal of Accounting and public policy.vol.13, No. 1, pp:79-94.

[3] Partha, M, (2003), How to Manage Earnings Management, Accounting World Institute of chartered Financial Institutes of India: pp: 13-19.

[4] Leuz, c, Nanda, D, Wysocki, p, D, (2003) investore protection and earnings management and international comparison .Journal of financial economics,vol69,No3,pp505-527.

[5] Carnelius, p. Rogut, B, (ED),(2003),corporate covernance and capital flow in Global economy,oxford,the world economicforum.

ت–زيادة مكافآت وحوافز للإدارة.

–عرّف (Michael)[1] إدارة الأرباح على أنّها: كل محاولة تقوم بها الإدارة من أجل التأثير في الأرباح المعلن عنها، أو التلاعب بها باستخدام ممارسات محاسبية معينة، مثل تأجيل أو تعجيل الاعتراف ببعض الإيرادات أو المصاريف، أو استخدام ممارسات أخرى من أجل التأثير في أرباح المدى القصير.

–عُرفَت إدارة الأرباح بأنها إحداث تغييرات متعمدة في رقم الربح بهدف إظهاره بحقيقة مغايرة لما هو عليه في الواقع، أو لتبديل مؤشرات القوائم المالية، أو لتغيير رأي مستخدمين القوائم المالية لاتخاذ قرارات محسوبة من قبل الإدارة بشكل مسبق[2].

وبرأي الباحثة فإن قيام إدارة الشركات بالتحريف أو الحذف المتعمد لحقائق جوهرية في القوائم المالية من أجل تعديل رقم الربح سواء بالزيادة أو بالنقصان من أجل تحقيق منافعها الذاتية دون مخالفة معايير المحاسبة، هو ما يسمى بإدارة الأرباح.

ثانياً: أسباب إدارة الأرباح:

فيما يلي بعض الأسباب التي تدفع الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح والتي تؤدي إلى التلاعب في الحسابات كما يلي:

–تخفيض العبء الضريبي: حيث تقوم الإدارة على مدار عدد من الفترات المالية بتغيير توقيت تحقق الإيرادات والمصروفات من أجل تخفيض رقم الربح المعلن عنه.[3]

–رغبة الإدارة في تحقيق سعر سهم ثابت أو زيادته وذلك عند قيامها بإظهار قوائم مالية ذات مخاطر قليلة وأرباح جيدة عن طريق تخفيض المستويات الواضحة للاقتراض، وبذلك تكون قد ساعدت إدارة الشركة على إصدار أسهم جديدة[4].

---

[1] Michael, D. Akers, D. Jodi, B.(2007)."Earnings Management and its Implication ", The cpA Journal.

[2] السرطاوي، عبد المطلب، مشتهى، صبري، أبو عجيلة، عماد (2013) أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية) مجلد 27(4)،2013 ص826.

[3] اللوزي، خالد محمد، أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم (دراسة اختبارية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان)، جامعة الشرق الأوسط، حزيران 2013، ص 15.

[4] بدوي، نور (2018) مرجع سبق ذكره، ص30

–تأخير نشر المعلومات لأغراض السوق من أجل تحقيق الأهداف التي تسعى الإدارة لتحقيقها من خلال الاستفادة من المعرفة الداخلية للشركة. [1]

–تمهيد الدخل: وهو إدارة الأرباح المرغوبة من أجل الحصول على اتجاه ثابت لنمو الأرباح بدلاً من الأرباح المتقلبة، وذلك عن طريق اتخاذ مخصصات كبيرة وغير لازمة للالتزامات المالية في السنوات الجيدة من أجل الاستفادة منها في السنوات السيئة وذلك عن طريق تخفيض قيمة هذه المخصصات مما يؤدي إلى تحسين صورة الأرباح المعلن عنها[2].

–زيادة الدخل لصرف الانتباه: حيث تقوم إدارة الشركة بتغيير بعض السياسات المحاسبية من أجل زيادة رقم الربح بهدف صرف نظر المستثمرين عن الأخبار غير المرغوب فيها من قبلهم.[3]

توجد عدة أغراض تهدف الإدارة إلى تحقيقها من وراء ممارسات إدارة الأرباح تمّ تلخيصها في الجدول التالي[4]:

الجدول رقم (2) أهداف إدارة الأرباح ومضامينها

الأهداف	المضامين
–تخفيض التكاليف السياسية	–من أجل تلبية متطلبات الحكومة والمتمثلة بالضغوطات. –تلبية متطلبات تحقيقات وإشراف الجهات التنظيمية مثل كفاية رأس المال. –تخفيض ضريبة الدخل .
–تكاليف الحصول على الأموال (استيفاء شروط الدين)	–تحديد عقود الدين وتجنب الانتهاكات المالية. –تلبية متطلبات وشروط اتفاقية الديون والقيود على سداد توزيعات الأرباح.
–تعظيم ثروة المديرين	–من خلال تعظيم إجمالي الأجور والحوافز والمكافآت في الأجل القصير.

[1] حمادة، رشا، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية – مجلد 26-عدد 2-2010، ص 99.

[2] بدوي، نور (2018) مرجع سبق ذكره، ص30

[3] فريد، أمينة فداوي، دور وركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية –مجلة جامعة الجزائر–عدد 16، مجلد أول – فبراير، الجزائر، 2014، ص 253.

[4] حماد، طارق، حوكمة الشركات ،الدار الجامعية ،الاسكندرية، مصر، 2005، ص 18

	-زيادة الأمن الوظيفي للإدارة.

وترى الباحثة: إن الهدف من ممارسات إدارة الأرباح هو التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق المالي؛ وذلك بهدف تحسين نتائج تقييم الأداء، والتأثير على سعر سهم الشركة في السوق، والحصول على دعم أكبر من قبل المستثمرين وأصحاب المصالح من أجل اكتساب ميزة تنافسية أكبر وتحقيق الأهداف الخاصة للإدارة عن طريق تعظيم الأرباح المستخدمة كأساس في تحديد حوافز ومكافآت الإدارة حتى ولو كان ذلك على حساب صدق التعبير في نتائج الأحداث.

ثالثاً: دوافع وحوافز إدارة الأرباح: The Objective Earning Management

إنّ لكل أمر من أمور الحياة العملية دوافع معينة تعمل كموجه لتحقيق بعض الأهداف، ومن هذه الأمور إدارة الأرباح، حيث تبرز دوافع معينة لدى المدير من أجل تحقيق منافع ذاتية وأهداف مسبقة، وهو ما يشكل مبرراً ودافعاً كبيراً لهؤلاء، لاستخدام كافة الأساليب والطرق، والعمل على إظهار الأرقام المنشورة بشكلٍ إيجابي، وبما يعطي مؤشرات أداء متفائلة عن مستقبل الشركة، وهو ما يتمخض عنه مفهوم إدارة الأرباح في الأدبيات المحاسبية كمجموعة من الممارسات الهادفة إلى تغيير الأرقام المنشورة بصورة تخالف الحقيقة؛ للتأثير في قرارات وتوجهات الأطراف ذات العلاقة بالشركة أو بقصد المحافظة على أداء مالي مستقر[1].

وبالرغم من ذلك توجد بعض المناقشات حول طبيعة هذه الدوافع، والذي أدى بدوره إلى الخلط بين ما يمكن اعتباره دافعاً أو أداءَ لممارسة إدارة الأرباح وكمثال على ذلك اختيار الممارسات المحاسبية هل هي دافع أم أداء لممارسة إدارة الأرباح، ولإبراز هذه الدوافع يمكن الاستناد إلى نتائج الدراسات السابقة حيث حددت الدوافع على الشكل التالي:

أ- دافع انتهازي: (opportunist): تقوم به الإدارة من أجل تحقيق أهدافها بحيث يكون لها تأثير جوهري على المركز الحقيقي للمنشأة من أجل تضليل مستخدمي القوائم المالية[2]، يكون الهدف منه تحقيق

[1] بدوي، نور (2018) مرجع سبق ذكره، ص35

[2] Beneish, M, D, 2001, "Earnings Management" A Perspective, (Managerial Finance, Vo.27-No, 12(2001)- pp (3-17)).

منافع ذاتية للإدارة، ويكون لإدارة الأرباح تأثيراً جوهرياً على المركز الحقيقي للمنشأة، إذ أن للإدارة دائماً حافزاً قوي للتأثير على البيانات المالية بما يحقق مصالحها، وأن من أهم الدوافع الذاتية للإدارة هي[1]: التأثير سلباً على أسعار الأسهم ثم الاستحواذ بعد ذلك عليها، والمحافظة على سمعة الإدارة وذلك لتعزيز موقفهم في الاحتفاظ بمناصبهم الوظيفية فإذا كان تقويم أداء الإدارة على أساس رقم أرباح مستهدف أو رقم أرباح العام الماضي أو على أساس معدل النمو في الأرباح بما يتوفر لدى الإدارة دافع في التأثير في رقم الربح لكي يتفق مع رؤيتها، أن الحوافز الكبيرة للإدارة يكون لها دوافع للتأثير على رقم الأرباح كنتيجة لخطة الحوافز المتبعة في المنشأة وخاصة إذا ما ارتبطت حوافز الإدارة بأرقام الأرباح المبلغ عنها[2]، وقد تلجأ الإدارة الجديدة الى التخلص من كل الأمور السيئة في المنشأة بتحميلها على السنة التي حدث فيها التغير وبذلك تظهر الإدارة الجديدة بشكل أفضل عند تقويم أدائها في السنوات الآتية[3] .

ب- دافع الكفاءة: (efficiency): هو إظهار الربح بشكل يحقق التوازن بين العائد ودرجة المخاطرة من أجل التأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية من أجل ضمان استمرارية الشركة في سوق المنافسة.[4]

ويتمثل في الحفاظ على بقاء واستمرار المنشاة في السوق من ناحية تحقيق الميزة التنافسية وبيان قوة المنشأة من الناحية المالية لدى المستثمرين ومستخدمي البيانات المالية، وما يؤشر عن مدى كفاءة إدارة المنشاة في عملها خلال الفترة المالية ، كما أن إدارة الأرباح في البيانات المالية بدافع بقاء واستمرار المنشاة قد يكون سلاحا ذو حدين إذ من جهة قد يحوز على ثقة المساهمين إذا كان في حدود المرونة في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها غير انه من جهة ثانية إذا ما لجأت الإدارة الى

[1] Defond, M. L. and C.W. Park, 1997, Smoothing income in anticipation of Future earnings, Journal of Accounting and Economics 2, 115-139.

[2] Holthausen, R. W.et . al, Annual Boons schemes and the manipulation of earning, Journal of Accounting and Economics , feb. 1995.

[3] حماد، طارق عبد العال، (2005) حوكمة الشركات، المفاهيم، المبادئ التجارب – تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الأردن.

[4] الداعور، جبر إبراهيم، أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية مجلد 21، عدد ثاني، ص 151-161؛ جامعة الأزهر، غزة، يونيو 2013 ص117.

الخروج من المألوف من المبادئ المحاسبية المقبولة عموما واستخدمت الفن المحاسبي فان ذلك يكون ذو أثر سلبي على مصير المنشاة وإدارتها وبياناتها المالية[1].

ومن أجل الحد من التلاعب في القوائم المالية، فقد أقام معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي لجنة خاصة بهذا السلوك حيث جاء في أحد تقاريرها أنّ استخدام المديرين لممارسات إدارة الأرباح يؤدي إلى إظهار قوائم مالية مضللة وغير صحيحة.

وأيضاَ عندما تقوم الإدارة باستخدام تقديرات شخصية وأحكام موضوعية لبعض الاستحقاقات المحاسبية فإنّ ذلك يؤثر على المدققين سلباَ حيث يصعب عليهم فحص تلك التقديرات بموضوعية وشفافية.[2]

يمكن تقسيم دوافع إدارة الأرباح إلى أربعة حوافز رئيسية حيث ينطوي كل منها على الدافع الانتهازي، أو دافع الكفاءة، أو على الدافعين معاً.

أ- حوافز سوق المال:

ترتبط هذه الحوافز بحركة الأسهم في السوق المالي، حيث أنّ المستثمرين والمحللين الماليين يعتمدون على المعلومات المحاسبية المنشورة من أجل تقييم الأسهم، مما يشكل ذلك حافزاً لدى المديرين لممارسة إدارة الأرباح وذلك بهدف الاستفادة من التأثير الناجم على أداء سعر السهم في المدى القصير، فعندما ترغب إدارة الشركة بشراء أسهمها تقوم بتخفيض رقم الربح، وأحياناً تلجأ إلى زيادة رقم الربح من أجل تشجيع المستثمرين وزيادة إقبالهم على شراء أسهمها. [3] أنّ الأبحاث المحاسبية في الفترة الأخيرة قد أظهرت ردود أفعال إيجابية في حركة السوق المالي عندما تكون أرقام الأرباح جيدة.[4]

---

[1] البارودي، شريف محمد (2002) تحليل لأساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على جودة المعلومات بالقوائم المالية مع دراسة اختباريه) ، الفكر المحاسبي ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، العدد الأول. مصر.

[2] عيسى، سمير كامل محمد، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية –جامعة الاسكندرية عدد رقم 2 مجلد رقم 45، يوليو 2008، ص14.

[3] الرسيني، وليد بن فهد بن عبد العزيز، أثر إدارة الأرباح على القيمة السوقية للأسهم المتداولة لسوق الأسهم السعودية (جامعة حلوان، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثاني، الجزء الثاني)، 2010 ص91.

[4] Kothari, 2001"capital market research in accounting " Journal of Accounting and Economics, pp (1-3)31.(105-232).

هناك العديد من الحوافز التي تقود وتحدد طبيعة عملية إدارة الأرباح قسم من الحوافز تنطوي على الدافع الانتهازي وقسم ينطوي على دافع الكفاءة، وقسم ينطوي على الدافعين معاً وفيما يلي عرض لأهم حوافز إدارة الأرباح التي تنقسم إلى المجموعات الرئيسية التالية:

1- حوافز متعلقة بتوقعات السوق المالي: إن استخدام التقارير المالية من قبل المستثمرين في سوق الأوراق المالية دفع بعض الباحثين إلى افتراض أن الشركات تلجأ إلى إدارة الأرباح بغية التأثير على السعر السوقي للسهم على المدى القصير، وتحدد أبرز الدوافع للتلاعب بالأرباح والمتعلقة بسوق رأس المال بـ[1]:

أ- تشجيع الاستثمار في الشركات خصوصاً قبل الطرح العام لأسهم الشركة على الاكتتاب العام إذ أن زيادة أرباح الشركة قبل طرح الأسهم للاكتتاب العام قد يخلق انطباع خاطئ لدى المستثمرين المحتملين على أن أداء الشركة جيد مما يؤدي في النهاية إلى دفع مبالغ أعلى مقابل هذه الأسهم، وكذلك في حالة الاندماج والاستحواذ.

ب-مقابلة توقعات المحللين الماليين: يعتمد المستثمرون عادةً على وجهة نظر وتوقعات المحللين في سوق الأسهم وذلك بهدف بناء محفظة من الأسهم العائدة لشركات ناجحة وبذلك تعتبر توقعات وتنبؤات المحللين الماليين حافزاً لممارسات إدارة الأرباح يتم من خلالها التأثير على أرباح المنشأة لتتوافق مع هذه التنبؤات أو مع تنبؤات الأرباح التي تصدرها الإدارة نفسها بحيث يبدو الأمر بأن الإدارة تفي بضماناتها لتحقيق هذه الأرباح.

ويتفرع عن مجموعة حوافز السوق المالي عدة حوافز فرعية توضّح الغاية من إدارة الأرباح نذكرها فيما يلي:

أ-عروض الأسهم:

[1] Xiong, Y.(2006) Earnings Management And Its Measurement: A Theoretical Perspective. The Journal Of American,Academy Of Business. Cambridge. Vol.9. No.1: PP.214-219.

تقوم الشركات بإصدار الأسهم من أجل قيام المستثمرين بشراءها فتقوم إدارة الشركة باستخدام بعض من الإجراءات المحاسبية التي تزيد رقم أرباحها،[1] بهدف التأثير على توقعات المستثمرين والمحللين عند تقيمهم للمنشأة، مما يجعل الشركة تقوم بزيادة أسعار بيع الأسهم.[2]

ويختلف الوضع في حالة العروض الأولية عن العروض اللاحقة، ففي حالة العروض الأولية IPOS لا يكون هناك سعر سوقي مسبق لأسهم المنشأة فتعمل الإدارة على زيادة السعر الأولي للأسهم وبالتالي يقوم المستثمرين بالاعتماد على المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرارات شراء أسهم المنشأة مما يقود المستثمرين لدفع سعر غير واقعي لقاء الأسهم التي يحصلون عليها.[3]

أما في حالة العروض اللاحقة فإن الشركات التي تتقدم لطرح أسهم جديدة تظهر أرباح مرتفعة في تلك الفترة ويعود هذا الارتفاع إلى قيام إدارة الشركة بعملية الاختيار بين السياسات المحاسبية والاستخدام المرن لأساس الاستحقاق، وعند انتهاء عملية طرح الأسهم الجديدة نلاحظ انخفاض ملحوظ للأداء المالي لها.[4]

وجاءت نتيجة بحث Gioiell and Carvlho (2008) إلى أن عمليات تضخيم الأرباح تحدث في فترة العروض فقط وعند انتهاء العروض تحدث عملية تقليص الأرباح. [5]

ب – تنبؤات المحللين:

إن المستثمرين في أغلب الأوقات يعتمدون في قراراتهم الاستثمارية على توقعات المحللين الماليين لسوق الأسهم، وذلك لكون الاستثمار في سوق الأسهم ينطوي على مخاطر كبيرة، فتعتبر تنبؤات المحللين عن أرباح المنشآت المدرجة في السوق دافعاً هاماً لممارسة أنشطة إدارة الأرباح وذلك لبناء مصداقية وثقة مع

---

[1] William, R et al, (2003) "Operational Earnings Management Techniques, Strategic Financel", p4.

[2] Rangan,(1998) "Earnings Management and the performance of Seasoned Equity offerings, "Journal of Financial Economics, p 101-122.

[3] Stolowy, H,and, Breton,G,"A Framework For classification of Account Manipulations" working paper Hec school of Managementm,2000,p 11.

[4] عبيد، حسين، (2004) "دراسة ميدانية لظاهرة التطويع المصطنع للأرباح المحاسبية لخدمة أغراض الإدارة –الدوافع والآثار"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 41، العدد الثاني، ص59.

[5] Gioielli, S.p. and Carvallo, A.G "The Dynamics of Earnings Management in ipos and the Role of venture capital" working paper. Available at: http: //ssrn.com/ abstract=1134932, 2008, p.22.

أسواق المال والمستثمرين، فتهتم الإدارة بالتقرير عن أرباح تتوافق مع الأرقام المحددة من قبل المحللين، بحيث يبدو الأمر بأن الإدارة تفي بضماناتها لتحقيق هذه الأرباح.[1]

ولقد ذكر Abrabanell and lehavy (2003) أن إدارة المنشأة في الفترة الحالية تعمل على زيادة الأرباح أو تخفيضها، لاستخدامها في الوصول إلى أرقام الأرباح المستهدفة أو أرقام أرباح تزيد عنها في الفترة المستقبلية، بحيث يتم استخدام الاحتياطيات والأرباح الناتجة عن تدخل الإدارة في الأرباح لتحقيق هذه الأرقام المستهدفة للربح مستقبلاً، وإذا لم تكن الاحتياطيات الحالية كافية، فإن الإدارة تتدخل لتخفيض الأرباح الحالية وتعظيم الاحتياطيات، لاستخدامها مستقبلاً في التقرير عن أرباح تتسق مع التوقعات، سواء كان ذلك وفقاً للترتيبات التعاقدية أو لغايات مرتبطة بأسعار الأسهم السوقية.[2]

ولقد اعتبر Habib et al (2009) أن توقعات المحللين الماليين يشكل واحداً من أهم المقاييس المحددة للأرباح.[3]

ج – خيارات الأسهم:

يشكل تحديد تعويضات ومكافآت الإدارة والعاملين في شكل خيارات الأسهم، دافعاً للإدارة للتأثير على قيمة السهم في تاريخ منح الخيارات للحصول على تعويضات أكبر وبذلك تقوم إدارة المنشأة بممارسة إدارة الأرباح لتحقيق هذا الهدف.[4]

وقد قامت دراسة Hill (2002) باكتشاف السلوك النفعي للإدارة، بتحليل تعويضاتها وأنواع السياسات المحاسبية الاختيارية، التي من أهمها استخدام خيارات الأسهم كأحد عناصر تعويضات الإدارة لتفسير إدارة الأرباح، مثل موقف الإدارة من الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بهذه الخيارات[5].

---

[1] الخيال، توفيق عبد المحسن، القثامي، فواز سفير معيض، (2010) إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية –دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 47، العدد الأول، ص263.

[2] Abarbanell, J, and R. Lehavy,(2003), can stock Recommendations Predict Earning Management and Analyst, Earnings Forecast Errors ?, Journal of Accounting Research, vol.41, No.1.pp1-31.

[3] Habib, A.and Hassan, J.2009."Target shooting: Review of Earnings Management around Earnings Benchmark", working paper , http://ssrn.com/ abstract=1162852.

[4]

[5] Ail, n, et al, 2002, "corporate lobby.ng behavior on accounting for stock based compensation, venue and format choices abacus, (vol. 38, no.1), p79.

ونجد أن دراسة Armstrong etal.(2010) لم تجد علاقة إيجابية بين حساسية التعويضات المرتبطة بالأسهم مع احتمالية وجود احتيال محاسبي ، فإن استخدام خيارات السهم يمكن أن تشكل دافع للإدارة باتجاه اختيار التسويات المحاسبية التي تزيد الأرباح المحاسبية خلال فترة منح الخيارات ، وبالتالي زيادة الأسعار التسويقية للأسهم ، مما يسهم بزيادة تعويضاتهم من خيارات الأسهم [1].

د- مشاركة الإدارة في الملكية:

قد تتوقف دوافع الإدارة لممارسة أنشطة إدارة الأرباح، على هيكل الملكية والإدارة في المنشأة، فإن زيادة استقلالية الإدارة عن الملكية قد يؤدي إلى زيادة محتملة في قدرة هذه الإدارة وفي دوافعها للقيام بالاختيار المحاسبي للتسويات المحاسبية، وذلك للوصول إلى هدف التعظيم المنفعة الخاصة للإدارة.

أن وجود اهتمام وانتباه من قبل الإدارة تجاه تقييم الغير لأدائها قد يدفعها إلى إدارة الأرباح، وأنه كلما زاد الانفصال بين الملكية والإدارة كلما زادت رغبة الإدارة في إدارة الأرباح، وذكر Gul et Al(2003) أنه عندما تكون الإدارة مشاركة في الملكية فإن العلاقة بين السلوك النفعي للإدارة واختيارها للتسويات المحاسبية تكون ضعيفة[2].

2- حوافز التعاقدية والتنظيمية لإدارة الأرباح:

وذلك عندما تستخدم البيانات المحاسبية كأساس للاعتماد عليها في تنظيم بعض العلاقات التعاقدية مع الغير كعقود الإقراض التي تترك أثراً واضحاً على توزيع المواد لمقابلة التكاليف المترتبة عليها، ووفق نظرية الوكالة (فصل الملكية عن الإدارة)، فإن الدافع لعدم عكس الصورة الحقيقية لأداء الشركة من خلال ممارسة إدارة الأرباح ينجم عن صراع المصالح بين الأطراف الداخلية: (المديرين والملاك المسيطرين)، والأطراف الخارجية: (المستثمرين والدائنين، والمحللين الماليين)[3]، وكذلك يندرج تحت هذه الحوافز قيام المديرين بإدارة الأرباح عنما ترتبط مكافآتهم وتحسين أوضاعهم الوظيفية بالأرباح

[1] Armstrong, c, jagolinzer, a and lacker, d. 2010. "chief executive officer equity in centives and accounting irrequlariti‌es, (journal of accounting reseach 48, pp225-271)

[2] بدوي، نور (2018) مرجع سبق ذكره، ص40

[3] زكريا، نائلة، (2014)، إمكانية تأثير إدارة الأرباح على القيمة السوقية للسهم، دراسة تطبيقية في سوق دمشق للأوراق المالية، مجلة جامعة البعث، العدد الثالث، سورية، ص 11.

المحققة (Sweeney 1994 :p289)[1]، ((Healy & Wahlen , 1999:p370))2، فالعقود الإدارية التي توقّع بين صاحب رأس المال والإدارة تحفز المديرين على إدارة الأرباح بهدف زيادة تعويضاتهم أو خطط المكافآت أو تعزيزها، والتي عادةً ما تترافق مع أداء الشركة، إذ غالباً ما تتضمن عقود تعويضات المديرين مكافآت مرتبطة بحد أدنى وحد أعلى من الأرباح المحققة[3].

تظهر الدوافع التنظيمية لإدارة الأرباح عندما تعتقد إدارة الشركة بأن للأرباح المعلنة تأثيراً على عمل واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين، وبالتالي، فإنه من خلال إدارة الأرباح يمكن للإدارة التأثير على أعمال واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين[4]. حيث أن الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية تتم مراقبتها والتأكد من مدى تقيدها بالتعليمات والأنظمة، وفي الوقت نفسه تخضع للعديد من التعليمات فيما يتعلق بالأرقام المحاسبية، وهو ما يخلق ضغطاً على المديرين للتلاعب بالأرباح؛ لإظهار مدى تقيدها بالأنظمة[5]، أن الدوافع التنظيمية تتعلق بما قد تُقْدم عليه الإدارة من تلاعب في الأرباح أو التحايل على القرارات أو الضوابط التنظيمية التي تصدرها بعض الجهات الرسمية أو الرقابية كمتطلبات الهيئات الرقابية على شركات القطاع المالي من مصارف وتأمين في احتساب الملاءة المالية، أما الوجه الآخر من تلك الدوافع، فيتمثل في لجوء بعض المنشآت إلى تعمد تخفيض أرباحها لصرف أنظار الغير أو الانتباه السياسي عن الأرباح الكبيرة التي تحققها تلك المنشأة، وذلك كما حدث أثناء أزمة الخليج الأولى عام 1995 عندما عمدت شركات البترول إلى إدارة أرباحها بغرض تخفيضها؛ لصرف الانتباه عنها، أو قد تلجأ إلى الأسلوب نفسه؛ لغرض إبعاد تهمة الاحتكار عنها[6].

تستخدم البيانات المحاسبية للمساعدة في رصد وتنظيم العقود بين الشركة والملاك المتعددين، حيث تنشأ عقود المكافآت الإدارية الصريحة والضمنية للملاءمة بين مصالح الإدارة والمتمثلة في المكافآت أو الحوافز

---

[1] Sweeney. A.(1994) " Debt Covenant Violation And Mangers Accounting Responses Journal Of Accounting And Economics. (:Pp281-308

[2] Healy, P.And James M. Wahlen (1999). " Areview Of Earnings Management Literature And Its Implication For Standard Setting" . Accounting Horizons

[3] زكريا، نائلة، (2014) مرجع سبق ذكره، ص 13.

[4] Scott, B. Jacobson & M.K. Pitman, "Auditors and Earnings Management", 2005. Available at: Www.nysscpa.org/cpa. Journal

[5] زكريا، نائلة، (2014) مرجع سبق ذكره. ص 13.

[6] شاهين، علي (2010) مرجع سبق ذكره، ص57.

وبين أصحاب المصالح الأخرى. وكمثال على هذا النوع من الحوافز ما يتعلق منها بعقود الدين أو تنظيم مكافآت الإدارة، أو مقابلة شروط القروض، أو الأمان الوظيفي، أو اكتساب مزايا عند التفاوض مع النقابات، ويتم التركيز هنا على الحوافز التي تتعلق بعقود الدين وعقود مكافآت الإدارة[1].

أ- عقود الدين:

السبب الجوهري لهذا الدافع هو أن المديرين متشجعين لإدارة الأرباح بهدف تقليص القيود المفروضة بموجب اتفاقيات الدين من جهة، أو لتفادي مخالفة العقود وما ينتج عنها من تكاليف من جهة أخرى[2].

ونجد أن بعض الشركات عند اقترابها من شروط المديونية المبنية على أساس الأرقام المحاسبية، تلجأ إدارتها إلى اختيار الطرق والسياسات المحاسبية التي تهدف لزيادة رقم الربح المعلن عنه، في هذا المجال فإن وجود مخاطر من ناحية مخالفة عقود الدين يشكل دافعاً لدى الإدارة من أجل استخدام الطرق والسياسات المحاسبية التي تزيد رقم الربح المعلن عنه والعكس بالعكس[3].

ومن ناحية أخرى، فعندما تكون الإدارة وكيلة عن الملاك تستطيع أن تقوم باختيار السياسات والبدائل المحاسبية التي تؤدي لتمويل الثروة من أصحاب الدين إلى حملة الأسهم أو الملاك، ويتم ذلك من خلال عدة إجراءات مثل[4]:

- إعادة شراء أسهم الشركة بعلاوة.
- استبدال أصل من أصول الشركة.
- قبول مشاريع مخاطرها أعلى مما يتوقعه أصحاب الدين.
- إجراء توزيعات أو تسويات غير مصرح بها مثل تصفية أحد أصول الشركة وتوزيع العائد منها كتوزيعات الأرباح.

---

[1] شاهين، علي (2010) مرجع سبق ذكره، ص57.

[2] Beneish , m, d. 2001, op, cit, p7.

[3] Sweeny , a. (1994). "Debt covenant violations and managers accounting responses. " (journal of accounting and economics, 171, pp 281-308.

[4] Bradley, m, and Roberts, m (2004), "the structure and pricing of corporate debt covenants" working paper. The Fuqua school of business, duke, university.

- القيام باستثمارات مبالغ فيها من خلال الاحتفاظ بالتدفقات النقدية لتمويل مشاريع قيمتها الحالية سالبة.

ب–مكافآت الإدارة:

تعد عقود حوافز ومكآفات الإدارة من أهم العقود المالية المكونة للمنشأة، لما تساهم به من تحقيق التوازن بين مصالح الشركة والإدارة ،فغالباً يلجأ الملاك إلى نظام للحوافز والمكافآت على أساس الأداء ،يربط مصالح وأهداف الإدارة بمصالح وأهداف الملاك ،من أجل تفادي أي سلوك غير مرغوب فيه من قبل الإدارة ،وتحسين أداء الإدارة وتحفيزها على اتخاذ قرارات تصب في مصلحة الشركة ،وعليه فإن الشركات التي يسيطر عليها المديرون تسهم في إدارة الأرباح أكثر من الشركات التي يسيطر عليها أصحاب راس المال، ويرجع ذلك الى أن أغلب خطط الحوافز تستخدم رقم الربح قبل الضريبة أساساً للقياس[1].

وبما أن رقم الربح موجود في القوائم المالية التي تقوم الإدارة بإعدادها، فإن ذلك يدفعها للاختيار بين بدائل السياسات المحاسبية وأسس طرق القياس للتأثير على الأرقام الواردة في القوائم المالية وخصوصاً رقم صافي الربح بحيث يعطي صورة جيدة عن كفاءة وحسن أداء المنشأة من أجل زيادة قيمة الحوافز والمكافآت التي تحصل عليها[2].

قام Hagerman and Zmijewki(1979) بدراسة أثر وجود خطط الحوافز المحاسبية على الاختيار من بين بدائل وطرق السياسات المحاسبية (الاستهلاك، تقويم المخزون، طرق المحاسبة عن الوفورات الضريبية)، وتوصلا إلى أن عند وجود خطط الحوافز المحاسبية فإن الإدارة تلجأ بدراسة أثر وجود خطط الحوافز المحاسبية على الاختيار من بين بدائل وطرق السياسات المحاسبية (الاستهلاك، تقويم المخزون، طرق المحاسبة عن الوفورات الضريبية)، وتبين أنه عند وجود خطط الحوافز المحاسبية فإن الإدارة تلجأ إلى اختيار الطرق المحاسبية التي تزيد رقم الربح الحالي[3].

---

[1] معروف، هادي (2010) مرجع سبق ذكره، ص50.

[2] صقور، رنا (2014) دور الإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية.

[3] Hegerman, r, zmijewski, m, 1979, some economic determin – ntc of accounting policy choice, journal of accounting& economics 1, 141-161.

ذكر Healy(1985) أن إدارة المنشأة تلجأ إلى تخفيض الأرباح في بعض الفترات، فخطط الحوافز المحاسبية تحدد القيمة العظمى لما يمكن تحويله إلى وعاء المكافآت والتي يتم دفع المكافآت بناء عليها[1].

إن قيام الإدارة باختيار البدائل المحاسبية عند إعدادها التقارير المالية الخارجية يتوقف على الربح الفعلي والربح المستهدف كما في الحالات التالية[2]:

أ–حالة زيادة الربح الفعلي عن الحد الأقصى للأرباح، يكون للإدارة الحافز لتخفيض ربح الفترة الحالية لحساب الفترات التالية من أجل زيادة المكافآت المتوقعة مستقبلاً.

ب– حالة انخفاض الربح الفعلي عن الحد الأدنى للأرباح، تقوم الإدارة بتخفيض الربح الحالي إلى مستوى أقل مما هو عليه، عن طريق إدراج أقصى ما يمكن من مصروفات في القوائم المالية للفترة الحالية، حتى تضمن الإدارة الحصول على مكافآت في الفترات المستقبلية.

ت–حالة الربح الفعلي بين الربح المستهدف والحد الأقصى للأرباح، يكون عند المديرين الرغبة في تحويل الأرباح من الفترات المستقبلية إلى الفترة الحالية بما لا يزيد عن سقف الحوافز، مما يؤدي إلى زيادة القيمة الحالية لمكافآت الإدارة في الفترة الحالية بدلاً عنها في الفترة المستقبلية.

3– حوافز عدم تماثل المعلومات

يشير مفهوم عدم تماثل المعلومات إلى توافر معلومات للإدارة عن أداء وعمليات الشركة غير متوفرة لأي طرف آخر له علاقة مع الشركة أو خارج الشركة مما يمنحها القدرة على ممارسة إدارة الأرباح[3].

ووفق المنفعة الذاتية التي تفترض أن المنشأة سلسلة من العقود بين أطراف العملية التعاقدية التي تتصرف بشكل رشيد في سعيها وراء منافعها أو مصالحها الذاتية، فإن مفهوم السلوك النفعي لعدم تماثل المعلومات هو نتيجة لموقع الإدارة في المنشأة في إطار نظرية الوكالة، حيث تمتلك الإدارة معلومات

[1] Healy, (1985) the effect of bouns schemes on accounting decisions , "journal of accounting and economics, pp85-107.

[2] رمضان، علي (2014) أثر إدارة الأرباح لدى الشركات على قياس الربح الضريبي دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، رسالة دكتوراه. جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية. ص 78

[3] Huang and chang, h. 2006. "A comprehencive study of information a symmetry, phenomenon of agency relationship in the banking industry". (journal of American academy of nosiness, vol.8 pp91-97

خاصة قد لا تكون متاحة للأطراف الخارجية لتستغلها في تعظيم منفعتها الخاصة على حساب منافع الأطراف الأخرى، والتي تعتمد على المعلومات التي تفصح عنها الإدارة من خلال اختيار السياسات المحاسبية، والتي من شأنها زيادة منفعة الإدارة دون منفعة الملاك, الأمر الذي يشكل حافزاً لممارسات إدارة الأرباح من خلال القيام بالاختيار المحاسبي بغية تحويل الثروة من المستثمرين لها[1].

أي أن إدارة الأرباح كغيرها من الإجراءات والقرارات تنبع من دوافع مختلفة للإدارة، وهذه الدوافع على اختلافها تتعلق بما تهدف الإدارة للوصول إليه نتيجة لما تقوم به من تغيير وتحريف في نتائج أعمالها؛ رغبةً منها في تحقيق مزايا مباشرة على المدى قصير الأجل.

عرف هندي حالة عدم تماثل المعلومات في السوق بأنها:

كما عرف الدهراوي حالة عدم تماثل المعلومات في السوق بأنها: "حالة تنشأ بين الأطراف الخارجية والأطراف الداخلية تستطيع فيها الأطراف الداخلية استخدام ما لديها من معلومات داخلية لتحقيق عوائد غير عادية على حساب الأطراف الخارجية[2] ".

فإدارة المنشأة تمتلك معلومات خاصة لا تكون متاحة للأطراف الخارجية، كفرص الاستثمار المتاحة لديها أو المتوقع توافرها في المستقبل وإمكانية استمرار تلك المنشأة، ومثل هذه المعلومات لا تتوفر لدى الأطراف الخارجية مثل المستثمرين والمحللين الماليين، وإن توافرت لديهم المعلومات فلن تتماثل مع المعلومات المتوفرة في الإدارة، ونتيجة تعارض المصالح بين الإدارة والمستثمرين فإن إدارة المنشأة تتخذ القرارات التي تتيح لها اختيار الطريقة المحاسبية وأساس الاستحقاق بغية تحويل الثروة من المستثمرين إليها، كقيامها مثلاً باستغلال المعلومات الداخلية التي تتوفر لديها لدخول السوق من خلال عمليات التداول مما يكسبهم عوائد غير عادية على حساب المستثمرين في السوق دون وضوح هذا الأمر لتلك الأطراف[3].

---

[1] سميا, ربيع(2012) أثر عدم تماثل المعلومات على مصداقية التقارير المالية, رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق, كلية الاقتصاد، سورية.

[2] الدهراوي، كمال الدين مصطفى (1999) دور الإفصاح المحاسبي في تخفيض عدم التماثل في المعلومات وزيادة كفاءة سوق رأس المال، مجلة كلية التجارة، جامعة الإسكندرية للبحوث العلمية، العدد الثاني، ص 43-89

[3] عبد الله، حسين (2010) أثر مرونة معايير المحاسبة الدولية في إدارة الأرباح (دراسة ميدانية) رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية، ص 15

كما أن عدم تماثل المعلومات يشكل حافزاً للإدارة لممارسة إدارة الأرباح من أجل زيادة رقم الربح وبالتالي زيادة مكافآتها أو بهدف التأثير على أسعار أسهم المنشأة في السوق في حال قيام المنشأة بطرح أسهم جديدة أو في الفترة التي يتصف فيها أداء الأسهم بالضعف[1].

إن عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرين يدفع الإدارة إلى تبني استراتيجيات غير مشروعة لحماية نفسها من المخاطر التي قد تواجهها مثل مخاطر تغير أسعار المنتجات، ومخاطر تغيير أسعار صرف العملات الأجنبية، ومخاطر تغير أسعار الفائدة، وهو ما يهدد بقاءها واستمراها في المستقبل، كما أن عدم تماثل المعلومات يدفع إدارة المنشأة نحو الاستثمار في المشروعات التي تعطي مكاسبها في الأجل القصير بهدف زيادة مكافآتها وحوافزها ولو كان على حساب تعظيم قيمة المنشأة[2].

رابعاً: العوامل المؤثرة في ممارسة إدارة الأرباح

أثبتت العديد من الدراسات أن ممارسات الشركة لإدارة الأرباح تختلف بشكل كبير من شركة لأخرى وذلك تبعاً لاختلاف الظروف التي تمر بها الشركة، ففي ظل ظروف معينة نجد أن حجم الشركة وربحية الشركة وضريبة الدخل وكثافة رأس المال هي عوامل مؤثرة على إدارة الأرباح، وفي ظل ظروف أخرى نجد أن برامج التحفيز وشروط عقود المديونية إن وجدت هي عوامل مؤثرة في إدارة الأرباح[3].

أ-حجم الشركة:

تصنف الشركات في أي قطاع من قطاعات دول العالم إلى شركات كبرى ومتوسطة وصغرى، بالاعتماد على حجم عمليات الشركات التشغيلية والاستثمارية، وقد أشارت نتائج دراسات عديدة إلى أنه كلما ازداد حجم الشركة كلما كانت إدارة الأرباح فيها أكبر وأوسع وذلك بسبب المرونة الكبرى في طريقة استخدام

[1] Cohen, b, and dean, t. "information A Symmetry and investor valuation of ipo: top management team legitimacy as capital market signal "strategic management" , journal, vol 26, 2005.

[2] عبيد، إبراهيم السيد، مرجع سبق ذكره، ص 234- 235

[3] صقور، رنا علي مرجع سبق ذكره، ص28

السياسات المحاسبية وأيضاً وجود المجال الواسع لتنظيم المصروفات والمستحقات والمقدمات والبنود غير العادية، وكذلك لوجود احتمالية أكبر لتقلب الأرباح بين سنة وأخرى[1].

وبما أن الشركات الكبيرة أكثر استجابة للمحيط الخارجي من الشركات الصغيرة، فإن التقلبات الإيجابية الكبيرة في أرباحها قد تثير الشبهات حول إدارة الشركة والمنافع المترتبة لها، كما أن التقلبات السالبة الكبيرة في الأرباح قد تزيد المخاوف من الإفلاس المحتمل للشركة لذلك فإن التقلبات الجوهرية في أرباح الشركات الكبيرة تزيد من احتمالية التكاليف السياسية غير المرغوب بها للشركة كخضوع الشركة لمحددات قانونية معينة، والتدخل في الشؤون الخاصة بالإدارة لذلك فإن الشركات الكبيرة يكون لديها الحافز الأكبر لإدارة أرباحها[2].

ب-ربحية الشركة:

يمثل رقم صافي الربح قاعدة لأصول الشركة وحقوق الملكية، وهو بند هام في بنود القوائم المالية حيث أن صافي الربح يستخدم كمؤشر لقياس مدى قدرة إدارة الشركة لممارسة عملياتها بنجاح، فزيادة أرباح الشركة تعني زيادة توزيعات الأرباح على المستثمرين، وكذلك قدرة الشركة على تسديد أرصدة الدائنين، كما أن رقم صافي الربح الكبير يساعد على جذب المستثمرين الجدد الذين يأملون في الحصول على توزيعات الأرباح من العمليات المستقبلية الناجحة[3].

إن ربحية الشركة تعد عاملاً مهماً وأساسياً لإدارة الأرباح، حيث أن إدارة الأرباح تحتاج إلى الاعتماد على ربحية جيدة، فالشركات الكبيرة تستطيع استخدام الطرائق والإجراءات المحاسبية في إدارة أرباحها، لذلك يمكن القول بأنه كلما ازدادت ربحية الشركة كلما ازدادت احتمالية قيامها بإدارة أرباحها وذلك لتعدد الوسائل والخيارات أمام تلك الشركات لاتباع الطرق الملائمة في إدارة أرباحها[4].

[1] اللوزي، خالد محمد (2013) أثر ممارسات إدارة الأرباح على أسعار الأسهم (دراسة اختبارية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط. الأردن.

[2] عبد الله، حسين، مرجع سبق ذكره، ص 67

[3] Fmanuel, d, wong, n, (2003) Efficient contracting and accounting , and financial, vol 43, pp 149-166.33

[4] العبد الله رياض واخرون، (2007) الوسائل والدوافع المؤثرة في سياسة تمهيد الدخل دراسة ميدانية على الشركات المساهمة الأردنية المدرجة في بورصة عمان، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد العاشر، العدد الأول، ص 10

ث- جودة المعايير المحاسبية ومدى اختلاف المعايير المحاسبية في المنشأة:

إن أهمية دراسة العلاقة تأتي من خلال دراسة آثار التغيرات في المعايير المحاسبية والبيئة المؤسسية على جودة الأرباح، حيث وجد أن صرامة المعايير المحاسبية من شأنها أن تمنع الإدارة من استغلال الثغرات والمرونة في المبادئ المحاسبية، وبالتالي الحد من ممارسات إدارة الأرباح مما يؤدي بدوره إلى زيادة جودة الأرباح[1]، كما أن الاختلاف في المعايير المحاسبية المستخدمة في اعداد التقارير المالية بين المعايير المحلية والدولية من شأنه أن يمثل عاملاً مهماً في التأثير على جودة الأرباح، حيث أن الشركات التي تتبع المبادئ المحاسبية الدولية لديها ممارسات أقل لإدارة الارباح وبالتالي ارتفاع في جودة الأرباح[2].

د- حجم الخسائر ووقت الاعتراف بها في المنشأة:

تشير الخسائر إلى تغير مفاجئ في الربح وفي عمليات الشركة الأساسية فإنها بالتالي تؤثر على استمرارية الأرباح في الشركة وعلى القدرة التنبؤية لهذه الأرباح بشكل عكسي مما يؤدي إلى زيادة ممارسات إدارة الأرباح3.

أما من ناحية الاعتراف بهذه الخسائر, فيعد الاعتراف بالخسائر في الوقت المناسب مؤشراً على سرعة انعكاس الأحداث الاقتصادية السلبية في قائمة الدخل والميزانية العمومية على حد سواء، إذ يؤدي إلى زيادة الفائدة من القوائم المالية بشكل عام وفي التأثير على حوكمة الشركات واتفاقيات الديون بشكل خاص, حيث تتأثر الحوكمة لأن الاعتراف بالخسائر في الوقت المناسب يمكّن الإدارة من تقليل احتمالية المشاركة في استثمارات يتوقع سلفاً أن تكون سلبية، وأقل احتمالاً من الاستمرار في تشغيل الاستثمارات ذات التدفقات النقدية السلبية، بينما تتأثر الديون بالاعتراف بالخسائر بالوقت المناسب من خلال القدرة على التزويد بمعلومات أكثر دقة عن تسعير القروض وسرعة أكبر في استخدام حقوق اتفاقيات الديون كإعادة التسعير مثلاً قبل اختلاف هذه الاتفاقيات بسبب النسب المحاسبية اللاحقة, ولذا يمكننا القول أن

[1] Ewert, R., Wagenhofer, A., 2010, **Earnings quality metrics and what they measure**. Working Paper, University of Graz.

[2] عرقاوي، ريم (2018) أثر محددات هيكل الملكية في جودة الأرباح، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية، ص45

[3] Dechow. P., Ge. W., Schrand. C., 2010, Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences, Journal of Accounting and Economics, PP. 344-401.

تقدير الوقت المناسب للاعتراف بالخسائر الاقتصادية هو سمة مهمة من جودة التقارير المالية وبالتالي الحد من ممارسات إدارة الأرباح[1].

هـ- تأثير لجنة التدقيق:

لقد تزايد الاهتمام بتشكيل لجان التدقيق في الفترة الأخيرة باعتبارها واحدة من أدوات حوكمة الشركات من خلال زيادة المساءلة من قبل مجلس الإدارة وزيادة دور التدقيق واستقلاليته ولتأثير الحوكمة الهام على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، من خلال التحكم بإدارة الأرباح وتحسين القوائم المالية، حيث تقوم هذه اللجنة بمتابعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومتابعة عمل التدقيق الخارجي, وتعد لجنة التدقيق من أهم اللجان التي تعمل على مساعدة مجلس الإدارة للقيام بعملية الرقابة والإشراف على عملية إعداد التقارير المالية، فضلاً عن ذلك أدت الضغوط التي قد تمارسها إدارة الشركة على مراجع الحسابات مما يؤثر سلباً في استقلاله وحياده، خاصة أن الإدارة تملك سلطة تحديد أتعابه وسلطة عزله[2]، إلى ظهور فكرة تكوين لجان التدقيق في الشركات وبذلك يمكن القول إنّ المحافظة على استقلال مراجع الحسابات الخارجي هو الأساس في نشأة فكرة وجود لجان التدقيق، التي تتكون من عدد من اعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين لكي تعمل كحلقة وصل للتنسيق بين عمل مراجع الحسابات الخارجي والإدارة، بشكل يؤدي إلى دعم استقلال مراجع الحسابات وزيادة جودة عملية التدقيق وزيادة فعالية نظم الرقابة الداخلية في الشركات[3].

و- تأثير أعضاء مجلس الإدارة:

ينشأ هذا التأثير نتيجة وجود الانفصال بين الملكية والإدارة, واستناداً إلى نظرية الوكالة التي بينت ضرورة وجود جهات تتولى مهمة الرقابة والإشراف على الوكلاء (المدراء) من قبل الموكلين (الملاك) حيث يعتبر

---

[1] Ball, R., and Shivakumar, L., 2004, Earnings quality in U.K. private firms: Comparative loss recognition timeliness, Working Paper, University of Chicago.

[2] Park, W., and Shin, H., (2004), Board composition and earnings management in Canada, Journal of Corporate Finance, Vol. 10, No. 3, PP. 431-457.

[3] Hamdan, A., Mushtaha, S., and Al-Sartawi, A., 2013, The Audit Committee Characteristics and Earnings Quality: Evidence from Jordan, Australasian Accounting, Business and Finance Journal, Vol. 7, No. 4, PP. 51-80.

مجلس الإدارة أهم هذه الجهات المسؤولة أيضاً على تطبيق نظام حوكمة الشركات، وتشمل مسؤوليات المجلس وضع الأهداف الاستراتيجية للشركة، توفير المدراء المناسبين لوضعهم موضع التنفيذ, الإشراف على هؤلاء المدراء وتقديم التقارير للمساهمين, بحيث يكون دورهم المراقبة والتنظيم بالنيابة عن هؤلاء المساهمين, وبذلك يعتبر مجلس الإدارة الآلية الأكثر فعالية والأكثر نفوذاً من قبل حوكمة الشركات لمراقبة المدراء وتحقيقها الأمر الذي يؤدي بدوره إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح[1].

خامساً: النظريات المرتبطة بعملية نشوء إدارة الأرباح:

1- نظرية الوكالة:

نتيجة انفصال الملكية عن الإدارة وما رافقها من تعارض في المصالح ونظراً لأن الوكيل قد لا يعمل دائماً في إطار تحقيق الأفضل بالنسبة لمصلحة الموكل مما أدى إلى حدوث مشاكل الوكالة والتي ينتج عنها تكاليف الوكالة والتي تقسم إلى ثلاثة عناصر[2]:

أ- تكاليف إشراف: Monitoring التي يتحملها الطرف الموكل نتيجة رقابته لتصرفات سلوك الوكيل، مثل تكاليف قياس وملاحظة ووضع سياسات التعويضات.

ب-تكاليف الالتزام: Binding التي يتحملها الطرف الوكيل لضمان بأنه لن يقوم بالأفعال التي تضر بمصالح الموكلين.

ت-الخسارة المتبقية: Residual الناتجة عن الاختلاف في تصرفات الوكلاء وهم وكلاء عن تصرفاتهم فيما لو كانوا ملّاكاً.

وإن تصرفات الوكلاء في هذا المجال قد تستغل وجود اقتصاد في تكاليف الإشراف ومحاولة إظهار الالتزام من قبلها مع اختلاف أهدافها عن أهداف الموكلين للتأثير على رقم الربح المعلن، وهذا الرقم

[1] Alves, S., 2014, The Effect of Board Independence on the Earnings Quality: Evidence from Portuguese Listed Companies, Australasian Accounting, Business and Finance Journal, Vol. 8, No. 3, PP. 23-44.

2 يوسف، علي (2005) المدخل التطبيقي في الفكر المحاسبي المعاصر كإطار للتنظير المحاسبي، أطروحة دكتوراه، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، الإسماعيلية، مصر، ص109

يشكل أحد أهم الأرقام التي يُعتمد عليها في تقييم عمل الوكيل، وفي هذا المجال قد يعمد الوكلاء إلى التأثير على رقم الربح من خلال ثلاثة أنواع من القرارات وهي[1]:

أ- النوع الأول: فيه تأخذ الإدارة قرارات خاصة تدخل في نطاق وسلطة الإدارة تستهدف من خلالها التأثير على النتائج المعلنة، ويكون هذا الأمر مترافقاً مع تغير فعلي في الوضع الاقتصادي للشركة ويتم ذلك من خلال التحكم بتوقيت الأحداث الاقتصادية الطبيعية في المنشأة، وذلك من خلال التقديم أو التأجيل في توقيت هذه الأحداث ويصنف هذا النوع من القرارات ضمن المدخل الحقيقي للتأثير على رقم الربح ويتم هذا إما عن طريق إدارة المبيعات من خلال نقل الإدارة لمبيعات سنوات لاحقة لتتم في السنة الحالية، أو عن طريق العمل على إدارة المصروفات الاختيارية مثل مصاريف الإعلان أو مصاريف الإصلاح والصيانة والبحوث والتطوير وغيرها.

ب- النوع الثاني: وفيه تأخذ الإدارة قرارات للتأثير الدفتري (فقط) على المعلومات المحاسبية، والتي لا يرافقها تغيير حقيقي في الوضع الاقتصادي للمنشأة، وهذا النوع من القرارات يمثل جوهر عملية إدارة الأرباح التي تعتمد على التدخل المحاسبي في القوائم المالية.

ت-النوع الثالث: هذا النوع يقوم على التأثير الشكلي على المعلومات المحاسبية والذي يقوم على إدارة الإفصاح المحاسبي، وينطوي على عملية تحايل وخداع واضحة من الإدارة من خلال ضعف في الشفافية والإفصاح في البيانات المحاسبية المعلنة.

2-نظرية كفاءة السوق:

تشهد الممارسات المحاسبية تراكماً لرصيدٍ متنوعٍ من الأدوات العملية المستخدمة في معالجة البيانات المالية للمنشأة لإنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية والتي يعبر عنها بالسياسات المحاسبية، وهذا التراكم نتيجة تدخل خبرات وتجارب المحاسبين عبر الزمن في إيجاد الأدوات التي تتلاءم مع كل ظرف اقتصادي، ومع كل هذا التنوع في السياسات المحاسبية تأتي نظرية كفاءة السوق لتعطي للإدارة الحرية الكاملة في اختيار سياساتها المحاسبية طالما أنها تقوم بالإفصاح عن سياساتها المحاسبية المتبعة وعن التغييرات التي تحدث فيها، وذلك لافتراض هذه النظرية أنها توفر درجة كافية من الوعي والإدراك لدى المستخدمين للقوائم المالية المحاسبية بدلالة الأرقام التي تحويها هذه القوائم وبأثر أي

1 رمضان، محمود (2014) أثر إدارة الأرباح لدى الشركات على قياس الربح الضريبي، دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية، ص 50

تغيير أو استخدام لبديل من البدائل المحاسبية على هذه الأرقام، وأن وجود هذه النظرية يسهّل عملية استخدام الإدارة للخبرات المحاسبية التي تتوفر لديها في إدارة الأرباح وخصوصاً في ظل ما يُطلق عليه مصطلح المحاسبة الإبداعية[1].

[1] رمضان، محمود (2014) مرجع سبق ذكره، ص 50

المبحث الثاني:

طرق وآليات إدارة الأرباح:

مقدمة:

هناك طرائق عدة تقوم من خلالها الإدارة بممارسة إدارة الأرباح، نظراً للحرية التي منحتها إياها معايير المحاسبة الدولية، حيث تعطي معايير المحاسبة الدولية مجالاً للاختيار بين البدائل المحاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية وتقع هذه المهمة على عاتق الإدارة حيث تختار طريقة محاسبية من شأنها أن توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها على اعتبار أنها أكثر فائدة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة إلا أن اختيار الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يكون في كثير من الأحيان متأثراً بالأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنه آثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات المنشورة والمعلن عنها.

أولاً: أساليب وإجراءات إدارة الأرباح:

تقوم الإدارة بالاختيار من بين البدائل المحاسبية وفقاً لما يعظم منفعتها مستغلة في ذلك المرونة المتاحة من قبل المعايير المحاسبية والتي تؤثر على الأرباح في اتجاه أو آخر و من بين تلك الطرق والأساليب ما يلي[1]:

- استخدام تقديرات متفائلة حول العمر الإنتاجي للأصول الثابتة وقيمة الخردة لهذه الأصول بغرض تخفيض قسط الاهتلاك الأمر الذي يساهم بتضخيم الأرباح.
- معالجة بعض مصاريف الصيانة على أنها مصاريف رأسمالية وتحميلها على قيمة الأصل بغرض تدعيم أرباح الفترة الحالية.
- استخدام تقديرات متفائلة للقيم القابلة للتحصيل بما يتيح المجال لتخفيض المخصصات المكونة لمقابلة الديون المشكوك فيها وبالتالي تضخيم الأرباح.

[1] Scott, B. Jacobson and M. K. pitman (2005) **Auditors and Earnings Management** Available From: www.nysscpa.org/ cpajornal/2005/0802/ features / of 085002.htm

- لجوء بعض المديرين إلى استخدام قيم سوقية متفائلة عند تقييم المخزون على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل، مما يتيح المجال لممارسة إدارة الأرباح بقصد تخفيض قيمة المخزون.
- التلاعب في توقيت إثبات الأرباح المتعلقة ببيع الأصول كالأوراق المالية والأصول الثابتة مما يؤثر على الأرباح.

يعرض الجدول رقم (3) أمثلة عن الأساليب المحتملة لإدارة الأرباح والإجراءات الممكنة لاكتشافها.

أساليب إدارة الأرباح	الأثر المحتمل على حسابات الشركة	الأساليب المحتملة لاكتشافها
زيادة أو تخفيض المصروفات كعدم الاعتراف بالمصروفات الناجمة عن خيارات الأسهم.	تخفيض أو زيادة الأرباح وحقوق الملكية والأصول والالتزامات.	– المقارنة مع المعالجة المحاسبية المتبعة في الأعوام الماضية، ومع الأسس الأخرى المقبولة لمعالجة نفس الحدث. – تحليل مدى وجود تحفظات في تقرير المراجع. – البحث عن مدى وجود تصريح بمعالجات محاسبية خاصة.
معالجة نفقات البحث والتطوير كمصروفات أو القيام برسملتها.	تخفيض أو زيادة الأرباح وحقوق الملكية والأصول.	المقارنة مع المعالجة المحاسبية المتبعة في الأعوام الماضية، ومع الأسس الأخرى المقبولة لمعالجة نفس الحدث. – تحليل مدى وجود تحفظات في تقرير المراجع.
تحميل المصروفات على الاحتياطيات بدلاً من تحميلها على الدخل.	زيادة الأرباح	تحليل مدى وجود تحفظات في تقرير المراجع. – البحث عن مدى وجود تصريح بمعالجات محاسبية خاصة. – فحص الدفاتر المحاسبية.
التمويل الخفي	تخفيض الالتزامات	– فحص الدفاتر المحاسبية. – فحص العمليات التي تتم مع الأطراف ذات العلاقة.
المحاسبة عن عمليات تقوم على تقديرات مستقبلية متفائلة	تخفيض أو زيادة الأرباح وحقوق الملكية	– المقارنة مع المعالجة المحاسبية المتبعة في الأعوام الماضية، ومع الأسس الأخرى المقبولة لمعالجة نفس

أو متشائمة.	والأصول والالتزامات الأخرى.	الحدث. – تحليل مدى وجود تحفظات في تقرير المراجع. – فحص حسابات العملاء والموردين والمخزون عن فترة زمنية معينة.
التلاعب في تصنيف عناصر الربح غير العادي.	تخفيض أو زيادة الأرباح وحقوق الملكية والأصول والالتزامات الأخرى.	المقارنة مع المعالجة المحاسبية المتبعة في الأعوام الماضية.– تحليل مدى وجود تحفظات في تقرير المراجع.– فحص الدفاتر المحاسبية.– مقارنة تصنيف العناصر غير العادية بمثيلاتها في الأعوام الماضية.
مبيعات وهمية	زيادة في الأرباح وحقوق الملكية والأصول.	– المقارنة مع الأسس الأخرى المقبولة لمعالجة نفس الحدث.– تحليل مدى وجود تحفظات في تقرير المراجع.– فحص الدفاتر المحاسبية.– فحص حسابات العملاء والموردين والمخزون عن فترة زمنية معينة.– فحص العمليات التي تتم مع الأطراف ذات العلاقة.

المصدر رمضان، علي (2014) مرجع سبق ذكره

ثانياً: طرق وآليات إدارة الأرباح

1- تمهيد الدخل: Income Smoothing

يعد تمهيد الدخل من أهم الطرق المتبعة في إدارة الأرباح وأكثرها شيوعاً، وقد حظي باهتمام كبير في الفكر المحاسبي، وخاصة خلال العقود الثلاثة الماضية، حيث تحاول الإدارة من وراء اتباع هذا الأسلوب المحافظة على تيار مستقل من الأرباح المحاسبية التي تقرر عنها المنشأة بحيث يتم

الوصول إلى الأرباح المستهدفة وذلك من خلال التحكم بتوقيت العمليات الفعلية أو اختيار السياسات المحاسبية التي تحقق لها هذه الغاية1.

وقد عرّف تمهيد الدخل بأنه استخدام التوقيت المخطط للاعتراف ببعض المصروفات من خلال الرسملة مثل: مصاريف البحث والتطوير والاعلان، ومصاريف التدريب. أو من خلال إعادة تصنيف بنود قائمة الدخل بين بنود عادية أو غير عادية[2].

وعرفه آخرون تمهيد الدخل هو "استخدام المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والبدائل التي سمحت بها معايير المحاسبة الدولية في تخفيض حدة التقلبات في دخل الشركة عبر الفترات المالية المتتالية بهدف التأكيد على القرارات الاستثمارية للمساهمين"3.

يرى آخرون تمهيد الدخل بأنه مجموعة إجراءات تقوم على استغلال المرونة المتاحة في عمليات اختيار السياسات والإجراءات المحاسبية، بهدف تخفيض التقلبات الطارئة على الدخل لإظهارها بصورة أكثر استقراراً لتعكس الأداء المالي عبر الفترات المتتالية4.

كما عرف مفهوم تمهيد الدخل بأنه أضيق من مفهوم إدارة الأرباح فهو تدخل الإدارة في عمليات القياس والإفصاح لتقليل التقلبات غير المرغوب فيها في الدخل المعلن5.

كما يعرفه البعض على أنه أحد أشكال إدارة الأرباح، ومصمم لتقليل انحرافات سلسلة الأرباح بما في ذلك حفظ المكاسب خلال السنوات الجيدة لاستخدامها في غيرها من السنوات، فهي محاولة من جانب إدارة الشركة لتقليل الاختلافات غير الطبيعية في الأرباح إلى الحد المسموح به بموجب مبادئ الإدارة،

---

[1] عبد الله، حسين محمود،(2010).أثر مرونة معايير المحاسبة الدولية في إدارة الأرباح. (رسالة ماجستير غير منشورة), جامعة دمشق, سوريا، ص78

[2] العبدالله، رياض والحسناوي، ميشيل، عقيل، (2006)، العوامل المؤثرة في عملية تمهيد الدخل، دراسة ميدانية على الشركات المساهمة الصناعية العراقية . المجلة العربية للمحاسبة، مجلد 9 ، العدد (1)، ص (27-72).

[3] الشمري، ميسون(2016) أثر تمهيد الدخل على الأداء المالي، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، غزة.ص 27

[4] Acharya, V.V. & Lambrecht, B.M.)2011(. A Theory of Income smoothing When Insiders Know More Than Outsiders, Working Paper, National Bureaue of Economic Research.June 2011,p10.

[5] الخوري، عبير، شخاترة، محمد(2014) مدى استخدام ممارسات تمهيد الدخل في قطاع الخدمات الأردني، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد10، العدد4، ص2.

ويحدث الدخل الممهد إما بطريقة طبيعية ناتجة عن الأعمال التشغيلية للشركة، أو بطريقة مفتعلة ناتجة عن تدخل الإدارة التي تهدف إلى تحقيق الاستقرار في نمو الدخل[1].

تشير غالبية الدراسات إلى أنه يمكن للإدارة التدخل في تمهيد الدخل نتيجة لاتباع أحد أسلوبين هما: تمهيد الدخل الحقيقي (Real Smoothing) وتمهيد الدخل المصطنع (Artificial Smoothing)2.

أ- تمهيد الدخل الحقيقي (Real Smoothing):

هو التمهيد الذي يشير إلى تنفيذ الصفقات التجارية أو عدم تنفيذها في ضوء تأثيرها على تمهيد الدخل أي أن هناك عمليات فعلية تحدث وينتج عنها تغيراً في الأرقام المحاسبية مما يؤثر بشكل مباشر على الدخل وذلك عن طريق القرارات التشغيلية الفعلية مما ينعكس على التدفقات النقدية3.

ب-تمهيد الدخل المصطنع (Artificial Smoothing):

هو التمهيد الذي تقوم بموجبه الإدارة من خلال الاختيار المحاسبي للتقرير عن الأرباح المحاسبية بما يتماشى مع رغباتها في تمهيد الدخل، دون حدوث أي تغيير اقتصادي حقيقي في أداء المنشأة. وبالتالي لا يؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية وإنما على بعض الأرقام المحاسبية كما في نقل البنود أو العناصر المكونة للقوائم المالية أو تغيير في الطرق المحاسبية المتبعة4.

2- المحاسبة الإبداعية Creative Accounting

يعرف (Naser, 1993) المحاسبة الإبداعية بأنها: عبارة عن عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال استغلال الثغرات في المبادئ المحاسبية وذلك بهدف تحويل القوائم المالية من ما يجب أن تكون عليه إلى ما يرغبه معدو هذه القوائم5.

---

[1] Tucker. J., and Zarowin. P., 2006, **Does Income Smoothing Improve Earning informativeness?**, The Accounting Review, Vol 81, NO. 1, PP. 251-270

[2] الخوري، عبير، شخاترة، محمد(2014) مرجع سبق ذكره.ص 4.

[3] صقور، رنا(2014) مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 36، العدد3، ص6.

[4] عبد الله، حسين محمود،(2010).مرجع سبق ذكره، ص75

[5] Naser, K. , Nuseibah, R. (2003) Quality of Financial Reporting : Evidence from The Listed Saudi Nonfinacial Companies, International Journal of Accounting , Vol.38 : 41-69.

ويستخدم (العاني) اصطلاح المحاسبة المبدعة بدلاً من اصطلاح المحاسبة الإبداعية إذ يصفها بأنها هي"عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يُفَضِل مُعِد هذه الكشوفات أن يُبلغ عنه، وهي أيضاً عملية تتم من خلالها هيكلة المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة بدلاً من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية[1].

ويعرف (Oriol, Amat,2000) المحاسبة الإبداعية بأنها:

– "العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال2"

– هي العملية التي يتم فيها إعادة هيكلة العمليات بحيث ينتج عنها النتائج التي يرغب بها المعدون بدلاً من النتائج الحقيقية3.

ويقدم (Phillips) مفهومه عن المحاسبة الإبداعية بكونها عبارة عن " وصف شامل وعام لعملية التلاعب بالمبالغ أو العرض المالي لدوافع داخلية4.

كما تم تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية مضللة5.

أن المحاسبة الإبداعية "تتمثل بعملية أو ممارسة يستطيع المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية وذلك عن طريق استغلال الثغرات الموجودة في المعايير أو الاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في تطبيق السياسات المحاسبية التي تجيزها معايير المحاسبة الدولية أو غيرها

---

[1] www.infotechaccountants.com

[2] Amat,O.,et al., 2000 a ,"The Struggle Against Creative Accounting is:/True and FairView/ Part of The Problem or Part of The Solution .", Working paper, Available at SSRN, P.3

[3] Amat,O.,et al., 2000 a , P5

[4] Breton, G. and Tuffler , R. J. , " Creative Accounting and Investment Analyst Response"P98 .

[5] حمادة، رشا(2010) دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد26، العدد2. ص10

لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الوحدات الاقتصادية أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة" [1].

عرفها آخرون على أنها: "شكل من أشكال التلاعب والخداع في مهنة المحاسبة وأن استخدام المحاسبة الإبداعية لا يكون في الإجراءات والمبادئ المحاسبية بحد ذاتها وإنما في كيفية استخدامها وتوظيفها بغرض تحويل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما هي مُعدة من أجله لخدمة أغراض معينة"[2].

تم تقديم تعريف للمحاسبة الإبداعية بأنها تعني أن المحاسب يكون مبدعاً بشكل إيجابي بفهم جميع مفاهيم المحاسبة وتطبيقاتها من حيث شكلها القانوني ومن ثم يستخدم إبداعاته في التعبير عن صدق الإفصاح بالقوائم المالية وقد يتطور هذا الإبداع لإخفاق حقائق مالية كحالة تدهور أو إخفاق لبعض النسب المالية[3].

أنَّ المحاسبة الإبداعية تتمثل في اتباع التحايل والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضع الشركة بشكل يخدم مصالح أطراف محددة أو إخفاء حقائق محددة[4].

وفيما يلي بعض الأساليب التي يتم فيها استخدام المحاسبة الإبداعية، وأثر كل منها على القوائم المالية[5]:

1- عدم إظهار الحسابات المستحقة والمعدومة بقصد تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها وهذا يؤدي إلى تضخيم الأرباح والموجودات المتداولة وتضخيم حقوق الملكية والموجودات المتداولة.
2- اعتماد تقديرات الإدارة للمخزون والبضائع وصعوبة تحقق المدقق الخارجي منها وهذا يؤدي إلى تضخيم الأرباح والموجودات المتداولة.

---

[1] طالب، باخجة(2013) تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السليمانية، كلية الإدارة والاقتصاد.ص19.

[2] لأغا، عماد سليم(2011) دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، غزة. ص82.

[3] عبد العظيم، أميرة(2012) دراسة تحليلية لأساليب المحاسبة الاختلاقية وانعكاساتها العملية على نطاق مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، كلية التجارة، ص4.

[4] بدوي، نور (2018) مرجع سبق ذكره، ص43

[5] Ronen, J., And Yaari, V., (2008). Earnings Management :Emerging Insights In Theory, Practice, And Research, New Yourk , N.Y, Springer

3- تضمين المبيعات عقود بيع غير مؤكدة وهذا يؤدي إلى تضخيم المبيعات والأرباح.
4- تسجيل جزء من المبيعات في المدة اللاحقة أو الماضية وهذا يؤدي إلى التأثير على النتائج والأرباح.
5- عدم استبعاد المبيعات ما بين الوحدات الاقتصادية التابعة والقابضة وهذا يؤدي إلى تضخيم المبيعات وإعادة التقييم للموجودات الثابتة وهو ما يؤدي إلى تضخيم الموجودات وحقوق المساهمين.
6- زيادة توزيعات أرباح الشركات التابعة إلى الوحدة الاقتصادية الأم وهما يؤدي إلى تضخيم أرباح الاستثمارات.

أساليب المحاسبة الإبداعية التي تعتمدها إدارات الشركات للتلاعب في قائمة المركز المالي[1]:

1- عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة.
2- التلاعب بأسعار الصرف عند ترجمة المعاملات بعملة أجنبية.
3- التلاعب في أسعار السوق عند تقويم محفظة الأوراق المالية.
4- تخفيض غير مبرر في مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية.
5- التلاعب في تصنيف الاستثمارات مثل تصنيف المتداولة منها إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها.
6- إدراج مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف في حقوق الملكية بدلاً من قائمة الدخل.
7- إضافة مكاسب سنوات سابقة إلى أرباح السنة الحالية بدلاً من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة.
8- إهمال الإفصاح عن الالتزامات الطارئة أو المشروطة.
9- الحصول على قرض طويل الأجل قبل نهاية السنة المالية لسداد قرض قصير الأجل لتحسين البنود غير العادية.
10- عدم إدراج الأقساط المستحقة من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة.

أساليب المحاسبة الإبداعية التي تعتمدها إدارات الشركات للتلاعب في قائمة الدخل[1]:

[1] باخجة، محمد طالب (2013) مرجع سبق ذكره، ص74

1- إجراء صفقات بيع صورية في نهاية العام ليتم إلغاؤها خلال العام القادم.

2- إجراء صفقات بيع حقيقية بشروط بيع سهلة.

3- تسجيل بضاعة الأمانة المرسلة للوكيل كمبيعات.

4- تغيير غير مبرر في الطريقة المتبعة في تقويم المخزون للتلاعب بتكلفة البضاعة المباعة.

5- تضمن كشوف الجرد أصنافاً راكدة.

6- رسملة مصروف إيرادي لا تنطبق عليه شروط الرسملة.

7- إجراء تغيير غير مبرر في طريقة الاهتلاك للأصول الثابتة.

3- محاسبة تنظيف الدفاتر Big Bath

يعبر مفهوم تنظيف الدفاتر عن توقع الإدارة أن تواجه الشركة سلسلة من الانتكاسات في الأرباح خلال عدة سنوات مستقبلية، فتقرر أن تعترف بالأخبار السيئة المستقبلية في عام واحد وبشكل يجعل السنوات المستقبلية غير مثقلة باستمرار الخسائر، أي هي عملية التقرير عن نفقات وخسائر مبالغ فيها بقصد تنظيف ميزانية الشركة تحضيراً لتحقيق أرباح في الفترات المستقبلية حيث تغرق الشركة في أزمة كبيرة خلال سنة واحدة وتعود في السنوات اللاحقة دون أي مشاكل[2].

تم تعريفها بأنها: الأسلوب الذي يؤدي إلى تخفيض الدخل للفترة الحالية، وتحميله حجماً كبيراً من الخسائر، وذلك بغية تحرير الدخل المستقبلي من هذه النفقات؛ لتظهر الأرباح بشكل كبير في الفترات المستقبلية وعلى المدى الطويل[3].

تظهر هذه الممارسة عندما تتوقع الشركة ظهور مصاريف كبيرة خلال فترة الانخراط في تغييرات هيكلية، والتي قد تمتد إلى عدة سنوات بدلاً عن الاعتراف بهذه المصاريف بمجرد ظهورها حيث ينتج

---

[1] Wang, Jong-Yi, Janice C. Probst, Carleen H. Stoskopf, Jimy M. Sanders And James F. Mctigue, (2011), Information Asymmetry And Performance Tilting In Hospital: A National Empirical Study, Health Econ 20

[2] رمضان، علي محمود (2014) مرجع سبق ذكره، ص73.

[3] بدوي، نور (2018) مرجع سبق ذكره، ص45

عن ذلك تخفيض الدخل بإجمال المصروفات المتوقعة في سنة واحدة والهدف من ذلك تعزيز دخل السنوات التالية(Levitt, 1998)[1].

ووفقاً لِـ (Mckee,2005) هي أسلوب لتنظيف الدفاتر عن طريق المبالغة المفرطة في الاعتراف بالخسائر الدفترية وتلجأ الإدارة إلى مثل هذا الأسلوب في حالات إعادة هيكلة الأنشطة أو إعادة جدولة الديون أو لدى احتساب قيمة تدني الأصول، أو إعادة التنظيم التي تتطلب بيع إحدى شركاتها التابعة أو إحدى وحداتها الإنتاجية الهامة, أو قد تلجأ الإدارة إلى مثل هذه الإجراءات عندما تستلم إدارة الشركة مهماتها من إدارة سابقة وذلك بقصد إظهار خسائر وهمية تحملها للإدارة السابقة لتجني هي أثارها الإيجابية في الفترة اللاحقة ذلك لأن هذه الإجراءات تنعكس أثارها في بداية الأمر سلباً على السعر السوقي لأسهم الشركة لتظهر أثارها الايجابية في الأجل الطويل بعد أن يعود سعر السهم إلى الارتفاع مرة أخرى[2].

ترى الباحثة أن إدارة الأرباح بجميع أشكالها وأساليبها المتعددة التي تستخدمها الإدارة في المنشأة من أجل إظهار رقم ربح عالي لتحافظ على مركزها التنافسي تؤدي إلى فقدان المنشأة لمصداقيتها والثقة بها خصوصاً إذا تم اكتشاف إدارة الأرباح من قبل المستثمرين أو المتعاملين مع المنشأة.

ثالثاً: مخاطر ممارسة إدارة الأرباح:

تتمحور ممارسات إدارة الأرباح حول التحريف المتعمد لصافي الدخل المفصح عنه وهو ما يؤدي إلى خلل واضح في أداء المنشأة مع استمرار هذه الممارسات أو مع امتداد آثارها لفترات لاحقة في عمر المنشأة وهو ما يظهر جلياً في ما ينتج من العديد من المخاطر المرتبطة بتطبيق هذه الممارسات، والتي تنعكس آثارها السيئة على الجوانب المالية والتنظيمية للمنشأة ومن أهم هذه المخاطر والمشاكل ما يلي[3]:

[1] Levitt, A. (1998), "The numbers game", speech delivered at the NYU Center for Law and Business, New York, NY, 28 September, available at: www.sec.gov

[2] Mckee ,T, (2005), Earnings Management ,an executive perspective, Mason ,O.H, Thomson.

[3] Clikman paul M.(2003), where Auditiors fear to tread : Internal Auditors Should be Proactive in Educating companies on in perils of Earnings Management and in Searching for signs of its Use, High Beam Research.

1- تخفيض قيمة المنشأة: حيث توجد العديد من القرارات التي تتخذها المنشأة للتأثير على الأرباح قصيرة الأجل، إلا أنها يمكن أن تؤدي إلى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية مستقبلاً كتأجيل الاعتراف بالنفقات او تأجيل إجراءها مما قد يؤدي إلى فشل المعدات أو خسارة حصة المنشأة في السوق وتخفيض الإنتاجية.

3- **إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية:** تتم ممارسة إدارة الأرباح على مستوى الإدارة التشغيلية إلى

جانب العليا، حيث يعالج مديرو الإدارات التشغيلية البيانات المالية لأهداف معينة وهو ما ينتج عنه إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا، فتبقى الأخطاء دون تصحيح لفترة زمنية طويلة.

3- التعرض لعقوبات اقتصادية: ومن أمثلة ذلك فرض عقوبة على شركة W.R.Grance من قبل البورصة الأمريكية بتغريمها بمليون دولار مع إعادة احتساب أرباحها بين عام 1990-1992 وذلك لأن الشركة قامت بتخفيض أرباحها عن تلك الفترة، وكذلك كان على الشركة أن تعيد الاحتياطيات المكونة بين عامي 1993-1995 إلى الأرباح. والجدير بالذكر أن إعادة إعداد البيانات المالية ونشرها يعد في حد ذاته من العقوبات الرادعة لما يترتب عليه من تكلفة.

4- تلاشي المعايير الأخلاقية: إن الوضع الأخلاقي لإدارة الأرباح هو موضع خلاف ويعتمد على ما إذا كانت ممارستها مبررة أخلاقياً من عدمه وما إذا كانت الإدارة تقصد من وراء ذلك تحسيناً جوهرياً لبعض الجوانب المتعلقة باستراتيجيتها المستقبلية أم لغرض التضليل المتعمد للجهات ذات العلاقة وللتأثير على اتجاه مستخدمي القوائم المالية، وعادةً ما تكون ممارسة إدارة الأرباح ممارسة مشكوكاً فيها وتتعارض مع المعايير الأخلاقية للأداء، حيث ترسل رسالة للعاملين بأنها تخفي الحقيقة وتضلل الغير مما يولد مناخاً غير أخلاقياً لدى العاملين ويتيح لهم ممارسة أنشطة غير مقبولة تؤدي في النهاية إلى مخالفات جوهرية في القوائم المالية.

وترى الباحثة إن ممارسات إدارة الأرباح تكمن من جانبين: منها ما يتم دون أي انتهاك لمعايير المحاسبة الدولية وهو الجانب القانوني لإدارة الأرباح ومنها ما يتم عبر انتهاك معايير المحاسبة الدولية، وهو ما يؤثر على سمعة الشركة ويفقد الثقة بها.

الفصل الثالث:

الدراسة العملية

يتضمن هذا الفصل الدراسة العملية للبحث، من خلال تطبيق الفرضيات واختبارها، لدراسة دور المدقق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، من خلال الاختبارات الإحصائية الملائمة،

أولاً: لمحة عن الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

بدأت تجربة تطوير قطاع الأوراق المالية في سورية في عام 2005 من خلال إحداث هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية كجهة ناظمة لعمل هذا القطاع وفق القانون رقم /22/ لعام 2005 وتعليماته التنفيذية والقرارات الناظمة له، كما أحدثت سوق دمشق للأوراق المالية وفق القانون رقم 55 لعام 2006 كجهة تتمتع بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري، ولها بهذه الصفة تملك الأموال المنقولة وغير المنقولة والتصرف بها، والقيام بجميع التصرفات القانونية لتحقيق أهدافها، بما في ذلك إبرام العقود وهي ترتبط بهيئة الأوراق والأسواق المالية السورية وتعمل تحت إشرافها. وتم افتتاح السوق وبدء عمليات التداول في 2009/3/10 بأربع شركات مدرجة لتصل إلى أربع وعشرين شركة في نهاية عام 2014، وإلى 27 شركة مدرجة نهاية عام 2019، وتهدف السوق إلى توفير المناخ المناسب لتسهيل استثمار الأول وتوظيفها وتأمين رؤوس الأموال اللازمة لتوسيع النشاط الاقتصادي من خلال ترسيخ أسس التداول السليم والواضح والعادل للأوراق المالية، وتشمل مهام السوق ما يلي[1]:

1. وضع وتطبيق الإجراءات وأساليب العمل الكفيلة بضمان تداول كفؤ وشفاف وتوفير آليات عمل وأنظمة متطورة.
2. التأكد من عدالة متطلبات الإدراج وكفايتها وشفافيتها، وتطبيق قواعد التداول السليم، وتوفير المعلومات الصحيحة عن الأوراق المالية المدرجة في السوق.
3. توفير قواعد وإجراءات سليمة وسريعة ذات كفاية للمقاصة والتسوية من خلال مركز المقاصة والحفظ المركزي.

[1] المرسوم التشريعي رقم /55/ لعام 2006.

4. وضع معايير مهنية لشركات الخدمات والوساطة المالية المرخص لها ومعتمديهم وتطبيقها في السوق، وكذلك معايير التدريب والخبرة لأعضائها.
5. التحقق من قوة ومتانة الأوضاع المالية لشركات الخدمات والوساطة المالية من خلال المراجعة الدورية لمدى التزامها بمعايير كفاية رأس المال، ووضع الترتيبات المناسبة لحماية الأموال والأوراق المالية المودعة لهذه الشركات.
6. إعداد التقارير ونشر المعلومات والمؤشرات عن أداء ونشاط السوق.
7. إقامة علاقات تعاون مع الأسواق والبورصات والمنظمات الإقليمية والدولية ذات العلاقة.
8. إبداء الرأي في تطوير التشريعات والأنظمة ذات العلاقة بعمل السوق.

- وقد بلغ عدد الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية نهاية العام 2019 سبع وعشرون شركة مدرجة وقد توزعت على خمسة قطاعات كما يلي:

القطاع	عدد الشركات
المصارف	14
التأمين	6
الصناعة	2
الزراعة	1
الخدمات	2
الاتصالات	2
المجموع	27

الجدول رقم (4) يبين توزع الشركات المدرجة على القطاعات

ثانياً: مجتمع الدراسة وعينتها.

يتألف مجتمع البحث من جميع الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، وعددها أربعة وعشرين شركة تتوزع على قطاعات: المصارف (14)، التأمين (6)، الخدمات (2)، الصناعة (1)، الزراعة (1)، وتمت دراسة جميع الشركات في مجتمع الدراسة باستثناء شركة نماء الزراعية الموقوفة عن التداول منذ عام 2014.

المصارف			
الرقم	الشركة	الرقم	الشركة
1	المصرف الدولي للتجارة والتمويل	8	بنك الأردن سورية
2	بنك سورية والمهجر	9	فرنسبنك
3	بنك بيمو السعودي الفرنسي	10	الشرق
4	بنك بيبلوس سورية	11	بنك سورية الدولي الإسلامي
5	بنك عودة سورية	12	بنك الشام
6	البنك العربي سورية	13	قطر الوطني سورية
7	بنك سورية والخليج	14	بنك البركة سورية
التأمين			
الرقم	الشركة	الرقم	الشركة
15	الشركة المتحدة للتأمين	18	الشركة السورية الكويتية للتأمين
16	الشركة الوطنية للتأمين	19	شركة الاتحاد التعاوني للتأمين
17	آروب سورية	20	شركة العقيلة للتأمين التكافلي
الخدمات			
الرقم	الشركة	الرقم	الشركة
21	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق	22	الشركة الأهلية للنقل
الصناعة			
الرقم	الشركة		
23	الشركة الأهلية للزيوت		
24	اسمنت البادية		
الاتصالات			
الرقم	الشركة		
25	سيريتل موبايل تيليكوم		
26	Mtn سورية		
الزراعة			

رقم	الشركة		
27	الشركة الهندسية للاستثمارات الزراعية– نماء		

الجدول رقم (5) مجتمع البحث المصدر: موقع سوق دمشق للأوراق المالية

ثالثاً: أداة الدراسة:

تم تطبيق الدراسة على مدققي الحسابات المعتمدين من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية القائمين على تدقيق حسابات الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، حيث استخدمت الاستبانة بوصفها أداة لجمع البيانات اللازمة للبحث باعتبارها من أدوات البحث العلمي المناسبة التي تحقق أهداف الدراسة الوصفية للحصول على حقائق ومعلومات مرتبطة بواقع معين وقد تم تصميم الاستبانة في صورتها الأولية بالاستفادة من الإطار النظري واستبيانات الدراسات السابقة، ذات العلاقة بموضوع الدراسة وبالرجوع إلى الدكتور المشرف وعرضها على المحكمين للتأكد من صدق الاستبيان.

(وقد صممت الاستبانة في ثلاثة أقسام):

القسم الأول: وهو مخصص للأسئلة العامة ويشمل البيانات الديمغرافية عن أفراد عينة البحث، وهي عدد سنوات الخبرة، التأهيل العلمي، المستوى الإداري، الخدمات التي يقدمها المكتب.

القسم الثاني: يحتوي هذا القسم على 29 سؤالاً لقياس الخدمات غير التأكيدية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ومقسمة كما يلي:

أ– 7 أسئلة لقياس المحور الأول: دور المدقق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

ب–7 أسئلة لقياس المحور الثاني: الخدمات الاستشارية.

ت–8 أسئلة لقياس المحور الثالث: الخدمات المحاسبية.

ث–7 أسئلة لقياس المحور الرابع: الخدمات الضريبية.

وبعد التأكد من صدق وثبات أداة الدراسة (الاستبيان) تم توزيعها على عينة الدراسة، وبلغ عدد الاستبانات الموزعة (65) استبيان ثم تم جمع الاستبانات حيث تم استرجاع (54) استبيان ووجدت

ضرورة استبعاد (4) استبيانات لعدم اكتمال الإجابات أو لوضع إجابة المحايد لكل الفقرات، وبذلك أصبح إجمالي الاستبانات المقبولة للتحليل (50) استبانة أي ما نسبته (76.92%)

رابعاً: ثبات الأداة Instrument Reliability:

تم إجراء اختبار الثبات على عينة البحث باستخدام معامل Cronbach's Alpha ويقصد بثبات أداة القياس "الاتساق الداخلي بين عباراتها "حيث تتراوح قيمة معامل الارتباط Cronbach's Alpha بين (0-1) وحتى يتمتع المقياس بالثبات يجب ألا يقل الحد الأدنى لقيمة المعامل عن (0.70) ويوضح الجدول رقم (1) نتائج التحليل لمعامل Cronbach's Alpha لأسئلة كل محور من محاور الاستبيان بالإضافة إلى المعامل الكلي للاستبيان وذلك بالنسبة لكل متغير من المتغيرات على حدى حيث بلغت قيمة معامل الاتساق الداخلي 0.807 وهي تمثل قيمة جيدة لثبات الاتساق الداخلي ومقبولة لأغراض التحليل ويمكن الاعتماد على استجابات أفراد العينة في اشتقاق النتائج المتعلقة بمجتمع الدراسة.

يبين الجدول رقم (6) نتائج اختبار Cronbach's Alpha

المحور	تسلسل الفقرات	قيمة معامل ألفا كرونباخ	الترتيب
ممارسات إدارة الارباح	(1-7)	0.84	1
الخدمات الاستشارية	(8-14).	0.74	4
الخدمات المحاسبية	(15- 22)	0.83	2
الخدمات الضريبية	(23 - 29)	0.78	3
الاستبيان بالكامل		**0.807**	--

درجات مقياس ليكرت

الجدول رقم (7) استخدام مقياس ليكرت كأداة لقياس أجوبة المشاركين

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
5	4	3	2	**1**

خامساً: الأدوات الإحصائية المستخدمة:

تمت الاستفادة من الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) الإصدار 24 في تحليل البيانات التي تم جمعها، كما تم استخدام عدد من المقاييس الإحصائية الوصفية والاستدلالية والاختبارات التي تلائم متغيرات الدراسة وتخدم أهدافها في التوصل إلى النتائج المرجوة وأهم هذه المقاييس والاختبارات:

1- **مقاييس النزعة المركزية:** حيث تم اختبار الوسط الحسابي نظراً لأنه من أشهر مقاييس النزعة المركزية وأكثرها شيوعاً واستخداماً.

2- **مقاييس التشتت:** وتم استخدام مقياس متميز بكثرة الاستخدام وصلاحيته في كثير من الحالات وهو الانحراف المعياري حيث تم حساب قيمة هذا المقياس لجميع إجابات واتجاهات أفراد عينة الدراسة.

3- **الانحدار البسيط (simple Regression)**: تم استخدام الانحدار البسيط بغية اختبار فرضيات البحث واختبار ومعرفة مدى تأثير متغير مستقل واحد بمفرده على عناصر المتغير التابع حيث أن كل تغير بمقدار وحدة واحدة في المتغير المستقل ستؤدي إلى تغير بمقدار قيمة معلمة الانحدار في المتغير التابع ، وتم استخدام اختبار ستيودنت (T test) لمعرفة معنوية معلمة الانحدار أو عدم معنويتها وذلك عند مستوى ثقة 95% أي مستوى معنوية 5% فإذا كان مستوى معنوية sig لاختبار ستيودنت أصغر من 5% ستكون معلمة الانحدار معنوية، كما يتم أيضاً استخراج معامل التحديد والذي يعبر عن النسبة المئوية التي يفسرها المتغير المستقل من تغيرات المتغير التابع تم استخدام اختبار anova لمعرفة فيما إذا كان النموذج معنوي أم لا وذلك حسب قيمة(F).

4- **معامل ارتباط بيرسون:** تتراوح قيمة معامل ارتباط بيرسون بين (-1) و (+1) إذ أن قيمة الصفر تعبر عن عدم وجود علاقة والإشارة الجبرية لمعامل الارتباط تعبر عن نوع العلاقة (أو جهتها) فإذا كانت الإشارة الجبرية موجبة فهذا يعني أن العلاقة طردية، أما إذا كانت سالبة فذلك يعني أن العلاقة عكسية، أي أن ازدياداً ما في قيمة المتغير الأول يوافقه نقصان في قيمة المتغير الثاني، وأن القيمة المطلقة لمعامل الارتباط تعبر عن قوة العلاقة بين المتغيرين، وبشكل عام تعد العلاقة موجودة إذا تجاوزت القيمة المطلقة لمعامل الارتباط 0.5.

5- **معامل التحديد:** والذي يعبر عن النسبة المئوية التي يفسرها المتغير المستقل من تغيرات المتغير التابع.

6- **الانحدار المتعدد (Multiple Regression):** يهدف إلى معرفة مدى تأثير جميع المتغيرات المستقلة مجتمعة على المتغير التابع.

سادساً: خصائص أفراد عينة الدراسة:

تم توصيف مفردات عينة الدراسة تبعاً لسنوات الخبرة والمؤهل العلمي، والمستوى الإداري.

الجدول رقم (8) تحليل خصائص عينة الدراسة

المستوى الإداري	إدارة عليا	إدارة وسطى	إدارة تنفيذية	**المجموع**
التكرار	5	41	4	50
النسبة المئوية	%10	%82	%8	%100
المؤهل العلمي	دكتوراه	ماجستير	بكالوريوس	المجموع
التكرار	5	19	26	50
النسبة المئوية	%10	%38	%52	%100
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	بين 5 إلى 10	بين 10 إلى 15	المجموع
التكرار	37	7	6	50
النسبة المئوية	%74	%14	%12	%100

يبين الجدول أعلاه ما يلي:

- غالبية أفراد العينة تعمل في الإدارة الوسطى بما نسبته 82%، يليه الإدارة العليا بما نسبته 10% ثم تليه بالمرتبة الثالثة الإدارة التنفيذية بما نسبته 8%.
- شكلت فئة حملة الشهادة الجامعية المرتبة الأولى بنسبة 52% من أفراد العينة يليها حملة شهادة الدراسات العليا بنسبة 48% وهو ما يعكس طبيعة العمل بأنشطة التدقيق والتي تتعلق بالعديد من أنشطتها بأمور مالية وتقنية تتطلب مستوى تعليمي معين، وبالوقت ذاته تشير إلى التوجه الملحوظ لدى العاملين في مكاتب التدقيق لاستكمال تحصيلهم العلمي والحصول على شهادات الدراسات العليا.
- أن سنوات الخبرة لغالبية أفراد العينة أقل من 5 سنوات بنسبة مئوية بلغت 74%، ثم يليه في ذلك من لديه خبرة تتراوح بين 5 وحتى 10 سنوات بنسبة مئوية بلغت 14%، لتأتي بالمرتبة الثالثة من لديهم خبرة تتراوح بين 10 وحتى 15 سنة بما مقداره 12%، وتشير هذه النسب إلى أن أغلب أفراد العينة من ذوي الخبرة في العمل بمكتب التدقيق.

سابعاً: الإحصاءات الوصفية لمحاور الدراسة:

تتضمن الإحصاءات الوصفية قيم كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الاستبانة ولإجمالي كل محور للوصول إلى الأهمية النسبية لكل منها، حيث تم اعتبار أن الحد الفاصل بين الأهمية المرتفعة والمتوسطة هي قيمة المتوسط البالغة 3.4.

وبالتالي يهدف هذا الجزء للوقوف على الأهمية النسبية لكل متغير من متغيرات الدراسة وفقاً لإجابات أفراد العينة وفق ما يلي:

الجدول رقم (9) الأهمية النسبية للموافقات

فئات قيم المتوسط الحسابي	التقدير
من 1 الى 1.79	درجة موافقة منخفضة جدا
من 1.8 الى 2.59	درجة الموافقة منخفضة
من 2.6 الى 3.39	درجة الموافقة متوسطة

من 3.4 الى 4.19	درجة الموافقة مرتفعة
من 4.2 الى 5	درجة الموافقة مرتفعة جدا

التحليل الوصفي للمحور الأول دور المدقق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

الجدول رقم (10) التحليل الوصفي للمحور الأول دور المدقق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

الرقم	محتوى الفقرة	N	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الأهمية	الترتيب
1	يتحمل مدقق الحسابات مسؤولية اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح	50	4.28	.57286	مرتفعة جداً	1
2	يتحمل مدقق الحسابات مسؤولية اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح التي تتم بشكل لا يخالف المعايير والمبادئ المحاسبية	50	4.08	.48823	مرتفعة	4
3	من مصلحة المساهمين الحد من ممارسات إدارة الأرباح داخل الشركة	50	4.14	.60643	مرتفعة	2
4	يعتبر رقم الأرباح المقياس الأفضل لأداء الإدارة	50	4.12	.65900	مرتفعة	3
5	تتأثر قدرة المدقق على إبداء رأي متحفظ أو سلبي بالخدمات غير التأكيدية التي يقدمها للشركة محل التدقيق	50	2.94	1.07684	منخفضة	7
6	تساهم الخدمات غير التأكيدية التي يقدمها مدقق الحسابات في تعزيز الالتزام بمعايير العرض والإفصاح	50	3.48	1.01499	مرتفعة	6
7	تساهم الخدمات غير التأكيدية التي يقدمها مدقق الحسابات في تعزيز إلمام كادر الشركة محل التدقيق بالمعايير والمبادئ المحاسبية	50	3.86	.80837	مرتفعة	5
	المحور	50	3.842	.39176	مرتفعة	

يبين الجدول رقم (10) تقارب آراء أفراد العينة تجاه دور المدقق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال قيم متوسطات الإجابات المتقاربة والتي كانت درجة الموافقة فيها جيدة (موافق) نوعاً ما حيث جاءت الفقرة رقم 1 التي تنص " يتحمل مدقق الحسابات مسؤولية اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح. " أولاً بمتوسط 4.28 وبانحراف معياري بلغ 0.57 تليها الفقرة رقم 3 المتعلقة " من مصلحة المساهمين الحد من

ممارسات إدارة الأرباح داخل الشركة." كذلك جاءت الفقرة رقم 4 ثالثاً بمتوسط 4.12، وفي المرتبة الرابعة جاءت الفقرة رقم 2.

وبالتالي بلغ متوسط المحور 3.84 وبانحراف معياري 0.39 مما يشير لزيادة متوسط العبارات عن المتوسط الافتراضي لها وبالتالي فإن الموافقة مرتفعة للمحور الأول.

التحليل الوصفي للمحور الثاني دور خدمات المدقق الاستشارية بشكل يعزز في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

الجدول رقم (11) التحليل الوصفي للمحور الثاني دور خدمات المدقق الاستشارية بشكل يعزز في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

الرقم	محتوى الفقرة	N	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الأهمية	الترتيب
8	تساهم الخدمات التقنية التي يقدمها مدقق الحسابات في الحد من استخدام المدراء للأحكام الشخصية	50	4.16	.68094	مرتفعة	2
9	تساهم الاستشارات الإدارية التي يقدمها مدقق الحسابات في الحد من سعي الإدارة لجعل رقم الأرباح متفقاً بشكل دائم مع توقعات المحللين الماليين	50	3.90	.73540	مرتفعة	7
10	تساهم خدمات التخطيط المالي التي يقدمها مدقق الحسابات في ربط التدفقات النقدية بالأرباح	50	3.94	.46991	مرتفعة	6
11	تساهم خدمات المدقق المتعلقة بتطوير نظم المعلومات المحاسبية في ربط حسابات العملاء بالإيرادات بالشكل الذي يحد من ممارسات إدارة الأرباح	50	4.02	.47337	مرتفعة	4
12	تساهم خدمات المدقق المتعلقة بالجانب القانوني في الحد من استغلال الثغرات التشريعية	50	4.162	.42185	مرتفعة	1
13	تساهم خدمات المدقق التسويقية في تحسين قدرة الإدارة على توقع أرقام حقيقية للإيرادات بحيث لا تضطر الإدارة	50	3.96	.53299	مرتفعة	5

	لاستخدام أساليب إدارة الأرباح لاحقاً					
14	تساهم خدمات دراسة الجدوى الاقتصادية التي يقدمها مدقق الحسابات في الحد من استخدام المدراء للأحكام الشخصية وتحسين صورة المنشأة أمام الملاك وغيرهم من المستفيدين	50	4.06	.76692	مرتفعة	3
	المحور	50	4.028	.33410	مرتفعة	

يبين الجدول رقم (11) تقارب آراء أفراد العينة تجاه دور الخدمات الاستشارية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال قيم متوسطات الإجابات المتقاربة والتي كانت درجة الموافقة فيها جيدة (موافق) نوعاً ما حيث جاءت الفقرة رقم 12 التي تنص " تساهم خدمات المدقق المتعلقة بالجانب القانوني في الحد من استغلال الثغرات التشريعية. " أولاً بمتوسط 4.162 وبانحراف معياري بلغ 0.421 تليها الفقرة رقم 8 المتعلقة " تساهم الخدمات التقنية التي يقدمها مدقق الحسابات في الحد من استخدام المدراء للأحكام الشخصية." كذلك جاءت الفقرة رقم 14 ثالثاً بمتوسط 4.06، وفي المرتبة الرابعة جاءت الفقرة رقم 11.

وبالتالي بلغ متوسط المحور 4.028 وبانحراف معياري 0.334 مما يشير لزيادة متوسط العبارات عن المتوسط الافتراضي لها وبالتالي فإن الموافقة مرتفعة للمحور الثاني.

التحليل الوصفي للمحور الثالث دور خدمات المدقق المحاسبية بشكل يعزز في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

الجدول رقم (12) التحليل الوصفي للمحور الثالث دور خدمات المدقق المحاسبية بشكل يعزز في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

الرقم	محتوى الفقرة	N	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الأهمية	الترتيب
15	تساهم الخدمات المحاسبية التي يقدمها مدقق الحسابات في الحد من استخدام الإدارة لتقديرات العمر الإنتاجي للأصول وقيمة الخردة	50	4.081	.75160	مرتفعة	4

16	تساهم الخدمات المحاسبية التي يقدمها مدقق الحسابات في الحد من استخدام تقديرات القيم القابلة للتحقق من حسابات العملاء	50	3.745	.96489	مرتفعة	6
17	تساهم الخدمات المحاسبية التي يقدمها مدقق الحسابات في الحد من استخدام تقديرات رسملة المصاريف	50	3.60	.98974	مرتفعة	8
18	تساهم الخدمات المحاسبية التي يقدمها مدقق الحسابات في الحد من استخدام تقديرات تقييم المخزون	50	3.74	.89921	مرتفعة	7
19	تساهم الخدمات المحاسبية التي يقدمها مدقق الحسابات في الحد من استغلال مرونة التطبيقات المحاسبية للحصول على قرارات تلائم الإدارة	50	3.88	.82413	مرتفعة	5
20	تساهم خدمات المدقق التدريبية في تقوية الجانب الأخلاقي لمهنة المحاسبة بالشكل الذي يحد من تبني المحاسبين لممارسات إدارة الأرباح	50	4.20	.75593	مرتفعة جداً	1
21	تساهم خدمات المدقق التدريبية في توضيح قواعد السلوك المهني المتعلقة بالموضوعية وعدم التحيز لدى الكادر المحاسبي	50	4.16	.58414	مرتفعة	2
22	تساهم خدمات المدقق المحاسبية في توضيح مفهوم التحليل المالي ودوره في تعزيز قدرة الإدارة على تخطيط المصاريف والإيرادات مما يحد من استخدام الإدارة لممارسات إدارة الأرباح لاحقاً	50	4.082	.60068	مرتفعة	3
	المحور	50	3.935	.42651	مرتفعة	

يبين الجدول رقم (12) تقارب آراء أفراد العينة تجاه دور الخدمات المحاسبية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال قيم متوسطات الإجابات المتقاربة والتي كانت درجة الموافقة فيها جيدة (موافق) نوعاً ما حيث جاءت الفقرة رقم 20 التي تنص " تساهم خدمات المدقق التدريبية في تقوية الجانب الأخلاقي لمهنة المحاسبة بالشكل الذي يحد من تبني المحاسبين لممارسات إدارة الأرباح. " أولاً بمتوسط 4.20 وبانحراف معياري بلغ 0.75 تليها الفقرة رقم 21 المتعلقة " تساهم خدمات المدقق التدريبية في توضيح قواعد السلوك

المهني المتعلقة بالموضوعية وعدم التحيز لدى الكادر المحاسبي." كذلك جاءت الفقرة رقم 22 ثالثاً بمتوسط 4.082، وفي المرتبة الرابعة جاءت الفقرة رقم 15.

وبالتالي بلغ متوسط المحور 3.935 وبانحراف معياري 0.426 مما يشير لزيادة متوسط العبارات عن المتوسط الافتراضي لها وبالتالي فإن الموافقة مرتفعة للمحور الثالث.

التحليل الوصفي للمحور الرابع دور خدمات المدقق الضريبية بشكل يعزز في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

الجدول رقم (13) دور خدمات المدقق الضريبية بشكل يعزز في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

الرقم	محتوى الفقرة	N	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الأهمية	الترتيب
23	تساهم خدمات فحص الإيرادات التي يقدمها مدقق الحسابات في الحد من إدارة المصاريف والإيرادات	50	4.12	.71827	مرتفعة	2
24	تساهم خدمات المطابقة التي يقدمها مدقق الحسابات في الحد من تكوين مخصصات ديون مشكوك فيها لا ترتبط بحسابات العملاء	50	4.32	.79385	مرتفعة جداً	1
25	تساهم المشورات الضريبية التي يقدمها مدقق الحسابات في الحد من اقتطاع احتياطيات لا ترتبط ببنود الميزانية	50	3.70	.93131	مرتفعة	7
26	تساهم خدمات المدقق في إعداد البيانات الضريبية في الحد من إدارة المصاريف والإيرادات	50	3.86	.80837	مرتفعة	5
27	يعتبر تمثيل المدقق لعميله أمام الجهات الحكومية فيما يتعلق بالشؤون الضريبية سبباً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارة العميل	50	3.88	.68928	مرتفعة	4
28	تساهم خدمات المدقق المتعلقة بوضع خطة ضريبية إلى جانب الخطة المالية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح	50	3.96	.72731	مرتفعة	3

29	تساهم خبرة المدقق الدولية في توضيح الاختلافات في التشريعات الضريبية ضمن الأسواق الدولية المختلفة لمنشأة العميل الأمر الذي سوف يحد لاحقاً من استغلال الإدارة للاختلافات التشريعية ضمن ممارساتها لإدارة الأرباح	50	3.76	.82214	مرتفعة	6
	المحور	50	3.9429	.38614	مرتفعة	

يبين الجدول رقم (13) تقارب آراء أفراد العينة تجاه دور الخدمات الضريبية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال قيم متوسطات الإجابات المتقاربة والتي كانت درجة الموافقة فيها جيدة (موافق) نوعاً ما حيث جاءت الفقرة رقم 24 التي تنص " تساهم خدمات المطابقة التي يقدمها مدقق الحسابات في الحد من تكوين مخصصات ديون مشكوك فيها لا ترتبط بحسابات العملاء. " أولاً بمتوسط 4.32 وبانحراف معياري بلغ 0.79 تليها الفقرة رقم 23 المتعلقة " تساهم خدمات فحص الإيرادات التي يقدمها مدقق الحسابات في الحد من إدارة المصاريف والإيرادات." كذلك جاءت الفقرة رقم 28 ثالثاً بمتوسط 3.96، وفي المرتبة الرابعة جاءت الفقرة رقم 27.

وبالتالي بلغ متوسط المحور 3.94 وبانحراف معياري 0.386 مما يشير لزيادة متوسط العبارات عن المتوسط الافتراضي لها وبالتالي فإن الموافقة مرتفعة للمحور الرابع.

ثامناً: اختبار الفرضيات الإحصائية

اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية للخدمات الاستشارية المقدمة من قبل المدقق والحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية.

بغرض اختبار العلاقة بين دور الخدمات الاستشارية والحد من ممارسات إدارة الأرباح، تم تطبيق معادلة الانحدار؛ لبيان أثر المتغير المستقل: (الخدمات الاستشارية) في المتغير التابع: (ممارسات إدارة الأرباح) كما يلي:

الجدول رقم (14) نتائج الارتباط بين متغيرات الدراسة

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.857[a]	.734	-.017	.39517

يُظهر الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط R بلغت: 0,857 وهو ما يبين وجود ارتباط قوي جداً ما بين متغير الخدمات الاستشارية والمتغير التابع (ممارسات إدارة الأرباح)، كما بلغت قيمة معامل التحديد R2: 0,734 أي أن المتغير المستقل قد فسر نسبة: 73.4% من تغيرات المتغير التابع.

الجدول رقم (15) نتائج اختبار Tو F لمتغيرات الدراسة

اختبار T و F						
	القيم	Std. Error	F	Sig	T	Sig
ثابت النموذج	4.113	0.683	0.158	0.033	6.023	0.000
المتغير المستقل الخدمات الاستشارية	0.067-	0.169			0.397-	0.033

كما أن مؤشر دلالة اختبار فيشر F تساوي: 0,033 وهي أصغر من مستوى الدلالة: 5%، وكذلك بالنسبة لمستوى المعنوية لاختبار T الذي بلغ القيمة نفسها أيضاً، وهو أصغر من مستوى الدلالة: 5% أي أن النموذج بشكل عام معنوي، وبالتالي **نرفض فرضية العدم، ونقبل الفرضية البديلة**، أي يوجد علاقة ذات دلالة احصائية للخدمات الاستشارية المقدمة من قبل المدقق والحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية.

وبالتالي تظهر معادلة الانحدار على الشكل التالي:

$$Y = 4.113 - 0.067\ x$$

y: ممارسات إدارة الأرباح (المتغير التابع).

x: الخدمات الاستشارية (المتغير المستقل).

وبالتالي يوجد علاقة سلبية بين الخدمات الاستشارية المقدمة من قبل المدقق والحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، أي كلما قام المدقق بتقديم الخدمات الاستشارية ساهم ذلك في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

يوجد علاقة ذات دلالة احصائية للخدمات المحاسبية المقدمة من قبل المدقق والحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية.

بغرض اختبار العلاقة بين دور الخدمات المحاسبية والحد من ممارسات إدارة الأرباح، تم تطبيق معادلة الانحدار؛ لبيان أثر المتغير المستقل: (الخدمات المحاسبية) في المتغير التابع: (ممارسات إدارة الأرباح) كما يلي:

الجدول رقم (16) نتائج الارتباط بين متغيرات الدراسة

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.784[a]	.614	-.007	.39323

يُظهر الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط R بلغت: 0,784 وهو ما يبين وجود ارتباط قوي ما بين متغير الخدمات المحاسبية والمتغير التابع (ممارسات إدارة الأرباح)، كما بلغت قيمة معامل التحديد R2: 0,614 أي أن المتغير المستقل قد فسر نسبة: 61.4% من تغيرات المتغير التابع.

الجدول رقم (17) نتائج اختبار Tو F لمتغيرات الدراسة

اختبار T و F						
	القيم	Std. Error	F	Sig	T	Sig
ثابت النموذج	3.430	0.521	0.635	0.029	6.580	0.000
المتغير المستقل	0.105	0.132			0.797-	0.029

						الخدمات المحاسبية

كما أن مؤشر دلالة اختبار فيشر F تساوي: 0,029 وهي أصغر من مستوى الدلالة: 5%، وكذلك بالنسبة لمستوى المعنوية لاختبار T الذي بلغ القيمة نفسها أيضاً، وهو أصغر من مستوى الدلالة: 5% أي أن النموذج بشكل عام معنوي، وبالتالي **نرفض فرضية العدم، ونقبل الفرضية البديلة،** أي يوجد علاقة ذات دلالة احصائية للخدمات المحاسبية المقدمة من قبل المدقق والحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية.

وبالتالي تظهر معادلة الانحدار على الشكل التالي:

$$Y = 3.430 + 0.105\ x$$

y: ممارسات إدارة الأرباح (المتغير التابع).

x: الخدمات المحاسبية (المتغير المستقل).

وبالتالي يوجد أثر إيجابي للخدمات المحاسبية المقدمة من قبل المدقق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

يوجد علاقة ذات دلالة احصائية للخدمات الضريبية المقدمة من قبل المدقق والحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية.

بغرض اختبار العلاقة بين دور الخدمات الضريبية والحد من ممارسات إدارة الأرباح، تم تطبيق معادلة الانحدار؛ لبيان أثر المتغير المستقل: (الخدمات الضريبية) في المتغير التابع: (ممارسات إدارة الأرباح) كما يلي:

الجدول رقم (18) نتائج الارتباط بين متغيرات الدراسة

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.094[a]	.009	-.012	.39408

يُظهر الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط R بلغت: 0,094 وهو ما يبين وجود ارتباط ضعيف جداً ما بين متغير الخدمات الضريبية والمتغير التابع (ممارسات إدارة الأرباح)، كما بلغت قيمة معامل التحديد R2: 0,009 أي أن المتغير المستقل قد فسر نسبة: 0.09% من تغيرات المتغير التابع.

الجدول رقم (19) نتائج اختبار Tو F لمتغيرات الدراسة

اختبار T و F						
	القيم	Std. Error	F	Sig	T	Sig
ثابت النموذج	4.217	0.578	0.424	0.518	7.302	0.000
المتغير المستقل الخدمات الضريبية	0.95-	0.146			0.651-	0.518

كما أن مؤشر دلالة اختبار فيشر F تساوي: 0,518 وهي أكبر من مستوى الدلالة: 5%، وكذلك بالنسبة لمستوى المعنوية لاختبار T الذي بلغ القيمة نفسها أيضاً، وهو أكبر من مستوى الدلالة: 5% أي أن النموذج بشكل عام غير معنوي، وبالتالي **نقبل فرضية العدم، ونرفض الفرضية البديلة**، أي لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية للخدمات الضريبية المقدمة من قبل المدقق والحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية.

اختبار الفرضية الرئيسية

ويبين الجدول رقم (20) نتائج اختبار الانحدار المتعدد لمعرفة دور الخدمات غير التأكيدية للمدقق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3.991	1.069		3.734	.001
	الخدمات الاستشارية	-.047	.172	-.040	-.272	.787
	الخدمات المحاسبية	.098	.135	.107	.729	.470
	الخدمات الضريبية	-.088	.148	-.087	-.592	.557

يبين الجدول أعلاه نتائج تحليل الانحدار المتعدد لتحليل العلاقة بين الخدمات غير المهنية للمدقق والحد من ممارسات إدارة الأرباح وقد اختبرنا سابقاً معنوية كل فرضية على حدى. ولكن يلزم اختبار معنوية النموذج ككل ولا يكفي اختبار معنوية كل فرضية أن المتغيرات المستقلة مجتمعة لها تأثير معنوي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح أو أن واحدة على الأقل من معالم النموذج لها تأثير معنوي ولكن المهم بالنسبة لنا أن تكون جميع معالم النموذج معنوية ولهذا السبب يتم اختبار معنوية معالم النموذج كل حدى حتى يتم قبوله، حيث أظهرت نتائج تحليل الانحدار المتعدد أن قيمة معامل T=3.734 وأن قيمة المعنوية المرافقة لإحصاءة T= 0.001 وهذا يعني أن المتغيرات المستقلة مجتمعة لها تأثير معنوي في الانحدار وأن النموذج بشكل عام معنوي، وبالتالي يوجد تأثير للخدمات غير المهنية المقدمة من قبل المدقق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية.

معادلة الانحدار لهذا النموذج:

$$y = 0.3991 - 0.047\,x1 + 0.098\,x2 - 0.088\,x3$$

حيث Y هو المتغير التابع والمتمثل في ممارسات إدارة الأرباح.

X1 المتغير المستقل والمتمثل بالخدمات الاستشارية.

X2 المتغير المستقل والمتمثل بالخدمات المحاسبية

X3 المتغير المستقل والمتمثل بالخدمات الضريبية.

النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج:

1- توجد علاقة سلبية وذات دلالة إحصائية بين الخدمات الاستشارية المقدمة من قبل المدقق والحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية.

2- توجد علاقة ايجابية وذات دلالة إحصائية بين الخدمات المحاسبية المقدمة من قبل المدقق والحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية.

3- لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية للخدمات الضريبية المقدمة من قبل المدقق والحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية.

4- يوجد أثر سلبي للخدمات الاستشارية المقدمة من قبل المدقق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بمعنى أنه كلما قام المدقق بتقديم الخدمات الضريبية كلما زاد من ممارسات إدارة الأرباح.

5- يوجد أثر إيجابي للخدمات المحاسبية المقدمة من قبل المدقق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بمعنى أنه كلما قام المدقق بتقديم الخدمات المحاسبية كلما ساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ثانياً: التوصيات:

1. إصدار تقارير دورية من الجهات الرقابية المتخصصة حول مستويات ممارسات إدارة الأرباح وأساليبها، وهو ما يمكن أن يساهم في التخفيف من الآثار السلبية لها.
2. تعزيز مساهمة الجهات الإشرافية والرقابية في التقليل من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك من خلال وضع ضوابط تزيد من فاعلية دور لجان التدقيق وحوكمة الشركات.
3. ضرورة تفعيل دور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة السورية وتوضيح الدور الذي تقوم به بما يعزز من قدرة هذه اللجان في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
4. ضرورة إجراء الأبحاث والدراسات الأخرى؛ لاستكشاف المزيد من الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح من قِبل الشركات المساهمة العامة الصناعية، وتوضيح كيفية الكشف ومعالجتها.
5. ضرورة الإسراع في تفعيل تطبيقات قواعد الحوكمة الصادرة عن هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية على أن تتضمن فرض عقوبات على إدارة الشركات التي تقوم بممارسة عمليات إدارة الأرباح بغرض توفير الثقة والموضوعية في البيانات المالية المنشورة لتلك الشركات في السوق المالي.

المراجع:

الكتب

1- القاضي، حسين يوسف، دحدوح، حسين أحمد، قريط، عصام نعمة، أصول المراجعة الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2014.

الرسائل والأطروحات الجامعية:

2- الأغا، عماد سليم، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، غزة، (2011).

3- الجعفراوي، عدنان هاني، مدى التزام مدققي الحسابات في قطاع غزة بتطبيق الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقا لقاعدة الأخلاق الدولية 291 –دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، (2016).

4- الرفاعي، مزنة عبد اللطيف، دراسة أثر الخدمات الأخرى لمراجع الحسابات على جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، سورية، (2008).

5- الهلالي، ضياء، زامل خضير، دور مراقب الحسابات في الحد من ممارسات الإدارة لإدارة الأرباح، بحث تطبيقي لرقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية ومكاتب التدقيق في القطاع الخاص، رسالة دكتوراه، جامعة بغداد، العراق، (2013).

6- باخجة، محمد طالب، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة السليمانية، رسالة ماجستير، الأردن، (2013).

7- بدوي، نور، أثر ممارسات إدارة الأرباح في تقييم أداء الشركات المساهمة العامة السورية بالتطبيق على الشركات الصناعية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية، (2018).

8- الدوس، محمد معاذ، دور المدقق الخارجي في التكليف الضريبي في سورية: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، (2014).

9- رمضان، علي محمود، أثر إدارة الأرباح لدى الشركات على قياس الربح الضريبي- دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، سورية، (2014).

10- سميا، ربيع، أثر عدم تماثل المعلومات على مصداقية التقارير المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية، (2012).

11- الشمري، ميسون، أثر تمهيد الدخل على الأداء المالي، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، غزة، (2016)

12- صقور، رنا، دور الإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية، (2014).

13- طارق، ناصر، قادر، رنا، دور المدقق في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين لولاية تبسة، رسالة ماجستير، جامعة العربي التبسي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، (2017).

14- عبد الله، حسين، أثر مرونة معايير المحاسبة الدولية في إدارة الأرباح (دراسة ميدانية) رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية، (2010).

15- عبد الشافي، أمل، تقييم خدمات المراجع في مجال الأعمال الاستشارية من وجهة نظر البنوك، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، مصر، (2000).

16- عبد العظيم، أميرة، دراسة تحليلية لأساليب المحاسبة الاختلاقية وانعكاساتها العملية على نطاق مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، كلية التجارة، مصر، (2012).

17- اللوزي، خالد محمد، أثر ممارسات إدارة الأرباح على أسعار الأسهم (دراسة اختبارية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط. الأردن، (2013).

18- المطيري، فيصل دبيان، أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في دولة الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، (2013).
19- معروف، هادي، دور آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح، (بالتطبيق على بيئة الأعمال السورية)، رسالة ماجستير، جامعة حلوان، مصر، (2010).
20- مومني، هيثم محمد صالح، تأثير الخدمات غير التدقيقية على استقلالية المدقق الخارجي في الأردن: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك، فلسطين، (2004).
21- يوسف، علي، المدخل التطبيقي في الفكر المحاسبي المعاصر كإطار للتنظير المحاسبي، أطروحة دكتوراه، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، الإسماعيلية، مصر، (2005).

دوريات وأبحاث محكمة:

1- البارودي، شريف محمد، تحليل لأساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على جودة المعلومات بالقوائم المالية مع دراسة اختباريه (الفكر المحاسبي)، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الأول، مصر، (2002)
2- حمادة، رشا، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (26)، العدد(2)، (2010).
3- حمدان وأبو عجيلة، جودة التدقيق في الأردن وأثرها في إدارة وجودة الأرباح، المجلة العربية للمحاسبة، جامعة البحرين، مجلد (15)، عدد (1)، البحرين، (2012).
4- الجفري، فوزية والعنقري، حسام، اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية: تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، مجلد (21)، عدد (2)، (2007).
5- جربوع، يوسف محمود، العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين، مجلة تنمية الرافدين، مجلد (26)، العدد (76)، (2004).

6- الخيال، توفيق عبد المحسن، القثامي، فواز سفير معيض، إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية –دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد (47)، العدد الأول، مصر، (2010).

7- الخوري، عبير، شخاترة، محمد، مدى استخدام ممارسات تمهيد الدخل في قطاع الخدمات الأردني، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (10)، العدد(4)، (2014).

8- الداعور، جبر إبراهيم، أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، مجلد (21)، العدد الثاني، جامعة الأزهر، غزة، (2013): 151-161.

9- الدهراوي، كمال الدين مصطفى، دور الإفصاح المحاسبي في تخفيض عدم التماثل في المعلومات وزيادة كفاءة سوق رأس المال، مجلة كلية التجارة، جامعة الإسكندرية للبحوث العلمية، العدد الثاني، مصر، (1999).

10- الرسيني، وليد بن فهد بن عبد العزيز، أثر إدارة الأرباح على القيمة السوقية للأسهم المتداولة لسوق الأسهم السعودية، (جامعة حلوان، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثاني، الجزء الثاني)، مصر، (2010).

11- الرملي، محمد أحمد، إطار مقترح لإعادة هندسة الخدمات الاستشاري المقدمة للعملاء في ظل المتغيرات البيئية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، العدد الأول، مصر، (2003).

12- ذيبات، علي وشناق، باسل، تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610): دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (2)، العدد (2)، الأردن، (2006).

13- زكريا، نائلة، إمكانية تأثير إدارة الأرباح على القيمة السوقية للسهم، دراسة تطبيقية في سوق دمشق للأوراق المالية، مجلة جامعة البعث، العدد الثالث، سورية، (2014).

14- شرف، سميرو العربيد، عدنان والخطيب، ناصر، توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات الجودة الشاملة: دراسة تطبيقية على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في وزارة المالية في الأردن، مجلة جامعة تشرين، المجلد (29)، العدد (2)، (2007).
15- شريعة، بوبكر فرج وكويري، أسماء محمد، توافر متطلبات معايير الاداء المهني للخدمات الاستشارية للمراجع الخارجي المقدمة للمصارف التجارية الليبية، مجلة البحر المتوسط الدولية، العدد(2)، (2017).
16- الشاوي، الهام، الساعدي، علاء، المرياني، مجيد، إدارة الأرباح وعلاقتها بعوائد الأسهم دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية في دولة الإمارات العربية المتحدة، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد الرابع، (2015).
17- شاهين، علي، إدارة الأرباح ومخاطرها على البيئة المصرفية، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، (2010).
18- العبد الله رياض وآخرون، الوسائل والدوافع المؤثرة في سياسة تمهيد الدخل دراسة ميدانية على الشركات المساهمة الأردنية المدرجة في بورصة عمان، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد العاشر، العدد الأول، (2007).
19- علي، صالح حامد محمد، تقويم انعكاسات الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي ببيئة الأعمال السودانية، مجلة كلية الاقتصاد العلمية، العدد الرابع، السودان، (2014).
20- عبيد، حسين، "دراسة ميدانية لظاهرة التطويع المصطنع للأرباح المحاسبية لخدمة أغراض الإدارة –الدوافع والآثار"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد (41)، العدد الثاني، مصر، (2004).
21- عيسى، سمير كامل محمد، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية– جامعة الإسكندرية، عدد رقم (2)، مجلد رقم (45)، مصر، (2008).
22- فريد، أمينة فداوي، دور وركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية– مجلة جامعة الجزائر– عدد (16)، مجلد أول– فبراير، الجزائر، (2014)، قانون الشركات الصادر بالمرسوم التشريعي (29) لعام (2011).

23- قريط، عصام، الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (24)، العدد الأول، سورية، (2008).
24- مبارز، شعبان يوسف، أثر تحرير التجارة في الخدمات الاستشارات المحاسبية على آداب وسلوك وأخلاقيات المحاسب المهني الوطني وعلى جودة الأداء المهني للمحاسبة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد (1)، الجزائر، (2005).
25- مبارك، الرفاعي إبراهيم، جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح-دراسة تطبيقية على البيئة السعودية، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، (2010).
26- هندي، منير إبراهيم، الأوراق وأسواق رأس المال، منشأة المعارف، الإسكندرية، مأخوذة عن عبيد إبراهيم السعيد، "دور التقارير المالية المنشورة في تخفيض حالة عدم تماثل المعلومات في سوق المال، دراسة نظرية وميدانية على السوق المصري، (2008)، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد (70)، الجزء الأول، مصر، (1997).

قوانين وأنظمة:

27- نظام اعتماد مدققي الحسابات للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق المالية السورية (3944) لعام (2006).
28- القانون رقم (33) لعام (2009)، تنظيم مهنة المحاسبة.

المراجع باللغة الانكليزية:

Periodics:

1- Abarbanell, J, and R. Lehavy, can stock Recommendations Predict Earning Management and Analyst, Earnings Forecast Errors ?, Journal of Accounting Research, vol.41, No.1.,(2003).

2- Ail, n, et al, "corporate lobby.ng behavior on accounting for stock based compensation, venue and format choices abacus, (vol. 38, no.1), 2002.

3- Armstrong, c, jagolinzer, a and lacker, "chief executive officer equity in centives and accounting irrequlariti‌es, (journal of accounting reseach 48, d. 2010.

4- Alves, S., The Effect of Board Independence on the Earnings Quality: Evidence from Portuguese Listed Companies, Australasian Accounting, Business and Finance Journal, Vol. 8, No. 3, 2014.

5- Acharya, V.V. & Lambrecht, B.M. A Theory of Income smoothing When Insiders Know More Than Outsiders, Working Paper, National Bureaue of Economic Research, (2011).

6- Abbot. L,and f, peter "Agency –based Demand For audit Quality: The Impact of Disclosure –Imposed agency costs on Non –audit services ,A Joournal of practice and theory, (2006).

7- Amat,O.,et al., "The Struggle Against Creative Accounting is:/True and FairView/ Part of The Problem or Part of The Solution .", Working paper. 2000 a.

8- Breton, G. and Tuffler , R. J. , " Creative Accounting and Investment Analyst Response"P98.

9- Beattie, V., and Fearnley "Auditor in dependence and Non- audit Services: Aliterrature Review" institute of chartered Accountants of England and Wales London.., (2002).

10- Beneish, M, D, "Earnings Management" A Perspective, (Managerial Finance, Vo.27-No, 12, 2001.

11- Barbara Kenton and Diane Moody, The Role of the Internal Consultant, Roffey Park Institute, Angleterre, (2003).

12- Beneish, M,press, e.and vargues,M,E, " insidre trading and incentives to Manage Earnings" working paper. http ://ssrn.com/abstract=495862, 2004.

13- Beneish, M.d "Earnings Management: A Perspective".Manageriol Finance, Vo.27-No.12, (2001).
14- Ball, R., and Shivakumar, L., Earnings quality in U.K. private firms: Comparative loss recognition timeliness, Working Paper, University of Chicago, 2004.
15- Bradley, m, and Roberts, "the structure and pricing of corporate debt covenants" working paper. The Fuqua school of business, duke, university, m 2004.
16- Copeland, R. Income Smoothing ,Journal of Accounting Research , vol.6, Iss: (3), (1986), pp:101-116.
17- Carnelius, p. Rogut, B, (ED), corporate covernance and capital flow in Global economy,oxford,the world economicforum, (2003).
18- Carlson, s. j, and c. t, bathala, " ownership differences and firms" income smoothing behavior" journal of business finance and accounting, (winter 1984),(1997).
19- Clikman paul M., where Auditiors fear to tread : Internal Auditors Should be Proactive in Educating companies on in perils of Earnings Management and in Searching for signs of its Use, High Beam Research, (2003).
20- Cohen, b, and dean, t. "information A Symmetry and investor valuation of ipo: top management team legitimacy as capital market signal "strategic management" , journal, vol 26. (2005).
21- Dechow,P., et al., "Earning Management: Reconciling The Views of Accounting Academics, Practitioners & Regulators.", Accounting Horizons , (Vol.14 , No.2), 2000.
22- Defond, M. L. and C.W. Park, Smoothing income in anticipation of Future earnings, Journal of Accounting and Economics, 1997.
23- Dobler, Michael. Auditor-provided non-audit services in listed and private family firms, Managerial auditing journal, vol.29 No.5, (2014).
24- Dechow, p .and Skinner,"Earnings Management Reconciling the views of accounting academis practitioners and regulators" (Accounting Horizons, 14(2), D.2000.
25- Dechow. P., Ge. W., Schrand. C., Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences, Journal of Accounting and Economics, 2010.

26- Ewert, R., Wagenhofer, A., Earnings quality metrics and what they measure. Working Paper, University of Graz, 2010.
27- Fmanuel, d, wong, n, Efficient contracting and accounting , and financial, vol 43, (2003).
28- Financial Reporting Council. NON-AUDIT SERVICES PROVIDED TO AUDITED ENTITIES, UK, (2010).
29- Habib, A.and Hassan,"Target shooting: Review of Earnings Management around Earnings Benchmark", working paper. J.2009.
30- Healy, P.And James M. Wahlen " Areview Of Earnings Management Literature And Its Implication For Standard Setting" . Accounting Horizons , (1999).
31- Hegerman, r, zmijewski, m, some economic determin – ntc of accounting policy choice, journal of accounting& economics 1, 1979.
32- Healy, the effect of bouns schemes on accounting decisions , "journal of accounting and economics, april 1985.
33- Huang and chang, h. "A comprehencive study of information a symmetry, phenomenon of agency relationship in the banking industry". (journal of American academy of nosiness, vol.8 pp91-97), 2006.
34- Hamdan, A., Mushtaha, S., and Al-Sartawi, A., The Audit Committee Characteristics and Earnings Quality: Evidence from Jordan, Australasian Accounting, Business and Finance Journal, Vol. 7, No. 4, 2013, PP. 51-80.
35- Holthausen, R. W.et . al, Annual Boons schemes and the manipulation of earning, Journal of Accounting and Economics , feb. 1995.
36- Gul .f ..et al , Non-audit services ,auditor quality and the value relevance of earnings, accounting and finance 46, 2006.
37- Gioielli, S.p. and Carvallo, A.G "The Dynamics of Earnings Management in ipos and the Role of venture capital" working paper. Available at: http: //ssrn.com/ abstract=1134932, 2008, p.22.
38- Kothari,"capital maeket research in accounting " Journal of Accounting and Economics 31(1-3), 2001.
39- Kinney ,w.et al., Auditor Independent ,Non-Audit services ,and restatements: was the U.S. government Right? Journal of Accounting research,vol,42,no.3 , 2004.
40- Kingfisher PLC, Use of external auditors for non-audit services, (2017). https://www.kingfisher.com/files/pdf/external_auditors.pdf.

41- London Stocks Exchange Group. Audit and non-audit services supplied by audit firms, (2011). https://www.lseg.com/sites/default/files/content/documents/Policy
42- Levitt, A. "The numbers game", speech delivered at the NYU Center for Law and Business, New York, NY, 28 September, (1998), available at: www.sec.gov
43- Leuz, c, Nanda, D, Wysocki, p, D, investore protection and earnings management and international comparison .Journal of financial economics,vol69,No3, (2003), pp505-527.
44- Mckee, T., Earnings Management, An Excutive Perspective. Mason ,O .H, Thomson, (2005).
45- Merchant, k, rockiness, J, The ethics of managing earnings: An empirical investigation Journal of Accounting and public policy.vol.13, No. 1, pp:79-94Omar ,n, Rahman ,r .A: Danbatta ,B .L. and sulaiman, s,2014, management disclosure and earnings management practices in reducing the implication risk, Procedia -social and Behavioral sciences , vol ; 145 ,(2002),
46- Michael, D. Akers, D. Jodi, B."Earnings Management and its Implication ", The cpA Journal, Available at:www.highbeam.com/Ip 3-13184341.Parfet , W. (2000) Commentary: Accounting Subjectivity And Earnings Management : A , Preparer Perspective, Accounting Horizons, Vol. 14, No 4.Pp 481-488, (2007)
47- Mckee ,T, Earnings Management ,an executive perspective, Mason ,O.H, Thomson, (2005).
48- Naser, K. , Nuseibah, R. Quality of Financial Reporting : Evidence from The Listed Saudi Nonfinacial Companies, International Journal of Accounting , Vol.38 : 41-69, (2003).
49- price waterhouse cooper. Guidance on non-audit services and fee cap, (2016). www.pwc.com
50- Park, W., and Shin, H., Board composition and earnings management in Canada, Journal of Corporate Finance, Vol. 10, No. 3, PP. 431-457, (2004).
51- Partha, M, How to Manage Earnings Management, Accounting World Institute of chartered Financial Institutes of India: pp: 13-19, (2003).

52- Quic, R., and Rasmussen, W. The impact of NAS on precieved Auditor Independence-som evidence from Denmark. Accounting forum, 29(2), (2005).
53- Rachid Gharbi, L'industrie pharmaceutique, Etat de la réglementation en Algérie, journées UNOP ,2007.
54- Ronen, J., And Yaari, V., Earnings Management :Emerging Insights In Theory, Practice, And Research, New Yourk , N.Y, Springer, (2008).
55- Ruddock, C., Taylor, S., Taylor, S. (2004). Non-Audit Services and Earnings Conservatism: Is Auditor Independence Impaired?. Retrieved August, 11, 2015, from: http://ssrn.com/abstract=303343
56- Rangan, "Earnings Management and the performance of Seasoned Equity offerings, "Journal of Financial Economics, October 1998, p 101-122.
57- Stolowy, H,and, Breton,G,"A Framework For classification of Account Manipulations" working paper Hec school of Managementm,2000,p 11.
58- Sun-J.et-2013, auditor industry specialization, board govemance, and earnings management-university of windor, managerial auditing Journal for the coming.
59- Srivastava, R., & Mock, T. Evidential Reasoning for Web Trust Assurance Services. *Journal of Management Information Systems*, *16*(3), 11-32. (2000).
60- Shaw, K. Corporate Disclosure Quality, Earning Management and Earning Timelines. Journal of Business Research, Vol. 56.pp1026-1050, (2003 Dec).
61- Scott, B, Jacobson, Mk .Pitman, Auditors and Earnings Management, Avaiable from:http://www.nysscpa.org/cpajournal/2005/0802/features/f085002htm, (2005).
62- Sweeney. A. " Debt Covenant Violation And Mangers Accounting Responses Journal Of Accounting And Economics. (:Pp281-308, (1994).
63- Steven H, Appelbaum et Anthony J.Steed. The critical success factors in the client-consulting Relationship ;Canada ; 2003.
64- Tepalagul, N., & Lin, L. Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, *30* (1), 101-121, (2015).

65- Trussel, J. Assessing Potential Accounting Manipulation: The financial Characteristic Charitable Organization with higher than expected program. Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly, Vol.32, No.4.pp662-685, (2003).
66- Taylor D.H and Glezen W.G. " Auditor's Legal Liability Towards The Third Party" , Auditing Integrated Concepts And procedures", Sixth Edition, pp.: 145-151, (1994).
67- Tucker. J., and Zarowin. P., Does Income Smoothing Improve Earning informativeness?, The Accounting Review, Vol 81, NO. 1, PP. 251-270, 2006.
68- Vana, K., & Cerna, Ľ. The Marketing Audit as a Method of the Evaluation of the Marketing Plan. *The Journal of Slovak University of Technology*, *20*(Special Number),131-136, (2012).
69- Wang, Jong-Yi, Janice C. Probst, Carleen H. Stoskopf, Jimy M. Sanders And James F. Mctigue, Information Asymmetry And Performance Tilting In Hospital: A National Empirical Study, Health Econ 20, (2011)
70- William, R et al, "Operational Earnings Management Techniques, Strategic Financel" July 2003, p4.
71- Xiong, Y. Earnings Management And Its Measurement: A Theoretical Perspective. The Journal Of American,Academy Of Business. Cambridge. Vol.9. No.1: PP.214-219, 2006.
72- موقع المحاسبون دوت نتwww.infotechaccountants.com

الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم

تحية طيبة

تقوم الباحثة بدراسة ميدانية استكمالًا لبحث بعنوان:

دور الخدمات غير التأكيدية للمدقق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

دراسة ميدانية على الشركات المساهمة المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية

أعد لنيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات في كلية الاقتصاد–جامعة دمشق.

علمًا بأن مشكلة البحث تتلخص في الإجابة عن بعض التساؤلات حول خدمات المدقق غير التأكيدية، ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، فقد أدّى تطور بيئة الأعمال إلى تعدد الخدمات التي يقدمها مدقق الحسابات إلى جانب خدمات التدقيق، كالخدمات الاستشارية والضريبية والمحاسبية وخدمات الاستشارات الفنية والإدارية وخدمات إعداد دراسات الجدوى الاقتصادية وخدمات التحليل المالي...إلخ.

ونظرًا لتعدد الخدمات غير المهنية (غير التأكيدية) وتشعبها، فقد عمدت الباحثة لدراسة دور ثلاثة منها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وهي الخدمات الاستشارية والضريبية والمحاسبية؛ حيث يمكن تلخيص مشكلة البحث في الإجابة عن التساؤلات التالية:

هل يمكن لخدمات المدقق الاستشارية أن تسهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟ وهل يمكن لخدمات المدقق الضريبية أن تسهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟ وهل يمكن لخدمات المدقق المحاسبية أن تسهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

يُرجى التكرم بالإجابة على جميع فقرات الاستبيان بما يعكس الواقع، علمًا بأن المعلومات التي سوف تحصل عليها الباحثة ستعامل بسرّية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

مع فائق الاحترام والتقدير.

الدكتور: عصام قريط.

الباحث: لينا الشوى.

يُرجى وضع إشارة (✓) في المكان المناسب:

معلومات عن الشخص المستجوب

1. عدد سنوات الخبرة

☐ أقل من 5 سنوات. ☐ من 5–10 سنوات. ☐ من 10–15 سنة.

2. التأهيل العلمي

☐ دكتوراه. ☐ ماجستير. ☐ بكالوريوس.

3. المستوى الإداري

☐ إدارة عليا. ☐ إدارة وسطى. ☐ تنفيذي.

معلومات عن الخدمات التي يقدمها المكتب / الشركة

تشمل الخدمات غير التأكيدية التي يقدمها المكتب

☐ خدمات استشارية. ☐ خدمات ضريبية. ☐ خدمات محاسبية. ☐ خدمات أخرى.

الرقم	المحتويات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
دور المدقق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح						
1	يتحمل مدقق الحسابات مسؤولية اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.					
2	يتحمل مدقق الحسابات مسؤولية اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، التي تتم بشكل لا يخالف المعايير والمبادئ المحاسبية.					
3	من مصلحة المساهمين الحد من ممارسات إدارة الأرباح داخل الشركة.					
4	يعتبر رقم الأرباح المقياس الأفضل لأداء الإدارة					
5	تتأثر قدرة المدقق على إبداء رأي متحفظ أو سلبي بالخدمات غير التأكيدية التي يقدمها للشركة محل التدقيق					
6	تساهم الخدمات غير التأكيدية التي يقدمها مدقق الحسابات في تعزيز الالتزام بمعايير العرض والإفصاح					
7	تساهم الخدمات غير التأكيدية التي يقدمها مدقق الحسابات في تعزيز إلمام كادر الشركة محل التدقيق بالمعايير والمبادئ المحاسبية					
دور خدمات المدقق الاستشارية بشكل يعزز في الحد من ممارسات إدارة الأرباح						

الرقم	المحتويات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
8	تساهم الخدمات التقنية التي يقدمها مدقق الحسابات في الحد من استخدام المدراء للأحكام الشخصية					
9	تساهم الاستشارات الإدارية التي يقدمها مدقق الحسابات في الحد من سعي الإدارة لجعل رقم الأرباح متفقاً بشكل دائم مع توقعات المحللين الماليين					
10	تساهم خدمات التخطيط المالي التي يقدمها مدقق الحسابات في ربط التدفقات النقدية بالأرباح					
11	تساهم خدمات المدقق المتعلقة بتطوير نظم المعلومات المحاسبية في ربط حسابات العملاء بالإيرادات بالشكل الذي يحد من ممارسات إدارة الأرباح					
12	تساهم خدمات المدقق المتعلقة بالجانب القانوني في الحد من استغلال الثغرات التشريعية					
13	تساهم خدمات المدقق التسويقية في تحسين قدرة الإدارة على توقع أرقام حقيقية للإيرادات بحيث لا تضطر الإدارة لاستخدام أساليب إدارة الأرباح لاحقاً					
14	تساهم خدمات دراسة الجدوى الاقتصادية التي يقدمها مدقق الحسابات في الحد من استخدام المدراء للأحكام الشخصية وتحسين صورة المنشأة أمام الملاك وغيرهم من المستفيدين					
دور خدمات المدقق المحاسبية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح						

الرقم	المحتويات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
15	تساهم الخدمات المحاسبية التي يقدمها مدقق الحسابات في الحد من استخدام الإدارة لتقديرات العمر الإنتاجي للأصول وقيمة الخردة					
16	تساهم الخدمات المحاسبية التي يقدمها مدقق الحسابات في الحد من استخدام تقديرات القيم القابلة للتحقق من حسابات العملاء					
17	تساهم الخدمات المحاسبية التي يقدمها مدقق الحسابات في الحد من استخدام تقديرات رسملة المصاريف					
18	تساهم الخدمات المحاسبية التي يقدمها مدقق الحسابات في الحد من استخدام تقديرات تقييم المخزون					
19	تساهم الخدمات المحاسبية التي يقدمها مدقق الحسابات في الحد من استغلال مرونة التطبيقات المحاسبية للحصول على قرارات تلائم الإدارة					
20	تساهم خدمات المدقق التدريبية في تقوية الجانب الأخلاقي لمهنة المحاسبة بالشكل الذي يحد من تبني المحاسبين لممارسات إدارة الأرباح					
21	تساهم خدمات المدقق التدريبية في توضيح قواعد السلوك المهني المتعلقة بالموضوعية وعدم التحيز لدى الكادر المحاسبي					
22	تساهم خدمات المدقق المحاسبية في توضيح مفهوم					

الرقم	المحتويات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	التحليل المالي ودوره في تعزيز قدرة الإدارة على تخطيط المصاريف والإيرادات مما يحد من استخدام الإدارة لممارسات إدارة الأرباح لاحقاً					
دور خدمات المدقق الضريبية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح						
23	تساهم خدمات فحص الإيرادات التي يقدمها مدقق الحسابات في الحد من إدارة المصاريف والإيرادات					
24	تساهم خدمات المطابقة التي يقدمها مدقق الحسابات في الحد من تكوين مخصصات ديون مشكوك فيها لا ترتبط بحسابات العملاء					
25	تساهم المشورات الضريبية التي يقدمها مدقق الحسابات في الحد من اقتطاع احتياطيات لا ترتبط ببنود الميزانية					
26	تساهم خدمات المدقق في إعداد البيانات الضريبية في الحد من إدارة المصاريف والإيرادات					
27	يعتبر تمثيل المدقق لعميله أمام الجهات الحكومية فيما يتعلق بالشؤون الضريبية سبباً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارة العميل					
28	تساهم خدمات المدقق المتعلقة بوضع خطة ضريبية إلى جانب الخطة المالية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح					
29	تساهم خبرة المدقق الدولية في توضيح الاختلافات في التشريعات الضريبية ضمن الأسواق الدولية					

الرقم	المحتويات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	المختلفة لمنشأة العميل الأمر الذي سوف يحد لاحقاً من استغلال الإدارة للاختلافات التشريعية ضمن ممارساتها لإدارة الأرباح					

Abstract

The study aimed the role of the auditor in reducing Earning management practices in companies listed on the Damascus Securities Exchange. The study community included auditors of public shareholding companies controlled by the Syrian Securities and Exchange Commission and listed on the Damascus Securities Exchange. A questionnaire on auditors and staff of audit offices; during the period 2017-2018.

The most important results were:

1. There is a negative relationship between to the advisory services provided by the auditor and the reduction of profit management practices.

2. There is no relationship between the tax services provided by the auditor and the reduction of profit management practices.

3. There is a positive relationship between the accounting services provided by the auditor and the reduction of profit management practices.

The most important recommendations of the study are: To enhance the contribution of supervisors and regulators in reducing profit management practices by establishing controls that increase the effectiveness of the role of audit committees and corporate governance.

Keywords: Earning management, income smoothing, creative accounting, bookkeeping accounting, non-assurance services.

Damascus University

Faculty Of Economic

Department Of Accounting

The Role of Non-Assertive Services of the Auditor in Limiting Earning Management Practices

A field study on the Joint Stock Companies listed on the Damascus Stock Exchange

A Dissertation Submitted In Partial Fulfillment Of The Requirements For

The Master Degree In the Audit

Prepared By:

Lina al shawa

Supervision Of:

Issam kreit

2020