

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة Master أكاديمي
الميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية
الشعبة : علوم تجارية
التخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة
من إعداد الطالبة : صبرينة بركبية
بعنوان :

مساهمة المراجعة الخارجية في تعزيز المصداقية على الربح المحاسبي

دراسة عينة من المحاسبي و المحافظي الحسابات بولاية ورقلة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 11 / 06 / 2014

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور / بن قانة إسماعيل..... أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة..... رئيسا
الدكتور / غوالي محمد البشير..... أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة..... مشرفا
الأستاذ / قريشي محمد الصغير..... أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة..... مناقشا

السنة الجامعية: 2013-2014

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة : علوم تجارية

التخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة

من إعداد الطالبة : صبرينة بركبية

بغنوان :

مساهمة المراجعة الخارجية في تعزيز

المصداقية على الربح المحاسبي

دراسة عينة من المحاسبي و المحافظي الحسابات بولاية ورقلة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 11 / 06 / 2014

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور / بن قانة إسماعيل..... أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة..... رئيسا

الدكتور /غوالي محمد البشير..... أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة..... مشرفا

الأستاذ /قريشي محمد الصغير أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة.....مناقشا

السنة الجامعية: 2013-2014

الإهداء

أهدي حصيلة هذا الجهد المتواضع إلى:

من غرس في نفسي القيم النبيلة والمثل العليا بمعانيها الشامخة وحثني عن جمال الدنيا وسر وجودها، وعلمني الإحسان وكان بجانب الأب دائماً والأخ والصديق

والدي الغالي

من جعلت الجنة تحت أقدامها، صاحبة القلب الكبير، تحمل في ثنايا نفسها الطيبة الحبه والطهر والحنان والعطاء وفاء بالعهود أن لا أنسى فضلك ما حييت

والدتي الغالية

وإلى بلاسم التي تزهو بهم الحياة وتحلو معهم مرارة الأيام والواقفين دوماً إلى جانبي

أخواتي وأخواتي الأعمام وكل عائلة بركبية

وإلى كل الأصدقاء خاصة نذيرة بركبية

خولة وقيس، كريمة بابا عيسى، هديرة مني، دلال بري، بن ناصر صباح

وإلى دفعة سنة ثانية ماستر وكل حاملي راية العلم

وإلى جميع من ساهم في إنجاز هذا العمل المتواضع لهم جميعاً أهدي عملي المتواضع

مع المحبة والاحترام والعرفان

صبرينة

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين، نبينا (محمد صلى الله عليه وسلم) وعلى آله وصحبه أجمعين وبعد.....

فإنني أشكر الله (تبارك وتعالى) على توفيقه وإمانته لي على إتمام هذا الجهد المتواضع، والسير على درب العلم بخطى هادئة ودافئة، وهذا كله من فضله وكرمه، وعملاً بقوله (عليه الصلاة والسلام): "من لا يشكر الناس لا يشكر الله" فإنني أتقدم بالشكر الجزيل إلى جامعة قاصدي مرباح بورقلة، ممثلة برئيسها وإدارتها، وكذلك إلى عمادة الدراسات العليا وكلية التجارة والعاملين فيها على جهودهم العثيثة في رعاية طلبة ماستر وتقديم كافة الخدمات والتسهيلات اللازمة لإكمال دراساتهم.

كما أتوجه بعميق شكري وتقديري إلى الدكتور حوالي محمد البشير، لتفضيله بالإشراف على هذه المذكرة، حيث سعدت بالتلمذ على يديه، ولقيت منه الاهتمام والتشجيع البالغين، فأسال الله (سبحانه وتعالى) أن يكون في ميزان حسناتهم يوم القيامة.

والشكر موصول لأعضاء لجنة المناقشة الموقرين، بمناقشة هذه المذكرة وإثرائها بملاحظاتهم القيمة والتوجيهات السديدة.

كما لا يسعني أيضا إلا أن أتقدم بشكري وعرفاني للأساتذة الأفاضل الذين قاموا مشكورين بتحكيم الاستبيان، وكذلك أصحاب مكاتب المحاسبة، والمحاسبين في المؤسسات لتعاونهم معي في تعبئة الاستبيان وتقديم كافة المعلومات اللازمة لي، وكل الشكر والعرفان لمن ساهم في إخراج هذا البحث المتواضع، سائلا المولى (عز وجل) أن يجعله في ميزان حسناتهم جميعا، يوم لا ينفع مال ولا بنون إلا من أتى الله بقلبه سليم.

صبرينة

الملخص

هدفت الدراسة إلى معرفة و إبراز دور وفعالية المراجعة الخارجية في تعزيز وزيادة موثوقية الربح المحاسبي المتضمن في القوائم المالية الصادرة عن الشركة. ولتحقيق أهداف الدراسة استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي، بإعداد استبيان وتوزيعه على مجمع الدراسة التي شملت المحاسبين العاملين في الشركات ومحافظي الحسابات بولاية ورقلة، وقد اعتمدنا في تحليل البيانات على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وبرنامج معالج الجداول الالكترونية (EXCEL).

وتم توصلنا إلى أن المراجعة الخارجية تساهم في توفير قوائم مالية ذات جودة عالية، وبالتالي زيادة وموثوقية ، الأمر الذي ينعكس ايجابا على الربح المحاسبي، وذلك من خلال الكفاءة المهنية التي يتمتع بها المراجع عند أداء عمله، واعتماده على منهج مبني على مجموعة من المعايير الأداء المهني، وأنه مسؤول عن اكتشاف التلاعبات والممارسات الاحتمالية التي تمارسها الإدارة.

الكلمات المفتاح: مراجعة خارجية، ربح محاسبي، مسؤولية المراجع الخارجي، كفاءة المهنية ومعايير الأداء المهني.

Résumé :

L'étude vise en général à connaître et à mettre en évidence le rôle et l'efficacité de l'audit externe qui permet de promouvoir et d'accroître la fiabilité du bénéfice comptable qui est inclus les états financiers émis per la société, sans exagération ou manipulation ou pratiques frauduleuses, pour répondre aux besoins de ses utilisateurs et capacité à prendre des décisions de l'entreprise qui sont important pour les parties intéressées. Pour atteindre les objectifs de l'étude, nous avons utilisé la méthode d'analyse descriptive, de préparer un questionnaire distribué à l'étude complexe des comptables travaillant dans des entreprises et des gouverneurs comptables de Ouargla. Nous avons adopté dans l'analyse des données, le paquet programme statistique pour les sciences sociales (SPSS) et l'assistant programme de tabulation électronique (Excel).

Enfin, nous avons déterminé que la vérification externe contribue à la fourniture d'états financiers qui sont de haute qualité, et d'accroître ainsi la fiabilité de celui-ci, qui se reflète positivement sur le bénéfice comptable, par le professionnalisme apprécié par l'auditeur qui effectue son travail. L'adoption l'approche est basée sur un ensemble de normes de performance professionnelle, elle est censée être responsable de la découverte de manipulations frauduleuses menées par l'administration.

mots clés : audit externe, le bénéfice de la comptabilité de gestion, la responsabilité de l'auditeur externe, la compétence professionnelle et les normes de rendement professionnel.

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	قائمة المحتويات
III	الإهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال البيانية
IX	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
1	الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية
2	تمهيد
3	المبحث الأول : الإطار النظري للمراجعة الخارجية والريح المحاسبي
16	المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية
20	خلاصة
21	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
22	تمهيد
23	المبحث الأول : الطريقة الاجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية
32	المبحث الثاني : الاحصاء الوصفي
42	خلاصة
43	الخاتمة
47	المصادر والمراجع
51	الملاحق
63	الفهرس

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
05	الحصول على المعرفة العامة حول المؤسسة	(1_1)
06	شبكة تقسم المهام نظام المبيعات / عملاء	(2_1)
25	الاحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	(1_2)
26	مقاييس ليكارات المحاسبي	(2_2)
26	مجالات اتجاه الآراء	(3_2)
31	العلاقة بين مصداقية الربح المحاسبي والتزام المراجع الخارجي بمعايير الأداء المهني	(4_2)
33	العلاقة إ بين جودة الربح المحاسبي والكفاءة المهنية عند تنفيذ علمية المحاسبي	(5_2)
35	اكتشاف المراجع الخارجي للممارسات الاحتمالية	(6_2)
36	ملخص إجابات المحاور	(7_2)
37	معامل الارتباط	(8_2)
39	جدول المعاملات واختبار الفرضيات	(9_2)

قائمة الأشكال البيانية

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
25	المتغيرات الدراسية	(1 _ 2)
27	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة	(2 _ 2)
28	توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	(3 _ 2)
28	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي	(4 _ 2)
29	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني	(5 _ 2)
30	توزيع أفراد العينة حسب التخصص المهني	(6-2)

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
52	استمارة استبيان	01
55	الدراسة قياس ثبات أداة الدراسة (ألفا كرومباخ)	02
55	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات عينة الدراسة	03
56	التكرارات والنسب المئوية المتعلقة بإجابات عينة الدراسة للمحور الأول	04
58	التكرارات والنسب المئوية المتعلقة بإجابات عينة الدراسة للمحور الثاني	05
60	التكرارات والنسب المئوية المتعلقة بإجابات عينة الدراسة للمحور الثالث	06
62	اختبار الفرضيات	05

مقدمة

أ- توطئة

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن و كذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية و توسيع نطاق المبادلات التجارية و تشابكها، جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلف و هيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر بها. مما اداء إلى تعقد البناء التنظيمي للمؤسسة وكذا انفصال الملكية عن الإدارة، حتم على الأطراف ذات المصلحة توكيل طرف مستقل (المراجع الخارجي) عن المؤسسة يراقب تصرفات الإدارة وإبلاغ كل المتعاملين بكل التطورات وكذا النشاطات التي يقوم بها المراجع حيث أصبحت هذه الأخيرة مهنة رئيسية تحتاج لها غالبية المؤسسات خاصة بعد ظهور شركات المساهمة، التي تتطلب ضرورة إيجاد وسائل لحماية مصالحهم وتلبية احتياجاتهم من معلومات محاسبية موثوقة خاصة تلك المرتبطة بالربح المحاسبي، إذ يعتبر الربح المحاسبي من المؤشرات الهامة التي يستند إليها المهتمون بنشاط المؤسسة للحكم على الأداء الحالي والمستقبلي للمؤسسة وذلك بهدف اتخاذ العديد من القرارات.

وفي أعقاب الانهيارات المالية لدى كبريات الشركات المساهمة الأمريكية والتي بلغت مليارات الدولارات منها شركة (INRON. WORLD COM. EXROX)؛ حاولت المنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية فهم الأسباب الحقيقية لهذه الانهيارات وقد توصلت إلى أنه العامل الأساس والمسبب لانهيار هذه الشركات هو انتهاج بعض المؤسسات لممارسات محاسبية احتيالية خاصة منها إدارة الربح (Earnings Management).

في إطار هذا تأتي مهام المراجعة الخارجية، والتي تلعب دورا إيجابيا في الحد من الآثار السلبية للإفصاح على الربح المحاسبي حيث تهدف أساسا إلى إبداء الرأي في مدى عدالة و مصداقية القوائم المالية وما يترتب على ذلك من إضفاء الثقة و مصداقية على البيانات التي تتضمنها تلك القوائم، وعليه فإن صافي الربح يعتبر مؤشر للقيمة المضافة للشركة، و الذي ينعكس على قيمة أسهمها، كما يعتبره العديد من متخذي القرارات الأرباح السنوية البند الأكثر أهمية في القوائم المالية بالرغم من وجود العديد من العوامل التي قد تؤدي إلى انخفاض مستوى الأرباح كإدارة الأرباح وارتفاع نسبة المستحقات فيها، مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة

و هذا ما يبرز أهمية مساهمة المراجعة الخارجية في الكشف عن هذه التلاعب من جهة، والمساهمة في إضفاء المصداقية على الأرباح المنشورة من الجهة المقابلة؛ و من خلال ما سبق يمكن التوصل لى تحديد إشكالية الدراسة كالتالي:

ما مدى فعالية المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على الربح المحاسبي؟

للإجابة على هذا السؤال يمكن تقسيمه إلى الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل ممارسة المراجعة وفق المعايير المقبولة كفيلا بإضفاء المصداقية على الربح المحاسبي ؟
2. هل ممارسة المراجعة وفق الكفاءة المهنية كفيلا بإضفاء المصداقية على الربح المحاسبي ؟
3. هل اكتشاف الممارسات الاحتيالية يعزز الثقة في الربح المحاسبي؟

فرضيات الدراسة:

بغرض الإلمام ببحوثات الموضوع و محاولة الإجابة عن الإشكالية الرئيسية قمنا بالاستعانة بمجموعة من الفرضيات المبدئية حاولنا إثبات صحتها من خطئها و هي كالتالي:

1. توجد علاقة ايجابية بين مصداقية الربح المحاسبي والتزام المراجع الخارجي بمعايير الأداء المهني
2. توجد علاقة ايجابية بين مصداقية الربح المحاسبي وكفاءة المراجع الخارجي
3. اكتشاف المراجع الخارجي للممارسات الاحتمالية يرتبط ايجابيا بمصداقية الربح المحاسبي

مبررات اختيار الموضوع:

1. الاهتمام المتزايد بموضوع الدراسة من قبل في مجال المحاسبة و المالية، كما أن الموضوع يخدم مجال التخصص.
2. الميول الشخصي للبحث في هذا النوع من المواضيع بهدف التحكم في المفاهيم المرتبطة بمعايير المراجعة الدولية وتطوير توافق البيئة المحاسبية الجزائرية معها.

أهداف البحث:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. بيان الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي ، في زيادة الثقة في القوائم المالية.
2. أهمية الربح المحاسبي وما يترتب عنه من مشاكل للمؤسسة خاصة اذا تم توزيع أرباح وهمية
3. التحقق من أن ارتفاع مستوى المراجعة الخارجية يؤدي إلى زيادة الموثوقية في أرباح المؤسسات الاقتصادية.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في أنها تركز بشكل جوهري على مدى المساهمة و الدور الذي يقوم به مراقب الحسابات في الحياة الاقتصادية في المجتمعات المختلفة تحقيقا لأهداف و غايات مستخدمي التقارير و القوائم المالية في تحقيق الربح الحقيقي و الفعلي، و تمكينهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

حدود البحث : بالنسبة للجزء التطبيقي تحدد الدراسة من حيث المجال الزمني بسنة 2014/2013 أما المجال المكاني تمثل في ولاية ورقلة (بلدية حاسي مسعود، وبلدية تقرت). أما مجتمع الدراسة يتمثل في المحاسبين بالمؤسسات، ومحافظي حسابات وأساتذة دراسات العليا.

المنهج البحث والأدوات المستخدمة:

يهدف معالجة موضوع الدراسة، استخدمنا المنهج الوصفي، بالنسبة للجزء النظري، من خلال استخلاصه من الدراسات والكتب، المقالات العلمية، المداخلات التي طرحت في الملتقيات العلمية، أما الجزء التطبيقي استخدمنا فيه المنهج التحليلي حيث تمت معالجة باستخدام استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة مستنتج من الجراء النظري، وذلك بالإعتماد على البرنامج الاحصائي .spss.

صعوبات البحث: الصعوبات التي واجهتنا عند قيامنا بإعداد البحث هي:

ضيق الوقت، نظرا للمدة الممنوحة من طرف الإدارة كانت غير كافية لتقدم البحث على أكمل وأحسن وجه ممكن بإضافة إلى عدم إمكانية التعمق في الموضوع أكثر واستخلاص الأنسب منها؛

عدم الفهم الجيد في تطبيق المنهجية الجديدة (IMRD)؛

رفض بعض مكاتب محافظي الحسابات ملء استمارة الاستبيان ، بسبب انشغالهم بإعداد الميزانيات نهاية السنة، وعدم فهم لمصطلح ادارة الأرباح (الممارسات الاحتياطية)، وكذا صعوبة استردادها؛

هيكل البحث:

بغرض دراسة الموضوع تم تقسيمه إلى فصلين، تضمنت المقدمة تلخيصا للبحث، اختبار الفرضيات وعرض أهم النتائج، وأعقبته ببعض التوصيات بناء على النتائج المتوصل إليها في الخاتمة.

الفصل الأول: أدبيات النظرية والتطبيقية للمراجع الخارجية والرياح المحاسبي، بحيث تضمن هذا الفصل مختلف المفاهيم المتعلقة بالمراجع الخارجية من تعريف ومسؤوليات ومنهجية التي يعتمد عليها في عملية المراجعة، معايير العامة المتعارف عليها، إضافة إلى مقاييس جودة المراجعة الخارجية، كما تم التطرق إلى الريح المحاسبي من حيث المكونات وإدارته، هذا ما تضمنه **المبحث الأول**، أما **المبحث الثاني:** فقد تطرقنا إلى الدراسات التطبيقية التي لها علاقة مباشرة بموضوع دراستنا، كما تم التعرّيج عن أوجه الاختلاف والتشابه بين دراستنا والدراسات وما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة.

أما الفصل الثاني: متعلق بالدراسة الميدانية ويشمل على مبحثين ، ففي المبحث الأول نتناول الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني فقد تضمن الاحصاء الاستدلالي للدراسة الميدانية.

الفصل الأول

تمهيد:

إن انفصال الملكية عن الإدارة وانتشار المؤسسات الكبرى وتعقد البناء التنظيمي لها، حتم على الأطراف ذات المصلحة توكيل طرف ثالث مستقل عن المؤسسة يراقب تصرفات الإدارة ويهدف إلى حماية حقوقهم ويلبي احتياجاتهم من معلومات محاسبية وتقارير مالية موثوقة خاصة المرتبطة بالربح المحاسبي، إذا أن الحرية الممنوحة للإدارة في الاختيار بين السياسات المحاسبية وممارسة التقديرات لبعض عناصر القوائم المالية يتم استغلالها بطريقة انتهائية وبشكل يؤدي إلى التأثير إيجاباً أو سلباً على صافي ربح الفترة بما يحقق أهداف الإدارة ويقابل توقعات الأطراف ذات علاقة بشأن الأداء المالي للمؤسسة.

للمراجعة أنواع مختلفة ويدور بحثنا حول المراجعة الخارجية المثلة في الشخص الخارجي، حيث أن توافر الاستقلال والحياد لديه يعزز الثقة في الرأي الذي يبيده في تقريره على القوائم المالية.

وعليه من خلال هذا الفصل حاولنا تسليط الضوء على بعض العموميات المتعارف عليها في الإطار العام للمراجعة الخارجية، بتناول جوانبها المختلفة ماهية، ومسئوليات ومنهجيتها وكد جودتها، بالإضافة إلى مفهوم الربح المحاسبي وبيان دور المراجعة الخارجية في الكشف عن الاحتمالات التي تقع عليه، بهدف تعزيز الربح المحاسبي من خلال الدخل المحقق فعلاً وهذا ضمن المبحث الأول. أما المبحث الثاني فسنحاول من خلاله عرض لأهم الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة والتعليق عليها، فكان تقسيم الفصل كالتالي:

المبحث الأول : الإطار النظري للمراجعة الخارجية و الربح المحاسبي

المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية السابقة لموضوع الدراسة

المبحث الأول : الإطار النظري للمراجعة الخارجية والربح المحاسبي

لقد حظيت مراجعة الحسابات باهتمام كبير في أوساط مستخدمي القوائم المالية والباحثين، كونها وسيلة لمراقبة أعمال المسيرين، وعليه سوف نحاول في هذا المبحث التطرق لبعض المفاهيم المتعلقة بالمراجعة الخارجية في المطلب الأول، وفي المطلب الثاني الربح المحاسبي.

المطلب الأول : ماهية المراجعة الخارجية

سوف نتناول في هذا المطلب بعض المفاهيم العامة المتعلقة بالمراجعة الخارجية وجودة التي تتميز بها.

الفرع الأول : عموميات حول المراجعة الخارجية

أولاً: مفهوم المراجعة الخارجية

تعددت وتنوعت التعاريف المعطاة للمراجعة الخارجية، وأغلبها ركزت على بيان أهدافها ومجالات عمله ويظهر ذلك من خلال التعريف التالي:

هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية¹ فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع فحصاً إنتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة.² ومن خلال التعريف نجد أن عملية المراجعة الخارجية تشمل على³:

الفحص: ويعني التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها أي فحص قياسي الحسابات للعمليات المالية الخاصة للمشروع؛

التحقيق: يعني إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لا عمل المشروع بفترة مالية معينة؛

التقرير: هو بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم لمن يهمه الأمر داخل المشروع وخارجه وهو ختام عملية المراجعة من خلال الرأي الفني للمراجع.

1 . مسعود صديقي، محمد براق، انعكاس تكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول المتميز للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، يومي 08-09 مارس 2005، ص 25.

2 . عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدي العاصمة، الجزائر، سنة 2008، ص-ص 21، 22.

3 . ناصر مراد، عجيلة محمد، بن نوي مصطفي، مهنة التدقيق في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري- رؤية استشرافية، الملتقى الوطني الرابع حول، التأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الاغواط، يومي 10-21 نوفمبر 2013.

■ يمكن القول أن عمليتي الفحص والتحقيق وجهين لعملية واحدة، ويقصد بهما تمكن المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أعطت صورة عادلة لأعمال المؤسسة ومركزها المالي.⁴

ثانيا : مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الغش والأخطاء المحاسبية

تعد مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والمخالفات والتقرير عنها أحد الأسباب الهامة⁵. وعليه نص المعيار التدقيق الدولي رقم(240) بشأن مسؤولية المدقق في اعتبار الاحتيال والخطأ بأن المسؤولية الرئيسية تقع على الأشخاص المكلفين بالرقابة الداخلية والإدارة(نظام الرقابة الداخلي)، تعتبر خطة التدقيق التي يقوم بها مدقق الحسابات بوضعها قبل البدء بعملية التدقيق وفقا لمتطلبات معايير التدقيق المتعارف عليها يمكن أن تتأخر باحتمال وجود خطأ أو احتيال جوهري، وعليه عند تخطيط عملية المراجعة فإنه على المراجع أن يقوم بتقدير المخاطر الخاصة باحتمال حدوث خطأ أو غش قد يؤدي إلى تحريفات جوهرية في القوائم المالية، كما يتعين على المراجع أن يستفسر من الإدارة عن أي وجود غش أو خطأ جوهري يتم اكتشافه. إضافة إلى ذلك يتوجب على المراجع الاستفسار من إدارة المنشأة حول اكتشاف أي خطأ جسيم أو غش أو أية تصرفات غير قانونية في الحسابات.⁶

✓ كما يجب على المراجع عند عملية التخطيط لإجراءات المراجعة، تنفيذها، تقييم النتائج والإبلاغ عنها، و أن يأخذ بعين الاعتبار المخاطر وجود تحريف مادي في القوائم المالية الناتج عن الأخطاء والتصرفات غير قانونية ومنها:⁷

1. تساؤلات حول استقامة وكفاءة إدارة المنشأة ونزاهتها؛
2. حالات الاحتيال والغش المتورطة فيها الإدارة؛
3. التحريفات المادية الناتجة عن الأخطاء والتصرفات غير القانونية؛
4. التحريفات التي تشير إلى وجود نقاط ضعف مادية في نظام الرقابة الداخلية متضمنا تصميم وتشغيل عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة.

ثالثا: منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية

● خطوات تنفيذ المراجعة الخارجية

لكي تحقق مهنة المراجعة الخارجية أهدافها بكفاءة وفاعلية، فإنها تفرض على المراجع الخارجي ثلاث خطوات رئيسية تكمل كل منها الأخرى، وكل خطوة تتضمن مجموعة من الخطوات، وتتمثل الخطوات الرئيسية فيما يلي :

أ/ الحصول على المعرفة عامة حول المؤسسة

لأخذ نظرة شاملة على المؤسسة يقوم المراجع الخارجي بجمع ما أمكنه من المعلومات والمعطيات حول المؤسسة وبيئتها لأجل الكشف عن الأخطاء والتلاعبات والإجراءات التي يستخدمها في ذلك تتمثل⁸. في خطوات فرعية يوضحها الشكل التالي:

4 . صديقي مسعود. محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، ط1، سنة 2010، ص27.

5 .محمد بشير غوالي، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، مجلة الباحث، العدد12، جامعة ورقلة، الجزائر، 2013، ص130.

6 . سميحة غلوس، مسؤوليات المراجع الخارجي في اكتشاف الممارسات المحاسبية الخاطئة، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2013، ص7.

7 . slavin n.s(1977) , **the elimination of scanter in determining the auditor s statuary *the accounting review**. April 1977 pp360-368.

8 . مولاوي نصيرة، دور المراجع الخارجي في تأكيد الثقة بالمعلومة المحاسبية، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2012، ص55.

الجدول رقم (1-1) : الحصول على معرفة العامة حول المؤسسة

أعمال أولية واتصالات أولى مع المؤسسة	التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة التنظيم المهني عناصر المقارنة بين المؤسسات حوار مع المسؤولين زيارات ميدانية التعرف على الوثائق الداخلية
انطلاق الأعمال	تكوين ملف الدائم إعداد البرنامج المراجعة الأولى

المصدر : عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010، ص: 77

ب/ فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يعرف نظام الرقابة الداخلية على أنه مجموعة من الطرق والإجراءات المنسقة التي تستخدمها إدارة المشروع لحماية أصولها⁹. منع واكتشاف التلاعب المالية والأخطاء، دقة واكتمال السجلات المحاسبية، وإعداد قوائم مالية ذات ثقة بصورة وقتية.¹⁰

يعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية عملاً ضروري وهام للمراجع، ويجب عليه القيام به، فمن خلاله يتمكن المراجع من تحديد نطاق عملية المراجعة، وتقدير مدى الاعتماد على النظام، وتحديد العينة والاختبارات التي يجب عليه أن يقوم بإجرائها. لذلك فإنه يجب على المراجع فحص أنظمة المعلومات، للتأكد من احتواء السجلات المالية على معلومات صحيحة ودقيقة، وأن إجراءات الرقابة كافية وفعالة، كما يجب عليه مراجعة الأنظمة الموضوعية، ومدى ملاءمتها مع السياسات والخطط بالمؤسسة، لتحديد مدى كفاية وفعالية هذه الأنظمة.¹¹

لدراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق وتقييم مدى فعاليته يعتمد المراجع على مجموعة من الوسائل من شأنها أن تساهم في تقييم هذا النظام وهي:¹²

1/ التقرير الوصفي: يقوم مراجع بوصف الدقيق لنظام الرقابة الداخلية، ويتتبع مناقشاته مع أفراد المنشأة، بحيث يعد وصفا مهما للنظام يكون مكتوبا، ويعتبر المرونة بمثابة أهم ميزة لمذكرات وصف هذا النظام.

2/ خرائط التدقيق: تمثل خرائط التدقيق شكلا بيانيا رمزيا لجزء معين من نظام الرقابة الداخلية، يوضح هذا الشكل تتابع تدفق البيانات، بحيث تعتبر طريقة ممتازة للمراجع الخارجي التي يستخدمها لتجميع المعلومات حول أساليب الرقابة، حتى يتمكن من دراستها وتقييمها.

9 . société national De la Comptabilité: **contrôle interne dans la lentreprise audit interne et commissariat aux comptes dans la revue algérienne de comptabilité et audit Alger**, mars, 1995 p42.

10 . المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **مراجعة وتفتيش**، ترجمة محمد تيسير الرجحي، منشورات المجمع، عمان، الأردن، 1992، ص 89

11 . عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010، ص 75.

12 . جميلة الجوري، مفيد عبد اللاوي، الإجراءات المالية والعلمية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد5، 2012، ص 221- 224.

3/ قائمة الاستقصاء النموذجية: تعتبر قائمة الاستقصاء الأداة المهمة في دراسة الرقابة الداخلية، بحيث تشمل علي مجموعة من الأسئلة المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية.

4- مصفوفة تقسيم المهام: وهي عبارة عن جداول تحتوي على مجموعة من المهام تبين طريقة النظام المعتمدة من طرف كل مصلحة

كما تقوم بالإشراف على كل العمليات التي يترتب عليها التزامات، وعلى سبيل المثال:

الجدول رقم (1-2): شبكة تقسيم المهام نظام المبيعات/ العملاء

المدير المالي	المحاسب	أمين المخزن	المدير	مصلحة التجارة	مهام
					1/ إمساك الطلبية
					2/ اختبار ملاءة العميل وقدرته على التسديد
					3/ الترخيص بإرسال البضاعة

المصدر: غوالي محمد البشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، 2004، ص133.

ج/ فحص الحسابات والقوائم المالية

بعد أن ينتهي المراجع من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، فإنه يقوم بإجراءات فحص الحسابات والقوائم المالية والمتمثلة في:¹³

1/ تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية: ويتم ذلك وفق الخطوات التالية :

- إعادة النظر في برنامج المراجعة؛

- تخفيف البرنامج؛

- تدعيم البرنامج بإجراءات إضافية.

2/ اختبارات التطابق: وتضم الخطوات الآتية :

- تطابق (إعادة النظر في المعلومة، مقارنة عن طريق العمليات الحسابية)؛

- اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية؛

- اختبارات بواسطة المصادقة الخارجية؛

- اختبارات بواسطة المشاهدة المادية.

3/ إنها عملية المراجعة: وذلك من خلال الخطوات التالية:

- التأكد من مدى توفر مبادئ المحاسبة؛

- فحص الأحداث ما بعد الميزانية؛

13 عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص71-74

- فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية؛
- إعادة النظر في أوراق العمل، وأخيرا إصدار الرأي.
- رابعا: معايير المراجعة متعارف عليها
- **المجموعة الأولى: المعايير الشخصية (العامة)**
- يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص على درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني في مجال خدمات المراجعة؛
- يجب على المراجع أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره وفي كل ما يتعلق بإجراءات العمل؛
- يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى.
- **المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني**
- يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيط مناسب وكافيا ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين؛
- يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل حتى يمكن تحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة؛
- إن وجدوا- بطريقة مناسبة وفعالة؛
- يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات.
- **مجموعة الثالثة: معايير إعداد التقارير**
- يجب أن ينص التقرير عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛
- يجب أن ينص التقرير عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية الخاضعة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التي تم استخدمت عند إعداد القوائم السابقة؛
- يفترض أن القوائم المالية تحتوي على كافة المعلومات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في تقرير إبداء الرأي ما يخالف ذلك؛
- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية، وفي الأحوال التي لا يكن إبداء الرأي يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدب إلى ذلك، ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال خصائص وطبيعة الخدمة التي بها المراجع مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

14 . صديقي مسعود، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، عدد01، جامعة ورقلة، 2002، ص65.

الفرع الثاني: محددات جودة المراجعة الخارجية

في ظل عدم وجود تعريف موحد وتعدد التعريفات على سبيل الذكر لا للحصر ما يلي :

أولاً: تعريف جودة المراجعة: وهي احتمالية قيام المراجع باكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية والإبلاغ عنها كما يشير palmorse بأنها احتمال عدم احتواء القوائم للتحريفات الجوهرية من غش أو خطأ.¹⁵

ثانياً: مقياس جودة المراجعة الخارجية:

هناك العديد من المقاييس التي يمكن أن تحدد جودة عملية المراجعة نعرض لبعض مما تناولته المراجع والابحاث المنشورة في هذا المجال على النحو التالي:¹⁶

1/ حجم منشأة المراجعة: وتقاس بعدد عملائها، فكلما كبر حجم منشأة المراجعة كلما تحسن مستوي المراجعة، إلا أن بعض الدراسات عارضت هذه النتيجة.

2/ سمعة منشأة المراجعة: حيث توجد علاقة إيجابية بين سمعة منشأة المراجعة وجودة المراجعة، بما يساهم في تفسير نسبة مخفضة من إجمالي التغير في العملية المراجعة لقلة شركات المراجعة التي تهتم بالسمعة.

3/ مراقبة أداء المراجعين والتفتيش الداخلي: وهو يمثل متغير إيجابي مع جودة عملية المراجعة بما تمثله الرقابة من دافع للمرجعين نحو الالتزام بمعايير المتعارف عليها عند تنفيذ عملية المراجعة.

4/ تخصص المراجع أو معرفة المراجع بالصناعة: حيث توفر المعرفة التخصصية للمراجع في النشاط أو الصناعة التي يعمل بها العميل محل المراجعة، من بناء أحكام قوية وتمتيزة بما تنعكس إيجاباً على جودة عملية المراجعة.

5/ مدة خدمة المراجعة: بحيث يفسر ذلك أن طول مدة المراجعة يضعف من استقلالية المراجع نظراً لتوطد علاقته بالإدارة بما يمكن أن يسمح لها بأن تمارس أساليب إدارة الأرباح.

6/ أهمية العميل موضوع المراجعة: هناك علاقة سلبية مع جودة عملية المراجعة نظراً لما تمثله أتعاب العميل بنسبة كبيرة من إجمالي إيرادات منشأة المراجعة أي تشكل ضغط على مهمة المراجعة.

7/ أتعاب العميل: فهي تمثل مقياس مزدوج قد يكون حالة قيام المراجع ببذل جهد أكبر مما ينتج جودة مراجعة عالية، أما في حالة السلب قد تكون هذه الأتعاب عالية وسيلة ضغط على المراجع أو حافز للتغاضي عن التلاعبات.

8/ تعرض المراجع للمساءلة القانونية: وهي تحقق تأثير نفسي إيجابي يحقق رادع للمراجع عن الفشل في الكشف عن المخالفات الجوهرية.

9/ تأهيل ومهارة المراجع: تلعب دوراً هاماً في اكتشاف ومعالجة الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية بما ينعكس إيجابياً على جودة عملية المراجعة.

15. أمير جمال القيق، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، الجامعة الإسلامية، غزة، مذكرة ماجستير، سنة 2012، ص24.

16. سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد2، جامعة الإسكندرية، 2008، ص5.

11/ الانحرافات عن التنبؤات الإدارة بالأرباح : والتي تتمثل في الفرق بين الأرباح المخططة والأرباح المحققة، حيث كلما زادت جودة المراجعة كلما زادت الانحرافات وتفسر ذلك أنه بزيادة جودة المراجعة تقل قدرة الإدارة على تحقيق الأرباح المخططة.

المطلب الثاني: الربح المحاسبي وإدارة الأرباح

إذا أن الحرية الممنوحة للإدارة الأرباح في الاختيار بين السياسات المحاسبية وممارسة التقديرات بعض عناصر القوائم المالية يتم استغلالها بطريقة انتهازية، مما يؤدي إلى التأثير إيجابيا أو سلبيا على الربح الصافي الفترة بما يحقق أهداف الإدارة ويقابل ذلك توقعات الأطراف ذات العلاقة بشأن الإدارة المالي للمؤسسة. وعليه سنحاول في هذا المطلب التعرف على الربح من خلال مكوناته وممارسات الاحتياطية للإدارة الأرباح.

الفرع الأول : مكونات الربح المحاسبي

يرتبط الربح المحاسبي بشكل عام بالإيرادات و المصاريف وبالتالي، فإن الاعتراف وقياس الإيرادات والمصاريف في قائمة الدخل هي أكثر القوائم أهمية، بحيث تدمج بموجبها حسابات التشغيل و.....والأرباح والخسائر في القائمة، وتعرض الإيرادات والمصروفات بشكل منظم ويتم المقابلة بينهما للوصول في نهاية المضاف لنتائج المؤسسة.وعلى هذا الأساس يقاس صافي الدخل الفترة المحاسبية وفقا للمعادلة التالية:¹⁷

$$\text{دخل الفترة} = \text{الإيرادات} - \text{المصاريف} + \text{المكاسب} - \text{الخسائر}$$

أولا: الإيرادات

1/ تعريف الإيرادات: هي إجمالي التدفقات الداخل من المنافع الاقتصادية للمنشأة نتيجة الزيادة الإجمالية في الأصول أو النقص الإجمالي في الالتزامات أو في كليهما خلال الفترة محاسبية والناجمة من الأنشطة العادية للمنشأة المنتجة للربح والتي ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية، وذلك بخلاف ما يقدمه الملاك من مساهمات.¹⁸

2/ تعريف المكاسب: هي الزيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) التي تنتج من العمليات العرضية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، وكذلك ما قد ينتج من العمليات والأحداث والظروف الأخرى التي تؤثر على الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المعنية فيما عدا تلك التي تنتج عن الإيرادات واستثمارات الملاك.¹⁹

17. بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، مذكرة ماستر، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012، ص60.

تم الإطلاع عليه في (2014/01/03)، على الساعة (10:30) http://www.cao.gov.eg/CAO_WEB/up/oads/.../aErad 18 .

19 . حنفي عبد الفتاح، القياس والتقييم في المحاسبة المالية، دار الكتاب الحديث، مصر، سنة 2008، ص30.

3/ تحديد طبيعة عملية الإيراد:

حسب ما جاء في المعيار (18) يتم تطبيقها على كل عملية بشكل منفصل، إلا أن هناك حالات تظهر مع المعاملات المتداخلة مثل بيع الأجهزة ومعدات مع الالتزام بإجراء صيانة لفترة قادمة وبالتالي فإن الإيراد سيتم تقسيمه إلى إيراد مبيعات وإيراد صيانة.

4/ الاعتراف بالإيراد:

أ/ بيع السلع: يتعين الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع السلع عند توافر كافة الشروط.

ب/ تأدية الخدمات: في حالة إمكانية تقدير ناتج إحدى العمليات التي تتضمن تأدية الخدمات بدرجة موثوقة فيها، فإنه يجب الاعتراف بالإيراد المرتبط بتلك العملية وذلك على أساس مرحلة إتمام العملية في تاريخ الميزانية.

ج/ الفائدة وإيرادات حقوق الامتياز وأرباح الأسهم: يجب الاعتراف بالإيراد الناتج عن استعمال الغير لموجودات المنشأة والمتمثل في الفوائد وإيرادات حقوق الامتياز وأرباح الأسهم طبقاً لما جاء بالفقرة رقم (10).

5/ قياس الإيراد

أ/ يجب قياس الإيراد على أساس القيمة العادلة للمقابل الذي يتم تسلمه أو القابل للاستلام؛

ب/ في حالة مبادلة سلع أو خدمات بسلع أو خدمات أخرى ماثلة في النوع والقيمة فإن هذه المبادلة لا يمثل عملية مولدة للإيراد، ويحدث هذا في حالة بعض السلع كالبتروك؛

ج/ في حالة مبادلة بضاعة أو خدمات بنود غير متشابهة فيجب الاعتراف بالربح الناجم عن ذلك، ويتم تحديد الإيراد عن طريق استخدام القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمة المستلمة بعد تعديله بالنقدية أو شبه نقدية المحولة.²⁰

6/ الإفصاح عن الإيراد:

يجب على المنشأة الإفصاح كما يلي:²¹

أ/ الطرق المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيراد بما في ذلك الطرق المتبعة لتحديد مرحلة الإنجاز العملية التي تتضمن تقديم خدمات؛

ب/ مبلغ كل نوع من أنواع الإيرادات المعترف به خلال الفترة؛

ج/ مبلغ الإيراد الناشئ عن تبادل البضائع والخدمات والمتضمن في كل فئة هامة الإيرادات؛

د/ يجب الإفصاح عن أية أرباح أو خسائر طارئة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (37)، (المخصصات والمطلوبات والموجودات الطارئة).

تم الاطلاع عليها في (2014/03/15، على الساعة 10:50). www.kantakji.com/media/2861/d510 . 20

21 . محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعملية، ط2، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2008، ص329.

ثانيا: المصاريف

1/ تعريف المصاريف

لقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية المصاريف على أنها * التدفقات الخارجية من المؤسسة أو أي نقص في أصولها أو زيادة في التزاماتها أو كليهما معا والتي تنشأ خلال الدورة من إنتاج أو بيعها وتأدية الخدمات أو أية أنشطة أخرى ناتجة عن الأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة للمؤسسة²².

2/ تعريف الخسائر: هي النقص في حقوق الملكية(صاف الأصول) الذي نتج من العمليات العرضية التي يقوم بها الوحدة الاقتصادية، وكذلك ما نتج من العمليات والأحداث والظروف الاقتصادية خلال الفترة المعنية فيما عدا النقص الذي ينتج من المصروفات والتوزيعات على الملاك²³.

3/ تحديد وقياس المصروفات

1-تحديد المصروفات :توجد طريقتين لتحديد المصروفات وهما:²⁴

-الطريقة الأولى : "الطريقة المباشرة" تقوم على أساس وجود علاقة افتراضية بين المصروفات وبين فترة أو بين المصروفات وبين الأنشطة معينة وإجراءات معينة وعليه يتم تحديد نصيب كل فترة أو كل نشاط من المصروفات.

-الطريقة الثانية "الطريقة غير مباشرة" : تعتمد على تحديد قيمة الأصول في نهاية الفترة.

مصاريف الفترة :أرصدة الأصول (المخزون)أول الفترة +الإنفاق خلال الفترة -أرصدة الأصول (المخزون) آخر الفترة

ب-قياس المصروفات :يتم قياس المصروفات على أساسين هما²⁵:أسس القيم التاريخية وفيها يتم قياس المصروفات على أساس التكلفة التاريخية أو تكلفة اقتناء الأصول. أما أسس القيم الجارية فيها تقاس المصاريف على أساس القيمة الجارية. وهنا نشير إلى أن القيمة الجارية تتمثل في تكلفة الاستبدال أو القيمة البيعة لعوامل الإنتاج المستنفذة خلال الفترة الحالية.

4-الاعتراف بالمصاريف : يتم الاعتراف بالمصاريف في قائمة الدخل عندما ينشأ هناك في المنافع الاقتصادية المستقبلية يعود إلى نقص في أصل أو زيادة في التزام ويمكن قياس بدرجة من الثقة، وهذا يعني في الواقع أن الاعتراف بالمصروفات يجري بشكل متزامن مع الاعتراف بزيادة في الإلتزامات أو نقص في الأصول.

ويتم كذلك الاعتراف بالمصروفات على أساس أن هناك ارتباط مباشر بين التكاليف المتكبدة واكتساب بنود محددة من الدخل، وهذا الإجراء الذي يشار إليه عامة بمقابلة التكاليف بالإيرادات يتضمن الاعتراف المتزامن أو المتجمع بالإيرادات المصروفات التي ينشأ مباشرة وبشكل مشترك من نفس العملات المالية أو الأحداث الأخرى.²⁶

22 . رضون حلون، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، التضخم، تكلفة الاستبدال القيمة البيعة، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2003، ص176.

23 . وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة القياس والتقييم والأفصاح المحاسبي، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2000، ص28، 27.

24 . يوسف محمود جريوع، مبدأ قياس والتحقق المصروفات بين التأييد والانتقاد، الجمع العربي للمحاسبين، العدد3، جامعة الإسلامية، غزة، 2002، ص1.

25 . المرجع نفسه ص2

26 . بسمة سويد، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2012، ص16.

الفرع الثاني: موقف المراجع من توزيع الأرباح

أن اختيار مفهوم الربح ورأس المال يخضع للظروف العلمية للمنشأة حيث لا يوجد مفهوم واحد يناسب جميع الظروف، كما أنه ليس من واجب المدقق مناقشة الإدارة في المفهوم المتبع، ولكن عليه أن يتأكد من ثبات المنشأة على المفهوم الذي تتبعه من سنة إلى أخرى، وإذا غيرت المنشأة المفهوم يجب على المدقق أن يشير صراحة في تقريره عن ذلك لما في ذلك من آثار على الأداء والمركز المالي، ومن ناحية أخرى لما كان الربح هو الفرق بين النفقات والإيرادات فيجب على المدقق أن يوليها اهتماما خاصا لما لهما من آثار على الأداء والمركز المالي.

ومن حيث أنه لا تكون هناك قواعد قانونية أو نظامية امرة أو ملزمة، فإن المدقق لا يصح أن يركن الى رأي فقهي أو حكم قضائي قد لا يتماشى مع معايير المحاسبة والتدقيق، وإنما يجب على المدقق أن يستخلص لنفسه رأيا يفضله ويطمئن لصحته ويراه مناسباً للحالة المعروضة عليه²⁷، وعموماً يجب على المدقق عند توزيع الأرباح في ظل ثبات الأسعار الاهتمام بما يلي:²⁸

1- التزام مجلس الادارة المقترح والجمعية العمومية المصدقة على الأرباح وتوزيعها بالنصوص التشريعية أو التعليمات والأنظمة الداخلية ومعايير المحاسبة والتدقيق.

2- اذا كان القانون أو النظام الأساسي للمنشأة لا يلزمان باتباع أمور معينة، ولكن معايير المحاسبة تقضي بوجوب اتباعها فعليه أن يلفت نظر المسؤولين عن ذلك او يذكر ذلك في تقريره لكي يدرك عن نفسه ما يثار من مسائلته مستقبلا هو الخبير الفني في المحاسبة.

3- التأكد من احتفاظ المنشأة براس مال سليم حيث انه الضمان العام للدائنين(اي عدم توزيع الأرباح الصورية).

4- التأكد من ان الأرباح الرأسمالية تمثل فائضا حقيقيا اذ رغبت المؤسسة ما حققته من الراس ال

5- مال، وعليه ان يقرر مدى كفاية ما ينبغي من ناتج بيع الاصل او التعويض عنه لإعادة اصل المنشأة.

6- الاطمئنان الى تغطية المنشأة لمل قد تكون ما تكبدته من خسائر في السنوات السابقة قبل اعتماد توزيع الأرباح في السنة الحالية.

7- اطمئنان المدقق الى وجود نقدية سائلة كافية لسداد التوزيعات النقدية وفي حالة وجود عجز عليه أن يتأكد من انه طارئ سرعان ما يزول اسبابه.

27. أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكد، وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، ط 1، دار الصفاء، جامعة الزيتونة، الأردن، عمان، سنة 2012، ص 256.
28. المرجع نفسه، ص 257.

الفرع الثالث : ممارسات إدارة الربح المحاسبي

لقد أطلقت بعض الدراسات مصطلح المحاسبة الإبداعية أو التجميعية أو الخلاقة كمصطلح مرادف لمصطلح إدارة الأرباح ومن بين التعريفات التي أطلقت عليه ما يلي :

أولاً : مفهوم إدارة الأرباح

التعريف الأول: بمعنى أن إدارة الأرباح هي عبارة عن تلاعب في مقدار الأرباح لتحقيق أهداف محددة مسبقاً من الإدارة

أو توقعات تعد من المخللين أو قيم تتناغم مع تلطيف صور الدخل والتوجه نحو مكاسب ثابتة.²⁹

التعريف الثاني: ويعرف كل من (wahlen .healy) إدارة الأرباح تحدث عند استخدام المديرين للحكم الشخصي في عملية التقرير المالي وف هيكله العمليات من أجل تغير المدلول التقارير المالية أما لتضلل بعض الأطراف ذات المصلحة حول الأداء الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة أو من أجل التأثير على نتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بهذه التقارير.³⁰

✓ من خلال التعريفين السابقين يتضح بأن هناك اتفاق على أن إدارة الأرباح تحريف وتزييف الأداء الحقيقي للمؤسسة، وهي أنشطة مختلفة يقوم بها المدبرون من أجل تضليل مستعملي المعلومة المحاسبية بهدف تحقيق مكاسب خاصة.

ثانياً: أنواع إدارة الأرباح

وفي هذا الإطار يشير (parafet) إلى وجود نوعين من الممارسات إدارة الأرباح هما:³¹

1/ إدارة الأرباح الجيدة (Good Earnings mangement) : هي إدارة الأرباح التشغيلية التي تحدث عند اتحاد الإدارة لقرارات اختيارية من شأنها المحافظة على أداء مالي مستقر ومقبول للمؤسسة، على سبيل المثال: قد يلجأ الأداة إلى تقديم خصومات تجارية للعملاء لتسريع المبيعات أو بيع بعض الأصول لتعويض التراجع الحاصل في إيرادات التشغيل العادية وهذا ما يعتبر ممارسة مقبولة من الناحية القانونية.

2/ إدارة الأرباح السيئة: (Bad Earnings mangement) : هي إدارة الأرباح التي تهدف إلى إخفاء الأداء التشغيلي الحقيقي للمؤسسة عن طريق إنشاء بعض القيود المحاسبية المصطنعة والعمليات الوهمية وهذا الأخير يمثل إدارة غير قانونية وغير مشروعة للأرباح .

29 . ليندا حسن نمرالحلي، دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من الآثار المحاسبية الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكره ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص 07.

30. Saleh. Normanhd. Iskandar. Takiah Mohd, Mohid Rahmat, Mohd, Earnings Management and Bord characteristics, Evidence from Malaysia, jurnal pengurusan, vol, 24, 2005, p78

31 . William u. parfet , A ccounting subjectivity and Earnings Management, Apreparer perspective. Conference on The role of Accounting Standards in controlling Earning Management. University of MICHIGAN, May2000, p8, Available from: <http://www2.financialectives.org/download/benchmarking/Panel-2.pdf> (17/02/2014).

ثالثاً : أساليب إدارة الأرباح

حسب " Ronen pyoare " ممارسات إدارة للأرباح ذات الطبيعة الحسائية الوهمية تقوم على استخدام الإدارة لمتغيرات محاسبية وهمية هي :

1/ إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية أو الوهمية في إطار مبادئ المحاسبية :

أ/ إدارة المستحقات :هي تعتبر احتمالات وتقديرات تحقق الإجراءات والمصاريف المستحقة وذلك بغرض التحكم في مقدار الإجراءات والمصاريف التي تظهر في الفترة مالية معينة ،الشيء الذي يحفز الإدارة على التلاعب بالمستحقات الاختبارية .ويتطلب نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة التي لها تأثير جوهري على الأرباح المعلنة .

ب/توقيت الأخذ بمعايير المحاسبية الملزمة : عند إصدار معيار محاسبي ملزم جديد فإنه يتم إعطاء مهلة من الوقت (فترة بيئة) يقع عادة بين سنتين إلى سنوات قبل التطبيق الإلزامي للمعيار، ولكن مع تشجيع التطبيق المبكر للمعيار :ولذلك يتاح لإدارة الشركات أما التطبيق الفوري للمعيار والانتظار لحين انتهاء الفترة البنية المتاحة لأخذه .

ج/التغيرات الاختيارية لسياسات المحاسبية والتقديرات : تشغل إدارة بعض المنشأ هذه الإمكانية للتحويل من سياسة إلى أخرى لتلاعب في الأرباح من خلال عمل عدة تغيرات محاسبية مختلفة متفردة. تعد تقديرات جزاء من المحاسبة ولا يمكن الاستغناء عنها ،ويحدث في الواقع العملي أن تستخدم الإدارة في بعض الأحيان عملية التقدير في التلاعب المحاسب ،في سبيل المثال يتم تكون المخصصات وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي الخاص : "بالمخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة ،وكذلك تحول من طريقة محاسبية إلى أخرى مثل التحول من طريقة تكلفة الوسطية المرجحة إلى fifo.³²

2/ إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية أو الوهمية خارج إطار مبادئ المقبولة عموماً

ويطلق عليها إدارة الأرباح الخبيثة ،كما يسميها الكتاب الأكاديميون ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن بين الممارسات الاحتمالية التي تلجأ إليها الإدارة ما يلي:³³

بالنسبة للإيرادات: يمكن حصر أوجه التلاعب المتعلقة بالإيرادات بما يلي:

- تسجيل إيرادات بالفترة المحاسبية المنتهية عن عمليات بيع تخص الفترة اللاحقة؛
- تسجيل إيرادات عن عمليات بيع غير تامة؛
- تسجيل عمليات عن بضاعة الأمانة؛
- تعديل شروط البيع الأصلية باتفاقات سرية؛
- تضخيم المبيعات بإيرادات وهمية: ويتم ذلك عن طريق تزوير المستندات لعمليات بيع وهمية وتسجيلها بالدفاتر كمييعات آجلة

32 . طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات والأزمة المالية، دار الجامعة، الإسكندرية، 2009، ص، ص113، 114..

33 . بوسنة حمزة، مرجع سابق ذكره، ص107- 113.

● تقديم أموال المؤسسة للغير لاستخدامها في شراء منتجاتها، تقوم الإدارة باستخدام أموال لتنفيذ عمليات بيع مصطنعة، كإنشاء مؤسسات الغرض منها استخدام الأموال المستثمرة فيها لشراء منتجات المؤسسة الأم دون إدراج هذه مؤسسات بالميزانية المجمعة للمؤسسة الأم.

● تسجيل إيرادات بأكثر من قيمتها.

بالنسبة للمصاريف

● رسملة وتأجيل المصاريف إلى فترات لاحقة

● المغالاة في تقييم مخزون آخر الفترة

● التلاعب في تكون واستخدام مخصصات الالتزامات المتوقعة

● عدم تسجيل الانخفاض الدائم في قيمة الأصول الثابتة وغير الملموسة

بالنسبة لعمليات الاندماج: يتم الاندماج عادة بقيام المؤسسة الداخلة بشراء أو الاستحواذ

● التلاعب في تقييم أصول المؤسسة المندمجة، ومخصصات الاندماج؛

● تطبيق طريقة خاطئة للمحاسبة عن عملية الاندماج : وهنا يوجد طريق وهما:

(طريقة الشراء) و (طريقة توحيد المصالح)؛

● دمج نتائج الأعمال بالقوائم المالية قبل تاريخ الاندماج الفعلي.

بالنسبة بالالتزامات العرضية: يقصد بها تلك الالتزامات المحتملة ولكنها غير واجبة التسديد في تاريخ معين، لكن عند توافر

الشروط المحددة بالعقود الإيجار والتمويل، ومن أمثلة التلاعب في هذا الإطار ما يلي:

● تحويل الأصول المالية غير الجيدة إلى المؤسسات ذات الغرض الخاص؛

● تحويل بعض الالتزامات إلى المؤسسة ذات الغرض الخاص؛

● تحويل بعض الالتزامات المالية المؤسسة ذات الغرض الخاص.

بالنسبة الإفصاح: في هذا الإطار نجد أن الإدارة تلجأ إلى التحايل عند إعداد القوائم المالية خاصة قائمة الدخل، يشمل التحايل

في قائمة الدخل الخطوات التي تتخذها الإدارة لإيصال القدرة الكسبية لمختلف مستويات الدخل بشكل يختلف عن الشكل الأصلي.

المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية

لقد ازداد الاهتمام بموضوع المراجعة من طرف العديد من الباحثين والدراسيين على مدى العقدين الماضيين وحديثين، ويعود ذلك إلى أن المراجعة عملية مرنة تتغير مع تغييرات الاقتصاديات، وعليه سنحاول عرض موجز لأهم الدراسات والأبحاث ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

المطلب الأول: الدراسات الأدبية

سننظر في هذا المطلب إلى أهم الدراسات السابقة التي لها علاقة بالدراسات الحالية:

1/ دراسة ديلمي عمر " أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية "، وهي مذكرة ماجستير في تخصص محاسبة، جامعة باتنة، سنة 2009.

قد هدفت الدراسة إلى إبراز الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) في زيادة الثقة بالمعلومة المحاسبية، ووقوف على مدى تعبير واقع مخرجات النظام المحاسبي عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وبيان مدى استجاب مهنة المحاسبة والمراجعة لمتطلبات مستخدمي القوائم المالية وواجبات ومسؤولية مراجع الحسابات لمقابلة وتحقيق تلك المتطلبات ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبيان على مجموعة من محافظي الحسابات وأساتذة أكاديميين في منطقة الوسط الجزائري،

ومن أهم ما توصل له الباحث تساهم المراجعة الخارجية للحسابات في زيادة منفعة القوائم المالية وجعلها أكثر ثقة لدى مستخدميها وأن واقع مخرجات النظام المحاسبي لا يعكس الواقع الفعلي للمؤسسة.

يقع وجه الاختلاف في أن هذه الدراسة درست المعلومة المحاسبية بصفة عامة أي كل ما تحتويه القوائم المالية، كما أن دراسة تعكس منطقية الوسط الجزائري، أما دراستنا فركزت على مؤشر الربح المحاسبي فقط و الذي بدوره يعتبر معلومة محاسبية مهمة للأطراف المستفيدة منه، كما أنها تعكس ولاية ورقلة .

2/ دراسة مولاي نصيرة، بعنوان " دور المراجعة الخارجية في تأكيد ثقة بالمعلومة المحاسبية "، وهي مذكرة ماستر في تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، بجامعة ورقلة، سنة 2012.

هدفت الدراسة إلى إبراز الدور الكبير الذي يقوم به مراجع الحسابات الخارجي، في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية، وأهمية البالغة التي تحضي بها مراجعة الحسابات في ترشيد القرارات، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبيان على المتخصصين في ميدان المراجعة.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها دور المراجع الخارجي يكمن في إعطاء رأي فني محايد حول صدق وعدالة القوائم المالية.

إلا أن هذه الدراسة أهملت دور المراجع الخارجي في إعطاء اقتراحات للمؤسسة من أجل تصحيح الأخطاء المحاسبية، وهذا ما سيتم الإشارة إليه في دراستنا.

3/دراسة سردوك فاتح، بعنوان " دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية "، وهي مذكرة ماجستير في تخصص علوم تجارية فرع إدارة أعمال، جامعة المسيلة، سنة 2004.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة، من أجل إضفاء مصداقية من جهة واتخاذ القرارات من جهة أخرى، لذي تم دراسة الحالة لشركة الوطنية للألومنيوم بالمسيلة،

و من أهم النتائج المتوصل إليها أن نجاح المؤسسة الاقتصادية مرهون بالمعلومة المحاسبية في اتخاذ القرارات الملائمة، بحث تعتبر أساس القيام باتخاذ القرارات المرتبطة بالأطراف الخارجية، كما تساعد المعلومة المحاسبية على اتخاذ قرارات على مستوى الداخلي من أجل تحسين الأداء وزيادة فعاليته، وكما اعتماد نظام رقابة داخلي منظم يؤدي إلى التقليل من حالات الخطأ والغش. إلا أن هذه الدراسة اقتصرت على شركة واحدة فقط، أما دراستنا فقد انتهجت في دراسة الحالة عينة من المحاسبين في الشركات وخارجها هذا من جهة، ومن جهة أخرى عاجلت دراستنا الربح المحاسبي الذي يعتبر من ضمن المعلومة المحاسبية.

4/ دراسة غوالي محمد البشير، بعنوان "مهنة المراجعة القانونية بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط"، وهي أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 2011.

سعت الدراسة إلي إبراز مدى مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التصرفات الغير قانونية في ضل بدل العناية الأزمة والتعرف علي المؤشرات جودة خدمات المراجعة، لتحقيق أهداف البحث ثم توزيع استبيان علي مجموعة من مراجعي الحسابات والمستفيدين من خدمة المراجعة في منطقة الجنوب الشرقي الجزائري.

توصل الباحث إلى أن إضفاء المصداقية علي القوائم المالية وإبداء الرأي الفني المحايد الهدف الاسمي للمراجعة، أن هناك طلب متزايد علي خدمات المراجعة بسبب الإفلاس لكبار الشركات العالمية والتلاعبات علي مستوى الإدارة والتي انعكس صدها علي المجتمع الذي أصبح ينظر إلي المراجع علي أنه مقصر في عمله ما لم يتم باكتشاف كل حالات الغش والتصرفات غير القانونية ، وأن من بين أهم المؤثرات علي جودة خدمات المراجعة سلم الأتعاب و عدم احترام القوانين المنظمة للمهنة.

إلا أن هذه الدراسة اقتصرت على العوامل المؤثرة على عملية المراجعة منها الجانب البيئي، أما دراستنا فقد اقتصرت على تأثير المراجعة على الربح المحقق من طرف المؤسسة واكتشاف مختلف التلاعبات التي تمارسها الإدارة.

5/ دراسة سمير كامل محمد عسي، بعنوان "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد الثاني، الصادرة سنة 2008.

سعت هذه الدراسة إلى فهم جودة المراجعة، وبعض العوامل الأخرى المؤثرة عليها، وإبراز دور جودة المراجعة في الكشف عن عمليات إدارة الأرباح في السوق المصري، ولتحقيق أهداف الدراسة تم دراسة تطبيقية على عينة من مديري مكاتب تدقيق الخارجية، باستخدام أسلوب الاستبيان، كما عبرت الدراسة على متغير جودة تدقيق الخارجي وفق محددات منها تخصص المدقق في صناعة معينة، تأهيل ومهارة المدقق، استقلالية وموضوعية المدقق، إمكانية تعرض المدقق للمساءلة القانونية... إلخ. ومما توصل إليه الباحث وجود علاقات تؤثر بشكل إيجابية أو سلبية بين جودة التدقيق الخارجية ومختلف المحددات.

يمكن الاختلاف في أن هذه الدراسة اقتضت على إبراز دور جودة المراجع في اكتشاف أساليب الاحتيال، والعوامل المؤثرة عليها، كما شملت عينة الدراسة مجموعة من مكاتب تدقيق الخارجية المصرية مما تعكس واقع سوق المصري، أما درستنا فتناولت عينة من مجموعة محافظي حسابات ومحاسبي الشركات في ولاية ورقلة، نظرا لعدم وجود ثقافة البورصة.

6/ دراسة حسين أحمد دحدود "مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه"، مجلة جامعة دمشق، العدد الأول، المجلد 22، سنة 2006.

يتناول هذا البحث دراسة وتحليل مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية، وتحديد العوامل المؤثرة في اكتشاف من قبل مراجع الحسابات، لتحقيق أهداف البحث تم توزيع الاستبيان على عينة من مراجعي الحسابات في المملكة الأردنية الهاشمية ورغبة أخرى من المديرين الماليين في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، وقد تضمن الاستبيان العوامل المؤثرة في اكتشاف التضليل في التقارير المالية، وهي عوامل مرتبطة بمراجع الحسابات، وبالمنشأة وإدارتها، وبالإصدارات المهنية وبالعوامل أخرى.

ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث أن عملية اكتشاف التضليل تتأثر بالعديد من العوامل المرتبطة بالمراجع، وكذلك بالمنشأة وإدارتها، فضلا عن أن اكتشاف التضليل يتأثر بالإصدارات المهنية.

يبرز الاختلاف مع درستنا في العينة التي تناولتها هذه الدراسة حيث شملت مراجعين الحسابات والمديرين الماليين في بورصة الأردن. حيث نجد بأن هذه العينة تعكس البيئة الاقتصادية للأردن، كما ركزت هذه الدراسة على إبراز مسؤوليات التي تقع على عاقة المراجع الحسابات والعوامل التي من شأنها أن تؤثر في التقارير المالية، بينما درستنا ركزت على إبراز الدور الذي يلعبه المراجع في تعزيز موثوقية الربح المحاسبي المنشور في التقارير المالية التي تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة لالتخاذ القرارات الرشيدة وذلك بالاعتماد على آراء المهنيين والأكاديميين المتخصصين في مجال المراجع والمحاسبة باعتبار أنه لا يوجد سوق نشط في الجزائر.

7 / دراسة Greg TroLarry R. Davis, Billy Soo بعنوان "Auditor Independenc and earnings management"، الارتباط بالمراجع واستقلالية المراجع وإدارة الأرباح " ورقة بحينة جامعة ميتشيغان تكنولوجيا، سنة 2000.

هدفت هذه الدراسة إلى البحث عن العلاقة الموجودة بين طول فترة المراجع الحسابات ومدى إدارة أرباح الشركات، وكذا اختبار العلاقة بين مدة الارتباط بالمراجع بالعميل وحجم المستحقات التقديرية المطلقة والأخطاء المتوقعة، ولتحقق أهداف الدراسة تم الاعتماد على عينة مكونة من 855 شركة وذلك خلال الفترة 1981-1998.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الباحثان هي وجود علاقة إيجابية بين طول الفترة ارتباط المراجع بالعميل وحجم المستحقات التقديرية المطلقة، بحيث كلما كانت مدة العلاقة المراجع والعميل أطول، كلما قلت استقلالية المراجع، مما يؤدي إلى قدرة إدارة على ممارسة سلوك إدارة الأرباح، وكذلك وجود علاقة إيجابية بين الشركات التي عملت على إبقاء المراجع الخارجي لمدة طويلة وممارسة سلوك إدارة الأرباح، التي من شأنها تقلل من الأرباح المعلنة.

تختلف هذه الدراسة عن دراستنا من حيث العينة التي تناولتها فقد اشتملت على مجموعة من الشركات مدرجة في البورصة، كذلك اعتمد في معالجة للموضوع على منهج الوصفي التحليلي، كما نلتبس الاختلاف في مضمون الدراسة والمتغيرات، أما دراستنا تمحورت حول ربح المحاسبي وعلاقته بالمراجع الخارجي، كما اعتمدنا على المنهج الوصفي من خلال استقصاء آراء مجموعة من المحاسبين ومحافظي الحسابات في ولاية ورقلة بالجزائر.

المطلب الثاني: مميزات الدراسة عن الدراسات السابقة

تمثل مميزات الدراسة عن الدراسات السابقة فيما يلي:

- ✓ ابرز الدور الفعال الذي يلعبه المراجع الخارجي في تقويم مسار المؤسسات. وتحسين من أداء المراجع بما يساهم في الحد من ممارسات الاحتيال.
- ✓ التعرف على آراء محافظي الحسابات، وأساتذة أهل الاختصاص والمحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، حول فعالية المراجع الخارجية في مساعدة مستخدمي الربح المحاسبي المتضمن القوائم المالية على اتخاذ القرارات الرشيدة، هذا على (مستوى ولاية ورقلة).
- ✓ محاولة تكوين نتيجة حول أهمية المراجع الخارجية في زيادة الموثوقية بالقوائم المالية وبالتالي زيادة موثوقية الربح المحاسبي المعلن عنه حسب رأي الأكاديميين والمهني كذا لدى المؤسسات.

خلاصة الفصل

إن المراجع الخارجي يعمل على فحص مختلف السجلات والمستندات الشركة وكذا التحقق من سلامتها وصدقها وأنها تعكس الوضعية المالية الفعلية لها، وهذا بهدف الوصول إلى مصداقية المركز المالية للشركة، ومدى احترامها للمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، خاصة أنه أصبح هدف الإدارة للمعاملات المالية هو الاستغلال الأمثل للأموال ليتحقق أرباح في الحياة الاقتصادية والاجتماعية نظرا للأهمية التي يمثلها صافي الربح بالنسبة للأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة قد تلجأ إلى ممارسة نوع من التأثير المتعمد والتلاعب بالأرباح المعلنة.

لذلك يتوجب على المراجع الخارجي إبداء الرأي الفني محايد على غرار أنه مستقلا ومؤهلا تأهيلا علميا وعمليا ممثل في تقريره، بالإضافة إلى تبليغ به إلى الأطراف المهتمة بتقريره وترشيد قراراتهم نحو الصواب، وكان عليه أن يعتمد على أسس ومعايير التي وضعت الجهات المنظمة للمهنة مجموعة من المسؤوليات والواجبات التي تحكم العلاقة بين المراجع الخارجي والمؤسسة محل المراجع.

الفصل الثاني

تمهيد

بعد التطرق في الجانب النظري إلى بعض المفاهيم المراجعة الخارجية والقائم بها، وكذا مكونات وكيفية إدارة الربح المحاسبي بإضافة إلى الممارسات القائم على وجهه كان لا بد من إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية على عينة من المراجعين الخارجيين و بعض الشركات وهذا من أجل إعطاء وجهات نظرهم حول مدى مساهمة المراجع في تعزيز صحة وعدالة الربح المحاسبي المتضمن في التقارير المالية، ومعرفة مدى التزام الشركات بإرشادات وتوصيات المراجع الخارجي.

سنحاول في هذا الفصل إجراء دراسة ميدانية اعتمادا على أسلوب التحري المباشر لاختبار الفرضيات المتعلقة بموضوع الدراسة، من خلال التقرب المباشر من المهنيين (محاسبين، محافظي حسابات) والأكاديميين (أساتذة في المراجعة والمحاسبة)، بتوزيع استمارة استبيان يحتوي على أسئلة مندرجة تحت محاور محددة هي في الأصل إجابات عن الإشكاليات المطروحة ومحاوله منا لإثبات أو نفي الفرضيات الدراسة .

وكان تقسيم هذا الفصل كالتالي:

المبحث الأول: طرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: الإحصاء الوصفي

المبحث الأول: الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

تمثلت الدراسة الميدانية بشكل أساسي في دراسة وتحليل مساهمة المراجعة الخارجية في زيادة موثوقية الربح المحاسبي من خلال تحقيق أهدافها، حيث يشتمل هذا المبحث على تحديد الطريقة والأدوات المستعملة في جمع بيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية.

المطلب الأول: عرض الاستبيان

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى ومختلف مراحل إعداد الاستبيان، ثم إلى هيكله ومحتواه ومجتمع وعينة الدراسة.

الفرع الأول: مراحل ومحتوي الاستبيان

أولاً: مراحل تصميم الاستبيان

لقد تم الاعتماد على مجموعة من البيانات ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وتمثل فيما يلي:
استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع، وهي في آراء وجهات نظر محافظي الحسابات، المحاسبين المؤسسات، وأساتذة أكاديميين حول مشكلة الدراسة.
وحتى تكون الاستمارة دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة والوضوح ومضمون، فقد تم تصميمها على ثلاثة خطوات (مراحل) وهي:

1/ مرحلة التصميم الأولي: وهي الخطوة الأولى في عملية إعداد الاستبيان، وفيها تم جمع البيانات والمعلومات اعتماداً على الجانب النظري من الدراسة، وذلك حسب استطلاعنا على الدراسات السابقة ومراجعة الأدبيات المنشورة حول المراجعة الخارجية والربح المحاسبي، وبعدها تم صياغة مجموعة من الأسئلة أحياناً بعين الاعتبار إشكالية وفرضيات البحث، كما راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي:

صياغة الأسئلة بطريقة بسيطة واستعمال اللغة السليمة بالإضافة إلى ترتيبها وتسلسلها مع ربطها بأهداف الدراسة الميدانية.
وبعد ذلك تم عرض هذا الاستبيان على مجموعة من الأساتذة ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة والمراجعة ومتمرسين في إعداد الاستبيان، وهذا بغية التأكد من صحة وسلامة بناء الاستمارة من حيث دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات والوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية، كل هذا لتفادي الأخطاء التي قد تؤدي إلى عدم الوصول إلى الأهداف المرجوة، وقد تم الرد من الأساتذة.

2/ مرحلة إعادة التصميم: وهي الخطوة الثانية، بحث قمنا بعرض الاستبيان على مجموعة من الفئة المستهدفة للدراسة (محاسبين، محافظي حسابات) بغية التأكد من وضوح وفهم الأسئلة من قبلهم، وذلك بعد الأخذ بملاحظات المقدمة من طرف الأساتذة،

3/ مرحلة التصميم النهائي: وهي الخطوة الأخيرة، بحيث يتم إجراء التعديلات اللازمة بناء على ملاحظات والتوصيات الواردة في

المراحل السابقة، تم تصميم الاستبيان بشكل نهائي. ثم تم توزيعه ونشره على عدة قنوات وطرق أهمها :

✓ الاتصال أو التسليم المباشر بأفراد العينة عن طرق إجراء مقابلات خاصة معهم لشرح أهمية ومضمون الاستبيان؛

✓ الاستعانة ببعض الزملاء في بعض المناطق؛

✓ إرسال عن طريق البريد الإلكتروني لبعض الأساتذة من الجامعة والمهنيين بمهنة محافظ حسابات.

وبهذا تمكنا من ضمان عدد مقبول من الإجابات والبيانات أما ما يخص عملية استرجاع الاستمارات فقد اختلفت تبعاً

لاختلاف طرق التوزيع.

ثانياً: محتوى الاستبيان

تضمن الاستبيان مقدمة من أجل تقديم الموضوع المستقصي منهم، وتعريفهم بهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه، لذلك تم تقديم الدراسة على أساس أنها في إطار أكاديمي، كما بينا أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحضر بالسرية التامة ولن تستخدم إلا للأغراض البحث العلمي محض.

كما احتوى الاستبيان على 3 صفحات تتضمن 22 سؤالاً مقسمة إلى جزئيين :

✓ الجزء الأول: يبين البيانات الديمغرافية عن أفراد المجتمع، بحيث تضمن 5 أسئلة خاصة بعينة الدراسة، و التي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج.

✓ الجزء الثاني: متعلق بفرضيات الدراسة، بحيث احتوى 17 سؤالاً والتي من شأنها أن تعالج مشكلة الدراسة، كما قسم هذا الأخير إلى ثلاثة محاور.

✓ المحور الأول: تضمن (6) أسئلة المتعلقة بالفرضية الأولى حول التزام المراجع بالمعايير الأداء المهني، ومصداقية الريح المحاسبي؛

✓ المحور الثاني: تحتوي على ستة (6) أسئلة الخاصة بالفرضية الثانية حول كفاءة المهنية كأحد أهم الخصائص التي تجعل المراجع يبدئ رأي في محاييد حول مصداقية الريح المحاسبي؛

✓ المحور الثالث: تضمن خمسة (5) أسئلة متعلقة بالفرضية الثالث تناولت فيها مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه اكتشاف الممارسات الاحتياالية والتصرفات غير القانونية لما لها من تأثير على مصداقية الريح المحاسبي.

الفرع الثاني : مجتمع وعينة الدراسة

1/ العينة المختارة:

تتمثل العينة المختارة من مجتمع الدراسة فيما يلي:

✓ عينة من المحاسبين في المؤسسات (وذلك باعتباره الطرف المعد للقوم المالية المتضمن الريح المحاسبي التي يتم مراجعتها، كما يعتبر أحد الأطراف المهتمة بالتقرير المالي)؛

✓ عينة من محافظي الحسابات (باعتباره الطرف المسؤول عن خدمة المراجعة بجودة عالية بهدف إضفاء الثقة على التقارير الصادرة عنه)؛

✓ عينة من أساتذة ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة والمالية والمراجعة لتدعيم الدراسة .

2/ عينة الدراسة :

لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع استمارة الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع حوالي 100 استمارة، بحيث شملت أكاديميين (أساتذة) ب16 استمارة، ومهنيين (محاسبين، محافظي حسابات) ب 59 استمارة، كما اعتمدنا في عملية التوزيع الاستمارات طريقة التسليم والاستلام المباشر، وكذلك عن طريق البريد الإلكتروني، بإضافة إلى مساعدة بعض زملاء. وبعد عملية التويب والتنظيم وجد أنه بقي 75 استمارة من مجموع الاستمارات ممثلة عينة الدراسة كما تم إقصاء 25 استمارة، بسبب عدم استلامها نتيجة ضياعها أو نقص في الإجابات.

الجدول رقم (2-1) : الاحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

البيان		الاستبيان
عدد الاستمارات الموزعة	العدد	النسبة المئوية %
عدد الاستمارات الموزعة	100	100%
عدد الاستمارات المفقودة والمهملة	18	18%
عدد الاستمارات الملغاة	7	7%
عدد الاستمارات الصالحة للتحليل	75	75%

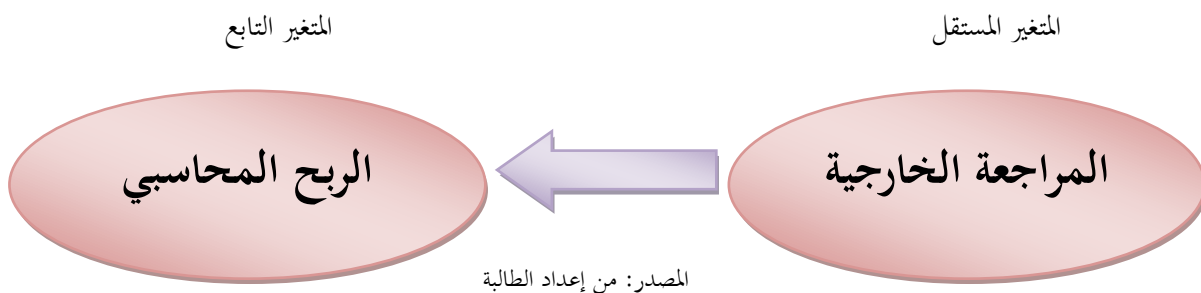
المصدر : من إعداد الباحث (اعتماد على الاستبيان)

تتمثل متغيرات الدراسة فيما يلي:

المتغير المستقل: يتمثل في المراجع الخارجية وتشمل المعلومات المتعلقة بها.

المتغير التابع: ويتمثل في الربح المحاسبي.

شكل رقم (2-1) : متغيرات الدراسة



الفرع الثالث : الأدوات المستخدمة في الدراسة

سنحاول في هذا المطلب بيان الأدوات الاحصائية والبرامج المستخدمة في المعالجة بيانات المجموعة من الاستبيان

أولا : الأدوات الإحصائية

- اختبار ثبات الاستبيان بطريقة ألفا كرومباخ": لاختبار صدق وثبات الاستبيان والتأكد من مصداقية المستجوبين على أسئلته ولكل متغير على حدى فقد تم استخدام معامل ألفا كرومباخ. بحيث يأخذ قيمة تكون محصورة بين الصفر والواحد (0,1) ولكل منها دلالة.³⁴
- نتائج اختبار الثبات: عندما قمنا بتطبيق ألفا كرومباخ من أجل اختبار الصدق والثبات في إجابات عينة الدراسة المكونة من 75 فراد تحصلنا على القيمة ألفا (0.63) وهذا يدل على أن الارتباط بين الإجابات مقبول إحصائيا.
- تم استخدام مقياس ليكارت ذي النقاط الخمس في إعداد إجابات الاستمارة المتعلقة بالمحاور الثلاث، لقياس رأي أفراد العينة بشأن أسئلة الاستبيان إضافة إلى تحديد أوزانها.

- الجدول رقم (2 - 2): مقياس ليكارت الخماسي

الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الوزن	5	4	3	2	1

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام **spss**، (الجزء الثالث موضوعات مختارة)، ص 538 على الموقع http://site.iugaza.edu.ps/mbarbakh/files/2010/02/questionnaire_analyzis.pd, consulté le 24/04/2014 à 14:35.

- ثم نحدد الاتجاه حسب رقم المتوسط الحسابي بحيث يكون ذلك بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وهي كالتالي:

الجدول رقم (2-3) : معايير تحديد اتجاه

الرأي	المتوسط المرجح
غير موافق بشدة	1 إلى 1.79
غير موافق	من 1.80 إلى 2.59
محايد	من 2.60 إلى 3.39
موافق	من 3.40 إلى 4.19
موافق بشدة	من 4.20 إلى 5

المصدر : من إعداد الباحث

ثانيا: معالجة استمارة الاستبيان

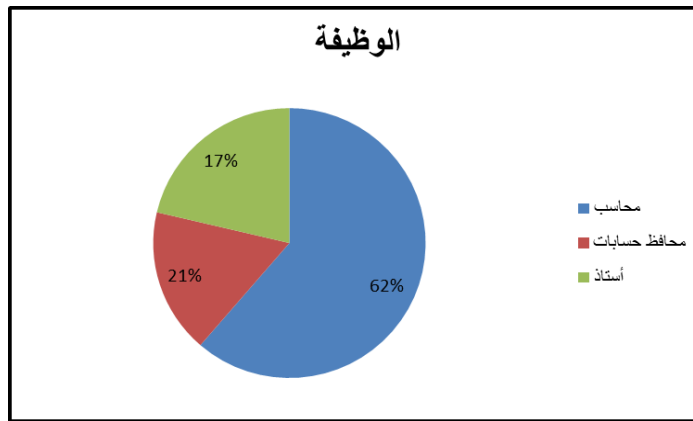
بعد عملية الحصر النهائي للعدد الاستمارات الصالحة للدراسة قمنا بعرضها على البرنامج الجداول الالكترونية (EXCEL) لسنة 2007، لغرض معالجة المعطيات و الذي يقوم بدوره ترجمة البيانات من شكل جداول إلى رسومات بيانية وذلك من أجل تبسيط وتسهيل عملية التحليل ، كذلك استخدمنا أسلوب البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS، وبناء على الأساليب السابقة اعتمدنا التحليل الإحصائي الوصفي. ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها استخدمنا مجموعة من الأساليب الإحصائية وهي كالتالي:

- 1/ حساب المتوسطات الحسابية لكل عبارة من العبارات الواردة في الاستبيان وكذا المحور؛
- 2/ قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسطاتها الحسابية؛
- 3/ استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة؛
- 4/ حساب المتوسط الحسابي المرجح لإجابات العينة؛
- 5/ الاحصاء الاستدلالي

المطلب الثاني: التحليل الوصفي

نحاول في هذا المطلب أن نقوم بدراسة التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية : الوظيفة الممارسة عدد سنوات الخبرة المؤهل الأكاديمي والمهني والتخصص العلمي .
الفرع الأول : توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة

الشكل رقم (2-2): يمثل التوزيع النسبي للأفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة

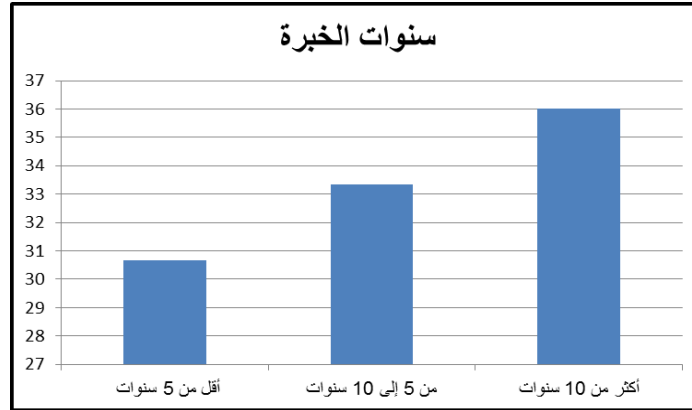


المصدر: من إعداد الباحثة بناء على الاستبيان والبرنامج (Excel)

نلاحظ من خلال الشكل الأعلى بين لنا توزيع النسب حسب الوظيفة الممارسة للأفراد العينة حيث بلغت نسبة المحاسبين حوالي 62% أي أن أغلب أفراد العينة محاسبين وهي نسبة مرتفعة جدا ويليهما مباشرة وظيفة أستاذ بنسبة 17%، ثم وظيفة محافظ حسابات بنسبة 21%.

الفرع الثاني: توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

الشكل رقم (2-3): التوزيع النسبي للأفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة



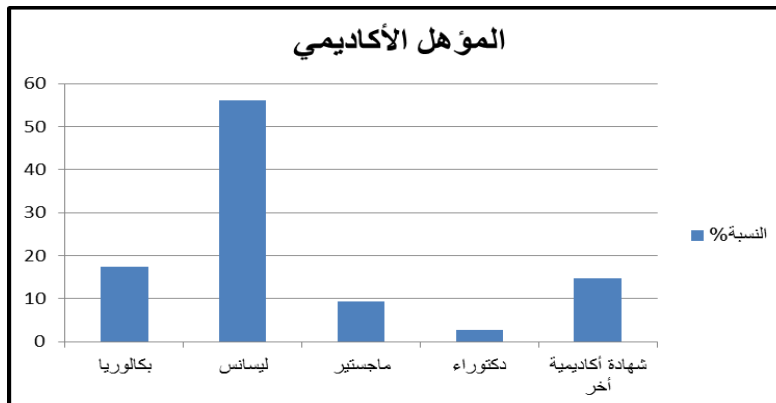
المصدر: من اعداد الباحثة بناء على الاستبيان والبرنامج (Excel)

من خلال الشكل رقم (2-3) يوضح لنا التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الخبرة، حيث نجد نسبة 36% خبرتهم أكثر من 10 سنوات وهي تمثل نسبة عالية جدا أي أن أغلب أفراد العينة لديهم مستوى علي من الخبرة، كما أنها نسبة مهمة جدا كونها تعزز من صدق الإجابات مما تؤدي إلى نوع من الدقة والواقعية للدراسة، وتليها نسبة 33.33% الأفراد الذين لديهم خبرة تتراوح ما بين 5 و 10 سنوات أما الباقي والذين يمثلون خبرتهم أقل من 5 سنوات مثلت نسبتهم 30.66% وهي أقل نسبة في العينة.

الفرع الثالث: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي والمهني:

1/ بالنسبة المؤهل الأكاديمي

الشكل رقم (2-4): يوضح التوزيع النسبي للأفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي

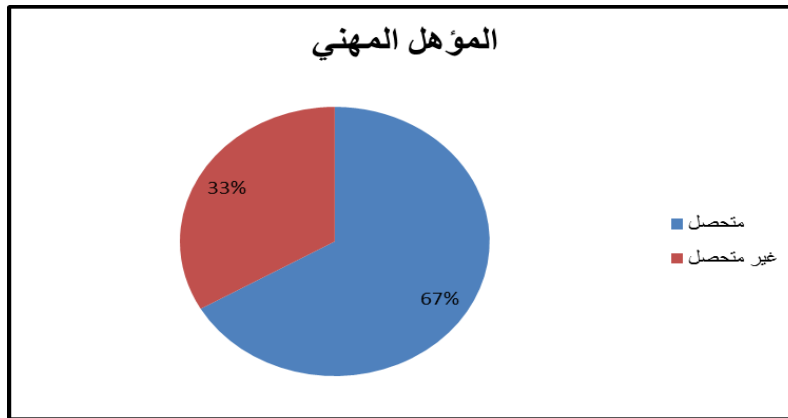


المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على الاستبيان و البرنامج (Excel)

نلاحظ من الشكل رقم (2-4) أن التوزيع النسب حسب المؤهل الأكاديمي لأفراد عينة الدراسة، حيث نجد نسبة 56% الذين يحملون شهادة ليسانس وهي النسب الأعلى في أفراد العينة، ويعود ذلك أن أغلب المؤسسات توظف أصحاب الشهادات، أما بالنسب إلى محافظي الحسابات بحكم القوانين التي تنص على أقل مستوى هو ليسانس، وبعد ذلك تليها نسبة 17.33% بالنسبة لحاملين شهادة بكالوريا، ثم شهادات أكاديمية أخرى بنسبة 14.66% ، ونسبة 7% بالنسبة للمتحصليين على شهادة ماجستير، وأخير نسبة 2% بالنسبة لحاملين شهادة دكتوراه وهي أضعف نسبة في عينة الدراسة يمكن القول أن معظم أفراد العينة يحملون شهادات عليا وهذا يدل على أن العينة مؤهلة.

2/ المؤهل المهني

الشكل رقم (2-5): التوزيع النسبي للأفراد العينة حسب المؤهل المهني

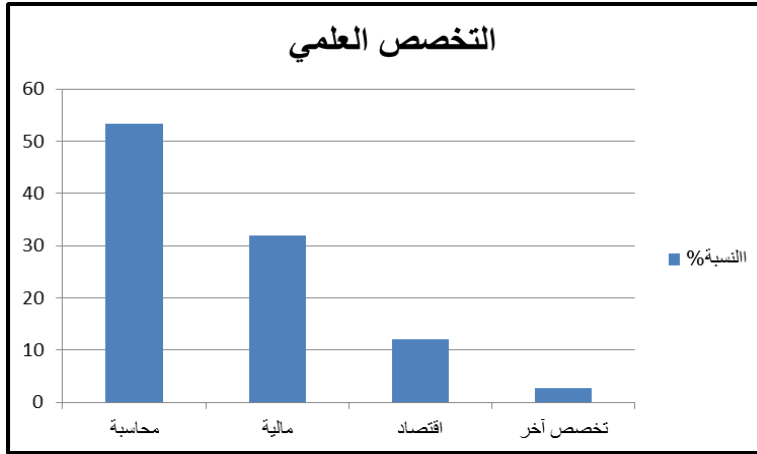


المصدر: من إعداد الباحث بناء على الاستبيان والبرنامج (Excel)

نلاحظ من الشكل رقم (2-5) أن التوزيع النسب حسب المؤهل المهني لأفراد العينة الدراسة، تمثل نسبة 66.66%، للأفراد المحصلين على شهادات مهنية وهي نسبة عالية، ثم تليها نسبة 33.33% ، بالنسبة للأفراد المتحصليين على شهادات مهنية بحيث تمثلت في شهادات تربص بالنسبة لمحافظي حسابات، وتقنيات في المحاسبة CMTC، وأي أن معظم أفراد العينة متحصليين على شهادات مهنية، أما بالنسبة للأفراد الذين غير متحصليين على شهادات مهنية هم أنهم حاملين على شهادات الدراسات العليا

الفرع الرابع: توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

الشكل رقم (2-6): التوزيع النسبي للأفراد العينة حسب التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الباحث بناء على الاستبيان والبرنامج (Excel)

نلاحظ من خلال الشكل الأعلى أن التوزيع النسب حسب التخصص العلمي لأفراد العينة الدراسة، نجد أن نسبة 53.33% تمثل أغلب أفراد العينة المتخصصين في المحاسبة بحيث تمثل نسبة عالية من بين التخصصات، ثم تليها نسبة 32% تخصص مالية، ونسبة 9% تخصص اقتصاد، وأخيرا نسبة 2% تخصص أخرى و التي بدورها تمثلت في تخصص تسيير.

المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة الميدانية

لقد احتوى هذا المبحث على مطلبين : المطلب الأول يتمثل في الإحصاء الوصفي للدراسة، أما المبحث الثاني يتعلق في الإحصاء الاستدلالي .

المطلب الأول: الإحصاء الوصفي

سنحاول في هذا المطلب عرض وتحليل للمتوسطات المحاور الثلاثة

الفرع الأول : مصداقية الربح المحاسبي والتزام المراجع الخارجي بمعايير الأداء المهني

الجدول رقم (4_2): العلاقة بين مصداقية الربح المحاسبي والتزام المراجع الخارجي بمعايير الأداء المهني

المؤشر الإحصائي		المقياس					العبارة	
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافق	1	2		3
		النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة
موافق	0.93	3.90	17	63	3.7	3.7	4.9	1- إذا تم تنفيذ برنامج المراجعة بإجراءات كافية ومبررة
موافق	0.99	3.73	19.8	42	19.8	8.5	2.5	2- إذا بلغ المراجع الجهات المختصة في حالة تواصله إلى شكوك حول قدرة الشركة على الاستمرار في الوقت المناسب
موافق	1.04	3.70	16	53.1	8.6	9.9	4.9	3- في حال تقديم المراجع ضمانات عن دقة ومصداقية القوائم المالية التي يراجعها
موافق	0.89	3.89	16	63	4.9	4.9	3.7	4- إذا حصل المراجع على قدر كاف من المعلومات عن الشركة محل المراجع
موافق	1.06	3.48	11.1	46.9	14.8	14.8	4.9	5- إذا احتفظ بأوراق العمل بعد تنفيذ عملية المراجعة
موافق	1.03	3.88	25.9	44.4	11.1	7.4	3.7	6- التقرير عن أي أمور من شأنها أن تؤثر عن مستقبل الشركة المراجعة
موافق	0.99	3.76						متوسط اجمالي لإجابات

المصدر : من إعداد الباحث اعتماد على الاستبيان والبرنامج spss

بالاطلاع على الجدول رقم (2-4) نلاحظ ما يلي:

من خلال المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات المحور والذي يبلغ 3.76 نلاحظ أن اتجاه العينة ايجابي، وذا ما يوضحه الانحراف المعياري حيث بلغ 0.99. وعليه سيتم شرح فقرات المحور كل على حده.

1/ إذا تم تنفيذ برنامج المراجعة بإجراءات كافية ومبررة: أبدى 63 من أفراد العينة موافقتهم على أن تنفيذ عملية المراجعة وفق برنامج مراجعة بإجراءات كافية ومبررة يزيد من مصداقية ربح المحاسبي، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 3.90، 0.93، على التوالي. بينما أبدى 4.9 عدم موافقتهم على ذلك مما يبين ان اتجاه العينة يتفق على ان التخطيط للمراجعة يساهم في توفير قوائم مالية ذات جودة عالية.

2/ إذا بلغ المراجع الجهات المختصة في حالة تواصله إلى شكوك حول قدرة الشركة على الاستمرار في الوقت المناسب بلغت نسبة 42% من أفراد العينة يوافقون على أنه المراجعون يقومون بتبليغ الأطراف المعنية عند اكتشافه مؤشر يوحي بان هناك خطر يهدد استمرار الشركة ، اما نسبة 2.5 غير موافقون بشدة على العبارة، و قدر المتوسط الحسابي ب3.73، والانحراف المعياري ب0.99. الامر الذي يبين الدور الفعال الذي تؤذيه المراجعة.

3/ في حالة تقديم المراجع ضمانات عن دقة ومصداقية القوائم المالية: أبدى 53.1% من المستجوبين موافقتهم على أنه يجب على المراجع تقديم ضمانات لأصحاب الشركة تتعلق بمصداقية القوائم المالية الامر الذي يعزز الثقة بها وبالتالي الزيادة من مصداقية الربح والوثوق به بينما أبدى 4.9 من المستجوبين عدم موافقتهم بشدة، وقدر المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة 3.70، والانحراف المعياري ب1.04. الامر الذي يوضح الدور الفعال الذي تضفيه المراجعة في زيادة الموثوقية بالقوائم المالية

4/ إذا حصل المراجع على قدر كافي من المعلومات عن الشركة محل المراجعة: أبدى نسبة ب63% من أفراد العينة موافقتهم على أن الحصول على قدر كافي من المعلومات عن الشركة محل المراجعة يزيد من قدرته على الفهم الجيد للعمليات التي تقوم بها المؤسسة وإبداء رأي قريب من الصحة الى حد بعيد مما يعزز الثقة في القوائم المالية، وبالتالي الزيادة من صدقية الربح المحاسبي ، بينما أبدى 3.7 من المستجوبين عدم موافقتهم بشدة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.89، أما الانحراف المعياري 0.89.

5/ إذا احتفظ بأوراق العمل بعد تنفيذ عملية المراجعة: يرى 46.9 من أفراد العينة ان احتفاظ مراجع الحسابات بأوراق العمل بعد تنفيذ عملية المراجعة يبين ان المراجع قد احترم معايير المراجعة ومن ثم تقدم عمل ذو جودة عالية مما يوفر الحماية لمراجع الحسابات ويزيد من موثوقية وعدالة القوائم المالية وبالتالي زيادة الثقة في الربح، بينما أبدى 4.9 من المستجوبين عدم موافقتهم بشدة على العبارة، بحيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارة 3.48، أما الانحراف المعياري فبلغ 1.06.

6/ التقرير عن أي أمور من شأنها أن تؤثر عن مستقبل الشركة محل المراجعة: يعزز الثقة في مصداقية الربح المحاسبي الامر الذي على أن التقرير عن أي أمور من شأنها أن تؤثر عن مستقبل الشركة محل المراجعة يعزز الثقة في مصداقية الربح المحاسبي الامر الذي يعكس ايجابا على الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، بينما 3.7 من المستجوبين على عدم موافقتهم بشدة وعليه بلغ المتوسط الحسابي 3.88، والانحراف المعياري 0.3.

الفرع الثاني : جودة الربح المحاسبي والكفاءة المهنية للمراجع الخارجي

الجدول رقم 2_5 :العلاقة بين جودة الريع المحاسبي والكفاءة المهنية للمراجع الخارجي

المؤشر الإحصائي		المقياس					العبارة	
		5	4	3	2	1		
درجة	الانحراف	الوسط	النسبية	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
الموافق	المعياري	الحسابي						
موافق	1.09	3.48	11.1	48.1	13.6	13.6	6.2	1- في حالة التزامه لمتطلبات التدريس والتعليم
موافق	1.15	3.04	7.4	30.9	22.2	22.2	9.9	2- في حالة التزام المراجع بتعويض الضرر الناجم عن الممارسة المهنية
موافق	0.966	3.89	19.8	56.8	7.4	3.7	4.9	3- إذا توفر برنامج للرقابة النوعية داخل مكتب المراجع
موافق	1.08	3.70	19.8	46.9	8.6	13.6	3.7	4- في حالة إشراك المهنيين في تطوير المعايير وقواعد السلوك المهني
موافق	0.91	3.80	16	51.9	19.8	4.8	00	5- في حالة وجود منافسة شريفة بين مختلف مكاتب المراجعة
موافق	0.62	4.36	39.5	48.1	3.7	1.2	00	6- في حالة الخبرة العملية الطويلة
موافق	0.96	3.71						متوسط اجمالي لإجابات

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على الاستبيان والبرنامج spss

من خلال الجدول رقم (2-5) نلاحظ ما يلي:

من خلال المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات المحور والذي يبلغ 3.71 نلاحظ أن اتجاه العينة إيجابي، وهذا ما يوضحها الانحراف المعياري حيث بلغ 0.96. وعليه سيتم شرح فقرات المحور كل على حده.

1/ في حال التزامه لمتطلبات التدريس والتعليم: أبدى 48.1 من أفراد العينة موافقتهم على أنه في حالة التزامه لمتطلبات التدريس والتعليم، التي تنمي مهارته العلمية والمهني تزيد من قدرته على الفهم الجيد للعمليات التي يراجعها مما تنعكس إيجاباً على أداء عمله بمستوى عالي من الكفاءة، وبالتالي يزيد من موثوقية وعدالة القوائم المالية، الأمر الذي يعزز مصداقية الربح، بينما أبدى 6.2 من المستجوبين على عدم موافقتهم بشدة على العبارة، وذلك بمتوسط حسابي 3.48 وانحراف معياري 1.09.

2/ في حالة التزام المراجع بتعويض الضرر الناجم عن الممارسة المهنية: أبدى 84.1 من أفراد العينة موافقتهم على أن المراجع ملزم بتعويض الضرر الناجم عن الممارسة المهنية باعتباره متسبب فيه الأمر الذي يجعل المراجع يؤدي عمله بكفاءة عالية عند مراجعة القوائم المالية مما تنعكس بشكل إيجابي على مصداقيتها، وبالتالي زيادة الوثوق بها، بينما 9.9 من أفراد العينة أبدى على عدم موافقتهم بشدة عن العبارة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات 3.04، والانحراف المعياري 1.15، اتجاه العينة نحو موافق.

3/ إذا توفر برنامج للرقابة النوعية داخل مكتب المراجع: أبدى 56.8 من أفراد العينة موافقتهم على أن إذا توفر برنامج للرقابة النوعية داخل مكتب المراجع، الأمر الذي يزيد من أداء عمل بمستوى عالية ودو جودة عالية وبالتالي زيادة في تعزيز من موثوقية القوائم المالية مما تنعكس على مصداقية الربح، بينما أبدى 3.7 من أفراد العينة على عدم موافقتهم على العبارة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات 3.89، وانحراف معياري 0.96.

4/ في حالة إشراك المهنيين في تطوير المعايير وقواعد السلوك المهني: أبدى 46.9 من أفراد العينة موافقتهم على إشراك المهنيين في تطوير المعايير وقواعد السلوك المهني يزيد من دقة ومصداقية القوائم المالية، بينما أبدى 3.7 من المستجوبين بعدم موافقتهم بشدة على العبارة، بمتوسط حسابي 3.70، وانحراف معياري 1.91.

5/ في حالة وجود منافسة شريفة بين مختلف المكاتب المراجعة: أبدى 51.9 من أفراد العينة موافقتهم على أن في حالة المنافسة وجود منافسة شريفة بين مختلف المكاتب المراجعة تؤدي إلى سعي كل مكتب إلى تنفيذ عمله بمستوى عالي الأمر الذي يزيد من دقة وموثوقية القوائم المالية وبالتالي الزيادة في مصداقية الربح بينما انعدمت استجابات العينة عدم موافقتهم بشدة على العبارة، وذلك بمتوسط حسابي للإجابات 3.80، وانحراف معياري 0.91.

6/ في حالة الخبرة العملية الطويلة: أبدى 48.1 من أفراد العينة موافقتهم على أن الخبرة العملية الطويلة التي بدورها يبرز المراجع المهارة المهنية التي يتمتع بها عند تنفيذ عمله مما ينعكس إيجاباً على القوائم المالية في زيادة موثوقيتها، وبالتالي تعزيز مصداقية الربح، بينما انعدمت عندما أبدى أفراد العينة بعدم موافقتهم بشدة على العبارة، حيث بلغ متوسط حسابي 4.36، والانحراف المعياري 0.62.

الفرع الثالث: اكتشاف المراجع الخارجي للممارسات الاحتيالية

الجدول رقم (2-6): اكتشاف المراجع الخارجي للممارسات الاحتمالية

المؤشر الإحصائي		المقياس						العبارة
درجة	الانحراف	الوسط	5	4	3	2	1	
الموافق	المعياري	الحسابي	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
موافق	0.92	3.85	14.8	63	6.2	3.7	4.9	1- في حالة فهم المراجع لمخاطر الغش
موافق	0.69	4.12	25.9	54.3	9.9	2.5	00	2- إذا فهم المراجع مسؤولياته وواجباته
موافق	0.67	4.14	24.7	60.5	3.7	3.7	00	3- الدراسة والتنظيم الجيد لنظام الرقابة الداخلية
موافق	1.16	3.20	12.3	28.4	24.7	19.8	7.4	4- تحمل المراجع مسؤولية أكثر من اكتشاف الغش
موافق	0.75	4.20	33.3	48.1	7.4	3.7	00	5- إذا تم استخدام تكنولوجيا المعلومات في المراجعة
موافق	0.83	3.90						متوسط اجمالي لإجابات

المصدر: من إعداد الباحث اعتماد على الاستبيان و البرنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-6) ما يلي:

من خلال المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات المحور والذي يبلغ 3.90 نلاحظ أن اتجاه العينة ايجابي، وذا ما يوضحه الانحراف المعياري حيث بلغ 0.83. وعليه سيتم شرح فقرات المحور كل على حده.

1. في حالة فهم المراجع لمخاطر الغش: أبدى 63 من أفراد العينة موافقتهم على أن الفهم الجيد لمخاطر الغش، يساعد المراجع بشكل كبير في اكتشاف التلاعبات في القوائم المالية، الأمر الذي يزيد من مصداقية القوائم المالية وعدالة الربح، بينما كانت نسبة 4.9 من أفراد العينة غير موافقون بشدة على العبارة، حيث بلغ متوسط الحسابي للإجابات 3.85، والانحراف المعياري 0.92.
2. إذا فهم المراجع مسؤولياته وواجباته: أبدى 54.3 من أفراد العينة موافقتهم على أن فهم المراجع لواجباته ومسؤوليته يساعده في اكتشاف الغش والتضليل الممارس في القوائم المالية خاصة الربح، بينما أبدى 2.5 من المستجوبين عدم موافقتهم على ذلك حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات العينة ب 4.12، والانحراف المعياري ب 0.69.
3. الدراسة والتنظيم الجيد لنظام الرقابة الداخلية: أبدى 60.5 من أفراد العينة على موافقتهم على الدراسة والتقييم الجيد لنظام الرقابة الداخلية، المساهم الأول في ضمان إنتاج معلومة تكون محل ثقة الجميع، بينما أبدى 3.7 من المستجوبين عدم موافقتهم بشدة على العبارة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات ب 4.14، والانحراف المعياري ب 0.67.
4. تحمل المراجع مسؤولية أكثر من اكتشاف الغش: أبدى 28.4 من عينة الدراسة موافقتهم على أن تحمل المراجع لمسؤولية أكثر عن اكتشاف يساهم في تنفيذ عملية المراجعة بمهنية عالية تساعد على إعداد تقارير ذات جودة عالية تمنح ثقة كبيرة في مصداقية القوائم المالية وبالتالي مصداقية الربح، بينما أبدى 7.4 من المستجوبين عدم موافقتهم بشدة وعليه بلغ المتوسط الحسابي للإجابات 3.20، والانحراف المعياري 1.16.
5. إذا تم استخدام تكنولوجيا المعلومات في المراجعة: أبدى 48.1 من العينة موافقتهم على أن استعمال تكنولوجيا المعلومات في المراجعة تساهم في امكانية الكشف عن عمليات التضليل والتلاعبات الممارسة من طرف الإدارة على الارباح الصادرة بالقوائم المالية، بينما أبدى 3.7 من المستجوبين عدم موافقتهم بشدة على العبارة، حيث بلغ المتوسط الحسابي ب 4.20، والانحراف المعياري ب 0.75.

يمكن تلخيص ما سبق في الجدول (2-7) ما يلي:

الرقم	المحاور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
01	توجد علاقة ايجابية بين مصداقية الربح المحاسبي والتزام المراجع بمعايير الأداء المهني	3.76	0.99	موافق
02	توجد علاقة ايجابية بين مصداقية الربح المحاسبي والكفاءة المهنية للمراجع عند تنفيذ العمليات	3.71	0.69	موافق
03	توجد علاقة ايجابية بين مصداقية الربح المحاسبي اكتشاف المراجع الخارجي للممارسات الاحتمالية يرتبط ايجابيا بمصداقية الربح المحاسبي	3.90	0.83	موافق

المصدر: من اعداد الباحثة اعتمادا على برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-7) أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو المحاور الثلاثة وذلك لأن المتوسطات الحسابية لإجمالي هذه المحاور هي 3.76، 3.71، 3.90، على التوالي وهذه المتوسطات أقل من المتوسط الافتراضي لمقياس ليكرت (3.5)، أما الانحراف المعياري لهذه المحاور فبلغ 0.99، 0.69، 0.83، لكن هذا لا يذل على وجود دلالة احصائية الامر الذي يستدعي استعمال بعض الاختبارات.

المطلب الثاني: الاحصاء الاستدلالي

الفرع الأول : معامل الارتباط

الجدول (2-8): معامل الارتباط Correlations

			t1	t2	t3
Spearman's rho	t1	Correlation Coefficient	1,000	,018	-,089
		Sig. (2-tailed)	.	,879	,449
		N	75	75	75
	t2	Correlation Coefficient	,018	1,000	,231*
		Sig. (2-tailed)	,879	.	,047
		N	75	75	75
	t3	Correlation Coefficient	-,089	,231*	1,000
		Sig. (2-tailed)	,449	,047	.
		N	75	75	75

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

المصدر : من اعداد الباحث اعتمادا على البرنامج spss

من خلال الجدول رقم (2-8) نلاحظ أن هناك علاقة ارتباطيه موجبة بين المحور الأول(علاقة الربح المحاسبي والتزام المراجع بمعايير الأداء المهني) والثاني(علاقة جودة الربح المحاسبي وكفاءة المهنية للمراجع) إلا أنها ضعيفة جدا حيث بلغت 0.018 بينما كانت العلاقة بين المحور الأول(علاقة الربح المحاسبي والتزام المراجع بمعايير الأداء المهني) والثالث (اكتشاف الممارسات الاحتيالية يرتبط مع مصداقية الربح المحاسبي)عكسية وبلغت -0.089 واقوي علاقة ارتباط هي بين المحور الثاني(علاقة جودة الربح المحاسبي بالكفاءة المهنية للمراجع) والثالث (اكتشاف الممارسات الاحتيالية يرتبط مع مصداقية الربح المحاسبي)حيث بلغت 0.23.

الفرع الثاني : تحليل الانحدار

يعتبر مقياس لنوعية العلاقة بين متغيرين، ويقاس الانحدار الخطي البسيط العلاقة بين متغيرين على هيئة علاقة دالة يسمى أحد المتغيرات تابع وأخرى مستقل، وتكتب معادلة الانحدار على الشكل التالي: $y=ax+b$ حيث أن b تمثل انحدار الخط المستقيم (ميله) ونعني بها معدل التغير قيمة y عندما تتغير قيمة المتغير المستقل x وحدة واحدة، أما a فتمثل معامل التقاطع (ثابت المعادلة).

يمكن تحديد مشكلة الدراسة على الشكل التالي : هل تؤثر المتغيرات التزام المراجع بمعايير الأداء المهني، وكذلك متغير الكفاءة المهنية للمراجع، على مصداقية وجوده الربح المحاسبي. ولتحقيق هذه الدراسة نختبر الفرضيات التالية:

الفرضية الصفرية = H_0

الفرضية البديلة = H_1

➤ الفرضية H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى 95% بين الربح المحاسبي والتزام المراجع الخارجي بمعايير الاداء المهني.

➤ الفرضية H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى 95% بين الربح المحاسبي والتزام المراجع الخارجي بمعايير الاداء المهني.

➤ الفرضية H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى 95% بين الربح المحاسبي واكتشاف المراجع الخارجي للممارسات الاحتيالية.

➤ الفرضية H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى 95% بين الربح المحاسبي واكتشاف المراجع الخارجي للممارسات الاحتيالية.

- في هذه الحالة نحدد المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، بحيث يكون لدينا متغيران مستقلان وهما كفاءة المراجع والتزامه بمعايير الاداء المهني، أما المتغير التابع هو الربح المحاسبي، وعليه يمكن كتابة النموذج على الشكل التالي:

$$y = a + bx \quad \text{بحيث أن:}$$

Y : تمثل الربح المحاسبي

X_1 : تمثل التزام المراجع بمعايير الأداء المهني

X_2 : تمثل اكتشاف المراجع للغش

الجدول رقم (2 - 9): جدول المعاملات واختبار الفرضيات^a Coefficients

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	1,827	,604		3,023	0.754
t1: التزام المراجع بمعايير الأداء:	,395	,144	,405	2,734	0.011
t2: اكتشاف المراجع للغش:	,146	,113	,192	1,293	0.719

a. Dependent Variable: t3

المصدر: من اعداد الباحثة اعتمادا على البرنامج spss

من خلال الجدول رقم (2-9): نجد أن مقطع الانحدار يساوي 1.827 والذي يمثل a في معادلة المستقيم، أما ميل خط الانحدار b في الجدول هو 0.395. بالنسبة للمتغير المستقل (التزام المراجع بمعايير الأداء المهني)، وميل خط الانحدار بالنسبة للالتزام بمعايير الأداء هو 0.146 وبذلك تصبح معادلة خط الانحدار للمتغير المستقل الأول هي:

$$y = 1.827 + 0.395x_1$$

أما معادلة خط الانحدار للمتغير المستقل الثاني اكتشاف الغش هي: $y = 1.827 + 0.146x_2$

ومنه نتيجة اختبار T على الفرضيات المتغير المستقل الأول هي 2.734 بينما على فرضيات ميله بالنسبة للمتغير المستقل الثاني هي 1.293، أما مقطع انحدار هي 3.023.

وعند دراسة قيم sig نجد أن القيم 0.754، 0.719 مرفوضة لأنها تحقق فرصة العدم بينما 0.11 مقبولة لأنها تحقق الفرضية

البديلة، فتصبح معادلة الانحدار هي: $Y = 1.827 + 0.395x$

في هذه الحالة نحذف المتغير المستقل الثاني اكتشاف المراجع للغش لأنه لا يؤثر في الريح المحاسبي ونعيد التحليل الإحصائي

فتصهر النتائج التالية:

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2,196	,537		4,087	,000
	t1	,441	,141	,453	3,129	,003

a. Dependent Variable: t3 المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على برنامج spss

بعد هذه النتائج أصبح هناك متغير مستقل واحد وهو التزام المراجع بمعايير الأداء المهني وبذلك تصبح معادلة الانحدار على

$$Y=2.196+0.441x$$

استخدمت الدراسة الحالية أسلوب تحليل الانحدار المتعدد بهدف اختبار فروض الدراسة وقد كشف تحليل النتائج الإحصائية عن أن نموذج تحليل الانحدار الذي يتضمن التغيرات المستقلة يفسر تغير 20.5% في الربح المحاسبي، وذلك عند درجة الثقة 95% وبمستوى دلالة إحصائية يبلغ علامة عشرية 0.003.

الفرع الثالث : مناقشة وتفسير النتائج

1/ كشفت نتائج التحليل الإحصائي عن قبول فرض العدم الأول القائل (لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 95% بين التزام المراجع بمعايير الأداء المهني و الربح المحاسبي) حيث بلغت مستوى الدلالة 0.719 وذلك عند درجة ثقة 95%

2/ تشير نتائج التحليل إلى رفض فرض العدم الثاني القائل (لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 95% بين اكتشاف المراجع للممارسات الاحتمالية و الربح المحاسبي) وقبول الفرض البديل (بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 95% بين اكتشاف المراجع للممارسات الاحتمالية و الربح المحاسبي، حيث بلغ الدلالة المعنوية 0.01).

3/ بدراسة العلاقة بين اكتشاف المراجع للممارسات الاحتمالية و الربح المحاسبي باستخدام تحليل الانحدار البسيط تبين أن هذا المتغير يفسر 20.5% من مصداقية الربح المحاسبي وتظهر معادلة الانحدار كما يلي: $Y=2.196+0.441x$

التفسير:

من خلال التحليل السابق وجد أن التزام المراجع الخارجي بمعايير الأداء المهني وأداء عمله بكفاءة التي يتمتع بها يزيد من موثوقية وصدق المراجع الخارجية كما يعزز الثقة بها، إلا أنها لا تؤثر على جودة الريع المحاسبي الذي تحققه المؤسسة، أما اكتشاف المراجع للممارسات الاحتيالية يزيد من صدق الريع المحاسبي.

وهذا ما يفسر أنه كلما كان المراجع الخارجي يتمتع بالكفاءات ومهارات عالية كلما زاد من مصداقية وجودة المراجعة، أي تعطي نتائج جيدة، وكذا بالنسبة لالتزام المراجع بمعايير الاداء المهني والتي بدورها تزيد من فعاليتها، بحيث أن عملية المراجعة تمت بطريقة منظمة وقانونية وجيدة، إلا أن كل منهما لا يؤثر في جودة الريع الذي تحققه المؤسسة.

أما بالنسبة اكتشاف المراجع الخارجي للممارسات الاحتيالية كلما تمكن المراجع من اكتشافها كلما زادة جودة الريع المحاسبي، حيث أنه يوفر ضمانات حول صحة ومصداقية الريع المحقق من طرف المؤسسة وأن عملية تدقيق تستطيع أن تعطي تأكيدات شبه كاملة وأكيدة عن أن الريع المحاسبي يخلو من الممارسات الاحتيالية التي قد تمارسها الادارة أو أخطاء قد تقع فيها. أي أن تعتبر الادارة المسؤول الرئيسي والأول عن منع الغش وذلك باعتبارها تملك القدرة على تبني السياسات والإجراءات الإلزامية لضبط السلوك غير الصحيح وضبط رقابة داخلية جيدة والتزامها بمعايير المحاسبية المتعارف.

خلاصة الفصل

في هذا الفصل تم التطرق إلى التحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة آراء أفراد العينة المتكونة من محاسبين بالمؤسسات، ومحافظي الحسابات و أساتذة، وذلك من أجل معرفة آراء لعينة حول مجموع النقاط والمتمثلة في العلاقة الإيجابية بين مصداقية الريح المحاسبي و التزام المراجع بمعايير الأداء المهني، وكذا مدى توفر الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي لإنتاج معلومات تكسب ثقة المستخدمين، ومدى تحمل المسؤولية في اكتشاف الممارسات الاحتيالية التي تنتهجها المؤسسات على مستوى القوائم المالية خاصة تلك المتعلقة بالريح المحاسبي لتضليل الأطراف المستخدمة له.

ومن خلال تحليل نتائج الاستبيان تم ملاحظة وجود اتفاق شبه كلي على أن المراجع الخارجي يساعد في تعزيز ثقة الريح المحاسبي وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وبالتالي تلبية احتياجات المستفيدين من الريح المحاسبي وذلك ما يلي:

- الالتزام بمعايير الاداء المهني يزيد من فعالية المراجعة إلا أنه لا تؤثر في جودة الريح المحاسبي المحقق من طرف الشركة.
- الكفاءة المهنية اللازمة التمكّن مراجع الحسابات الخارجي من ابداء رأي في سليم حول مصداقية الريح المحاسبي.
- مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي تساهم في اكتشاف الممارسات الاحتيالية وبالتالي امكانية الحد منها وزيادة في جودة الريح المحاسبي والوثوق به.

الأخواتمة

إن للمراجعة الخارجية أهمية بالغة في خلق اعتقاد رشيد وثقة في المعلومات المحاسبية المدونة في القوائم المالية خاصة الربح المحاسبي الذي من خلاله يتم التلاعب والاحتيال بغية تحقيق أهداف معينة، وذلك من خلال الإدلاء بحكم انتظام وصدق الحسابات السنوية، وإعطاء الصورة الوفية للحالة المالية للمؤسسة.

وهو ما دفع بالمؤسسات تعيين مراجع كممثل قانوني وفني ومحاسبي مستقل عنها للعمل على إثبات شرعية وصدق الحسابات وفق معايير مقبولة، وعلى هذا الأساس جاءت دراستنا حول مساهمة المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على الربح المحاسبي وجعله أكثر ثقة، بحيث حاولنا الإجابة عليه من خلال اشكالية الدراسة " إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على الربح المحاسبي وجعله يعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

وعليه يمكن تلخيص النتائج والتوصيات التي تم توصلها والآفاق بشكل عام.

اختبار الفرضيات:

قامت دراستنا على ثلاثة فرضيات رئيسية وهي على النحو التالي:

وبخصوص الفرضية الأولى والمتعلقة بالتزام المراجع الخارجي بمعايير الاداء المهني ينعكس بشكل ايجابي على مصداقية الربح المحاسبي و التي تقسمت إلى فرضيتين جزئيتين و التي تمثلت في الفرضية H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى 95% بين الربح المحاسبي والتزام المراجع الخارجي بمعايير الاداء المهني. و الفرضية H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى 95% بين الربح المحاسبي والتزام المراجع الخارجي بمعايير الاداء المهني. وفي الأخير توصلنا إلى عدم صحة الفرضية H_0 حيث استنتجنا أن التزام المراجع الخارجي بمعايير الأداء المهني لا يؤثر على جودة ومصداقية الربح المحاسبي، إلا أنه يعزز من ثقة المراجعة.

أما بخصوص الفرضية الثانية والمتعلقة بجودة الربح المحاسبي وكفاءة المهنية للمراجع الخارجي و التي تقسمت إلى فرضيتين جزئيتين و التي تمثلت في الفرضية H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى 95% بين جودة الربح المحاسبي وكفاءة المراجع الخارجي. و الفرضية H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى 95% بين جودة الربح المحاسبي وكفاءة المراجع الخارجي. وفي الأخير توصلنا إلى عدم صحة الفرضية H_0 حيث استنتجنا أن كفاءة المراجع الخارجي لا يؤثر على جودة ومصداقية الربح المحاسبي، إلا أنه يعزز من ثقة المراجعة.

أما بخصوص الفرضية الثالثة والمتعلقة بقدرة المراجع الخارجي من اكتشاف الممارسات الاحتيالية يعزز من مصداقية الربح المحاسبي، فأغلب أفراد العينة يقرون بإمكانية المراجع الحسابات الخارجي من اكتشاف الغش والتلاعبات الموجودة بالقوائم المالية ومدى تأثيرها على الربح ، أي أنه يعتبر مسؤول عن اكتشاف الغش والتلاعبات في حالة عدم بدل العناية المهنية اللازمة، حيث استنتجنا أن اكتشاف المراجع الخارجي يؤثر في جودة ومصداقية الربح المحاسبي. وعليه نقبل الفرضية الثالثة أي أنها صحيحة.

ثانيا: نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع والدراسة الميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية، ومحافظي الحسابات توصلت إلى عدة نتائج يمكن حصرها فيما يلي:

1/ تساهم المراجعة في زيادة منفعة القوائم المالية ، حيث أنه يقدم تقريره حول سلامة الأداء المالي، ودقة تحديد الأرباح الواردة واتخاذ المنشأة لكافة الإحتياطات المستقبلية. أما إذا لم تعد الشركة بيانات مالية مؤقتة فإنه ينصح الإدارة بتوزيع معدل معقول حتى لا تقع في ارتباك مالي أو تعجز عن الاستمرار في إجراء التوزيعات المؤقتة.

2/ يؤثر تقرير المراجعة الخارجية على قرارات مجلس الادارة في التعامل مع الأرباح عند توزيعها بشكل كاف ويؤثر كذلك على أسعار أسهم المؤسسة بشكل كاف.

3/ التزام المراجع بمعايير الاداء المهني وتمتعه بالخبرة العملية إضافة إلى امتلاكه مؤهل وتخصص علمي المطلوب يزيد من ثقة ومصداقية المراجعة ولكن لا تؤدي إلى تحسين في جودة الربح المحاسبي.

4/ يساهم اكتشاف المراجع الخارجي للغش الممارس من طرف الإدارة في زيادة جودة الربح الذي تحقق المؤسسة.

5/ أن عملية تحديد مسؤولية المراجع الخارجي بخصوص الغش أمر صعب نظر لوجود جوانب قصور متأصلة في عملية المراجعة تحول دون اكتشاف حالات الغش والخطأ في بعض الحالات، فتحمل المراجع الخارجي المسؤولية يجب أن يتصف بالمعقولية.

6/ أن المراجع الخارجي يقدم مجموعة من الخدمات، لكن أغلب الاعوان الاقتصاديين قد ينتظرون خدمات أخرى من المراجع الخارجي وبالتالي تظهر هذه الإشكالية على مستوى الممارسة المهنية.

ثالثا: الاقتراحات والتوصيات

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة الحالية، نقدم مجموعة من التوصيات والاقتراحات سعياً لإدراك فعالية المراجعة الخارجية في إضفاء مصداقية الربح المحاسبي، وهذه التوصيات هي:

1/ يجب توسيع مسؤولية المراجع الخارجي الخاصة باكتشاف الغش، بهدف تمكين مستخدمي القوائم المالية من الثقة في آرائهم عن صدق وعدالة هذه القوائم في التعبير عن المراكز المالي للمؤسسة الاقتصادية ونتائج أعمالهم.

2/ ضرورة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تدرج ضمن التقرير النهائي للمراجعين.

3/ اقتراح تشكيل لجان مهمتهم فحص الارباح للمؤسسات الاقتصادية وتقارير المراجعين عنها، بغية التأكد من التزام المراجعين بالمعايير المهنية والقواعد المعمول بها التي تطبق في مراجعة القوائم المالية.

- 4/ كفاءة المراجع الخارجي المهنية الأهمية كونها تؤثر في مصداقية القوائم المالية وبالتالي زيادة إضفاء مصداقية على الريح المحاسبي.
- 5/ أهمية الاستعانة بخبرات مكاتب المراجعة المتخصصة للحد من ممارسة إدارة الأرباح لما يتوفر لدى هذه المكاتب من مؤهلات تقنية عالية.

رابعاً: أفاق البحث

- 1/ دور المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة على ادارة الارباح.
- 2/ تحليل مدى كفاءة وفعالية عملية المراجعة الخارجية في ادارة الغش.
- 3/ دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية.

المصادر والمراجع

I. المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، دار الصفاء، الطبعة الأولى، الأردن، سنة 2012.
2. حنفي عبد الفتاح، القياس والتقويم في المحاسبة المالية، دار الكتاب الحديث، مصر، سنة 2008.
3. رضون حلون، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، التضخم، تكلفة الاستبدال القيمة البيعة، دار وائل للنشر، عمان، سنة 2003.
4. صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، سنة 2010.
5. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات والأزمة المالية، دار الجامعة، الإسكندرية، سنة 2009.
6. عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدي العاصمة، سنة 2008.
7. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان الأردن، سنة 2008.
8. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة والتقييم والإفصاح المحاسبي، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، سنة 2000.

ثانياً: البحوث الجامعية:

1. أمير جمال القيق، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، سنة 2012.
2. بسمة سويد، دراسة مقارنة بين البدائل القياس المحاسبي، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، سنة 2012.
3. بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، سنة 2012.
4. ديلمي عمر، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، سنة 2009.
5. سميحة غلوس، مسؤوليات المراجع الخارجي في اكتشاف الممارسات المحاسبية الخاطئة، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، سنة 2013.
6. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، سنة 2010.
7. غوالي محمد البشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، سنة 2004.

8. غوالي محمد البشير، مهنة المراجعة القانونية بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة الجزائر، سنة 1011.

9. مولاي نصيرة، دور المراجعة الخارجية في تأكيد الثقة بالمعلومة المحاسبية، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، سنة 2012.

ثالثا:المجلات العلمية:

1. جميلة الجوري، مفيد عبد اللاوي، الإجراءات المالية والعلمية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد5، سنة2012.

2. حسين أحمد دحدود، مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه، مجلة جامعة دمشق، العدد الأول، المجلد22، سنة2006.

3. سمير كامل محمد عسي، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية جامعة الإسكندرية، المجلد45، العدد الثاني، سنة2008.

4. صديقي مسعود، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد01، جامعة ورقلة، سنة2002.

5. محمد بشير غوالي، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، مجلة الباحث، العدد12، جامعة ورقلة، سنة 2013.

ربعا:المؤتمرات والملتقيات ومنشورات

1. لند حسن نمر حلبي، دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من الآثار المحاسبية الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة على الشركات المساهمة العام الاردنية، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات عليا، سنة2009.

2. محمد تيسير الرجبي، مراجعة وتفتيش، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، منشورات المجمع، عمان، الأردن، سنة1992.

3. مسعود صديقي، محمد براق، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي حول المتميز للمنظمات والحكومات، كلية العلوم الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة يومي، 08-09مارس، سنة 2005.

4. ناصر مراد، عجيلة محمد، بن نوي مصطفى، مهنة التدقيق في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري- رؤية استشرافية، الملتقي الرابع حول، التأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة الاغواط، سنة 2013.

5. يوسف محمود جربوع، مبدأ القياس والتحقق المصرفيات بين التأيد الانتقاد، المجمع العربي للمحاسبين، العدد3، جامعة الإسلامية، غزة، سنة2002.

خامسا: المواقع الإلكترونية:

25/ [www.minshwi.com/vb/attachment.php ?attachmetid=570&d...](http://www.minshwi.com/vb/attachment.php?attachmetid=570&d...)consulté le.

26/ www.infotechaccountants.com

27/ www.cav.eg/CAO_WEB/up/oads/.../aErad.

28/ <http://kantakja/2861/d510>.

.II المراجع باللغة الأجنبية:

¹. Saleh. Normanhd. Iskandar. Takiah Mohd, Mohid Rahmat, Mohd, Earnings Management and Bord characteristics, Evidence from Malaysia, jurnal pengurusan, vol, 24, 2005.

². société national De la Comptabilité:contrôle interne dans la l'entreprise audit interne et commissariat aux comptes dans la revue algérienne de comptabilité et audit Alger mars, 1995.

3. **William u. parfet , A accounting subjectivity and Earnings Management, A preparer perspective.** Conference on The role of Accounting Standards in controlling Earning Management. University of MICHIGAN, May2000, p8 Available from: <http://www2.financialecutive.org/download/benchmarking/Panel-2.pdf>.

الملاحق

الملحق رقم (01) : استمارة استبيان



جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية
التخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة



استمارة استبيان

أخي الفاضل أختي الفاضلة

تحية طيبة وبعد :

في إطار التحضير لنيل شهادة الماستر في التخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة وهي بعنوان: *مساهمة المراجعة الخارجية في إضفاء المصدقية على الربح المحاسبي* والتي من خلالها سنحاول إبراز دور المراجع الخارجي في إضفاء الثقة على الربح المحاسبي المتضمن في القوائم المالية، كي تصبح مصدرا في اتخاذ القرارات الرشيدة، لذي نرجوا منكم الإجابة بصدق عن أسئلة الاستبيان، من وجهة نظركم حول الموضوع، وذلك بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة، ونحيطكم علما أن إجاباتكم ستحضى بالسرية ولن تستعمل إلا لغرض البحث العلمي فقط.

تقلوا منا فائق الاحترام وشاكرين لكم تعاونكم وتخصيص جزء من وقتكم، بما يخدم البحث العلمي.

الطالبة : بركيبة صبرينة

المحور الأول : الأسئلة الديمغرافية

1/الوظيفة الممارسة

محاسب محافظ حسابات أستاذ وظيفة أخرى (ذكرها)

.....

2/ عدد سنوات الخبرة

أقل من 5 سنوات ما بين 5 و10 سنوات أكثر من 10 سنوات

3/ المؤهل الأكاديمي:

بكالوريا لسيانس ماجستير دكتوراه شهادة أكاديمية أخرى (أذكرها)

.....

4/ المؤهل المهني:

متحصل غير متحصل

5/ التخصص العلمي:

محاسبة مالية اقتصاد تخصص أخرى

في حالة وجود تخصص آخر أذكره :

المحور الثاني : توجد علاقة ايجابية بين مصداقية الربح المحاسبي و التزام المراجع الخارجي بمعايير الأداء المهني

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	إذا تم تنفيذ برنامج المراجعة بإجراءات كافية ومبررة					
2	التقدير عن أي أمور من شأنها أن تؤثر عن مستقبل الشركة محل المراجعة					
3	إذا احتفظ بأوراق العمل بعد تنفيذ عملية المراجعة					
4	في حال تقديم المراجع ضمانات عن دقة ومصداقية القوائم المالية التي يراجعها					
5	إذا حصل المراجع على قدر كاف من المعلومات عن الشركة محل المراجع					
6	إذا بلغ المراجع الجهات المختصة في حالة تواصله إلى شكوك حول قدرة الشركة الاستمرار في الوقت المناسب					

المحور الثالث : توجد علاقة إيجابية بين جودة الربح المحاسبي والكفاءة المهنية المراجع الخارجي في تنفيذ عمليات المراجعة

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	في حال التزامه لمتطلبات التدريس والتعليم					
2	في حالة التزام المراجع بتعويض الضرر الناجم عن الممارسة المهنية					
3	إذا توفر برنامج للرقابة النوعية داخل مكتب المراجع					
4	في حالة إشراك المهنيين في تطوير المعايير وقواعد السلوك المهني					
5	في حالة الخبرة العملية الطويلة					
6	في حالة وجود منافسة شريفة بين مختلف مكاتب المراجعة					

المحور الرابع : اكتشاف المراجع الخارجي للممارسات الاحتمالية يرتبط إيجابيا بمصداقية الربح المحاسبي

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	إذا تم استخدام التكنولوجيا المعلومات في المراجعة					
2	في حالة فهم المراجع لمخاطر الغش					
3	إذا فهم المراجع مسؤولياته وواجباته					
4	الدراسة والتنظيم الجيد لنظام الرقابة الداخلية					
5	تحمل المراجع مسؤولية أكثر من اكتشاف الغش					

المصدر: من اعداد الطالبة

قائمة الأساتذة المحكمين

اسم الأستاذ المحكم	التخصص
الدكتور عزاوي أعمار	أستاذ محاضر اقتصاد
الدكتور محمد البشر	أستاذ محاضر محاسبة
الدكتور هواري سويسي	أستاذ محاضر محاسبة

الملحق رقم (02) : قياس ثبات أداة الدراسة (معامل ألفا كرومباخ)

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
,634	,652	17

الملحق رقم (03) : المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات عينة الدراسة

Item Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
q1	3,9067	,93250	75
q2	3,7333	,99095	75
q3	3,7067	1,04975	75
q4	3,8933	,89402	75
q5	3,4800	1,06998	75
q6	3,8800	1,03923	75
q7	3,4800	1,09495	75
q8	3,0400	1,15595	75
q9	3,8933	,96665	75
q10	3,7067	1,08769	75
q11	3,8000	,91533	75
q12	4,3600	,62903	75
q13	3,8533	,92551	75
q14	4,1200	,69671	75
q15	4,1467	,67169	75
q16	3,2000	1,16248	75

Item Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
q1	3,9067	,93250	75
q2	3,7333	,99095	75
q3	3,7067	1,04975	75
q4	3,8933	,89402	75
q5	3,4800	1,06998	75
q6	3,8800	1,03923	75
q7	3,4800	1,09495	75
q8	3,0400	1,15595	75
q9	3,8933	,96665	75
q10	3,7067	1,08769	75
q11	3,8000	,91533	75
q12	4,3600	,62903	75
q13	3,8533	,92551	75
q14	4,1200	,69671	75
q15	4,1467	,67169	75
q16	3,2000	1,16248	75
q17	4,2000	,75337	75
moyen1	3.7665	.9999	75
moyen2	3.7125	.6952	75
moyen3	3.9020	0.8332	75
Valid N (listwise)			75

الملحق رقم (04): التكرارات والنسب المئوية المتعلقة بإجابات عينة الدراسة للمحور الأول

q1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	cdesa	4	4.9	5,3	5.3
	desa	3	3.7	4,0	9.3
	n	3	3.7	4.0	13.3
	a	51	63.0	68.0	81.3
	ca	14	17.3	18.7	100,0
	Total	75	92.6	100,0	

q2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	cdesa	2	2.5	2.7	2.7
	desa	7	8.6	9.3	12.0
	n	16	19.8	21.3	33.3
	a	34	42.0	45.3	78.7
	ca	16	19.8	21.3	100.0
	Total	75	92.6	100,0	

q3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	cdesa	4	4.9	5.3	5.3
	desa	8	9.9	10,7	16.0
	n	7	8.6	9.3	25.3
	a	43	53.1	57,3	82.7
	ca	13	16.0	17.3	100,0
	Total	75	92.6	100,0	

q4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	cdesa	3	3.7	4.0	4.0
	desa	4	4.9	5.3	9.3
	n	4	4.9	5.3	14.7
	a	51	63.0	68.0	82.7
	ca	13	16.0	17.3	100.0
	Total	75	92.6	100,0	

q5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	cdesa	4	4.9	5,3	5,3
	desa	12	14.8	16.0	21.3
	n	12	14.8	16.0	37.3
	a	38	46.9	50.7	88.0
	ca	9	11.1	12,0	100,0
	Total	75	92.6	100,0	

q6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	cdesa	3	3.7	4.0	4.0
	desa	6	7.4	8.0	12,0
	n	9	11.1	12,0	24,0
	a	36	44.4	48,0	72,0
	ca	21	25.9	28,0	100,0
	Total	75	92.6	100,0	

الملحق رقم (05): التكرارات والنسب المئوية المتعلقة بإجابات عينة الدراسة للمحور الثاني

q7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	cdesa	5	6.2	6.7	6.7
	desa	11	13.6	14.7	21,3
	n	11	13.6	14.7	36.0
	a	39	48.1	25.0	88,0
	ca	9	11.1	12.0	100,0
	Total	75	92.6	100,0	

q8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	cdesa	8	9.9	10,7	10,7
	desa	18	22.2	24,0	34,7
	n	18	22.2	24.0	58.7
	a	25	30.9	33.3	92,0
	ca	6	7.4	8,0	100,0
	Total	75	92.6	100,0	

q9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	cdesa	4	4.9	5.3	5.3
	desa	3	3.7	4.0	9.3
	n	6	7,4	8.0	17,3
	a	46	56.8	61.3	78.7
	ca	16	19.8	21.3	100,0
	Total	75	92.6	100,0	

q10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	cdesa	3	3.7	4.0	4.0
	desa	11	13.6	14.7	18.7
	n	7	8.6	9.3	28.0
	a	38	46.9	50.7	78.7
	ca	16	19.8	21.3	100.0
	Total	75	92.6	100.0	

q11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	cdesa	4	4.9	5.3	5.3
	n	16	19.8	21.3	26.7
	a	42	51.9	56.0	82.7
	ca	13	16.0	17.3	100.0
	Total	75	92.6	100.0	

q12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	desa	1	1.2	1.3	1.3
	n	3	3.7	4.0	57.5
	a	39	48.1	52.0	57.3
	ca	32	39.5	42.7	100.0
	Total	75	92.6	100.0	

الملحق رقم (06): التكرارات والنسب المئوية المتعلقة بإجابات عينة الدراسة للمحور الثالث

q13

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid cdesa	4	4.9	5.3	5.3
desa	3	3.7	4,0	9.3
n	5	6.2	6.7	16.0
a	51	63.0	68.0	84.0
ca	12	14.8	16.0	100,0
Total	75	92.6	100,0	

q14

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid desa	2	2.5	2.7	2.7
n	8	9.9	10,7	13.3
a	44	54.3	58.7	72,0
ca	21	25.9	28,0	100,0
Total	75	29.6	100,0	

q15

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid desa	3	3.7	4.0	4.0
n	3	3.7	4.0	8,0
a	49	60.5	65,3	73.3
ca	20	24.7	26.7	100,0
Total	75	92.6	100,0	

q16

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	cdesa	6	7.4	8.0	8.0
	desa	16	19.8	21.3	29.3
	n	20	24.7	26.7	56.0
	a	23	28.4	30.7	86.7
	ca	10	12.3	13.3	100,0
	Total	75	92.6	100,0	

q17

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	desa	3	3.7	4.0	4.0
	n	6	7.4	8.0	12,0
	a	39	48.1	25,0	64.0
	ca	27	33.3	63.0	100,0
	Total	75	92.6	100,0	

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1,922	2	,961	5,819	,006 ^a
	Residual	6,109	37	,165		
	Total	8,031	39			

a. Predictors: (Constant), t2, t1

b. Dependent Variable: t3

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1,827	,604		3,023	0.754
	t1	,395	,144	,405	2,734	0.719
	t2	,146	,113	,192	1,293	0.011

a. Dependent Variable: t3

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1,645	1	1,645	9,792	,003 ^a
	Residual	6,386	38	,168		
	Total	8,031	39			

a. Predictors: (Constant), t1

b. Dependent Variable: t3

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2,196	,537		4,087	,000
	t1	,441	,141	,453	3,129	,003

a. Dependent Variable: t3

الفهرس

الفهرس

رقم الصفحة	الفهرس
III	الإهداء
IV	الشكر
V	ملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال البيانية
IX	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
1	الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية
2	تمهيد
3	المبحث الأول : الإطار النظري للمراجعة الخارجية والربح المحاسبي
3	المطلب الأول : ماهية المراجعة الخارجية
3	الفرع الأول : عموميات حول المراجعة الخارجية
3	أولا : مفهوم المراجعة الخارجية
4	ثانيا : مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الغش والأخطاء المحاسبية
4	ثالثا : منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية
7	رابعا : معايير المراجعة المتعارف عليها
8	الفرع الثاني : محددات جودة المراجعة الخارجية
8	أولا : تعريف جودة المراجعة الخارجية
8	ثانيا : مقاييس جودة المراجعة الخارجية
9	المطلب الثاني : الربح المحاسبي وإدارة الأرباح
9	الفرع الأول : مكونات الربح المحاسبي
9	أولا : الإيرادات

11	ثانيا : المصاريف
12	الفرع الثاني : موقف المدقق من توزيع الأرباح
13	الفرع الثالث : ممارسات إدارة الريح المحاسبي
13	أولا : مفهوم إدارة الأرباح
13	ثانيا : أنواع إدارة الأرباح
14	ثالثا : أساليب إدارة الأرباح
16	المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية
16	المطلب الأول : الدراسات الأدبية
19	المطلب الثاني : مميزات الدراسة عن الدراسات السابقة
20	خلاصة
21	الفصل الثاني : الدراسة الميدانية
22	تمهيد
23	المبحث الأول : طرق وإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية
23	المطلب الأول : عرض الاستبيان
23	الفرع الأول : مراحل ومحتوى الاستبيان
23	أولا : مراحل تصميم الاستبيان
24	ثانيا : محتوى الاستبيان
24	الفرع الثاني : مجتمع وعينة الدراسة
26	الفرع الثالث : الأدوات المستخدمة في الدراسة
26	أولا : الأدوات الإحصائية
27	ثانيا : معالجة استمارة الاستبيان
27	المطلب الثاني : التحليل الوصفي
27	الفرع الأول : توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة
28	الفرع الثاني : توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة
28	الفرع الثالث : توزيع أفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي والمهني
30	الفرع الرابع : توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

30	المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة الميدانية
30	المطلب الأول : الاحصاء الوصفي
30	الفرع الأول : مصداقية الربح المحاسبي والتزام المراجع بمعايير الاداء المهني
32	الفرع الثاني : جودة الربح المحاسبي والكفاءة المهنية للمراجع الخارجي
34	الفرع الثالث : اكتشاف المراجع للممارسات الاحتيالية
37	المطلب الثاني : الاحصاء الاستدلالي
37	الفرع الأول : معامل الارتباط
37	الفرع الثاني : تحليل الانحدار الخطي
40	الفرع الثالث : مناقشة وتفسير نتائج الدراسة الميدانية
42	خلاصة
43	الخاتمة
47	المصادر والمراجع
51	الملاحق
52	الملحق الأول : استمارة استبيان
55	الملحق الثاني : قياس ثبات أداة الدراسة
55	الملحق الثالث : المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات عينة الدراسة
56	الملحق الرابع : التكرارات والنسب المئوية المتعلقة بإجابات عينة الدراسة للمحور الأول
58	الملحق الخامس : التكرارات والنسب المئوية المتعلقة بإجابات عينة الدراسة للمحور الثاني
60	الملحق السادس : التكرارات والنسب المئوية المتعلقة بإجابات عينة الدراسة للمحور الثالث
62	الملحق السابع : الاحصائيات الاستدلالية
63	الفهرس