آليات حوكمة المؤسسات والحد من ممارسات إدارة الأرباح

Corporate Governance Mechanisms and Reducing Earning Management Practices

Mécanismes de Gouvernance d'Entreprise et la Réduction les Pratiques de Gestion des Profits

الطالبة/ بوقابة زينب* & د./ جنيدي مراد**

تاريخ استلام المقال: 2019/10/16 تاريخ قبول النشر: 2019/12/26

Abstract:

The present research aims to identify the importance of activating corporate governance mechanisms to reduce profit management practices, whether these mechanisms are internal or external. The study reveals that the first mechanism "**disclosure and transparency**" is very important in reducing these practices as it is a tool to protect all investors through ensuring the validity and credibility of the information contained in the financial statements.

Key words: Corporate Governance, Corporate Governance Mechanisms Earning Management, External Audit and Internal Audit.

* طالبة دكتوراه علوم – جامعة الجزائر3 & أستاذة مساعدة ﴿أ﴾ – جامعة بومرداس

** أستاذ محاضر ﴿أ﴾ – جامعة الجزائر3

Abstract:

Cette recherche vise à identifier l'importance d'activer les mécanismes de la gouvernance d'entreprise afin de réduire les pratiques de gestion des profits, que soient internes ou externes. L'étude révèle que le mécanisme «divulgation et transparence» est très important pour réduire ces pratiques car il s'agit d'un outil permettant de protéger tous les investisseurs en assurant la validité et la crédibilité des informations contenues dans les états financiers.

Mots clés: gouvernance d'entreprise, mécanismes de la gouvernance d'entreprise, gestion des profits, audit interne et audit externe.

ملخص:

نهدف من خلال دراستنا هذه إلى تحديد أهمية تفعيل آليات حوكمة المؤسسات للحد من ممارسات إدارة الأرباح وهذا سواء أن كانت هذه الأليات داخلية أو خارجية، إذ توصلنا إلى أن لإلية الإفصاح والشفافية أهمية بالغة في الحد من هذه الممارسات فهي تعتبر أداة لحماية كافة المستثمرين وهذا من خلال ضمان مدى صحة ومصداقية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: حوكمة المؤسسات، آليات حوكمة المؤسسات، إدارة الأرباح، المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية.

مخطط المقال:

مقدمة
1) الإطار النظري لحوكمة المؤسسات وإدارة الأرباح
1-1) مدخل لحوكمة المؤسسات
1-2) مدخل لإدارة الأرباح
2) تفعيل آليات حوكمة المؤسسات للحد من ممارسات إدارة الأرباح
2-1) الإفصاح والشفافية
2-2) مجلس الإدارة ولجان المراجعة
2-3) المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية
خاتمة

مقدمة:

في ظل ظهور شركات المساهمة، وانفصال الملكية عن الإدارة وتضارب المصالح بين الإدارة والمساهمين ومستخدمي القوائم المالية هذا من جهة، وتعدد البدائل والمرونة في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية وما يترتب عليها من عدم تماثل في المعلومات من جهة أخرى. استخدمت الإدارة تلك المساحة من الاختيار لتحقيق منافع خاصة، وذلك من خلال التأثير على الأرقام المحاسبية المقرر عنها في القوائم المالية وقد أطلق على هذا النوع من التحايل عدة مصطلحات من بينها ممارسات إدارة الأرباح.

من هذا المنطلق، نطرح الإشكالية: "**في ماذا تتمثل إسهامات الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة المؤسسات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟**

للإجابة على الإشكالية والأسئلة الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات الآتية:
- ✓ تؤثر آلية الإفصاح والشفافية على ممارسات إدارة الأرباح وتعمل على الحد منها؛
- ✓ يساهم مجلس الإدارة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وهذا من خلال دوره الرقابي؛
- ✓ هناك علاقة بين لجان المراجعة وممارسات إدارة الأرباح؛
- ✓ توجد علاقة بين استقلالية وكفاءة المراجع الداخلي وممارسات إدارة الأرباح؛
- ✓ وتوجد علاقة بين المراجع الخارجي والتزامه بالمعايير والنصوص القانونية وممارسات إدارة الأرباح.

1) الإطار النظري لحوكمة المؤسسات وإدارة الأرباح:

ازداد الاهتمام بموضوع حوكمة المؤسسات في الآونة الأخيرة وذلك في أعقاب الأزمات المالية التي حدثت في كل من الولايات المتحدة الأمريكية ودول جنوب شرق آسيا حيث أسفر عنها انهيار كبرى المؤسسات في العالم، وقد أرجعت معظم الدراسات أسباب انهيار هذه المؤسسات إلى الفساد الإداري والمحاسبي والمالي، والتلاعب في القوائم المالية وعدم إفصاحها بشكل ملائم للوضع المالي لها إضافة إلى قيامها بالممارسات المضللة لإدارة الأرباح. وفي ظل ذلك زادت حاجة المؤسسات إلى وجود مجموعة من القوانين والإجراءات التي تضمن الانضباط والشفافية والعدالة بين أصحاب المصالح، ويتحقق ذلك من خلال تطبيق قواعد ومبادئ حوكمة المؤسسات.

1-1) مدخل لحوكمة المؤسسات:

اهتم العديد من الباحثين والكتاب بمفهوم حوكمة المؤسسات، وهذا لاعتبارها أحد الحلول الممكنة لمواجهة مشكلة الوكالة التي تنشأ بين الإدارة وبين الملاك أو ما يسمى بـ "الملكية الغائبة"، وازداد هذا الاهتمام إثر تعرض كبرى المؤسسات العالمية لمشكلات مالية معقدة وفي بعض الأحيان إلى إفلاسها.

تعريف حوكمة المؤسسات:

يعتبر مصطلح الحوكمة* يعني علميا "أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة"[1]، فالحوكمة لغة من حكم الشيء وأحكمه أي منعه من الفساد، وفي الاصطلاح هي القواعد

* لم يتم التوصل إلى مرادف متفق عليه في اللغة العربية لمصطلح الحوكمة Governance، كما أن اقتران هذا المصطلح مع Corporate أعطاه أكثر من مدلول، إذ نجد انه تم التوصل إلى 15 معنى في اللغة العربية لتفسير هذا المصطلح وهي (حوكمة المؤسسة، حاكمية المؤسسة، حكمانية المؤسسة، التحكم المشترك، التحكم المؤسسي، الإدارة المجتمعية، ضبط المؤسسة، السيطرة على المؤسسة، المشاركة الحكومية، إدارة شؤون المؤسسة، المؤسسة الرشيدة، توجيه المؤسسة، الإدارة الحقة للمؤسسة، الحكم لصالح المؤسسة وأسلوب ممارسة سلطة الإدارة في المؤسسة) ولهذا سوف نعتمد على مصطلح حوكمة المؤسسات للدلالة على Corporate gouvernance والذي في اعتقادنا الأقرب إلى المعنى.

والإجراءات التي تتبع لضبط وتنظيم العلاقات بين ملاك المؤسسة وإدارتها وأصحاب المصالح فيها من أجل تحقيق كفاءة الأداء والفعالية وحفظ حقوق كل منهم وتمكينهم من الرقابة وتقييم الأداء[2]. وعليه، فكل من الحكم والحوكمة والحكومة لا تختلف عن بعضها، فمجملها تعني كيفية قيادة شيء ما[3]. وقد عُرفت حوكمة المؤسسات بصيغ مختلفة، منها[4]:

1. ذلك النظام الذي بمقتضاه تدار المؤسسة وتراقب.

ونشير إلى أن هذا التعريف ركز على ربط حوكمة المؤسسات بقضايا المؤسسة والمتمثلة بتوجيه ورقابة الأداء، ويعد هذا التعريف الأكثر شيوعا في هذا المجال؛

2. العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير الإشراف على إدارة المخاطر ومراقبتها والتأكيد على كفاءة الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم المؤسسة" (تعريف معهد المدققين الداخليين الأمريكي).

بمقارنة هذا التعريف مع التعريف السابق، يلاحظ أنه أضاف بعدا آخر وهو إدارة المخاطر، بعدما ركز التعريف الأول على البعد الرقابي التوجيهي للحوكمة عن طريق الإشراف.

3. مجموعة الهياكل والعمليات اللازمة لتوجيه وضبط المؤسسات وتحديد توزيع الحقوق والواجبات بين المشاركين الرئيسيين في المؤسسة بمن فيهم المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة والمدراء، وكذلك تحديد القواعد والإجراءات الخاصة بتحديد القرارات بشأن أمور المؤسسة" (تعريف مؤسسة التمويل الدولية*IFC).

4. "ذلك النظام الذي يتم بواسطته توجيه ورقابة منظمات الأعمال اعتمادا على هيكل توزيع الواجبات والمسؤوليات بين المشاركين المختلفين في المؤسسة المساهمة، مثل مجلس الإدارة، المديرين وغيرهم من ذوي المصالح واستنادا إلى القواعد والأحكام اللازمة لترشيد القرارات الإدارية، وعلى ذلك فهي تعطي اهتماما للهياكل التي تستطيع من خلالها المؤسسة تحديد أهدافها، والوسائل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، والعمل على مراقبة الأداء" (تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية).

5. "مجموعة من الآليات التنظيمية التي تحدد الواجبات وتؤثر على قرارات المديرين، بعبارة أخرى التي تحكم تصرفاتهم وتعرف فضاءهم الإدراكي"، وهناك من يلخصها في عبارة "إدارة الإدارة Management du management".

وتأسيسا لما تقدم، فإن حوكمة المؤسسات هي مجموعة القواعد والإجراءات والنظم (الإدارية، القانونية، المحاسبية، المالية، الاقتصادية) والتعليمات التي توجه سلوك المؤسسة وتحكم العلاقة بين كل من الأطراف المشاركة في النشاط بالشكل الذي يحقق التفاعل بين تلك

* International finance Corporate

الأطراف وبما يؤدي إلى تحسين الأداء ونزاهة السلوكيات والحد من الممارسات الخاطئة فضلا عن استغلال الموارد بكفاءة وفاعلية من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

- **مبادئ حوكمة المؤسسات:**

قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بإعداد مبادئ حوكمة المؤسسات سنة 1999، والتي تم تحديثها سنة 2004*، كما قامت بإصدار نسخة معدلة ومنقحة في سبتمبر 2015**، وتعتبر مبادئ حوكمة المؤسسات لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المرجع الرئيسي للمؤسسات على مستوى دول العالم. وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي[5]:

- **توافر إطار فعال لحوكمة المؤسسات:**

يجب أن يشجع إطار حوكمة المؤسسات على الشفافية وكفاءة الأسواق، وأن يكون متوافقا مع حكم القانون وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات، وأشار هذا المبدأ إلى أهمية الأسواق المالية في تحقيق جودة حوكمة المؤسسات.

- **حقوق المساهمون، المعاملة العادلة والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية:**

يجب أن يسهل إطار حوكمة المؤسسات للمساهمين ممارسة حقوقهم، كإعلامهم للمشاركة في اتخاذ القرارات في الاجتماعات العامة للمساهمين، التعرف على هياكل الرقابة لاسيما حقوق التصويت، استعمال تكنولوجيا المعلومات في الاجتماعات العامة للمساهمين، الموافقة على المعاملات مع الأطراف ذات الصلة... الخ، بالإضافة إلى ذلك يجب أن يوفر إطار حوكمة المؤسسات الحماية اللازمة للمساهمين، وتوفير المعاملة المتساوية والعادلة بينهم، بما في ذلك الأقليات من المساهمين أو الأجانب منهم.

* تتمثل مبادئ حوكمة المؤسسات التي تم تحديثها سنة 2004 في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات، حفظ حقوق جميع المساهمين، المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، دور أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة.

** قدمت هذه المبادئ في شكل تقرير إلى منتدى مجموعة الدول العشرون (G20) والذي ضم وزراء المالية لمجموعة العشرين ومحافظو البنوك المركزية لها، وخبراء من المؤسسات الرائدة من بينها لجنة بازل ومجموعة البنك المركزي.

- **مؤسسات الاستثمار، الأسواق المالية والوسطاء والآخرين:**

يناقش هذا المبدأ الجديد حاجة إطار حوكمة المؤسسات للحوافز الاقتصادية، على طول دورة الاستثمار، وهذا خاصة شركات الاستثمار والتي تتعامل بصفة ائتمانية، ويشير هذا المبدأ أيضا إلى أهمية تحقيق الشفافية والتي تعمل على تدنئة تضارب المصالح بين مختلف المتعاملين الاقتصاديين، مع الإشارة إلى أهمية الأسواق المالية ومساهمتها بشكل فعال في تحسين حوكمة المؤسسات.

- **دور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات:**

يشير هذا المبدأ إلى أهمية التعاون بين المؤسسة ومختلف أصحاب المصالح مع التأكيد على أهمية الاعتراف بحقوقهم بموجب القانون أو بموجب الاتفاقيات المتبادلة ويؤكد هذا المبدأ على إمكانية حصول أصحاب المصلحة على مختلف المعلومات في الوقت المناسب وإمكانية حصولهم على تعويض في حالة ما تعرضت حقوقهم للانتهاك.

- **الإفصاح والشفافية:**

يؤكد هذا المبدأ على أهمية الإفصاح السليم والصحيح وفي الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالمؤسسة، بما في ذلك النتيجة المالية ونتيجة الاستغلال، حقوق الملكية، المكافآت والتعويضات، مختلف المعاملات والاتفاقيات مع الأطراف ذات الصلة، مؤشرات أو عوامل المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة... الخ. مع الأخذ بعين الاعتبار المعلومات غير المالية والتي يمكن أن تدرجها بشكل طوعي في تقارير التسيير التي يتم إعدادها في المؤسسة.

- **ومسؤوليات مجلس الإدارة:**

يشير هذا المبدأ إلى أهمية توجيه ومراقبة أداء مجلس الإدارة لوظائفه الأساسية، خاصة عند تقييم إستراتيجية المؤسسة، اختيار المديرين وتحديد مكافأتهم، الإشراف على عمليات الحيازة والتنازل عن الأصول المنشاة من طرف المؤسسة، سلامة الأنظمة المحاسبية والاتصال المالي... الخ، وتناول هذا المبدأ أيضا دور مجلس الإدارة في إدارة المخاطر، التخطيط الضريبي والرقابة الداخلية، تدريب وتقييم المديرين، كما أوصى هذا المبدأ بتكوين لجان متخصصة مثلا في مجال التدقيق، إدارة المخاطر... الخ.

⌖ أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات:

ازداد الاهتمام بموضوع حوكمة المؤسسات وتأكيد أهميتها، وهذا لما لها من منافع على المؤسسة سواء على المدى الطويل أو المدى القصير كما يلي[6]:

- تجنيب المؤسسات حالات الفشل الإداري والتعرض للإفلاس والتعثر المالي فضلا عن دورها في تعظيم قيمة المؤسسة في السوق وضمان بقاءها ونموها واستمرارها في عالم الأعمال على المستوى الدولي والمحلي أو عند العمل في بيئة تنافسية عالية؛
- تحديد مصير المؤسسات فضلا عن مصير اقتصاديات الدول في العصر الحالي المسمى بعصر العولمة، لأن قواعد الحوكمة والالتزام بها أصبحت أداة قوية لخلق سوق تمتاز بالشفافية والإفصاح عن المعلومات المحاسبية من خلال أدوات رقابية فعالة مسلطة على مجالس إدارات المؤسسات والتزامها بإعادة هيكلة هذه المجالس وتفعيل الدور الذي يلعبه الأعضاء غير التنفيذيين داخل مجلس الإدارة؛
- زيادة كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة المؤسسة وتدعيم قدرتها التنافسية بالأسواق، مما يساعد على التوسع والنمو ويجعلها قادرة على إيجاد فرص عمل جديدة، بالإضافة إلى تحقيق فاعلية وكفاءة الأداء بالمؤسسة وحماية أصولها؛
- إن الفصل بين ملكية المؤسسة والإدارة ومن ثم بين المساهمين وإدارة المؤسسة وكذلك الفصل بين مسؤوليات المديرين التنفيذيين، وهذا الاهتمام نابع من تعارض المصالح بين الملاك والمديرين التنفيذيين بسبب ما يخلقه هذا الفصل من فاعلية تتصل بتحديد الرؤيا الإستراتيجية ومدى توافق احتياجات ومتطلبات المستثمرين في المؤسسة المساهمة؛
- وجذب الاستثمارات سواء الأجنبية منها أو المحلية وتساعد في الحد من هروب رؤوس الأموال وازدياد فرص التمويل فضلا على إمكانية الحصول على مصادر أرخص مما يزيد من أهمية الحوكمة بشكل خاص بالنسبة للدول النامية.

من خلال قراءة وتفحص مختلف أدبيات إدارة الأعمال حول حوكمة المؤسسات، نجدها تهدف مساعدة المؤسسة في تحقيق ما يلي[7]:

- ضمان استغلال كافة الموارد وتوظيفها في المجالات التي تحقق العائد الأكبر، والقيم المضافة لكافة المعنيين للمؤسسة؛
- تحقيق ثقافة المساءلة والشفافية وخلق قواعد لتحديد مسؤوليات الإنجاز والنتائج؛
- مكافحة الفساد المالي والإداري والإجرائي بكافة أنواعه؛
- تمكين المؤسسات من الحصول على التمويل المرغوب من جانب عدد كبير من المستثمرين المحليين والأجانب، وذلك من خلال بناء ورفع درجة الثقة في المؤسسات[8]؛

- تحديد عمليات الحوكمة وتحسينها باستمرار مجسدة بالقوانين والأنظمة والسياسات، والتخطيط الاستراتيجي، وتفويض الصلاحيات، والالتزام والتميز، والتقييم المؤسسي الداخلي والخارجي والتدقيق؛
- وبناء ثقافة وتنمية الولاء المؤسسي والشعور بالمسؤولية المؤسسية نحو تحقيق الأهداف الاستراتيجية والتنفيذية.

والخلاصة هي أن الإشراف على المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة في ضوء قواعد الحوكمة الرشيدة، والعمل على تحسين إدارة المؤسسة والمساعدة على تطوير الاستراتيجيات وزيادة كفاءة الأداء[9].

2-1) مدخل لإدارة الأرباح:

ازداد الاهتمام بمفهوم إدارة الأرباح خاصة بعد الأزمات المالية العالمية الأخيرة والتي أدت إلى انهيار عدة شركات كانت رائدة في عملها، على الرغم من سلامة الوضع المالي المقدم من طرفها، وتصديقها من قبل مكاتب تدقيق ذات سمعة جيدة آنذاك، وتعد قضية مؤسسة الطاقة الأمريكية العملاقة ENRON وعلاقتها بمكتب التدقيق Arthur Andersen من أكثر الأمثلة الواقعية على مفهوم إدارة الأرباح.

⊕ تعريف إدارة الأرباح:

وردت في الأدبيات المحاسبية تعاريف عديدة لإدارة الأرباح، انطلق واضعوها من وجهات نظر مختلفة، وقد أطلق على إدارة الأرباح مصطلح "لعبة الأرقام" وهو المصطلح الذي استخدمه في كلمة له حول التلاعب الممارس في مهنة المحاسبة سنة 1998[10]. واستخدموا مدى واسع من أشكال التعبير لوصف الظاهرة نفسها في جوانبها المختلفة، فهي[11]:

1. التدخل المتعمد فى عملية الإبلاغ المالى الخارجى بهدف الحصول على بعض المنافع الخاصة.
2. التحريف المتعمد للأرباح، الأمر الذي يفضي بدوره إلى أرقام محاسبية تختلف بشكل أساسي عما يمكن أن تكون عليه فى غياب التلاعب، وذلك عندما يتخذ المديرون قرارات لا تخضع لأسباب إستراتيجية بل لمجرد التعديل على الأرباح، وليس بالضرورة أن يكون التعديل لزيادة الأرباح، فهناك العديد من الحالات التى يحرف فيها المديرين الأرباح بالتخفيض، وهذا يحدث بصورة خاصة عندما تكون المؤسسات بعيدة جدا عن المستهدف سواء إلى الأعلى أو إلى الأسفل.
3. عندما يستخدم المديرون التقديرات والأحكام الشخصية فى إعداد التقارير المالية وإعادة هيكلة العمليات بهدف تعديل التقارير المالية إما لتضليل المساهمين بشأن الأداء الاقتصادي للمؤسسة، أو لإبرام تعاقدات تعتمد على الأرقام المحاسبية.
4. " محاولة مسؤولي المؤسسة التأثير على الدخل المفصح عنه فى المدى القصير.
5. تحويل الأرقام المالية المحاسبية من وضعها الحقيقى إلى الوضع الذي يفضله الذين يعدون تلك الأرقام من خلال الاستفادة من القوانين المتاحة أو التغافل عن بعضها، أو الاثنين معا
6. واختيار للسياسات المحاسبية من جانب المؤسسة لتحقيق أهداف معينة للإدارة وتحدث عندما يستخدم المديرون المرونة المتاحة لهم للاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية،

وكذلك حالات التقدير والحكم الشخصي لبعض البنود الظاهرة في التقارير المالية لهيكلة الصفقات لتعديل التقارير المالية سواء لتضليل بعض أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي للمؤسسة أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بالتقارير

في ضوء التعاريف المقدمة، إدارة الأرباح هي مجموعة من الأنشطة والوسائل والإجراءات المتخذة من إدارة المؤسسة، والتي تتم من خلال استغلال المرونة في المعايير المحاسبية عن طريق التلاعب بالمستحقات أو الأنشطة الحقيقية للمؤسسة، أو عن طريق الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من خلال تطبيق ممارسات لا تمتثل لها، وذلك بهدف تعظيم فوائد الإدارة وتحقيق بعض المكاسب الخاصة لها بغض النظر عن مشروعيتها، أو طبيعة أثرها على نشاط المؤسسة.

ونشير أن لإدارة الأرباح مظهرين:

1. مظهر قانوني يصادق عليه المدقق الخارجي وينتج من الإفادة من الثغرات القانونية والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة؛
2. ومظهر غير قانوني يصادق عليه المدقق الخارجي تواطئا إذ ينتج من التلاعب أو التحريف في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس ما يجب أن تكون عليه.

❖ دوافع وأساليب إدارة الأرباح:

في العديد من الحالات، وحين يصبح سلوك إدارة الأرباح شائعا داخل المؤسسة، يستنفذ المديرون في المراكز العليا جزءا كبيرا من الوقت لإيجاد الطرق التي تؤدي إلى استمرار الممارسات المخالفة، مع العلم أن الأطراف الخارجية غير قادرة على ملاحظة الأنشطة اليومية للمديرين، لذا ينبغي على المراجعين، المحللين الماليين والمستثمرين البحث بعناية عن أي إشارات تحذيرية تشير إلى وجود إدارة الأرباح[12]. وتتعدد دوافع الإدارة في استخدام إدارة الأرباح، لكن أهم هذه الدوافع تتمثل فيما يلي[13]:

- التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة في السوق بهدف تحسين القوائم المالية المتعلقة بأداء منشآت الأعمال؛
- التأثير على سعر سهم المؤسسة في الأسواق المالية بهدف تعظيم القيم المالية، ومن ثم تحسين أسهم تلك المؤسسات في الأسواق المالية؛
- زيادة الاقتراض من البنوك الأمر الذي سيؤثر إيجابيا في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض؛

- لغايات التلاعب الضريبي من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليها؛
- وتحسين الأداء المالي للمؤسسة بهدف تحقيق مصالح شخصية: وذلك بتحسين قيم المؤسسات التي تقوم بإدارتها لعكس صورة إيجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة.

هناك ثلاثة طرق لممارسة إدارة الأرباح هي[14]:

1. اختيار توقيت ملائم لتطبيق سياسة محاسبية إلزامية: عندما يصدر معيار محاسبي جديد، فإنه يتم تحديد موعد لاحق لصدوره كبداية للتطبيق، ومع ذلك فإنه عادة ما تسمح المعايير المحاسبية بالتطبيق المبكر لأي معيار عن المعاد المحدد، فيتاح للشركات الفرصة بان تقوم بالتطبيق المبكر أو الانتظار حتى الميعاد المحدد؛
2. التغيرات المحاسبية الاختيارية: تتضمن التحول من طريقة محاسبية إلى طريقة محاسبية أخرى مثل الدخول من طريقة الوارد أولا إلى الصادر أولا، أو من طريقة الوارد أخيرا إلى الصادر أولا؛
3. إدارة الاستحقاقات: يتطلب نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها من المديرين القيام بوضع العديد من التقديرات المحاسبية التي لها تأثير جوهري على الأرباح المعلنة، ومن بين أحكام التقديرات المحاسبية التي يمكن أن تؤثر على الأرباح في اتجاه أو آخر ومنها:

- ✓ تتطلب عقود الإنشاءات طويلة الآجل تقديرات تتعلق بالتقدم في إنجاز الأعمال وتكلفة هذا الإنجاز، وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للتقدم في إنجاز الأعمال، وذلك بغرض تضخيم الأرباح؛
- ✓ يجب أن يظهر حساب الزبائن بالقيمة الصافية القابلة للتحقيق، وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للقيم القابلة للتحصيل بغرض تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها، ومن ثم تضخيم الأرباح؛
- ✓ يجب تصنيف التكاليف إلى تكاليف إنتاج وتكاليف دورية، ويمكن للمديرين أثناء فترات نمو المخزون تصنيف بعض التكاليف الهامشية كتكاليف إنتاج بدلا من تكاليف دورية، مما يؤدي إلى تخفيض الأعباء، ومن ثم تضخيم الأرباح؛
- ✓ يجب إهلاك التكاليف المدفوعة مقدما مقابل ضمان الأصول على فترة الاستفادة من هذا الضمان، ويمكن للمديرين من خلال التقديرات المتفائلة لتكاليف الضمان تخفيض المصروفات الحالية بهدف تضخيم الأرباح؛
- ✓ ويجب أن يظهر المخزون بالدفاتر على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل ويمكن للمديرين من خلال استخدام قيم سوقية متفائلة تخفيض قيمة المخزون، ومن ثم ممارسة إدارة الأرباح.

- **نتائج إدارة الأرباح:**

قد تحقق ممارسة إدارة الأرباح منافع للمؤسسة في الأجل القصير، إلا أنها قد تؤدي إلى نتائج خطيرة في الأجل الطويل من بينها نجد[15]:

تخفيض قيمة المؤسسة: توجد العديد من قرارات التشغيل التي تتخذها المؤسسة بغرض التأثير على الأرباح قصيرة الأجل إلا أنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للمؤسسة.

تلاشي المعايير الأخلاقية: حتى وإن كانت إدارة الأرباح لا تنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية، فالمؤسسة التي تدير أرباحها ترسل رسالة للعاملين بأن إخفاء وتضليل الحقيقة هي ممارسة مقبولة ويخلق المديرون مناخا أخلاقيا يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها، وأيضا يمكن أن تصبح إدارة الأرباح منحدرا زلقا جدا، فأساليب التحليل المحاسبية النسبية تصبح معقدة أكثر فأكثر للمخالفات الجوهرية في القوائم المالية.

إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية: لا تتم ممارسة إدارة الأرباح على مستوى الإدارة العليا فقط وإنما تمارس أيضا على مستوى الإدارة التشغيلية، ومن أهم مخاطر إدارة الأرباح في المستويات الإدارية الدنيا إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا، فتبقى الأخطاء من دون تصحيح والمشاكل من دون حلول لمدة زمنية طويلة.

العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية: في السنوات الأخيرة فرضت بورصة الأوراق المالية الأمريكية عقوبات صارمة على المؤسسات التي قامت بإدارة أرباحها، فعلى سبيل المثال في أوائل التسعينات وقعت البورصة غرامة قيمتها مليون دولار على مؤسسة W.R Grace& go وطلب منها إعادة حساب أرباحها والإعلان عنها، والسبب أن المؤسسة ما بين 1990 و1992 قامت بتخفيض أرباحها المعلنة وذلك بتسجيل احتياطات غير صحيحة قيمتها 55 مليون دولار وبين السنة 1993 و1995 قامت بإعادة الاحتياطات إلى الأرباح وذلك لمقابلة الأرباح الفصلية المستهدفة.

2) تفعيل آليات حوكمة المؤسسات للحد من ممارسات إدارة الأرباح:

بعد حدوث الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق أسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين، والانهيارات التي حدثت في العديد من أسواق العالم، بالإضافة إلى انفتاح وعولمة أسواق المال العالمية والاعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من دول العالم والتوسع الهائل في حجم هذه المؤسسات أصبحت هناك حاجة ضرورية إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، وقد أطلق عليها مفهوم حوكمة المؤسسات والتي تهدف إلى إعادة ثقة المتعاملين في أسواق المال، وهذا من خلال الحد من ظواهر إدارة الأرباح وما نشأ عنها من أضرار نتيجة لعدم وجود الشفافية التي تدفع مستوى الاقتصاديات العالمية والمحلية.

2-1) الإفصاح والشفافية:

يعد الإفصاح المحاسبي والشفافية من أحد أهم المبادئ الرئيسية لحوكمة المؤسسات، إذ أن مفهوم هذه الأخيرة قد تطور موازاة مع مفهوم الإفصاح والشفافية. ويقصد بالشفافية بأنها "إتاحة ونشر المعلومات المناسبة عن الأداء خلال الفترة المالية، والوضع المالي، فرص الاستثمار، الحوكمة وادارة المخاطر"[16]، أما الإفصاح فيقصد به "عملية إظهار المعلومات المالية سواء أن كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للمؤسسة"[17].

إن حوكمة المؤسسات ارتبطت ارتباطا وثيقا بكل من الإفصاح والشفافية، وذلك بسبب ظهور شركات المساهمة العامة، مما أدى لطلب المستثمرين والمقرضين بزيادة مستوى الإفصاح في القوائم المالية عن نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي، وقد أكدت العديد من التقارير واللوائح الخاصة بحوكمة المؤسسات على ضرورة التزام المؤسسات بمبدأ الشفافية والإفصاح في أنشطتها[18]. إذ يمثل كل من هذين المبدأين أداة حماية للمستثمرين في سوق الأوراق المالية بالرغم من الجدل الذي أثير حول الأسباب الحقيقية لانهيار بعض كبرى المؤسسات، إلا أنه لا يوجد اختلاف حول أن افتقاد القوائم المالية للإفصاح والشفافية والقيام بممارسات إدارة الأرباح يمثل أحد الأسباب الرئيسية التي أدت إلى تضليل العديد من الأطراف المتعاملة مع هذه المؤسسات سواء كانوا من داخلها أو خارجها[19]. ونشير إلى أن الإفصاح المحاسبي

في مفهومه وهدفه المعاصر لم يعد يقتصر على مجرد إبلاغ أو عرض نتائج القياس المحاسبي وتفسيرها، بل توسع في نطاقه ومضمونه وأصبح الأمر ينطوي على عرض معلومات كمية أو وصفية، فعلية أو تقديرية، والتي لها تأثير على متخذ القرار، وبالشكل الذي يزيد من قدرة مستخدمي القوائم المالية على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى زيادة الضغط على المديرين وتحفيزهم على أن يكونوا أكثر مصداقية عند التقرير عن أدائهم المالي وإنتاج تقارير مالية ذات جودة[20]. ولتعزيز دور آلية الإفصاح والشفافية في كشف ممارسات إدارة الأرباح لا بد من توفر شرطين أساسيين هما:

1. أن يكون الإفصاح عن معلومات حقيقية: بحيث تعكس واقع الوضع المالى والقانونى للمؤسسة بما يُكون فكرة حقيقية وصادقة عنها، بما يُمكن المستثمر معها ومختلف مستخدمى قوائمها المالية من اتخاذ القرار المناسب بشأن علاقته مع المؤسسة؛
2. أن يكون الإفصاح فى الوقت المناسب: أى يجب أن يكون فى توقيت ملائم يمكن من خلاله الاستفادة من المعلومات المفصح عنها، فإذا كانت الغاية من الالتزام بالإفصاح عى إحاطة المستفيدين علما بأوضاع المؤسسة بغية اتخاذ القرار المناسب والمبنى على أساس المعرفة الواقعية، فإنه لا فائدة من ذلك إذا ما كان الإفصاح متأخرا عن الوقت المناسب، وفى كل الأحوال فإنه يقع على المؤسسة مسؤولية الالتزام بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بنشاطها الاقتصادي فى نهاية كل سنة مالية كوقت عام ومحدد لتقييم نشاطها الاقتصادية للفترة الماضية، والاطلاع على خططها التطويرية للمرحلة المقبلة، بهدف تعزيز الجانب الائتماني للمؤسسة وحماية حقوق المتعاملين معها.

2-2) مجلس الإدارة ولجان المراجعة:

يعد مجلس الإدارة السلطة العليا في المؤسسة، له واسع الصلاحيات والسلطات في عملية التسيير واتخاذ القرارات في كل المجالات، كما أنه الممثل القانوني لمصالح رأس المال، ومسؤول عن رعاية جميع مصالح المساهمين دون اختلاف أنواعهم أو نسب مشاركتهم، يتولى إدارة المؤسسة بناءً على تفويض من الجمعية العامة كما يعمل على تحقيق الصالح العام[21]. فنظرا لأهمية هذا الجهاز في تحقيق أهداف المؤسسة، كونه آلية لا يمكن الاستغناء عنها لتحقيق الحوكمة الجيدة، وهذا لدوره الرقابي البالغ الأهمية وخاصة فيما يتعلق بالحد من ممارسات إدارة الأرباح، ولكي يتمكن هذا المجلس من القيام بمهامه الرقابية بفاعلية فإنه يجب أن تتوافر فيه مجموعة من الخصائص والتي من أهمها استقلالية أعضاء مجلس الإدارة، حيث تتحقق هذه الاستقلالية عندما تكون غالبية أعضاء مجلس الإدارة من المستقلين غير التنفيذيين مع ضرورة الفصل بين الأدوار بين كل من رئيس مجلس الإدارة والمدير

التنفيذي، كذلك يجب تحديد حجم المجلس وذلك لما له من تأثير على فاعلية أداء المجلس لمهامه الرقابية والوفاء بمسؤولياته اتجاه المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى[22].

إن وجود لجان المراجعة في المؤسسة بات واقعا تفرضه الظروف الداخلية والخارجية، لأن لجان المراجعة تلعب دورا مهما في تقييم مستويات الحوكمة، كما تقوم بدور حيوي في ضمان جودة القوائم المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية والمالية والحد من ممارسات إدارة الأرباح، بالإضافة إلى ذلك فهي تعتبر كحلقة وصل بين مجلس الإدارة والمراجع الداخلي والخارجي للمؤسسة. وأن دورها الرقابي وطبيعة أدائها ذات الجوانب المتنوعة يتطلب من المؤسسات المبادرة بتكوينها. وحتى يتسنى للجان المراجعة القيام بمهامها الرقابية، والتي من شأنها أن تؤمن للمؤسسة ممارسة أفضل لحوكمة المؤسسات، والحد من ممارسات إدارة الأرباح، فإنه من الضرورة وجود أو إنشاء لجان المراجعة في حد ذاتها على مستوى المؤسسات هذا من جهة، ومن جهة أخرى ضرورة توفر الشروط والمحددات التالية لأداء مهامها الرقابية بكل فعالية[23]:

- ضرورة وجود لجنة المراجعة تتميز باستقلالية أعضائها؛
- أن تتكون لجنة المراجعة من أعضاء غير تنفيذيين في مجلس الإدارة؛
- أن يتوفر أعضائها على الخبرة في مجالات المحاسبة والمالية؛
- أن تتعدد اجتماعاتها الدورية على الأقل 4 مرات في السنة؛
- والإشراف الفعال على عمليات المراجعة الداخلية، وقدرتها على تعيين المراجعين الخارجيين وكذا فصلهم وتحديد أتعابهم.

اقترحت شركة المراجعة العالمية KPMG تسع طرق يمكن أن تساعد في تفعيل وظيفة الرقابة التي تقوم بها لجنة المراجعة للوقاية من إدارة الأرباح في القوائم المالية والكشف عنها، وهذا من خلال الآتي[24]:

- تقييم عمليات الإدارة المصممة لتحديد مخاطر إدارة الأرباح والتخفيف من حدتها وكذا منع الغش والكشف عنه؛
- تعزيز النبرة في أعلى الهرم التنظيمي وتعزيز سياسة عدم التسامح مطلقا مع إدارة الأرباح؛
- تقييم فرص العمل والتقييم فرص العمل والإجراءات لتعيين موظفين مؤهلين وأخلاقيين بما في ذلك فحص خلفية الموظفين الرئيسيين؛
- الإشراف على الرقابة الداخلية للإدارة على القوائم المالية، بما في ذلك التفكير في الدوافع والفرص لتجاوزات الإدارة والتأثير غير الملائم على الرقابة الداخلية؛

- تحليل مدى معقولية النتائج المالية مقارنة بالنتائج السابقة أو المتوقعة، بما فى ذلك استعراض الموارد المالية؛
- تقييم سياسات الإدارة والممارسات المحاسبية ووثائق التقديرات المادية المستخدمة فى البيانات المالية؛
- تقييم سياسات الإدارة والممارسات المحاسبية والوثائق المتعلقة بإجراءات التسجيل فى دفتر اليومية وعملية إغلاق الدورة المالية؛
- وضع برامج للتبليغ عن المخالفات والمعلومات المتعلقة بإدارة الأرباح والسلوك غير الأخلاقى؛
- والإشراف على عمليات واجراءات الإدارة لتصميم وتنفيذ وتوثيق برامج وتدابير مكافحة إدارة الأرباح.

2-3) المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:

يعتبر المراجع الخارجي المسؤول الأول عن عملية المراجعة والتأكيد عن العرض العادل للقوائم المالية، في حين أن المراجع الداخلي هو المسؤول عن مراقبة الأداء التشغيلي والمالي للمؤسسة وكذا هيكل نظام الرقابة الداخلية. وينبغي أن تضمن لجنة المراجعة التكامل بين أنشطة المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وكذا التنسيق بين مهامهما، وهذا لتحسين كفاءة وفعالية مهمة المراجعة وبالتالي العمل على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

المراجعة الداخلية:

تلعب وظيفة المراجعة الداخلية دورا هاما في كافة المؤسسات حيث تقوم بمد الإدارة العليا بالمعلومات الضرورية التي تساعدها في اتخاذ القرارات من ناحية وامدادها بالمعلومات على مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة من ناحية أخرى[25]. وحديثا تغيرت النظرة لوظيفة المراجعة الداخلية وهذا لخروجها من الإطار التقليدي والذي كان ينحصر في المراجعة المالية فقط إلى المراجعة الإدارية والعمل على إضافة قيمة للمؤسسة وهذا من خلال إدارة المخاطر، والتحقق من الإجراءات الرقابية واختبارات مدى الالتزام ومراجعة الأداء ومراجعة الإدارة، والتي تستهدف جميعها تحقيق حوكمة أفضل للشركات، وعليه يمكن وصف الاتجاه المعاصر لوظيفة المراجعة الداخلية بأنها نافذة على المؤسسة ككل وأنها عين وأذن الإدارة[26]. وبالتالي فإن وجود نظام فعال للمراجعة الداخلية يؤدي إلى تعزيز

دور المراجعين الداخليين في منع واكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، وهذا يتوقف على تحقق العناصر الآتية[27]:

- عقد اجتماعات دورية بين رئيس المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة فيما يتعلق بعملية إعداد القوائم المالية؛
- إنشاء وظيفة مراجعة موحدة للقوائم المالية تتكون من لجنة المراجعة والمراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين وفريق الإدارة العليا الذي يقوم بتقييم جودة وموثوقية ونزاهة عملية إعداد القوائم المالية بشكل دوري؛
- تنظيم التعاون والتنسيق الوثيقين بين عمل المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين، من خلال عملية متكاملة لتخطيط عملية المراجعة تتألف من تبادل خطط المراجعة والبرامج والنتائج والتقارير؛
- مطالبة المراجعين الداخليين بالإبلاغ عن نتائج المراجعة المتعلقة بإعداد القوائم المالية، خاصة عندما تكون هناك مؤشرات على وجود ممارسات إدارة الأرباح في القوائم المالية إلى لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة؛
- رفع التقارير إلى الأقسام التنظيمية المعتمدة أو حتى المساهمين وهذا عندما تفشل لجنة المراجعة في التصرف في نتائج إدارة الأرباح في القوائم المالية للمراجعين الداخليين من خلال برامج التبليغ عن المخالفات؛
- تعزيز وضع المراجعين الداخليين كجزء من حوكمة المؤسسات من خلال التقارير العليا؛
- تزويد المراجعين الداخليين بمزيد من فرص الوصول إلى لجنة المراجعة، وخطط التطوير الوظيفي للخبرات الضرورية والتدريب والمعرفة، والموارد الكافية لتحسينها في عملية إعداد القوائم المالية ومدى فاعليتها في منع واكتشاف إدارة الأرباح في القوائم المالية؛
- تقييم مدى كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية وخاصة تلك المتعلقة بإعداد القوائم المالية؛
- تقييم جودة عملية إعداد القوائم المالية بما في ذلك مراجعة كل القوائم المالية السنوية والربع سنوية المودعة لدى هيئات الأوراق المالية والبورصات والهيئات التنظيمية الأخرى؛
- المشاركة مع لجنة المراجعة والمدققين الخارجيين في مراجعة قرارات الإدارة التقديرية، الأحكام، الاختيار، المبادئ والمبادئ المحاسبية المتعلقة بإعداد القوائم المالية؛
- تقييم المخاطر وبيئة الرقابة المتعلقة بعملية إعداد القوائم المالية من خلال التأكد من أن تحديث مخاطر إعداد القوائم المالية والرقابة المتعلقة بها كافية وفعالة؛
- مراجعة المخاطر والسياسات والإجراءات بالإضافة إلى الضوابط المتعلقة بجودة وموثوقية القوائم المالية؛

- ومراقبة الالتزام بقواعد السلوك الخاصة بالمؤسسة لضمان امتثال المؤسسة للسياسات الأخلاقية وغيرها من الإجراءات ذات الصلة التي تعزز السلوك الأخلاقي.

وفي ظل التطورات التي شاهدها العالم اليوم، وعلى رأسها زيادة حدة المنافسة بين المؤسسات، أصبح لا يمكن لأي مؤسسة تحمُل التكاليف المرتفعة والناتجة عن تجاهل مخاطر ممارسات إدارة الأرباح وهذا سواء على المدى القصير أو المدى الطويل. ولمنع هذا النوع من الممارسات، لا بد من تعزيز دور المراجع الداخلي وهذا لما له من دور قيادي في كشفها والعمل على تثقيف إدارة المؤسسة وموظفيها حول خطورة إدارة الأرباح وأهمية الكشف المبكر عنها. ولذلك لا بد على المؤسسات أن تزيد من مسؤوليات المراجع الداخلي لتشمل واجبات كل من الرصد والتحقيق بحيث يمكن حماية المؤسسة على نحو أفضل من تبعات إدارة الأرباح والقوائم المالية الاحتيالية، وبالنهاية ليس من مسؤولية المراجع الداخلي تحديد مكان إدارة الأرباح ولكن من المؤكد العمل على الوقاية والكشف عنها.

- **المراجعة الخارجية:**

تعتبر المراجعة الخارجية دعامة أساسية في بناء هيكل الحوكمة وذلك من خلال الدور الذي تقوم به في حل مشكلة الوكالة وتخفيض التضارب بين المصالح، كما أنها كانت ولازالت مصدرا لإضفاء الثقة على الإفصاح والشفافية للبيانات والمعلومات التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية. تتمثل مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية، وأن يوضح في تقريره رأيه بشكل محايد عما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بشكل صادق وعادل أو لا دون وجود أي تجاوزات أو تحريفات، وأنها لا تتضمن أي ممارسة من ممارسات إدارة الأرباح، فمسؤوليته لا تقتصر على استخدام الأساليب التقليدية في اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية، فالإجراءات التحليلية التقليدية التي يستخدمها في عمله ترشده في تحديد المجال الذي تم فيه ممارسة أساليب إدارة الأرباح، ومن ثم يقوم بتركيز وقته وجهده في ذلك المجال أي أن يقوم بزيادة نطاق اختبارات وإجراءات المراجعة، ولكن مع توفر البدائل المحاسبية المتاحة، فمن الممكن التلاعب بالحسابات بمختلف الطرق والوسائل وهذا يتطلب من المراجع الخارجي أن يكون على دراية بممارسات إدارة الأرباح، وتصميم إجراءات المراجعة واستخدام نسب ومؤشرات تمكنه من كشف هذه الممارسات حتى يتمكن من إبداء رأي مهني محايد عن مدى صحة وصدق القوائم المالية مما يجنب المستثمرين التعرض لمخاطر انهيار وإفلاس المؤسسات[28]. ولزيادة فعالية المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لا بد من الأخذ بعين الاعتبار العناصر الآتية[29]:

- الالتزام بمعايير المراجعة الدولية وبقواعد السلوك المهني؛

- وجود نظام للرقابة على جودة أداء المراجعة الخارجية سواء من خلال أن تتم عملية الرقابة من داخل مكتب المراجعة بواسطة أعضاء من مستوى تنظيمي أعلى، أو بواسطة مكاتب أخرى؛
- اعتماد المراجع على كل من نظم دعم القرار ونظم الخبرة لما لها من دور كبير في ترشيد أداء المراجع الخارجي وذلك من خلال التغلب على مشكلة التخصص وتقسيم العمل والسرعة في انجاز مهام المراجعة وترشيد الحكم المهني والتقدير الشخصي؛
- الارتقاء بمفهوم الإفصاح في تقرير المراجعة وذلك بزيادة تأكيد الصدق المحاسبي به وتوسيع نطاقه ليتضمن معلومات تفي بالاحتياجات المتعددة لمستخدميه ومواكبة التطورات المستمرة في بيئة الأعمال؛
- إن اعتقاد المراجع بأن الإدارة لديها دوافع لإدارة الأرباح يؤدي إلى تقدير احتمال مرتفع أن تتضمن التقارير المالية أخطاء جوهرية سواء كانت إدارة الأرباح بالتخفيض أو بالزيادة؛
- وتقدير المراجع الخارجي لمسؤوليته القانونية مما يدفعه لتحقيق مستوى جودة عالية لعملية المراجعة وبالتالي تنخفض احتمالات التلاعب في رقم الأرباح.

خاتمة:

هناك علاقة وطيدة بين قوة قواعد الحوكمة وقوة الإلزام بها وبين ممارسات إدارة الأرباح، حيث أن وجود هياكل حوكمة قوية في المؤسسات من شأنه أن يحد من السلوك الانتهازي للإدارة ويقف عائقا أمام دوافعها للتورط في ممارسات إدارة الأرباح، ويتم ذلك من خلال مجموعة من الآليات التي تمثل الدعائم الأساسية لتحقيق فاعلية حوكمة المؤسسات.

من النتائج المتوصل إليها:

- تعتبر الممارسات الخاطئة بالإفصاح والشفافية من مسببات الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين إما نتيجة لنقص الوعي بمتطلبات الإفصاح أو لتعمد إخفاء بعض الحقائق عن المساهمين ومختلف مستخدمي القوائم المالية وهذا عن طريق ممارسات إدارة الأرباح، مما ينتج عنه فجوة عدم تماثل المعلومات بين الأطراف ذات الصلة، وهذا ما يثبت الفرضية الأولى؛
- يعتبر مجلس الإدارة آلية من آليات حوكمة المؤسسات، وهو يعمل على الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال دوره الرقابي، هذا ما يثبت الفرضية الثانية؛
- للجان المراجعة دور فعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وهذا لكونها حلقة الوصل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، هذا ما يثبت الفرضية الثالثة؛
- يعمل المراجع الداخلي الكفء والمستقل على الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال الخدمات المختلفة التي يقوم بتقديمها، هذا ما يثبت الفرضية الرابعة؛
- وللمراجع الخارجي الملتزم بالمعايير والنصوص القانونية دور مهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، إذ يعتبر جهاز الإنذار المبكر لمثل هذه الممارسات، هذا ما يثبت الفرضية الأخيرة؛

ومن التوصيات التي يمكن اقتراحها:

- تدريب وتطوير المراجعين الخارجيين بشكل مستمر والعمل على اطلاعهم على أحدث المستجدات والوسائل التي تساعد على كشف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها
- نشر ثقافة الحوكمة في المجتمعات عن طريق وسائل الإعلام ومنظمات المجتمع المدني؛
- وتعزيز الآليات التي تنظم عملية التوافق والملاءمة بين الأطراف ذات العلاقة مع المؤسسات وذلك من خلال آليات حوكمة المؤسسات المختلفة، لما لها من دور في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

الهوامش والمراجع:

1 محمد ياسين غادر، «محددات الحوكمة ومعاييرها»، المؤتمر الدولي حول «عولمة الإدارة في عصر المعرفة»، كلية إدارة الأعمال، جامعة الجنان، طرابلس (لبنان)، 15-17 ديسمبر 2012 [كتاب المؤتمر، ص 12].

2 محمد عبد الحليم عمر، محاضرة الجوانب المحاسبية للحوكمة، دورة حوكمة الشركات، مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي، جامعة الأزهر، 2007، ص 3.

3 CANET Raphaël Canet, «Qu'est-ce que la gouvernance», Conférence sur les nouveaux modes de gouvernance et la place de la société civile, de canada, 16 mars 2004, p 2.
http://centre-mcd.uqam.ca/upload/files/Publications/conference/canet-mars-2004.pdf

4 ارجع إلى:

- حاكم محسن الربيعي، محمد عبد الحسين راضي، «حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة»، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص 25؛
- عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح العشماوي، «الحوكمة المؤسسية، المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة»، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2008، ص ص، 32-33؛
- CHARREAUX Gérard & WIRTZ Peter, «Gouvernance des entreprises», nouvelles perspectives», Economica, Paris, 2006, p. 9;
- PEREZ Roland, «La gouvernance de l'entreprise", La découverte, Paris, 2003, p. 24.

5 OCDE, «Principes de gouvernance d'entreprise du G20 et de l'OCDE», Rapport de l'OCDE aux ministres des finances et aux gouverneurs des banques centrales du G20, Septembre 2015, p-p, 5-6.
https://www.oecd.org/daf/ca/Corporate-Governance-Principles-FRA.pdf

6 علاء فرحان طالب & إيمان شيحان المشهداني، «الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف»، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص-ص، 33-34

7 طالب غلوم طالب، «الحوكمة في برامج التميز بين النظرية والتطبيق، أطلس للنشر والإنتاج الإعلامي»، القاهرة، 2017، ص 18.

8 عابي خليدة، «دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، دراسة حالة الجزائر»، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2016، ص 35.

9 هدى خليل إبراهيم، «دور حوكمة الشركات في محاربة الفساد من وجهة نظر محاسبية»، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العدد 38، 2014، ص ص 217-232.

10 LEVITT Arther, «The Numbers Game, securities and exchange commission», NYU centre for low and business, New York, September 28, 1998, access date, 20/11/2018,
https://www.sec.gov/

11 ارجع إلى:

- عباس حميد يحيى التميمي & حكيم حمود فليح الساعدي، «إدارة الأرباح: عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها»، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص 21؛
- عبد المجيد الطيب الفار، «إدارة الأرباح»، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 28؛
- ريتشارد شرويدر & آخرون، «نظرية المحاسبة»، تعريب وترجمة أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال & الكيلاني عبد الكريم الكيلاني، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006، ص 20 & ص 203؛
- داوي أمينة، «قياس ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المسجلة ببورصة الجزائر»، مجلة التنظيم والعمل، مخبر تحليل واستشراف وتطوير الوظائف والكفاءات، جامعة معسكر، المجلد 02، العدد 03، 2013، ص ص 45-62؛
- SCHIPPER Kathrine, «Commentary on Earnings Management», Accounting Horizons, Vol.3, No.4, December 1989, pp. 91-102,
http://connection.ebscohost.com/c/articles/4816073/commentary-earnings-management

12 سمير كامل محمد عيسى، «أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مع دراسة تطبيقية»، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد 02، جويلية 2008، ص 1-47

13 محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، «دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية»، 2009/11/24، تاريخ الاطلاع 2018/9/15،
http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2009/11/24.pdf

14 جبر إبراهيم الداعور & محمد نواف عابد، «أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية (دراسة تطبيقية)»، مجلة الجامعة الإسلامية للبحوث الإنسانية، جامعة غزة، المجلد 17، العدد 01، جانفي 2009، ص ص 809-845،
https://journals.iugaza.edu.ps/index.php/IUGJHR/article/view/954/896

15 سمير كامل محمد عيسى، مرجع سبق ذكره.

16 محمد موري كانه، «دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة إدارة الأرباح في ضوء حوكمة الشركات مع دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المسجلة في السوق المالية السعودية»، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الشريعة والدراسات الإسلامية قسم المحاسبة، جامعة أم القرى، مكة المكرمة، 2014، ص 87.

17 زغدار أحمد & سفير محمد، «خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS-»، مجلة الباحث، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، العدد 07، ص ص 83-91.
18 محمد موري كانه، مرجع سبق ذكره، ص 87.
19 العباني كريمة محمد معتوق عمر، «دور معايير التقارير المالية الدولية في تفعيل حوكمة الشركات للحد من ممارسات إدارة الأرباح»، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، 2015، ص 69.
20 المرجع السابق، ص 70.
21 بن سعيد محمد & لشلاش عائشة، «جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات، دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الخارجيين لولاية عين تموشنت»، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العدد 43، 2015، ص ص 267-282.
22 العباني كريمة محمد معتوق عمر، مرجع سبق ذكره، ص 72
23 محمد موري كانه، مرجع سبق ذكره، ص 93.
24 زواق كمال، «أهمية التدقيق المحاسبي ضمن آليات الحوكمة ودوره في الحد من ممارسات إدارة الاحتيال، دراسة ميدانية استقصائية لبيئة الجزائر»، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2018، ص ص 218، 219.
25 سمير كامل محمد عيسى، «العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات مع دراسة تطبيقية»، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد 01، جانفي 2008، ص ص 1-57.
26 مؤيد محمد الفضل & مجيد عبد زيد حمد، «حوكمة الشركات ودورها في الحد من إدارة الأرباح: دراسة اختيارية لحالة العراق»، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، القادسية، المجلد 17، العدد 03، 2015، ص ص 191-221.
27 زواق كمال، مرجع سبق ذكره، ص ص 233-234.
28 بتول محمد نوري مجيد، «تحدي مراقب الحسابات لممارسات المحاسبة الإبداعية»، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، المجلد 36، العدد 93، 2013، ص ص 189-202.
29 قاسم الشحادة عبد الرزاق & بوحفص حاكمي، «قواعد الحاكمية المؤسسية ودورها في ضبط إدارة الأرباح في البيئة المصرفية، دراسة على عينة من البنوك الأردنية»، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، مخبر الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة2، المجلد 07 العدد 01، ديسمبر 2016، ص ص 18-38.