

دور المراجع الخارجي في الكشف عن الممارسات السلبية لإدارة الأرباح The Role of the external auditor in detecting The negative practices of earnings management

سمية قحموش

جامعة محمد خيضر بسكرة (الجزائر)، s.gahmouche@univ-biskra.dz

تاريخ الاستلام: 2021/08/17 تاريخ القبول: 2022/03/07 تاريخ النشر: 2022/06/11

Abstract:

This study aims to show the role of the external auditor in revealing earnings management practices since he is the qualified for checking the validity of the company's financial statements. He gives a neutral technical opinion on these lists In terms of matching the information received on lists with the reality at a reasonable degree. Furthermore, the concept of earnings management has been the center of interest for auditors and accountants during the last years especially after the international economic breakdowns thus One of the reasons for this was the manipulation of the financial statements. we concluded Through this study that the external auditor has a positive role in confronting the negative practices of earnings management. Where it is his responsibility to increase the effort to discover errors and fraud in financial reports, And conduct the necessary tests to achieve the required quality in the audit process, This is reflected positively on reducing the negative behavior of earnings management.

Key words: External auditor, auditor qualifications, good earnings management, earnings management, bad earnings management.

المخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان دور المراجع الخارجي في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، باعتبار المراجع الخارجي الشخص المؤهل للتأكد من صحة المعلومات الموجودة بالقوائم المالية للمؤسسة، فهو يعطي رأي فني محايد عن هذه القوائم من حيث تطابق المعلومات الواردة بالقوائم مع الواقع بدرجة معقولة. كما يعد مفهوم إدارة الأرباح محل اهتمام وتركيز من قبل المحاسبين والمراجعين خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد الانهيارات الاقتصادية العالمية والتي كان من أحد أسبابها هو التلاعب في القوائم المالية. وقد توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى أن المراجع الخارجي له دور ايجابي في التصدي للممارسات السلبية لإدارة الأرباح، حيث تقع على مسؤوليته زيادة الجهد المبذول لاكتشاف الأخطاء والغش بالدفاتر والتقارير المالية وإجراء الاختبارات اللازمة تحقيقاً للجودة المطلوبة في عملية المراجعة، ما ينعكس إيجاباً على الحد من السلوك السلبية لإدارة الأرباح.

الكلمات المفتاح: مراجع خارجي، مؤهلات مراجع خارجي، إدارة الأرباح، إدارة الأرباح الجيدة، إدارة الأرباح السيئة.

1. مقدمة:

تعتبر القوائم المالية أداة هامة للاتصال المالي، ومصدرا للمعلومات التي يعتمد عليها المستخدمون لتقييم أداء المؤسسة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية، غير إن اعتماد مديري المؤسسات على عدة ممارسات لإدارة البيانات المحاسبية أهمها إدارة الأرباح؛ بهدف تغيير شكل ومحتوى القوائم المالية، وبالتالي التأثير على قرارات المستخدمين، غالبا ما يجعل المعلومات المحاسبية تتضمن قدرا من التلاعب يفقدها جزءا مهما من جودتها، خصوصا في ظل عدم تمكن مراجعي الحسابات من وضع حد لتلك الممارسات.

حيث أنّ الفرضية الأساسية التي تقوم عليها عملية المراجعة الخارجية هي أن البيانات المالية والغير مالية تفتقر إلى الموثوقية الكاملة التي تجعلها أساسا يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، باعتبار المراجعة ذلك الفحص الذي يبحث عن الأدلة وقيمتها بصورة موضوعية من أجل الخروج برأي عن مدى مصداقية البيانات، ثم إصدار تقرير حول هذه البيانات وذلك لزيادة موثوقيتها وبالتالي زيادة فائدتها ومدى الاعتماد عليها.

1.1 إشكالية الدراسة

بلا شك أن لمهنة المراجعة الخارجية والتي بوصفها تركز على شخص المراجع دورها الايجابي في الحد من الآثار السلبية لإدارة الأرباح، حيث أنه يهدف أساسا إلى إبداء الرأي في مدى عدالة وصدق القوائم المالية، وما يترتب على ذلك من إضفاء الثقة والمصداقية على البيانات التي تتضمنها تلك القوائم، وعند انجاز المراجعة لهذا الدور الجوهري فإنها تفي بمسؤوليتها الاجتماعية تجاه المجتمع ككل بكفاءة وفعالية.

وهنا جاءت إشكالية الدراسة بالشكل التالي:

ما هو دور المراجع الخارجي في الكشف عن الممارسات السلبية لإدارة الأرباح؟

ويتفرع عن هذا التساؤل الرئيسي الأسئلة التالية:

- من هو المراجع الخارجي؟
- ماذا نعني بإدارة الأرباح؟
- ما مدى قدرة المراجع الخارجي في الكشف عن الممارسات السلبية لإدارة الأرباح؟

وإجابة على الإشكاليات السابقة نقترح الفرضيات التالية:

- يعتبر مراجع الحسابات ركن رئيسي لعملية المراجعة الخارجية، فهو الشخص المحاييد المخول له قانونا بمراجعة القوائم المالية للمؤسسات والتأكد من أن هذه القوائم قد أعدت وفقا لما تقتضيه المعايير المعمول بها.
- تعددت مفاهيم إدارة الأرباح في الأدبيات المحاسبية المختلفة، وهذه المفاهيم وإن اختلفت في التعبير إلا أنها اتفقت في المضمون، فقد أطلقت عدة مسميات مشابهة لإدارة الأرباح منها: تمهيد الدخل، المحاسبة الإبداعية، المحاسبة الخلاقة، المحاسبة التجميعية...، ولكننا اعتمدنا في بحثنا هذا على مصطلح إدارة الأرباح لأنه الأكثر استخداما وشيوعا.
- يهدف الدور الجوهري للمراجع الخارجي عند تنفيذه لمهام المراجعة الخارجية إلى اكتشاف الأخطاء والغش بالدفاتر والتقارير المالية، ما ينعكس إيجابا على الحد من سلوك إدارة الأرباح.

1. 2 أهمية وأهداف الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من أهمية موضوع إدارة الأرباح كونها تمثل مشكلة هامة لاسيما للانعكاسات والآثار السلبية في ظل قيام إدارة المؤسسة بالممارسات المضللة والتحريفات بالقوائم المالية، ومدى قدرة المراجع الخارجي في الكشف عنها لتخفيف حدة التلاعب بالأرباح في التقارير المالية وهذا لتحسين جودة المعلومات المحاسبية؛ أما أهداف الدراسة فتكمن في التعرف على إدارة الأرباح، والدور الذي تلعبه مراجعة الحسابات في الحد من إجراءات إدارة الأرباح؛ وكذا تسليط الضوء على مسؤولية المراجع الخارجي في الكشف وتشخيص ممارسات وإجراءات إدارة المؤسسة ومحاسبتها تحت مسمى إدارة الأرباح.

2. الإطار المفاهيمي للمراجع الخارجي

1.2 مفاهيم حول المراجع الخارجي

1. تعريف مراجع الحسابات

✚ يعرف مراجع الحسابات على أنه: شخص محترف يمارس مهام المراجعة وذلك إما في مكتب فردي أو مؤسسة مراجعة "تجمع أكثر من مراجع" وهذا في إطار المراجعة الخارجية أو (ضمن فريق عمل) وفي حال المراجعة الحكومية يكون فيها المراجع موظف تابع لأجهزة الدولة المعنية بمراقبة المال العام. سواء كان المراجع يعمل بمفرده أو من خلال مؤسسة أو مكتب محاسبة فهو يحتفظ بصفته كمهني مؤهل ومدرّب، مستقل ومحايّد.

حيث يمثل المراجع الخارجي في مؤسسة ما، دور الحكم الخارجي (المستقل) عن الموظفين المسؤولين عن أداء معين، ليضمن مدى مصداقيته وأيضاً مدى صحة المعلومات المتدفقة من كل وظيفة داخل المؤسسة. وذلك نظراً لأهمية هذه الأخيرة في عملية اتخاذ القرار. (لشلاش، 2018، صفحة 24).

✚ ويعرف المراجع الخارجي بأنه: شخص خارجي مستقل يقوم بفحص القوائم المالية التي من إعداد إدارة المؤسسة بغرض إبداء الرأي في مدى عدالة تمثيل هذه القوائم للمركز المالي للمؤسسة ولنتيجة أعمالها، ولكي تكون عملية المراجعة فعالة ويمكن الاعتماد عليها فإنها يجب أن تتم بمعرفة شخص على درجة كافية من الاستقلال عن الأشخاص الذين يخضع عملهم للفحص، فيجب ألا يكون المراجع خاضعاً لنفوذ

الإدارة أو سلطانها، أو متأثراً بآرائها أو متحيزاً لوجهة نظرها حتى لا يكون لهذه

العوامل أي تأثير على نتائج الفحص الذي يقوم به. (خضير، 2009، صفحة 25)

◀ ومنه فإن المراجع الخارجي هو ذلك الشخص الذي يتمتع بمجموعة من الصفات والمؤهلات التي تؤثر على مهمة المراجعة نتيجة لما يضيفه من خلال عمله من ثقة ومصداقية على المعلومات المحاسبية، وذلك بإبداء الرأي الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها المؤسسات من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده.

2.2 معايير يجب توافرها في المراجع الخارجي

تمثل المعايير الواجب توافرها في شخص المراجع مجموعة القواعد والمبادئ الأساسية اللازم إتباعها عند القيام بعملية المراجعة، وتعتبر هذه المعايير بمثابة مقاييس لتقييم كفاءة المراجع ونوعية العمل الذي يقوم به، وتنقسم معايير المراجعة إلى ثلاث مجموعات هي:

1- المعايير العامة

وهي مجموعة المعايير التي تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي للمراجع وتشمل مايلي:

✚ التأهيل العلمي والعملية

وهو ضرورة أن تتوفر في المراجع القدر اللازم من المؤهلات العلمية والخبرات العملية في مجال المحاسبة والمراجعة، بحيث يكون قادراً على القيام بالمسؤوليات الموكلة إليه، حيث أن كل من يعرض خدماته للغير يجب عليه أن يكون كفواً وقادراً على الوفاء بالتزاماته. وقد تناولت القوانين والأنظمة المؤهلات والشروط التي يجب توافرها في المراجع، فبعض الدول (مثل إنجلترا، أمريكا، فرنسا) وغيرها من الدول الأوروبية أقرت تشكيل هيئات عالمية ومهنية للإشراف على مهنة المحاسبة والمراجعة، بهدف العمل على رفع مستوى الأداء المهني لأعضاء المهنة. (الذنيبات، 2012، صفحة 195)

◀ مثلا في الولايات المتحدة الأمريكية هناك ما يسمى مؤسسات المحاسبة العامة المصرح لها، تقوم بمراجعة القوائم المالية لكافة المؤسسات الكبرى وأيضا العديد من المؤسسات الصغيرة والمنظمات غير التجارية، ويستمد المحاسبون المصرح لهم قوتهم من منظمة مهنية وطنية هي المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم AICPA. (أرينز، لوبك، 2002، صفحة 26)

الاستقلالية:

الاستقلال بشكل عام يعتبر الأساس لمراجعة الحسابات، ويشكل حجر زاوية في المهنة؛ إن تحقق الاستقلالية تتطلب أن يكون مراجع الحسابات ذو استقلال فعلي وظاهري، يرتبط الاستقلال الفعلي بذهنية المراجع ويستلزم الاعتماد على ذات المراجع وأن لا يكون الحكم المهني خاضعا لجهة ما، ومن ناحية أخرى يركز الاستقلال في المظهر على طبيعة العلاقة بين المراجع والعميل محل المراجعة، ويتحدد من خلال ما يراه الآخرون (مستخدمو القوائم المالية) من حيادية المراجع وكذا عدم وجود مصلحة مادية للمراجع في المؤسسة محل المراجعة. (Jenkins, 2019, pp. 17-18)

العناية المهنية أو الجودة في العمل:

يقصد بالعناية المهنية في المراجعة ما جاء به المعيار الدولي الثالث من المعايير العامة الشخصية أي "التزام المراجع بمستوى أداء معين عند ممارسته العديد من العوامل منها ما تنص عليه التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المراجع، هذا فضلا عما تنص عليه القواعد والمعايير التي تصدرها الهيئات المهنية لغرض المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة سواء عند أداء الاختبارات المطلوبة أو بالنسبة لإعداد التقرير وإبداء الرأي النهائي في القوائم المالية"، حيث أن المعيار نص على أن يبذل المراجع العناية المهنية اللازمة في مرحلتي العمل الميداني وإعداد التقرير فالعناية المهنية للمراجع تمثل الاهتمام الذي يحكم أو يسيطر على كفاءة المراجعة من قبل المراجع. (حسان، 2016، صفحة 149، 148)

2- معايير العمل الميداني

وتمثل مجموعة المعايير التي تحكم أداء أعمال المراجعة الميدانية وتتضمن ما يلي:

✚ التخطيط والإشراف:

ويعني أن تنفذ أعمال المراجعة وفق خطة وإفية وشاملة، وأن يكون هناك إشراف وبعناية على أعمال المساعدين، فمن خلال هذا المعيار يفترض أن يوفر التخطيط السليم لمهمة المراجعة تنظيمًا صحيحًا في مكتب المراجع بينه وبين موظفيه وذلك لضمان حسن سير العمل، وعملية المراجعة يجب أن تكون بإشراف صاحب المكتب في حالة الملكية الفردية أو بإشراف أحد الشركاء أو أي شخص آخر أسندت له السلطة ولكن تبقى المسؤولية على عاتق صاحب المكتب. (نظمي، العزب، 2012، صفحة 77)

✚ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

ويعني هذا المعيار ضرورة قيام المراجع بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الوحدة محل المراجعة، لتحديد مدى الاعتماد عليه وهذا لتخطيط المراجعة، وتحديد طبيعة، توقيت، ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها. (الضابط، 2006، صفحة 22)

وتمر عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل مراجع الحسابات بثلاث مراحل هي: (المطارنة، 2009، صفحة 43)

- **الخطوة الأولى:** الإلمام بالنظام الموضوع للرقابة والذي يتحقق عن طريق المتابعة والاطلاع أو عن طريق قائمة الاستقصاء النموذجية، لتحديد الكيفية التي يعمل بها النظام.
- **الخطوة الثانية:** تحديد مدى دقة وملائمة الإجراءات الموضوعية والمستخدم للمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات، مع أخذ الظروف الواقعية بعين الاعتبار.
- **الخطوة الثالثة:** تحديد الكيفية التي يعمل بها النظام، حيث أنه من الممكن أن يكون النظام سليم نظريًا ولكنه غير مطبق بسبب عدم الإلمام من قبل العاملين.

✚ الحصول على الأدلة الكافية والملائمة:

دور المراجع الخارجي في الكشف عن الممارسات السلبية لإدارة الأرباح

وتعني كل من كفاية وملائمة الأدلة ما يلي:

- **خاصية الكفاية:** هي البعد الكمي للأدلة التي تم الحصول عليها، ويعتمد مقدار أدلة المراجعة المطلوبة على تقييم المراجع لمخاطر الأخطاء المادية، فضلا عن جودة أدلة المراجعة التي تم جمعها.

- **خاصية الملائمة:** تعني البعد النوعي للأدلة، أي مدى دعم أهميتها وموثوقيتها للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراجع. (IAASB, 2009, p. 7)

فمن أجل تكوين رأي يقوم مراجع الحسابات بجمع الأدلة اللازمة لاستخلاص النتائج التي يستند إليها هذا الرأي وتعزز من مصداقية البيانات المالية، مما يوفر ضمانا عاليا وليس مطلقا، لأنه لا يمكن أن يوجد ضمان وتأكيد مطلق للمراجع بسبب العديد من العوامل مثل: استخدام أسلوب المسح، القيود الملازمة لأي نظام محاسبة ورقابة داخلية. (R. Obert, 2009, p. 403)

3- معايير التقرير:

تم تقسيم معايير إعداد تقرير مراجع الحسابات إلى أربعة معايير من المفترض أن يلتزم بها المراجع عند إعداد التقرير وتشمل:

➤ المعيار الأول للتقرير:

هو تحديد ما إذا كانت البيانات المالية المقدمة قد أعدت طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛ ويمكن تصنيف هذه المبادئ من وجهة نظر المعيار الأول لإعداد تقرير مراجع الحسابات إلى ثلاث مجموعات: المبادئ العامة، مبادئ خاصة بقوائم الربح، مبادئ إعداد قائمة المركز المالي. (المطارنة، 2009، الصفحات 47-48)

➤ معيار التقرير الثاني:

ويشمل هذا المعيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية بين الفترات المحاسبية، أي عدم تغيير طرق تقديم القوائم المالية من دورة لأخرى، ويجب أن يحدّد التقرير تلك الظروف التي أدت إلى الخروج عن معيار التجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة في الفترة

الحالية وذلك بالنسبة للمعايير التي كانت مطبقة في الفترة السابقة. (الصبان و عوض، 1996، الصفحات 46-47)

✚ معيار التقرير الثالث:

يقتضي من تقرير المراجعة تحديد ما إذا كان الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية كافي أم لا، حيث أن هذه المعلومات تساعد مستخدمي هذه القوائم في اتخاذ قرارات اقتصادية. ولكي تسهم هذه المعلومات في اتخاذ القرار يجب أن تكون كاملة ما أمكن وان تكون مناسبة للقرار وان تقدم بشكل مفهوم. (الصبان و عوض، 1996، صفحة 58)

✚ معيار التقرير الرابع:

على المراجع أن يعبر في تقريره عن رأيه حول عدالة القوائم المالية، وإذا لم يستطع المراجع التعبير عن رأيه يجب أن يبين أسباب الامتناع بالتقرير، وبما أن المراجع وافق على ارتباط اسمه بالبيانات المالية المتعلقة بالقوائم فيجب أن يوضح التقرير خصائص عمل المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها. (Dauber, Qureshi, Levine, & Siegel, 2008, p. 34)

3. مفاهيم حول إدارة الأرباح

أصبح مفهوم إدارة الأرباح محل اهتمام وتركيز من قبل المحاسبين والمراجعين خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد الانهيارات الاقتصادية العالمية والتي كان من أحد أسبابها هو التلاعب في القوائم المالية، لكن قد تباينت الآراء حول هذا التلاعب ما بين نوع من التحايل طالما توافر في هذا السلوك صفة التعمد، بينما قد يعتبره البعض الآخر على الرغم من توافر صفة التعمد وتضليل مستخدمي البيانات المالية سلوكاً قانونياً مشروعاً طالما أنه يحقق مصلحة المؤسسة. من هنا سيتم عرض جانبي إدارة الأرباح ما بين معارض ومؤيد لها، وكذا مفهوم إدارة الأرباح فيما يلي:

1.3 إدارة الأرباح بين الممارسات الجيدة والممارسات السيئة

1- إدارة الأرباح الجيدة (good earnings Management): هي إدارة الأرباح التشغيلية التي تحدث عندما تتخذ الإدارة قرارات اختيارية من شأنها المحافظة على أداء مالي مستقر،

ومن أمثلة تلك القرارات، إعطاء العمال راحة لعدة ساعات قبل انتهاء مواعيد العمل الرسمية نظرا لأن معدل الانجاز الحالي يفوق الخطة.

2- إدارة الأرباح السيئة (Bad earnings earnings): تهدف لإخفاء الربح التشغيلي الحقيقي بواسطة وضع بعض القيود الاصطناعية أو استخدام تقديرات غير منطقية. ومن أمثلة إدارة الأرباح السيئة تخفيض تقديرات مخصص الديون المشكوك فيها، وغالبا ما تتطوي ممارسات إدارة الأرباح السيئة على بعض الممارسات المحاسبية والإدارية غير المقبولة وغير القانونية. (أبو عجيلة و علام، 2009، صفحة 5)

تتعدد الآراء بهذا الخصوص؛ حيث تراوحت ما بين أن إدارة الأرباح تعد من الممارسات السيئة أو أنها من الممارسات الجيدة على حسب شروط هذه الممارسة، فإذا كانت الممارسات الخاصة بإدارة الأرباح الغرض الأساسي منها هو التوافق مع المعايير الدولية أو المحلية أو مع التشريعات المستحدثة فإن هذا الأمر يعد أمر جيد مع الأخذ في الاعتبار بأن يتم الإفصاح عن عمليات إدارة الأرباح في القوائم المالية حتى يمكن للمستخدم النهائي للقوائم المالية أن يقيم تأثيرات إدارة الأرباح. (أحمد شوقي، 2018، صفحة 6)، وكذلك يؤيد بعض الباحثين وأنصار إدارة الأرباح فكرة إيجابية إدارة الأرباح بأنها ممارسات مرغوبة فيها من قبل الإدارة وحملة الأسهم، على حد سواء وذلك لأهميتها في تحسين صورة المؤسسة في السوق المالي خاصة أنها لا تخالف المبادئ المحاسبية أو القواعد القانونية التي تحكم نشاط المؤسسة، أما معارضي هذه الممارسات فيرون أنها سلوك غير أخلاقي وغير قانوني وتؤدي إلى نتائج خطيرة على المدى البعيد، إذ تعمل إدارة الأرباح على تشويه الحقائق التي تفقد التقارير المالية مصداقيتها وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية. (الفضل و حمد، 2015، صفحة 200)، أي أنه في حالة أن هذه الممارسات الغرض منها التلّليل والغش فإن ممارسة إدارة الأرباح هنا تعد من الممارسات الغير أخلاقية والتي قد تجرمها التشريعات ويعاقب عليها القانون. (أحمد شوقي، 2018، صفحة 6)

2.3 تعريف إدارة الأرباح:

في ما يلي مجموعة من التعريفات التي تناولت إدارة الأرباح من قبل الأكاديميين والمهنيين، وهذا نظرا لاختلاف توجّهات هؤلاء الباحثين، سنقوم بعرضها كما يلي:

- تعرّف إدارة الأرباح بأنها: " إجراء متعمّد اتخذته الإدارة من أجل تضليل المستثمرين بشأن أداء المؤسسة، كما أنّ سيطرة المساهمين في المؤسسة تمكّنهم من تزيف الأداء الفعلي لها في بعض السنوات لتضليل توقعات الأقلية وإخفاء المزايا الخاصة، كما يمكنهم تضخيم النتيجة لتبيين الأداء جيدا، أو التقليل من النتيجة المبلغ عنها إلى المستوى المتوقع من قبل المحلّلين، وزيادة مكاسبهم الشخصية". (Ben Saanoun & Riahi, 2013, p. 124) أي أنّ المساهمين الذين يتحكمون في المؤسسة يمكنهم القيام بإدارة الأرباح لتحريف الإفصاح المالي بالقوائم المالية وهذا نظرا لبعض المرونة التي توفّرها المعايير المحاسبية.

- وقد عرّفها كل من Charles W. Mulford and Eugene E. Comiskey بأنها: " إدارة الأرباح هي التلاعب النشط بنتائج المحاسبة بغرض تغيير الانطباع عن أداء عمل المؤسسة، حيث يمكن للمديرين اختيار أحد السياسات المحاسبية (كمثال مبادئ المحاسبة المقبولة عموما)، ومن الطبيعي توقع اختيار السياسات لزيادة الفائدة أو المنفعة الخاصة بهم أو رفع القيمة السوقية للمؤسسة، كما تتضمن إدارة الأرباح السيئة استخدام أشكال مختلفة من الحيل لتضويه الأداء المالي الحقيقي للمؤسسة لتحقيق النتائج المرجوة". (Charles, Mulford, & Comiskey, 2002, p. 59)

يبين هذا التعريف أن إدارة الأرباح تعتمد على اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لها من مبدأ المرونة التي توفّرها مبادئ المحاسبة المقبولة عموما، إلا أن الحرية المسموحة لاستخدام هذا الأساس قد تُستغل بطريقة سيئة فينتج عن ذلك تضويه للأرباح ما يؤثر على حقيقة أداء المؤسسة الاقتصادية، وعموما فإن إدارة الأرباح سواء كانت داخل أو خارج مرونة المبادئ المحاسبية المقبولة عموما لها هدف محدد استجابة لظروف وحوافز معينة.

◀ وبما أنه معظم التعريفات تتفق على أن إدارة الأرباح تؤدي إلى تحريف الأداء الحقيقي للمؤسسة، فإنه يمكن إعطاؤها تعريف شامل يستخلص ما سبق وهو أنّ: إدارة الأرباح هي تحكّم إدارة المؤسسة وتأثيرها في الأرقام المحاسبية (خاصة الأرباح المحاسبية)، أي إحداث تحريفات متعمّدة في قيم الأرباح بإتباع أساليب متنوعة من خلال التغيير في التقديرات والسياسات المحاسبية واستغلال الثغرات في المبادئ والمعايير المحاسبية بغرض تحقيق

دور المراجع الخارجي في الكشف عن الممارسات السلبية لإدارة الأرباح

نتائج نافعة للمؤسسة أو بعض العاملين فيها أو التأثير على قرارات المستثمرين والأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة.

3.3 تصنيف ممارسات إدارة الأرباح حسب اللون:

تختلف آراء مستخدمي البيانات والباحثين حول موضوع إدارة الأرباح وحول درجة شرعيتها، حيث تم تحديدها بعدة ألوان كالآتي: (الشيخ، 2014، صفحة 213)

1- اللون الأبيض لإدارة الأرباح: ويعبر عن مدى الاستفادة من المرونة في اختيار المعالجة المحاسبية بهدف إعطاء مؤشر عن المعلومات الخاصة بالمديرين حول التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة.

2- اللون الرمادي لإدارة الأرباح: ويعبر عن اختيار المعالجة المحاسبية التي تكون إما انتهازية (لتعظيم منفعة المديرين فقط)، أو لمحاولة تعظيم الكفاءة المالية (الاقتصادية) للمؤسسة.

3- اللون الأسود لإدارة الأرباح: والذي يمثل السعي لاستخدام الحيل والخداع بهدف تقليل شفافية التقارير المالية أو حتى تغيير محتوياتها بشكل تضليلي وتختلف نسبة الممارسة لإدارة الأرباح من إدارة مؤسسة لأخرى.

4. إمكانية المراجع الخارجي في الكشف عن الممارسات السلبية لإدارة الأرباح:

إن مهنة المراجعة الخارجية لها دور ايجابي في الحد من الآثار السلبية لإدارة الأرباح، حيث أنها تهدف أساساً إلى إبداء الرأي العام في مدى عدالة وصدق القوائم المالية، وعند انجاز المراجع لهذا الدور الجوهري فإنها تقع على مسؤوليته زيادة الجهد المبذول والاختبارات التفصيلية أثناء تنفيذ مهام مراجع القوائم المالية للعملاء الذين يمارسون سلوك إدارة الأرباح، وذلك لتحقيق الجودة المطلوبة في عملية المراجعة مما ينعكس إيجاباً على الحد من سلوك إدارة الأرباح عند هؤلاء العملاء. وهذا ما سيتم التطرق إليه في علاقة المراجع الخارجي بممارسات إدارة الأرباح من خلال النقاط التالية:

1.4 مسؤولية مراجع الحسابات باكتشاف الغش والأخطاء والأفعال غير القانونية

والتقرير عنها:

لقد أصدر مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية معياري المراجعة رقم (240) المتعلق بمسؤولية المراجع عن الغش والخطأ عند مراجعة البيانات المالية، ورقم (250) المتعلق بمراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية، ولقد أشار كلا المعيارين إلى مسؤولية المراجع كما يلي: (الياسري، 2017، الصفحات 351-352)

1- إن الهدف من مراجعة البيانات المالية كما تم توضيحه في معيار المراجعة رقم (200) "الهدف والمبادئ العامة التي تتحكم في مراجعة البيانات المالية " هو قدرة المراجع على إعطاء رأي، وإن إعداد البيانات المالية قد جاء وفقاً للإطار المحدد لعرض البيانات المالية ومن جميع النواحي المادية.

لذلك فإن عملية المراجعة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة تصمم بحيث توفر تأكيداً معقولاً بأن البيانات المالية إذا أخذت ككل خالية من أي تحريف مادي، سواء حدث نتيجة لاحتياال أو خطأ. وحقيقة أن عملية المراجعة التي تم أداؤها قد تكون بمثابة مانع، إلا أن المراجع لا يتحمل مسؤولية منع الاحتياال أو الخطأ ولا يمكن أن يكون كذلك.

2- لا يمكن للمراجع أن يحصل على تأكيد مطلق بأنه سيتم اكتشاف التحريفات المادية في البيانات المالية، بسبب المخاطر الملازمة لعملية المراجعة فإن هناك مخاطرة لا يمكن تجنبها وهي أن بعض التحريفات المادية في البيانات المالية لن يتم اكتشافها حتى إذا تم إجراء عملية المراجعة والتخطيط لها وفق معايير المراجعة الدولية.

3- إن مخاطرة عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن احتياال هي أكبر من مخاطرة عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن خطأ، وذلك لأن الاحتياال قد يتضمن خطأً متقنة ومنظمة بعناية بغرض إخفاء هذا الاحتياال، مثل التزوير في تسجيل العمليات.

4- إن المخاطرة التي يواجهها المراجع نتيجة لعدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن احتيال الإدارة أكبر من المخاطرة التي يواجهها عند عدم اكتشاف تحريف ناتج عن احتيال العاملين، وذلك لأن الأشخاص المكلفين بالتحكم المؤسسي والإدارة كثيراً ما يكونون في وضع يفترض أمانتهم ولا يسمح لهم بتجاوز إجراءات الرقابة الرسمية المحددة من الإدارة.

5- يعتمد رأي المراجع حول البيانات المالية على مفهوم الحصول على تأكيد معقول، ولذلك لا يضمن المراجع في عملية المراجعة أن يكتشف أي تحريفات مادية سواء كانت نتيجة لاحتيال أو خطأ، وتبعاً لذلك فإن عدم اكتشاف وجود تحريفات مادية في البيانات المالية ناتجة عن احتيال أو خطأ لا يتضمن في حد ذاته فشلاً في الامتثال لمعايير المراجعة الدولية.

من هنا نستنتج بأن مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي هي تقديم ضمانات بأن البيانات المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً ويتم تقديمها بصورة عادلة من جميع النواحي الجوهرية للمركز المالي للمؤسسة، فرأي مراجع الحسابات مهم جداً حيث أن إصدار رأي مفاده أن البيانات معروضة بشكل صحيح وعادل، وإذا كان العكس فإن المراجعين يتحملون المسؤولية المدنية عن أي خسائر يتكبدها معتمدو البيانات المالية المحرفة.

ومثال على ذلك كانت هذه المسؤولية هي سقوط مؤسسة "آرثر أندرسون Arthur Andersen" المراجع الخارجي لحسابات مؤسسات انرون Enron و وورلود كوم WorldCom و Qwest و Waste Management - وكلها متورطة في عمليات احتيال في البيانات المالية أسفرت عن خسائر بمليارات الدولارات من أصحاب المصلحة. (Thomas, Higgins, & Debra, 2010, pp. 31,32)

2.4 المدخل المعتمدة من قبل المراجع لاكتشاف ممارسات إدارة الأرباح

يمكن للمراجع الخارجي اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من خلال تطبيقه لعدة مداخل

كما يلي: (علي الشريف، 2016، صفحة 93)

1- المدخل الوصفي لاكتشاف ممارسات إدارة الأرباح:

يعتمد هذا المدخل على قيام المراجع الخارجي بإجراء تحليل محاسبي تتمثل خطوته في: تحديد السياسات المحاسبية الأساسية بالنسبة للمؤسسة محل المراجعة، ثم تحديد مقدار المرونة المحاسبية التي تتمتع بها هذه المؤسسة في اختيار سياساتها المحاسبية، وتقييم الإستراتيجية المحاسبة للمؤسسة محل المراجعة، ثم تقييم جودة الإفصاح المحاسبي في المنشأة، وأخيرا تحديد ما يطلق عليه منهج الإشارات الحمراء، أو الإشارات التحذيرية، والتي يشير تواجدها إلى ضرورة قيام المراجع بإجراء فحص إضافي لكل ما سبق حتى يكون في مأمن من تحقق مخاطر ممارسات إدارة الأرباح.

2- المدخل الكمي لاكتشاف ممارسات إدارة الأرباح:

طبقا لهذا المدخل يتم التحقق من وجود أو عدم وجود إدارة الأرباح من خلال وجود المستحقات الاختيارية التي يتم التوصل إلى قيمتها من خلال إعداد نماذج للانحدار، ويمكن الفصل بين المستحقات الاختيارية وغير الاختيارية من خلال استخدام مجموعة من النماذج.

3- المدخل الإجرائي للحد من ممارسات إدارة الأرباح:

أصدر مجلس المراجعة (APB) نشرة في عام (2001) بعنوان "إدارة الأرباح المتعسفة"، وأوضحت النشرة مجموعة من الاعتبارات التي يجب على المراجع الإحاطة بها لتخفيض مخاطر الإدارة المتعسفة للأرباح، وتتمثل هذه الاعتبارات في: الفهم الجيد للضغوط التي تقع على المديرين والإدارة العليا، العمل على إتباع أسلوب الشك المهني، التركيز على العوامل المؤثرة على مفهوم الأهمية النسبية، المتابعة الجادة للمديرين والإدارة العليا، لتسوية أو تصحيح الأخطاء التي اكتشفتها عملية المراجعة.

3.4 فاعلية دور المراجع الخارجي في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح والحد من

الممارسات السلبية لها:

- تتمثل الفاعلية في تحقيق أهداف المراجعة الخارجية من حيث التأكيد من أن جميع العمليات المالية قد تم تسجيلها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، وأن البيانات المالية المنشورة مطابقة للبيانات الواردة بالدفاتر، وأن تقرير المراجع يشهد بعدالة على تمثيل هذه البيانات لنتائج الأعمال عن فترة معينة والمركز المالي في تاريخ معين، استنادا إلى معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني وأدلة المراجعة الكافية الملائمة، وأن التقرير يعبر

دور المراجع الخارجي في الكشف عن الممارسات السلبية لإدارة الأرباح

عن مدى خلوّ هذه البيانات من الأخطاء والتحريفات المادية، وعدم إعطاء رأي خطأ في البيانات المالية التي تعدّها إدارة المؤسسة. (حسن و آخرون، 2013، صفحة 17) ومنه، ولزيادة فاعلية دور المراجع الخارجي في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح كان لابد من الأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية: (علي الشريف، 2016، صفحة 92)

1. الالتزام بكل من: معايير المراجعة الدولية، وقواعد السلوك الأخلاقي؛
2. وجود نظام للرقابة على جودة أداء المراجعة الخارجية سواء خلال أن تتم عملية الرقابة من داخل مكتب المراجعة بواسطة أعضاء من مستوى تنظيمي أعلى، أو بواسطة مكاتب أخرى في إطار (Peer Review)؛
3. الارتقاء بمفهوم الإفصاح في تقرير المراجعة، وذلك بزيادة تأكيد الصندوق المحاسبي به وتوسيع نطاقه ليتضمن معلومات تفي بالاحتياجات المتعددة لمستخدميه؛
4. اعتماد المراجع الخارجي على كل من: نظم دعم القرار، ونظم الخبرة، لما لها من دور كبير في ترشيد أداء المراجع الخارجي، وذلك من خلال التغلب على مشكلة التخصص، وتقسيم العمل، والسرعة في انجاز مهام المراجعة، وترشيد الحكم المهني والتقدير الشخصي؛
5. تقدير المراجع لمسؤوليته القانونية مما يدفعه لتحقيق مستوى جودة عالية لعملية المراجعة بالتالي تتخفض احتمالات التلاعب في رقم الأرباح ونسب توزيعها؛
6. إنّ اعتقاد المراجع بأن الإدارة لديها دوافع لإدارة الأرباح يؤدي إلى تقدير احتمال مرتفع أن تتضمن التقارير المالية أخطاء جوهرية سواء كانت إدارة الأرباح بالتخفيض أو بالزيادة.

ومنه يمكن استخلاص أن توفر طرف رقابي خارجي، يعتبر أمراً ضرورياً من أجل تأكيد مدى مصداقية المعلومات التي تحتويها التقارير المالية للمؤسسة، ولذلك فإن الخدمات التي يقدمها مراجع الحسابات الخارجي ينبغي أن تكون على درجة عالية من الجودة، وهو ما يتطلب توفر الكفاءة والاستقلالية ليتمكن من تقديم رأيه الفني المحايد.

خاتمة:

بعد ما تطرقنا له سابقا من وصف لتحليل للمراجع الخارجي وإدارة الأرباح، تم التوصل إلى أن المراجع الخارجي طرف محوري ومهم في عملية المراجعة وهذا بدوره الايجابي والجوهري في الحد من الآثار السلبية لإدارة الأرباح، ومنه يمكن استنتاج:

- أن مهنة المراجعة الخارجية يجب أن تمارس من قبل أفراد يتمتعون بالقدر الكافي من الخبرة والمعرفة بالقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، حتى يتمكنوا من إصدار تقرير يوضح أن البيانات المدونة في الدفاتر والسجلات تعكس فعلا مصداقية القوائم المالية؛
- إن مسؤولية المراجع الخارجي كخبير تتلخص بان يقوم بمراجعة حسابات المؤسسة وفحص البيانات اللازمة، وإبداء رأي فني محايد في مدى دلالة هذه القوائم على عدالة المركز المالي للمؤسسة وعلى نتيجة أعمالها،
- أنّ الخدمات التي يقدمها مراجع الحسابات الخارجي ينبغي أن تكون على درجة عالية من الجودة، وهو ما يتطلب توافر مؤهلات تمكن المراجع من تقديم رأي فني محايد يؤكد مدى مصداقية المعلومات التي تحتويها التقارير المالية للمؤسسة.
- أن كفاءة المراجعين الخارجيين وقدرتهم على اكتشاف الممارسات السلبية لإدارة الأرباح هي أهم وأقوى وسيلة لمكافحة تلك الممارسات والحد منها.

قائمة المراجع:

باللغة الأجنبية:

- Ben Saanoun, I., & Riahi, Y. (2013). Private Benefits Of Control And Earnings Management: The Case Of French Listed Companies. European journal of business and social science , 2 (3).

- Charles, W., Mulford, & Comiskey, E. E. (2002). *The Financial Numbers Game Detecting Creative Accounting Practices*. United States of American: John Wiley & Sons Inc.
- Dauber, N., Qureshi, A., Levine, M., & Siegel, J. (2008). *The Complete Guide To Auditing Standards, And Other Professional standards for Accountants*. New Jersey, Canada: Published By John Wiley & Sons, Inc., Hoboken.
- IAASB. (2009). *Norme internationale d'audit (ISA): Norme ISA 200, Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*. Canada: Elaborée par IAASB.
- Jenkins, S. J. (2019). *A Current Evaluation of Independence as a Foundational Element of the Auditing Profession in the United States*. (A. A. Association, Éd.) *Current Issue in Auditing*, 13 (01).
- R. Obert. (2009). *Comptabilité et Audit Manuel et Applications* (éd. 2 éme édition). (M.-P. Mairesse, Éd.) Paris: DUNOD.
- Thomas, B., Higgins, L., & Debra, S. (2010). *A Fraud Audit: Do You Need One? The Journal of Applied Business Research* September/October , 26 (5).

باللغة العربية

- أبو عجيلة، ع. &، علام، ح. (2009). *أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح* دليل من الأردن. (ملنقى دولي بعنوان: الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية. سطيف: جامعة سطيف.
- اسماعيل أحمد شوقي. (2018). *المحاسبة الإبداعية في إدارة الأرباح*. القاهرة: مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع.
- ألفين، جيمس أرينز، لوبك. (2002). *المراجعة مدخل متكامل*. (ترجمة محمد الدسيطي، المترجمون) الرياض: دار المريخ للنشر.
- ايهاب هاني نظمي، العزب. (2012). *تدقيق الحسابات: الاطار النظري*. الأردن: دار وائل للنشر.
- حيدر حسن، و آخرون. (2013). *دور المدقق الخارجي في كفاءة وجودة الأداء المحاسبي*. مجلة الجامعة العراقية (4).
- عائشة لشلاش. (2018). *جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات -دراسة ميدانية- (أطروحة دكتوراه)*. كلية العلوم الاقتصادية، سيدي بلعباس: جامعة سيدي بلعباس.

- علي عبد القادر الذنيبات. (2012). تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق. عمان: دار وائل للنشر.
- عماد الشيخ. (2014). تأثير عملية إدارة الأرباح في سعر السهم للشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن. مجلة الادارة والاقتصاد (37).
- غسان المطارنة. (2009). تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية (الإصدار ، الطبعة الثانية). الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- محمد الصبان، و فتح الله عوض. (1996). الأصول العلمية والمهنية للمراجعة. مصر: الدار الجامعية.
- محمد الطيب علي الشريف. (2016). دراسة تحليلية للممارسات إدارة الأرباح وآليات الحد منها وأثرها على أسعار الأسهم المتداولة في سوق الأوراق المالية الليبي (خطة بحث لنيل الدكتوراه). القاهرة، المحاسبة: جامعة عين شمس.
- محمد فاضل نعمة الياسري. (2017). أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفاعلية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية ، مجلد 14 (عدد3).
- محمد فريح حسان. (2016). محمد فريح حسان، دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الابداعية على القوائم المالية. مجلة جامعة ذي قار ، 11 (3).
- مدين ابراهيم الضابط. (2006). مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموما كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية (أطروحة دكتوراه). دمشق، سوريا: جامعة دمشق.
- مصطفى عيسى خضير. (2009). المراجعة: المفاهيم والمعايير والاجراءات . الرياض: إدارة النشر العلمي والمطابع.
- مؤيد علي الفضل، و مجيد حمد. (2015). حوكمة الشركات ودورها في الحد من إدارة الأرباح دراسة اختبارية لحالة العراق. مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية ، 17 (3).