

آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح - دراسة نظرية

أ.ماجبي عادل شوقي مدرس مساعد بقسم المحاسبة كلية التجارة - جامعة أسيوط	د. جمال أحمد حسن موسى مدرس بقسم المحاسبة كلية التجارة - جامعة أسيوط	أ.م.د. طه زكريا عبد الرحمن أبو كريشه أستاذ مساعد بقسم المحاسبة كلية التجارة - جامعة أسيوط
--	--	--

ملخص البحث :

تعتبر إدارة الأرباح من الممارسات الاحتمالية التي يسعى من خلالها بعض المديرين إلى التأثير على رقم الأرباح المعلن عنه ، بهدف التأثير على مدلول القوائم المالية التي تعد أساس اتخاذ القرارات ، وهذا ما يستدعي ضرورة تفعيل رقابة مستمرة على سلوك المديرين ، القرارات التي يتخذونها ، ومجال تقديراتهم، وعليه فإن هذا البحث يهدف بصفة رئيسية إلى دراسة الآليات التي من شأنها الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها .

وقد توصل البحث إلى أن المحاسبة القضائية تتطلب مزيجاً من المهارات المحاسبية ومهارات التحريات ، ومن ثم فإنها تسهم في تلبية حاجة كل من المستثمرين وأصحاب المصالح في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتكرار الغش والتلاعب في التقارير المالية.

كذلك توصلت الدراسة إلى أن الإشراف والرقابة على أداء الشركة عبر آليات حوكمة الشركات ومن أهمها مجلس الإدارة ولجنة المراجعة ، يؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح من ناحيه ، والإفصاح الجيد في التقارير المالية من ناحيه أخرى.

وأوضحت الدراسة أهمية دور جودة المراجعة الخارجية بعناصرها المختلفة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودة المراجعة، حيث تسهم المراجعة المشتركة كآلية للرقابة المتبادلة في دعم استقلالية المراجع ودعم الثقة في التقارير المالية والحد من ممارسات إدارة الأرباح، ولذا تبين ضرورة توفير معيار أو إرشاد لكيفية تطبيق المراجعة المشتركة من حيث توزيع المهام ومسئوليات المراجعين ، حتى يمكن للمراجعة المشتركة أن تؤدي النتائج المرجوة منها في تحسين جودة المراجعة.

كما توصلت الدراسة إلى أن التخصص الصناعي للمراجع يسهم في تحسين جودة المراجعة وزيادة الثقة في القوائم المالية ، حيث أن معرفة المراجع بنشاط العميل يسهم في تحسين أداء المراجع لعمله واكتشاف مواطن الخلل ، ومن ثم تحسين جودة المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

هذا بالإضافة إلى دور مراجعة النظير كأسلوب رقابي في تحسين جودة المراجعة وإضفاء الثقة على التقارير المالية وتقدير المراجعة، وتعزيز إمكانية اكتشاف الأخطاء والتلاعب في الأرباح، لذا توصي الدراسة بضرورة تفعيل أسلوب مراجعة النظير في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

١- موضوع البحث وأهميته :

يعتبر الربح المحاسبي من أبرز الأرقام التي تلقى اهتماماً من قبل معدي المعلومات المالية وكذلك مستخدمي تلك المعلومات ، إذ يجسد الربح طبيعة الكثير من المبادئ والمعايير المحاسبية والتي تسمح للإدارة بحرية الاختيار بين البدائل المحاسبية ، وأيضاً حرية التقدير فيما يتعلق بالأحداث المستقبلية والتي تتطلب نوعاً من التقدير الشخصي ، كما يعتبر الربح من أهم المعلومات لأغراض إتخاذ القرارات الاستثمارية.

وطبقاً لطبيعة الاختيار المحاسبي ، حيث تسمح المعايير المحاسبية للإدارة في كثير من الأحيان بحرية الاختيار من بين أكثر من طريقة محاسبية لمعالجة نفس البند ، كما تسمح لها بحرية التقدير لكثير من بنود القوائم المالية بهدف مساعدتها في جعل التقارير المالية أكثر قدرة على التعبير عن الأداء الحقيقي لمنشآت الأعمال ، ولكن ما يحدث في الغالب هو استخدام الإدارة هذه الحرية للتأثير على الأداء الحقيقي وعلى وجه التحديد الأرباح المحاسبية لإظهارها على غير حقيقتها وهو ما يعرف بإدارة الأرباح وذلك لتحقيق مصالحها الذاتية في المقام الأول ولتضليل أصحاب المصالح في المقام الثاني وهو ما يؤدي في نهاية الأمر إلى حدوث ما يعرف بإدارة الأرباح .(أحمد جمعه أحمد رضوان ، ٢٠١٣ : ٣٤٨).

ولقد أثار موضوع إدارة الربحية في السنوات الأخيرة بين المستثمرين ، والمحليلين الماليين، والباحثين اهتماماً كبيراً ، ومما رسخ هذا الاهتمام ما شهده العالم في الآونة الأخيرة من الأزمات المالية التي حدثت للكثير من الشركات ومنها شركة (Enron) عام ٢٠٠١ وشركة (World com) عام ٢٠٠٢ بالإضافة إلى ما حدث إبان الأزمة المالية العالمية التي بدأت منذ عام ٢٠٠٨ ولازال العالم يعاني من آثارها، وما أدت إليه من إفلاس العديد من المؤسسات الاقتصادية الكبرى، وما صاحبها من انخفاض ثقة المستثمرين في المعلومات المحاسبية المنشورة ، ولقد أرجعت العديد من الدراسات السابقة (علي محمود الهريدي ٢٠١٥ ، Ratzinger – Sakel et al. 2013 ، Baldauf & Steckel, 2012) ، السبب الرئيسي لهذه الأزمة إلى الفساد الإداري ، وذلك من خلال التقرير عن أرباح لا تعكس الصورة الحقيقية لما قد تكون عليه العمليات المالية لتلك الشركات، وما ينتج عن ذلك من أضرار قد تصيب اقتصاديات تلك الشركات والمتعاملين معها.

وتأتي أهمية هذا البحث من زاوية استكمال جانب من الدراسات التي تناولت إدارة الربحية، وذلك من خلال الوقوف على الآليات التي من شأنها الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، بما قد يؤدي إلى تحسين درجة المصداقية أو الثقة في التقارير المالية لدى متخذي القرارات.

٢- تحليل نتائج الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث وموقف البحث الحالي :

يتيح عرض الدراسات السابقة تحقيق عدة جوانب إيجابية ترتبط مباشرة بالبحث الحالي ، لعل من أهمها اكتشاف الفجوة البحثية ، وتصميم منهجية البحث ، وأخيراً تقويم تلك الجهود لمعرفة ما يمكن أن تسهم به الدراسة الحالية ، وفيما يلي عرضاً موجزاً لنتائج أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث، وذلك كما يلي :

أولاً : دراسات تناولت دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

هدفت دراسة (Krstic, 2009) إلى تحديد دور المحاسب القضائي في الكشف عن ممارسات الغش والاحتيال في القوائم المالية ، وتوصلت الدراسة إلى أن دور المحاسب القضائي في عمليات التحقيق عن الاحتيال المالي يتمثل في تطبيق المبادئ المحاسبية ومهارات المراجعة، وإجراءات التحقيق في حل المشاكل القانونية ، ومساعدة المحاكم والشركات في التحقق عن عمليات الاحتيال المالي ، كما يجب على المحاسب القضائي أن يمتلك المهارات في مجال المحاسبة والمراجعة بشكل يؤهله لمحاربة حالات الغش وإدارة الأرباح داخل الشركة.

في حين هدفت دراسة (Jahirul, et al., 2011) إلى تحديد مدى تطبيق المحاسبة القضائية في بنجلاديش ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، وتوصلت الدراسة إلى أن المحاسبة القضائية يتم تطبيقها بصورة كبيرة في الدول المتقدمة ، بينما يتم تطبيقها بصورة أقل في الدول النامية مثل بنجلاديش ، كذلك أوضحت الدراسة أن المحاسبة القضائية تعد أداة للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها.

وفي ذات السياق هدفت دراسة (ناهض نمر محمد الخالدي ، ٢٠١٤) إلى توضيح أهمية المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، وتوصلت الدراسة إلى أن أنشطة المحاسبة القضائية فيما يختص بالإشراف والرقابة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل صحيح ، والرقابة على التقارير المالية ، وفحص أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها له أثر كبير في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

كما هدفت دراسة (Naga, 2015) إلى التعرف على أهمية المحاسبة القضائية في الكشف عن عمليات الغش وإدارة الأرباح ، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق المحاسبة القضائية يساعد في الكشف عن الغش وممارسات إدارة الأرباح والحد منها.

أيضاً هدفت دراسة (Aduwo, 2016) إلى بيان دور المحاسبة القضائية في كشف الفضائح المالية التي تتم داخل الشركات من غش وإدارة للأرباح ، وذلك بعد فشل المراجعة الخارجية في الكشف عن تلك الممارسات ، وتوصلت الدراسة إلى أن المحاسبة القضائية يمكن أن يكون لها دور في الحد من ممارسات إدارة الأرباح والحد من الفضائح المالية التي يمكن أن تتعرض لها الشركات.

وفي ذات السياق هدفت دراسة (الهادي آدم محمد ، مصطفى هارون ، ٢٠١٦) إلى توضيح دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، وقد خلصت الدراسة إلى أن المحاسبة القضائية لها دوراً هاماً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، كما أنها تعد وسيلة مهمة تساعد على الحد من جرائم الاحتيال المالي والفساد الإداري.

في حين هدفت دراسة (مجدي محمود علي مرعي ، ٢٠١٩) إلى التعرف على دور آليات المحاسبة القضائية في الحد من الممارسات المحاسبية الاحتيالية في القوائم المالية ، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الممارسات الاحتيالية في البيئة المصرية والتضليل في القوائم

المالية ، كما توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات المحاسبة القضائية وتطوير دور المراجع الخارجي في الحد من الممارسات الاحتيالية في القوائم المالية.

وتناولت دراسة (محمد دفع الله الحسن ، ٢٠١٩) أثر المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح ، وتوصلت الدراسة إلى أن للمحاسبة القضائية أثراً في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح من خلال إجراءاتها وأساليبها وما يقدمه المحاسب القضائي من آراء ومناقشات ، وأوضحت الدراسة ضرورة الاهتمام بالتطبيق الصحيح لإجراءات وأساليب المحاسبة القضائية لتسهيل اكتشاف عملية إدارة الأرباح.

كذلك هدفت دراسة (أحمد حامد ، وآخرون ، ٢٠٢١) إلى تحديد دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئتي الأعمال المصرية والسعودية ، وتوصلت الدراسة إلى أن للمحاسبة القضائية دوراً هاماً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، كما أن المحاسبة القضائية تتطلب مزيجاً من المهارات المحاسبية ومهارة التحريات، وأن تطبيقها يواجه العديد من الصعوبات من أهمها: عدم وجود مقرر دراسي لها بالجامعات، غياب التشريعات القانونية المنظمة لها، عدم وجود جمعية مهنية لمنح تراخيص مزاوله مهنة محاسب قضائي، عدم وجود معايير تحدد واجبات ومسؤوليات المحاسب القضائي، ضعف الوعي بثقافة مكافحة الغش والتلاعب والاحتيال المالي لدى المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح.

ثانياً : دراسات تناولت دور آليات الحوكمة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

هدفت دراسة (Laux & Laux, 2009) إلى دراسة تأثير تفويض المهام الخاصة بمجلس الإدارة إلى اللجان التابعة له على فعالية حوكمة الشركات وبالتالي مستوى إدارة الأرباح ، وتوصلت الدراسة إلى أن تكوين لجان متخصصة تابعة لمجلس الإدارة يصب في مصلحة حملة الأسهم ، حيث أنه يؤدي إلى زيادة فعالية آليات الحوكمة ومن ثم تدنية ممارسات إدارة الأرباح.

في حين هدفت دراسة (محمد بهيج المصطفى ، ٢٠١٢) إلى معرفة مدى ممارسة إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان ، ومدى تأثير حوكمة الشركات على ممارسات إدارة الأرباح ، وتوصلت الدراسة إلى أن أغلب الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان قد مارست إدارة الأرباح ، وأن هناك علاقة عكسية بين كلاً من عدد أعضاء مجلس الإدارة وحجم المنشأة وبين ممارسة إدارة الأرباح .

بينما هدفت دراسة (مجيد حمد ، مؤيد الفضل ، ٢٠١٥) إلى معرفة مستوى الحوكمة في الشركات المساهمة العراقية ودور آليات الحوكمة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، وتوصلت الدراسة إلى تدني مستوى الحوكمة في الشركات العراقية ، ووجود دور رقابي هام لآليات مجلس الإدارة في ضبط ممارسات إدارة الأرباح ، كما أوضحت الدراسة عدم وجود تأثير لكفاءة لجنة المراجعة وممارسات إدارة الأرباح.

كذلك هدفت دراسة (Abbadi et al., 2016) إلى تحديد مدى تأثير جودة حوكمة الشركات على ممارسات إدارة الأرباح لعينة من الشركات المدرجة في بورصة عمان ، وتوصلت الدراسة إلى وجود

علاقة عكسية بين حوكمة الشركات وبين ممارسات إدارة الأرباح ، وأن جودة الأرباح تتزايد مع مرور الوقت خلال فترة الدراسة مما يعني أن حوكمة الشركات تسهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

في ذات السياق هدفت دراسة (مروة ريشي ، ٢٠١٧) إلى دراسة أثر حوكمة الشركات على الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، في حين ركزت الدراسة على آليات الحوكمة الداخلية المتمثلة في حجم مجلس الإدارة ، إستقلالية أعضائه ، عدد اجتماعات المجلس ، حجم لجنة المراجعة واستقلالية أعضائها ، وعدد اجتماعات اللجنة ، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين كلاً من حجم مجلس الإدارة واستقلالية أعضاء المجلس وبين مستوى إدارة الأرباح ، كذلك وجود علاقة عكسية بين كلاً من استقلالية لجنة المراجعة وعدد اجتماعاتها ومستوى إدارة الأرباح.

وعلى خلاف ذلك توصلت دراسة (غزالي و زينب ٢٠١٨) إلى أن مجالس الإدارة في الشركات الجزائرية ليس لها أي تأثير على ممارسات إدارة الأرباح، كذلك توصلت الدراسة إلى عدم وجود تأثير للمراجعة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح ، ووجود تأثير سلبي للمراجعة الخارجية على ممارسات إدارة الأرباح .

في حين هدفت دراسة (مجدي وائل الكبيحي ، ٢٠١٩) إلى معرفة ما إذا كانت الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية تمارس إدارة الأرباح ، إضافة إلى بيان دور الالتزام بأبعاد حوكمة الشركات في تقييد ممارسات إدارة الأرباح ، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين كل من حجم مجلس الإدارة وحجم الشركة وبين ممارسات إدارة الأرباح ، كذلك أشارت النتائج إلى وجود علاقة عكسية بين إجتماعات مجلس الإدارة ونوع مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح.

ثالثاً: دراسات تناولت أثر جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

تناولت العديد من الدراسات تأثير جودة المراجعة الخارجية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح ولكن من زوايا مختلفة ، فدراسة (Francis et al., 2009) هدفت إلى اختبار العلاقة بين نوعية المراجعين المشاركين في المراجعة المشتركة والتي تتمثل في : أن يكون الإثنان من الأربعة الكبار - أن يكون أحد مراجعي الحسابات من الأربعة الكبار والآخر من غير ذلك - أن يكون مراجعي الحسابات من غير الأربعة الكبار ، وإدارة الأرباح ، وتوصلت إلى أن اختيار مراجعين من الأربعة الكبار لمراجعة القوائم المالية يؤدي إلى وجود مستويات أقل من إدارة الأرباح وذلك مقارنة باشتراك مكتب من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار ومكتب آخر من غير الأربعة الكبار ، حيث أوضحت الدراسة أن مشاركة مكاتب المراجعة الكبار في عملية المراجعة المشتركة كان له أثر إيجابي على الحد من إدارة الأرباح ، في حين يتراجع هذا الأثر عند الاعتماد على المكاتب المتوسطة.

وحاولت دراسة (Hoogendoorn, 2011) إلى تحديد أثر المراجعة المشتركة على مستوى إدارة الأرباح في القوائم المالية للشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية الفرنسي والتي تطبق المراجعة المشتركة بشكل إلزامي ، مقارنة بمستوى إدارة الأرباح في القوائم المالية للشركات المدرجة بالسوق الهولندي والتي تطبق المراجعة الفردية ، وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تطبق المراجعة الفردية ترتفع فيها إدارة الأرباح مقارنة بالشركات التي تطبق المراجعة المشتركة.

وفي سياق أثر المراجعة المشتركة على ممارسات إدارة الأرباح هدفت دراسة (محمد محمد عبد القادر الديسطي ، ٢٠١٤) إلى تحديد مدى تقييد ممارسات إدارة الأرباح كمؤشر لجودة المراجعة في ظل المراجعة المشتركة مقارنة بالمراجعة الفردية ، وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود فروق بين المراجعة المشتركة والمراجعة الفردية في تقييد ممارسات إدارة الأرباح ، كما أشارت الدراسة إلى أن تطبيق المراجعة المشتركة الاختيارية يعد أمراً محدوداً في الشركات التي شملتها العينة ، حيث أوضحت أن الشركات التي تستخدم المراجعة المشتركة تمثل ١٨.٦ % من عينة الدراسة.

كما تتفق دراسة (يحيى بن علي الجبر ، ناصر بن محمد السعدون ، ٢٠١٤) مع النتائج السابقة من حيث عدم وجود تأثير معنوي للمراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية ، وذلك في ظل مشاركة أحد مكاتب المراجعة الأربعة الكبار في تنفيذ المراجعة المشتركة، كما أظهرت نتائج الدراسة وجود تأثير سلبي للمراجعة المشتركة الإلزامية على جودة الأرباح مما يعني أن تطبيق المراجعة المشتركة بصورة إلزامية لا يعمل على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، في حين لا يوجد تأثير على جودة أرباح الشركات التي تقوم بالمراجعة المشتركة الاختيارية.

في حين توصلت دراسة (Bisogno & De luca,2016) التي هدفت إلى اختبار تأثير المراجعة المشتركة الاختيارية على جودة التقارير المالية ، وكذلك دراسة العلاقة بين المراجعة المشتركة وممارسات إدارة الأرباح ، إلى أن التطبيق الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة يؤثر إيجابياً على جودة الأرباح وإمكانية الاعتماد على القوائم المالية من خلال تأثيره في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، كما توصلت إلى أن تطبيق المراجعة المشتركة له إيجابيات تفوق السلبيات، حيث أنه كلما زاد حجم الشركة وتعقدت عملياتها كانت هناك حاجة أكبر لتطبيق المراجعة المشتركة ، حيث أن وجود اثنين من مراجعي الحسابات يمكن أن يحد من الضغط الذي تفرضه الإدارة على المراجعين.

أيضاً خلصت دراسة (محمد إبراهيم مندور ، ٢٠١٦) التي استهدفت تحديد أثر التفعيل الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة على الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، إلى أن مدخل المراجعة المشتركة الاختيارية لا يحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات الاختيارية مقارنة بمدخل المراجعة الفردية ، وقد يرجع ذلك إلى ظهور مشكلة الركوبة المجانية أو الاتكالية مما قد يؤثر بالسلب على جودة المراجعة ، وكذلك لا يوجد تأثير معنوي لتفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات إدارة الأرباح من خلال العمليات الحقيقية مقارنة بتفعيل مدخل المراجعة الفردية ، كذلك أوضحت الدراسة ان حجم الشركة له تأثير في الحد من ممارسات إدارة الأرباح حيث أن الشركات كبيرة الحجم تتعرض لمزيد من التدقيق .

كما هدفت دراسة (أحمد سليم محمد ، ٢٠١٨) إلى اختبار مدى وجود علاقة بين المراجعة المشتركة والمراجعة المزدوجة من ناحية وجودة الأرباح من ناحية أخرى ، وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود تأثير معنوي للمراجعة المشتركة بنوعها (إلزامي - اختياري) وبين المراجعة الفردية في توجه إدارة الشركات نحو إدارة الأرباح وذلك مقارنة بالمراجعة المزدوجة.

وفي نفس السياق هدفت دراسة (نبيلة سامي إبراهيم ، ٢٠١٨) إلى تحديد أثر تطبيق المراجعة المشتركة على كل من جودة الأرباح المحاسبية وقيمة المنشأة ، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي للمراجعة المشتركة على كل من جودة الأرباح وقيمة المنشأة ، كما أثبتت الدراسة إختلاف هذا التأثير

باختلاف المزيج المستخدم في تطبيق المراجعة المشتركة ، حيث تبين وجود تأثير سلبي لمزيج المراجعة المشتركة الذي ينتمي إلى مكاتب المراجعة الأربعة الكبار على جودة الأرباح ، ووجود تأثير إيجابي لثنائي المراجعة الذي ينتمي أحدهما إلى مكاتب المراجعة الأربعة الكبار والآخر من غيرها على جودة الأرباح.

كما هدفت دراسة (أماني أحمد وهبه يوسف ، ٢٠١٩) إلى قياس أثر تطبيق المراجعة المشتركة على إدارة الأرباح ، وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود تأثير معنوي للمراجعة المشتركة الاختيارية على ممارسات إدارة الأرباح ، وبالتالي عدم قدرة المراجعة المشتركة الاختيارية على تقييد الممارسات السلبية لإدارة الأرباح ، كذلك أن اختلاف ثنائي المراجعة المشتركة لا يؤدي إلى تقييد الممارسات السلبية لإدارة الأرباح .

ومن ناحية أخرى تناولت عدة دراسات دور التخصص الصناعي للمراجع في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، فقد هدفت دراسة (Balsam et al., 2003) إلى اختبار العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع وإدارة الأرباح ، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة سلبية بين التخصص الصناعي للمراجع وممارسات إدارة الأرباح .

أيضاً أشار (Chen et al., 2006) عند اختبار العلاقة بين سمعة المراجعة والتخصص الصناعي للمراجع وممارسات إدارة الأرباح لعينة من الشركات التايوانية ، إلى أن الشركات التي تم مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة الكبار كانت إدارة الأرباح فيها أقل من غيرها ، كما توصلت الدراسة إلى انخفاض إدارة الأرباح في الشركات التي تم مراجعتها بواسطة مراجعون متخصصون في صناعة العميل.

وعلى عكس ذلك توصلت دراسة (Johl, et al., 2007) إلى عدم وجود علاقة بين التخصص الصناعي للمراجع وسلوك إدارة الأرباح.

وبتحليل نتائج الدراسات السابقة يمكن استنتاج الآتي :

- أن الدراسات التي تناولت دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح اتفقت على وجود تأثير هام للمحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها.
- أما الدراسات التي تناولت تأثير خصائص مجلس الإدارة ولجنة المراجعة (كأهم آليات حوكمة الشركات) على ممارسات إدارة الأرباح لم تتفق على هذه الخصائص ، كذلك وجدت بعض الدراسات أن هناك علاقة عكسية بين هذه الخصائص وممارسات إدارة الأرباح ، بينما وجدت دراسات أخرى عدم وجود علاقة بين مجلس الإدارة ولجنة المراجعة وممارسات إدارة الأرباح.
- وبالنسبة للدراسات التي تناولت أثر جودة المراجعة الخارجية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، يتضح وجود تباين بين نتائج هذه الدراسات فيما يتعلق بدور المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، كذلك لم تتفق هذه الدراسات على نوع العلاقة بين مزيج تفعيل المراجعة المشتركة ومدى الإلزام بها وممارسات إدارة الأرباح ، كذلك لم تتفق الدراسات على نوع العلاقة بين كل من التخصص الصناعي للمراجع وممارسات إدارة الأرباح حيث وجدت بعض الدراسات أن هناك

علاقة سلبية بين التخصص الضصناعي وإدارة الأرباح ، بينما وجدت دراسة (Johl, et al., 2007) عدم وجود علاقة.

وامتداداً للدراسات السابقة ونظراً لندرة الدراسات المصرية التي تناولت آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، كذلك فإن الدراسات السابقة ركزت في مجملها على دراسة تأثير بعض العوامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وهي : المحاسبة القضائية - حوكمة الشركات - جودة المراجعة الخارجية (المراجعة المشتركة - التخصص الصناعي) ، فضلاً عن تجاهل دور مراجعة النظير في تحسين جودة المراجعة الخارجية وهو ما ينعكس بدوره على الحد من ممارسات إدارة الأرباح. فإن الدراسة الحالية تسعى إلى استكمال جهود الدراسات السابقة في تحديد آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحديد دور مراجعة النظير - كأحد أساليب تحسين جودة المراجعة - في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٣- مشكلة البحث :

تعتبر إدارة الأرباح من الموضوعات التي حظيت باهتمام الباحثين في السنوات الأخيرة لتحديد الدوافع وراء تلك الظاهرة والآثار المترتبة على ذلك ، والبحث عن التقنيات والأساليب المستخدمة فيها ، وعلى الرغم من ذلك فإن هذه الدراسات اقتصرت إلى التركيز بشكل واضح على آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح ومن ثم تحسين درجة المصادقية أو الثقة في التقارير المالية لدى متخذي القرارات .

وبناء على ما تقدم تتمثل مشكلة البحث في ندرة الدراسات المصرية التي تطرقت إلى آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح التي تمارسها الإدارة لإظهار نتائج الأداء الاقتصادي للشركة على خلاف الحقيقة ومن ثم التأثير على مصادقية القارير المالية وبالتالي القرارات الاستثمارية.

٤- أهداف البحث :

يسعى البحث - بصفة رئيسة - إلى تحديد الآليات التي يمكن من خلالها الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، للحد من مخاطر إدارة الربحية.

٥- منهجية البحث :

يتم تحقيق أهداف البحث من خلال إتباع أسلوب الدراسة النظرية ، وتعتمد الدراسة النظرية على تحليل ما جاء في الأدب المحاسبي من أبحاث وإصدارات عن المنظمات المهنية ذات الصلة بموضوع البحث وأهدافه ، للوقوف على مفهوم إدارة الأرباح ودوافعها وآليات الحد منها ومن ثم تحسين مصادقية القوائم المالية.

٦- حدود البحث :

يقتصر البحث على دراسة بعض الآليات التي من شأنها الحد من ممارسات إدارة الأرباح والتي تتمثل في : (المحاسبة القضائية - حوكمة الشركات - المراجعة المشتركة - التخصص الصناعي للمراجع - مراجعة النظير) ، وبالتالي يخرج عن نطاق الدراسة الآليات الأخرى التي يمكن أن تستخدم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح .

٧- خطة البحث:

على ضوء مشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافه سيتم تقسيم البحث إلى النقاط التالية:

أولاً : ماهية إدارة الأرباح.

ثانياً : دوافع إدارة الأرباح.

ثالثاً : أساليب إدارة الأرباح.

رابعاً : الآثار المترتبة على إدارة الأرباح.

خامساً : آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

وفيما يلي العرض التفصيلي لهذه النقاط:

أولاً : ماهية إدارة الأرباح

باستقراء التعريفات المتعددة لإدارة الأرباح يتضح إتفاق العديد من الدراسات على مفهوم إدارة الأرباح من حيث المضمون ولكن اختلفت من حيث التعبير عنها ، فمن حيث الهدف منها عرف كل من (Beneish, 2001:4 ; Scholer, 2005: 3) إدارة الأرباح أنها تدخل متعمد من قبل الإدارة في عملية إعداد التقارير المالية وذلك بهدف تحقيق بعض المكاسب الذاتية ، كذلك عرفها (Ahadiat, N., 2012: 245) بأنها التلاعب المتعمد بالبيانات المالية للشركات بقصد تحقيق هدف محدد ، وقد تشمل الأهداف المحددة حوافز السوق ، الحوافز التعاقدية، والحوافز التنظيمية ، كما عرف (Rahman et al., 2013: 24) إدارة الأرباح على أنها إستراتيجية تستخدمها الإدارة للتلاعب المتعمد بأرباح الشركة بهدف إظهارها بصورة تتماشى مع أهداف وغايات محددة مسبقاً، وفي ضوء ذلك يتضح أن المعنيون بإدارة الأرباح هم المديرون وأنها تحدث بشكل عمدي.

ومن حيث الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح والهدف منها عرف (Jackson S., et al., 2001: 40) بأنها استخدام التقدير الشخصي والمرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة بهدف التأثير على الأرقام المحاسبية المنشورة ، كما عرفها (Akers,M., et al., 2007: 65) بأنها محاولة الإدارة للتأثير على الأرباح من خلال استخدام أساليب محاسبية محددة أو تغيير هذه الأساليب ، مثل الاعتراف ببنود غير متكررة على أنها متكررة أو استخدام أسلوب تأجيل المصروفات وتعجيل الإيرادات ، أو استخدام أساليب أخرى مصممة للتأثير على الأرباح في الأجل القصير.

كذلك عرف كلاً من (خالد عثمان ، ٢٠١٦ : ٦٨ ؛ 25 : 2012) (Alsharairi, 2012) إدارة الأرباح بأنها ممارسات إدارية تقع ضمن نطاق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً عن طريق استخدام البدائل والتقديرات والمرونة في اتباع السياسات المحاسبية المسموح بها ، وتهدف إلى التأثير على البنود المعتمدة على المستحقات لإظهار الأرباح المعلن عنها بالزيادة أو بالنقصان وذلك لدوافع اقتصادية أو لتوجيه المستثمرين وأصحاب المصالح لتحقيق أهداف الإدارة، كما عرف (محمد محمد إبراهيم مندور ، ٢٠١٦ : ١١٢٦) إدارة الأرباح بأنها شكل من أشكال التلاعب في الأرباح المفصح عنها وقيمة الشركة في الأجل القصير تقوم به الإدارة بصورة متعمدة ، وذلك من خلال استغلال الخيارات والمرونة التي

نتيجها المعايير أو من خلال اتخاذ بعض القرارات الحقيقية، بهدف تحقيق نتائج محددة لتضليل أصحاب المصالح.

كما عرف (ياسر أحمد الجرف ، ٢٠١٧ : ٨٣) إدارة الأرباح على أنها استخدام المرونة التي تتيحها المعايير المحاسبية للاختيار بين بدائل السياسات والطرق والتقديرات المحاسبية والاستحقاق المحاسبي ، أو إتخاذ قرارات إدارية من شأنها التأثير على الأنشطة الحقيقية التي تقوم بها الشركة ، لزيادة الأرباح أو تخفيضها أو الحفاظ على مستوى مستقر من الأرباح ، بهدف تضليل أصحاب المصالح عن فهم الأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة ، لتحقيق بعض الدوافع التعاقدية أو السوقية أو التنظيمية .

في ضوء ما سبق يتضح أن إدارة الأرباح هي خطة الإدارة في التعامل مع الأرباح خلال الفترات المالية المختلفة وذلك في ضوء المعلومات الداخلية للإدارة عن الأداء في الفترات المقبلة، من خلال استخدام المرونة وحرية الاختيار بين البدائل المحاسبية والتي تتيحها المعايير أو عند اتخاذ قرارات تشغيلية أو تمويلية ، بهدف تعظيم المنافع الذاتية الخاصة لمديري الشركات، أو تضليل أصحاب المصالح عن الأداء الحقيقي للشركة ، وقد تؤدي إلى تحقيق مكاسب في الأجل القصير إلا أنها قد تؤدي إلى مشاكل خطيرة في الأجل الطويل.

ثانياً : دوافع إدارة الأرباح

توجد عدة دوافع وراء ممارسات إدارة الأرباح وهذه الدوافع إما لتحقيق منافع ذاتية للإدارة، وعندئذ تكون هذه الدوافع ذات صفة انتهازية ، أو دافع كفاءة المنشأة أي إظهار دخل المنشأة بما يحقق التوازن بين العائد والمخاطرة ، وذلك بهدف ضمان بقاء واستمرار المنشأة في سوق المنافسة، ويمكن تصنيف دوافع إدارة الأرباح على النحو التالي :

١. دوافع تعاقدية

يشير (محمد محمد إبراهيم مندور، ٢٠١٦) إلى أن الحاجة إلى التماسي مع الشروط التعاقدية تعتبر دافعاً لممارسة إدارة الأرباح لمواجهة التعاقدات، وذلك عندما يكون التعاقد مبنياً على النتائج المحاسبية، ومن أمثلة هذه التعاقدات:

١/١ عقود المديونية

قد تتضمن عقود الدين شروطاً تعتمد على استخدام الأرقام الواردة بالقوائم المالية للحد من تصرفات الإدارة وذلك لحماية حقوق الدائنين ، حيث يفرض الدائنون والمقرضون في حالات كثيرة على المنشأة المقترضة شروط معينة مثل عدم إجراء توزيعات أرباح في حالة إنخفاض الربح عن حدود معينة ، وذلك لتقليص قدرة الإدارة على زيادة أرباح المساهمين على حساب الدائنين (إبراهيم عبد الكريم فياض، ٢٠١٥ : ٦٩)، في هذه الحالة يكون لدى الإدارة دافع لممارسة إدارة الأرباح بهدف زيادة الربح لتخفيض احتمال عدم الوفاء أو مخالفة شروط الدين وتفاذي التكاليف المترتبة على عدم الوفاء بتلك الشروط ، والتي تتمثل في الحد من قدرة الإدارة على سداد توزيعات الأرباح أو إصدار ديون جديدة (وليد بن فهد ، ٢٠١٠ : ٨٨) .

حيث تستخدم المعلومات المحاسبية في تنظيم ورقابة العلاقة التعاقدية بين المساهمين والإدارة ، وتهدف خطط الحوافز إلى تقليل حدة التعارض بين مصالح الإدارة ومصالح الأطراف الأخرى ، والتي تتمثل في مكافآت الإدارة ، الأمان الوظيفي ، ومنح حقوق خيارات الأسهم (فواز سفير القثامي ؛ توفيق بن عبد المحسن الخيال ، ٢٠١٠ : ٢٥٧) .

وفي ظل اعتماد مكافآت الإدارة على ما يتم تحقيقه من أرباح فإن الإدارة ستسعى إلى إتخاذ قرارات محاسبية من شأنها زيادة الدخل المعلن للمنشأة بهدف زيادة حوافزها ومكافآتها ، وذلك في الحالات التي تكون فيها الأرباح المحققة أقل من الحد الأدنى اللازم للحصول على المكافآت، ولكن في بعض الحالات قد يكون لدى الإدارة حافز لتخفيض الأرباح في بعض الفترات ، فربما تلجأ الإدارة إلى محاولة تخفيض الأرباح عند وصول المكافآت إلى الحد الأقصى، حيث أن زيادة الأرباح في تلك الحالة لن يترتب عليها أية زيادة في المكافآت ، وبالتالي فإن تأجيل الأرباح لفترات قادمة قد تزيد حصة الإدارة من المكافآت مستقبلاً (Holthausen, 1995 : 33) .

كذلك قد تلجأ الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح بدافع الأمان الوظيفي ، حيث تحاول الإدارة بشتى الطرق الاستمرار في مناصبها ، وتحقيق أهداف المنشأة المتمثلة في الأرباح والعوائد لحملة الأسهم، حيث يلجأ المديرون الذين لا يحققون أرباحاً تقابل توقعات المحللين الماليين والمستثمرين إلى إدارة الربحية بدافع الأمان الوظيفي ، حيث أن الشركات التي تقابل توقعاتهم أو تتجاوزها تكون ذات عوائد مرتفعة في حين يؤثر عدم الوصول إلى هذه التوقعات تأثيراً سلبياً على مكافآت الإدارة أو قد يؤدي إلى الاستغناء عنهم (Bartov et al., 2002 : 176) .

٢. دوافع السوق

يمكن أن يولد الاستخدام الواسع والمتعدد للمعلومات المحاسبية من قبل المحللين الماليين وأصحاب المصالح لتقييم أسعار الأسهم دافعاً أو حافزاً للمديرين للتلاعب في الأرباح ، في محاولة منهم للتأثير على أسعار الأسهم ، حيث تقوم الإدارة بزيادة الأرباح قبل إصدار أسهم جديدة (خالد محمد موسى ، ٢٠١٣ : ١٢) ، كما يوجد لدى المديرين الدافع لتحقيق الأرباح المخططة لتفادي العقوبات التي من الممكن أن تتعرض لها الشركة إذا فشلت في تحقيق توقعات المحللين الماليين (سمير كامل محمد عيسى ، ٢٠٠٨ : ١٥) .

وقد تتم إدارة الأرباح لزيادة أسعار الأسهم وذلك عند قيام الشركة بطرح أسهمها للاكتتاب العام ، أو لطرح أسهمها لزيادة رأس المال ، أو بسبب عمليات الاندماج ، حيث تقوم الشركة المندمجة بمحاولة إدارة الأرباح لزيادة أسعار أسهمها ، كما قد تتم إدارة الأرباح لتخفيض أسعار الأسهم وذلك عند قيام الشركة باستعادة أسهمها أي إعادة شراء الأسهم (محمد سيد حسين محمد، ٢٠١٠ : ٦٠) .

٣. دوافع تنظيمية

إن الشركات ذات الربحية الكبيرة تكون موضع اهتمام الدولة والرأي العام وقد تخضع لقرارات حكومية تفرض عليها تكاليف سياسية مثل الأعباء الاجتماعية ، زيادة معدلات الضرائب، الرقابة على سياسات التسعير ، لذا فإنه يمكن للإدارة من خلال إدارة الأرباح التأثير على واضعي التشريعات مما يقلل من الضغط السياسي وتأثير التشريعات على المنشأة (سمير كامل محمد عيسى، ٢٠٠٨ : ١٥) ، ومن الدوافع التنظيمية لإدارة الأرباح ما يلي :

١/٣ تجنب التكاليف السياسية

كلما تعرضت المنشأة لضغوط خارجية وتدخلات حكومية كبيرة لجأت إلى تبني سياسات محاسبية تظهر مستويات منخفضة من الأرباح ، وذلك في الفترة التي تسبق إجراءات التفتيش من جانب السلطات لمكافحة الاحتكار، وفحص الدفاتر لأغراض تخفيض الجمارك ، وكذلك عندما تواجه الإدارة احتمالات صدور أحكام قضائية ضد الشركة لتعويض الغير عما لحق به من أضرار نتيجة ممارسة المنشأة لنشاطها وبالتالي تخفيض التعويضات .(Rahman et al., 2013)

٢/٣ تحقيق وفورات ضريبية

من الدوافع الهامة وراء قيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح تخفيض العبء الضريبي، حيث يمكن لإدارة المنشأة في فترات الإعفاء الضريبي تأجيل بعض النفقات إلى فترات الخضوع للضريبة وتعظيم الأرباح والاعتراف المبكر بها للاستفادة من ميزة الإعفاء الضريبي ، كما يمكن لإدارة المنشأة في فترات الخضوع للضريبة تدنية الأرباح لتخفيض الضرائب والخضوع لشريحة أقل (هادي مسعود معروف ، ٢٠١٠ : ٥٦) .

ثالثاً : أساليب إدارة الأرباح

تتنوع الأساليب التي تستخدمها الإدارة في ممارسات إدارة الأرباح بين تلك القرارات التي تتعلق بأنشطة الإنتاج وتخفيض بعض المصروفات الاختيارية والمبيعات ، بهدف تعديل الإيرادات أو المصروفات المتوقعة ، والتي تعتمد على المرونة التي تتيحها المعايير المحاسبية ، ويتم تناول هذين الأسلوبين على النحو التالي :

١- الأسلوب الحقيقي لإدارة الأرباح

يمكن لإدارة المنشأة ممارسة إدارة الربحية الحقيقية من خلال التحكم في توقيت حدوث بعض الأنشطة أو العمليات سواء كانت تتعلق بالإنتاج أو المصروفات أو المبيعات ، كما يلي :

١/١ إدارة المبيعات

تعتبر إدارة المبيعات أحد أساليب إدارة الأرباح الحقيقية ، حيث يمكن للإدارة رفع معدلات المبيعات قرب نهاية السنة وذلك عن طريق تقديم خصومات سعرية عالية على المبيعات، أو زيادة فترة الإئتمان الممنوحة للعملاء عن البيع الآجل ، أو تخفيض معدلات الفائدة على المبيعات الآجلة، ويؤدي هذا بطبيعة الحال إلى زيادة حجم المبيعات لهذه الفترة ومن ثم انعكاسه بشكل إيجابي على الدخل (مصطفى أحمد محمد حماد ، ٢٠١٧ : ٢٥) ، ويترتب على ذلك انخفاض التدفقات النقدية الداخلة ، وهذا يعني إنه في حالة عدم قدرة المنشأة على تعويض ذلك من خلال زيادة نسبة الخصم على مشترياتها فإن التأثير النهائي سيكون سلبياً على صافي التدفقات النقدية.

٢/١ إدارة المصروفات الاختيارية

تستطيع إدارة المنشأة التأثير على الأرباح من خلال التحكم في المصروفات الاختيارية مثل مصروفات البحوث والتطوير والإعلان والصيانة والمصروفات الإدارية والعمومية (محمد السيد منصور ،

٢٠١٧ : ٧٤٩) ، والتخفيض أو الزيادة في هذه البنود يؤثر إيجابياً أو سلبياً على التدفقات النقدية إذا كانت تدفع نقداً ، وفي حالة عدم دفعها نقداً فإن ذلك سيؤدي إلى زيادة أو نقص بند الدائنين (علاء أحمد إبراهيم رزق ، ٢٠١٧ : ٨٣) .

٣/١ إدارة الإنتاج

يمكن لإدارة المنشأة التأثير في رقم الربح المعلن من خلال التحكم في الإنتاج ، فمن خلال زيادة الإنتاج يتم تخفيض التكاليف الثابتة للوحدة ومن ثم تخفيض متوسط تكلفة الوحدة ، كما يؤدي زيادة الإنتاج إلى زيادة مخزون آخر المدة وبالتالي تخفيض تكلفة المبيعات ، وهذا يؤدي إلى زيادة الأرباح والوصول إلى رقم الربح المرغوب فيه ، ويؤثر ما سبق سلبياً على التدفقات النقدية حيث يتطلب شراء المزيد من المواد الخام المستخدمة في الإنتاج وما يتبع ذلك من زيادة التدفقات الخارجة (راضي حسن إسماعيل ، ٢٠١٦ : ٢٠) .

٢- الأسلوب المحاسبي لإدارة الأرباح

يتمثل هذا الأسلوب في إدارة الأرباح اعتماداً على بعض القرارات المحاسبية ، حيث يمكن للإدارة التأثير على الأرباح من خلال استغلال مرونة المعايير في اختيار أو تغيير السياسات والتقديرات المحاسبية ، وتتعدد ممارسات إدارة الأرباح من خلال الأسلوب المحاسبي على النحو التالي :

١/٢ التغييرات المحاسبية

حيث تسمح المعايير المحاسبية للإدارة بحرية الاختيار بين عدة طرق محاسبية مقبولة لمعالجة نفس الأحداث الاقتصادية وفقاً لما تراه الإدارة مناسباً وبما يحقق مصالحها ، وتعد التغييرات المحاسبية أحد أهم الوسائل التي تعتمد عليها إدارة المنشأة للتأثير في الأرقام المحاسبية، والتغييرات المحاسبية قد تكون إختيارية وقد تكون إلزامية ، فالتغييرات الإختيارية يكون الهدف منها إخفاء حقيقة الأداء الإداري وتحسين صورة الشركة أمام مستخدمي التقارير المالية ، والتأثير على أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية ، بينما تنتج التغييرات الإلزامية من إصدار معايير محاسبية جديدة تلتزم الشركة بتطبيقها عند إعداد تقاريرها المالية (علاء أحمد إبراهيم رزق ، ٢٠١٧ : ٨٤) ، وتشمل هذه التغييرات ما يلي :

١/١/٢ التغيير في التقديرات المحاسبية

تعتبر القوائم المالية المنشورة من أهم مصادر المعلومات التي يحتاج إليها مستخدمي هذه القوائم ، وقد لا يكون بالإمكان قياس الكثير من البنود في هذه القوائم بدقة نتيجة لطبيعتها أو لحالة عدم التأكد المحيطة بنشاط المنشأة ، ومن ثم لابد من تقديرها (وليد بن فهد ، ٢٠١٠ : ٩٤) ، وكلما كان التقدير مبنياً على أساس من الدراسة السليمة للعناصر موضع التقدير والعوامل المؤثرة عليها، كلما كان قريباً من الصحة والمصادقية ، هذا وقد تستجد بعض العوامل التي تتطلب إعادة التقدير لما تم تقديره سابقاً لبعض عناصر التقارير المالية مثل: العمر الإنتاجي للأصول ، الإلتزامات المتعلقة بالدعاوي القضائية ، ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها (فواز سفير القثامي ؛ توفيق بن عبد المحسن الخيال، ٢٠١٠ : ٢٥٣-٢٥٤) ، وتحديث التغييرات في التقديرات المحاسبية نتيجة حصول الإدارة على معلومات جديدة ولإكساب متخذ القرارات خبرات إضافية بمرور الوقت تجعله يعدل قراراته السابقة التي إتخذها في ظل

معلوماته وخبراته السابقة (علاء أحمد إبراهيم رزق ، ٢٠١٧ : ٨٥) ، ويتم معالجة أثر هذا التغيير في التقديرات في الفترة التي حدث فيها إذا كان التغيير قاصراً عليها فقط، أما إذا كان يمتد تأثيره إلى فترات قادمة فيجب معالجته في الفترة التي حدث فيها والفترات القادمة .

٢/١/٢ التغيير في السياسات المحاسبية

يمكن للإدارة استخدام هذا المدخل في القيام بممارسات إدارة الأرباح عن طريق الاستفادة من مرونة المعايير ، ويحدث التغيير في السياسات المحاسبية عند التحول من أحد السياسات المحاسبية إلى سياسة محاسبية أخرى ، ويجب أن تحظى كليهما بالقبول ومن أمثلة هذا النوع التغيير في كل من سياسات تقييم المخزون ، وطرق الإهلاك (فواز سفير الفتامي ؛ توفيق بن عبد المحسن الخيال ، ٢٠١٠ : ٢٥٤) .

٣/١/٢ التغيير في طبيعة الوحدة المحاسبية

يحدث هذا النوع من التغيير عند اندماج الشركات أو السيطرة على شركات أخرى بحيث تكون تابعة لها مما يتطلب إعداد تقارير مالية موحدة ، ويعالج هذا التغيير بإعادة تصوير القوائم المالية بأثر رجعي بحيث تغطي كافة السنوات السابقة ، وهذه التغييرات لا تنعكس على الدفاتر والسجلات المحاسبية وإنما يكتفي بعرضها في التقارير المالية المنشورة (علاء أحمد إبراهيم رزق ، ٢٠١٧ : ٨٦) .

٢/٢ توقيت تطبيق معيار محاسبي جديد

عند صدور معيار محاسبي جديد فقد لا يتم تطبيقه فور صدوره ولكن غالباً ما تمنح الشركات فترة حتى يتم تطبيقه والتي تتراوح عادة بين سنتين إلى ثلاث سنوات قبل التطبيق الإلزامي للمعيار ، وتسمح المعايير عادة بالتطبيق المبكر عن الميعاد المحدد للتطبيق الإلزامي ، مما يعطي الإدارة فرصة إختيار التوقيت المناسب لتطبيق المعيار قبل الموعد الإلزامي له وذلك لخدمة وتحقيق منافعها الذاتية (معتر عبد الحميد ، ٢٠١٣ : ١٥٢٤) .

٣/٢ إعادة تصنيف بعض بنود القوائم المالية (الإفصاح المحاسبي)

يمكن للإدارة ممارسة إدارة الأرباح من خلال إعادة تبويب بنود القوائم المالية وعرضها بطريقة معينة للتأثير على الأداء الحقيقي للشركة ، وبعد تصنيف البنود وتبويبها في التقارير المالية من الأساليب غير المؤثرة على صافي الربح ولكن تؤثر على الأجزاء التي تتكون منها تلك القوائم المالية ، وذلك كما يلي :

■ في قائمة التدفقات النقدية : يمكن أن تلجأ الإدارة إلى تصنيف بعض البنود التي ترتبط بأنشطة الإستثمار أو التمويل على أنها مرتبطة بأنشطة التشغيل والعكس بالعكس ، والذي لن يؤثر على الرصيد النهائي للتدفقات النقدية ، وبالتالي إعطاء إنطباع غير حقيقي عن المقدرة الكسبية للمنشأة والتي تعكسها أنشطة التشغيل الفعلية، مثل رسملة فوائد الإقتراض ، وتكاليف البحوث والتطوير على أنها أنشطة إستثمار بدلاً من أنشطة التشغيل مما يؤدي إلى زيادة صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (علي عبد الله أحمد ، ٢٠١١ : ١٠٣٩) .

■ في قائمة الدخل : يمكن للإدارة ممارسة إدارة الأرباح من خلال إعادة تصنيف بعض البنود الظاهرة في قائمة الدخل بنقل بند مصروفات التشغيل إلى مصروفات أخرى لزيادة الأرباح التشغيلية لمقابلة توقعات المحللين الماليين (McVay,S.E., 2006: 504-506) ، كما قد يقوم المديرون أثناء فترات نمو المخزون بتصنيف بعض التكاليف على أنها تكاليف إنتاج بدلاً من تكاليف فترية أو دورية ، مما يؤدي إلى تدنية المصروفات وتعظيم الإيرادات (مارتين بطرس، وآخرون ، ٢٠١٦ : ١٣٢).

■ في قائمة المركز المالي : قد تقوم الإدارة بإدراج بند استثمارات طويلة الأجل ضمن الاستثمارات المتداولة ، ويترتب على ذلك زيادة الأصول المتداولة عن الإلتزامات المتداولة ، بهدف التأثير على رقم صافي رأس المال العامل ونسبة التداول ، وإظهارها بأكبر من قيمتها الحقيقية .

٤/٢ تكوين المخصصات

أي تقدير للمصروفات التي من المتوقع حدوثها تطبيقاً لسياسة الحيطة والحذر ، وتستطيع الإدارة استخدامها في التأثير على الأرباح حيث أن تخفيضها يزيد من الأرباح والعكس صحيح .

في ضوء ما سبق يتضح أن أساليب إدارة الأرباح تنقسم إلى إدارة الأرباح المحاسبية حيث يمكن للإدارة التأثير على الأرباح من خلال استغلال المرونة التي تتيحها المعايير المحاسبية في اختيار أو تغيير السياسات والتقديرات المحاسبية ، وإدارة الأرباح الحقيقية من خلال اتخاذ قرارات إدارية خاصة تتعلق بأنشطة الإنتاج ، وتخفيض بعض المصروفات الاختيارية ، والمبيعات بهدف تعديل المصروفات أو الإيرادات المتوقعة .

رابعاً : الآثار المترتبة على إدارة الأرباح

على الرغم من أن قيام إدارة المنشأة بممارسة إدارة الربحية يمكن أن يحقق لها مكاسب في الأجل القصير ، إلا أنها قد تؤدي إلى مشاكل خطيرة في الأجل الطويل ، وبالتالي يمكن تصنيف الآثار المترتبة على إدارة الأرباح على النحو التالي :

الآثار الإيجابية لممارسات إدارة الأرباح

هناك بعض الجوانب الإيجابية لإدارة الأرباح بالنسبة لبعض الأطراف ، وذلك على النحو التالي :

(محمد سيد حسين محمد ، ٢٠١٠ : ٣٠-٣٢) :

- الملاك :

تؤدي إدارة الأرباح بالزيادة إلى تعظيم أرباح المنشأة وبالتالي تعظيم ثروة الملاك وتعظيم القيمة السوقية لمنشأتهم ، من خلال تعظيم سعر السهم حتى لو ترتب على زيادة الأرباح دفع ضرائب أكثر والتعرض للتكاليف السياسية ، فإن صافي الأثر المتوقع على الملاك في حالة إدارة الأرباح بالزيادة يكون هو الفرق بين المنافع التي يحصل عليها الملاك نتيجة تعظيم الأرباح وبين التكاليف التي يتحملونها والمتمثلة في الضرائب والتكاليف السياسية.

- الإدارة :

تؤدي إدارة الأرباح بالزيادة إلى زيادة المكافآت والحوافز التي ستحصل عليها الإدارة سواء النقدية أو التي في صورة أسهم أو حتى الاحتفاظ بوظائفهم كحد أدنى أو الترقية إلى وظيفة أعلى.

- أصحاب المصالح :

إن إدارة الأرباح بالزيادة لها تأثير متوقع على كل من له علاقة بالوحدة الاقتصادية ، فالعاملون يحصلون على مرتباتهم ومكافآتهم والاستقرار الوظيفي لهم على الأقل في الأجل القصير، كذلك المقرضون يستفيدون من خلال المحافظة على الشروط الشكلية لعقود الدين .

الآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح

في هذا الصدد تشير دراسة (محمد أحمد حنفي ، ٢٠١٠ : ٤٣) إلى أن هناك العديد من الآثار المترتبة على وجود بعض الممارسات الإدارية الخاطئة التي قد تلجأ إليها إدارة المنشأة للتأثير على النتائج والمركز المالي ، حيث قد يؤدي ذلك إلى احتمال تعرض المنشأة مستقبلاً إلى هزات مالية وتشغيلية قد تنتهي بها إلى التعثر والفشل في الأجل الطويل ، وتدهور المركز التنافسي للمنشأة ، كما أن اعتماد أطراف خارجية على التقارير المالية المنشورة والتي قد تحتوي على معلومات مضللة يمكن أن يترتب عليها أضرار لهذه الأطراف.

١- الآثار المترتبة على المنشأة

يوجد العديد من الآثار السلبية التي يمكن أن تتعرض لها المنشأة نتيجة هذه الممارسات وتتمثل فيما يلي : (Clikman, 2003 : 75-76 ؛ محمد محمد إبراهيم مندور ، ٢٠١٦ : ١١٣٢ ؛ أحمد حامد ، وآخرون ، ٢٠٢١ : ٤٦٤ - ٤٦٦) .

١/١ الإخلال بالمعايير الأخلاقية

إن القيام بإدارة الربحية وإن كانت لا تنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح ، فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية ، الأمر الذي يبعث برسالة للعاملين بأن استخدام أساليب الغش والتضليل وتحريف معلومات التقارير المالية هي ممارسات مقبولة ، ويخلق المديرون الذين يتحملون خطر هذه الممارسات مناخاً أخلاقياً يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها ، مما ينعكس بدوره على سلوك المستويات الإدارية التنفيذية ويؤدي إلى ضعف الرقابة الذاتية لديهم .

٢/١ تخفيض قيمة المنشأة

هناك العديد من القرارات التشغيلية التي تتخذها المنشأة بغرض التأثير على الأرباح قصيرة الأجل ، ولكن هذه القرارات يمكن أن تؤثر سلباً على الكفاءة الاقتصادية للمنشأة في الأجل الطويل، فعلى سبيل المثال تقديم الإدارة لبعض التنازلات في شروط البيع خلال الفترة الحالية رغبة منها في زيادة المبيعات قبل نهاية السنة المالية قد يفقدها بعض المكاسب بسبب هذه التنازلات ، بالإضافة إلى أن تأجيل المصروفات الاختيارية مثل مصروفات التدريب والتأهيل، البحوث والتطوير ، مصروفات الإعلان ، ومصروفات الصيانة يمكن أن يؤدي إلى الإضرار بأداء المنشأة والتأثير على أداء العاملين ، أو على أداء الآلات مما

يلحق بالمنشأة خسائر نتيجة عدم وفائها بالتزاماتها مع عملائها ، مما ينعكس على حصتها السوقية مستقبلاً وتخفيض الإنتاجية.

٣/١ إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية

يمكن أن تمارس إدارة الأرباح على مستوى الإدارة الدنيا كما تتم ممارستها على مستوى الإدارة العليا ، حيث يقوم مديرو الإدارات التشغيلية بالتلاعب في البيانات المالية بهدف الحصول على ترقيات أو مكافآت أو تجنب انتقادات الإدارة العليا لهم نتيجة الأداء السيئ ، مما يعني إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا وبالتالي تبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حلول ، الأمر الذي يزيد من تفاقم هذه المشكلات في الأجل الطويل .

٤/١ العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية

تتعرض الشركات التي تقوم بإدارة أرباحها إلى عقوبات اقتصادية وإعادة إعداد قوائمها المالية إذا ما اتضح أنها تقوم بذلك ، حيث فرضت بورصة الأوراق المالية الأمريكية عقوبات صارمة على بعض الشركات الأمريكية التي قامت بإدارة أرباحها ، حيث ألزمتها بإعادة إعداد القوائم المالية واحتساب الأرباح والإعلان عنها للجمهور ، وبالتالي التأثير على مصداقية إدارة تلك الشركات وفقدان الثقة فيها وتعرضها لانتقادات حادة من قبل الصحافة المالية وعزوف المستثمرين عن شراء أسهمها .

٥/١ التأثير السلبي على أداء الأسهم

حيث أن ممارسة إدارة الأرباح سواء تم اكتشافها أو لم يتم سوف يترك تأثيراً سلبياً على أداء الأسهم ، حيث أنه في ظل اكتشافها يحدث رد فعل سلبي من جانب المستثمرين تجاه هذا السلوك مما يؤدي إلى انخفاض أسعار الأسهم ، وفي ظل عدم اكتشافها تظهر سوق المال أسعاراً غير حقيقية للأسهم لا تعبر عن الأداء الحقيقي للشركة وبالتالي ظهور الشركة بأداء مخالف للحقيقة مما قد يعرضها للانهايار مستقبلاً ، أي أن ممارسات إدارة الأرباح يمكن أن تؤثر سلباً على حركة الأسواق المالية في الوقت الحالي والمستقبلي مما ينعكس على الأداء الاقتصادي للمجتمع كلاً.

٦/١ التعثر والفسل المالي في الأجل الطويل

حيث أن ممارسات إدارة الأرباح يمكن أن تؤدي إلى تعرض الشركة لهزات مالية وتشغيلية قد تنتهي بها إلى التعثر والفسل المالي مما يؤثر على بقاء واستمرار الشركة في سوق الأوراق المالية.

٢- الآثار المترتبة على الجهات الخارجية

لا تقتصر الآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح على المنشأة نفسها بل تتعدى ذلك إلى مستخدمي معلومات التقارير المالية مثل المستثمرون والمساهمون ، المقرضون والبنوك وذلك نتيجة اعتماد هذه الجهات على المعلومات غير الموثوقة في اتخاذ بعض القرارات ، حيث أن تضليل مستخدمي القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة من خلال إنتاجها بيانات ومعلومات غير موضوعية يمكن أن يترتب عليه أضرار جسيمة تلحق بهذه الجهات المختلفة ، إذ يمكن أن تقوم هذه الجهات باتخاذ قرارات بشأن تخصيص موارد معينة بالاعتماد على هذه المعلومات غير الموثوقة وغير الملائمة ، ومن الآثار السلبية على الجهات الخارجية مايلي (علي محسن محسون باسردة ، ٢٠١٧ : ٧٦-٧٧) :

- ١- توزيع الثروة بين الأطراف المهمة بالمنشأة حيث يصبح هذا التوزيع في غير صالح الملاك أحياناً وإنما في مصلحة أطراف أخرى ، فقد يحصل المديرون على مكافآت كبيرة لا تتوافق مع الأرباح الحقيقية المحققة .
- ٢- زيادة المخاطر التي يتعرض لها الدائنون نتيجة زيادة توزيعات الأرباح على المساهمين والإدارة والعاملين والضرائب ، كما تزيد المخاطر التي يتعرض لها الملاك نتيجة تآكل رأس المال بسبب توزيعات أرباح وهمية.
- ٣- ينتج عن ممارسات إدارة الأرباح أن تشتمل القوائم المالية على معلومات لا تعكس الأداء المالي الحقيقي للشركة وهو ما يؤدي إلى اتخاذ المستثمرين والأطراف الأخرى لقرارات غير ملائمة مبنية على معلومات مضللة.
- ٤- تؤثر ممارسات إدارة الأرباح على مهنة المراجعة حيث تلقي على مراجع الحسابات مسؤوليات إضافية بشأن ما تقوم به إدارة المنشأة من ممارسات لإدارة الأرباح ، وما يترتب على تلك الممارسات من نتائج مباشرة على أرباح الشركة ونتائج غير مباشرة على حقيقة الأداء المالي للشركة ، والتي أصبح من الواجب أن يشير إليها تقرير المراجعة كأحد مقومات بذل العناية المهنية من جانب المراجع (عزيزة رزق محمود علي ، ٢٠١٩ : ٣١٦) .

مما سبق يتضح أن إدارة الأرباح قد تحقق منافع لإدارة المنشأة في الأجل القصير إلا أنها قد تؤدي إلى مشاكل ومخاطر على المنشأة في الأجل الطويل ، مثل الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للمنشأة وإدخال معايير أخلاقية سلبية تسمح بممارسات مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية ، وبالتالي التأثير على أداء العاملين في جميع المستويات الإدارية وربما على ولائهم للمنشأة ، بالإضافة إلى أن ثقة الممولين في معلومات القوائم المالية لهذه الشركات سوف تتأثر ، الأمر الذي سيزيد من تكاليف الاقتراض وتشدد تلك المؤسسات في شروط منح الائتمان ، هذه بالإضافة إلى اتخاذ قرارات غير صائبة من قبل المستثمرين لاعتمادهم على المعلومات الواردة في القوائم المالية وبالتالي الإضرار بمصالح جهات خارجية لها علاقة بالمنشأة وذلك في ظل غياب معلومات ذات جودة عالية.

خامساً : آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح

أن ممارسات إدارة الأرباح ترجع إلى وجود العديد من الفرص والدوافع والمبررات التي تساعد على ارتكاب مثل هذه الممارسات والتي يمكن الحد منها عن طريق مجموعة من الآليات والتي تتمثل في :

١- المحاسبة القضائية وممارسات إدارة الأرباح

المحاسبة القضائية هي عبارة عن تكامل لمجموعة من مهارات المعرفة المختلفة مثل : المحاسبة والمراجعة والإجراءات التحليلية وتكنولوجيا المعلومات والإحصاء ، والقدرة على تحديد المؤشرات الأساسية لاكتشاف إمكانية حدوث غش أو إحتيال (أحمد حامد، وآخرون ، ٢٠٢١ : ٤٤٤) .

وفي ذات السياق أوضحت دراسة (محمد دفع الله الحسن ، ٢٠١٩ : ٢١٠) أن المحاسبة القضائية لها دور هام في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح من خلال أساليبها وآلياتها وإجراءاتها، وما يقدمه المحاسب القضائي من آراء ومناقشات تحدد ما إذا كان هناك مخالفات متعلقة بممارسة المهنة وإهمال في تطبيق المبادئ المحاسبية ، وتحديد الخسائر التي تتجم هذه المخالفات .

كذلك أوضحت دراسة (أحمد حامد ، وآخرون، ٢٠٢١ : ٤٦٨) أن المحاسبة القضائية لها دور هام في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وذلك على النحو التالي:

- التطبيق السليم لإجراءات وأساليب المحاسبة القضائية يؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- إن قيام المحاسب القضائي بتحليل المعلومات المالية بغرض استخدامها في المحاكم والمنازعات القضائية يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- تساهم المحاسبة القضائية في دعم وتعزيز عمل المراجع الداخلي والخارجي وذلك في إطار العلاقة التكاملية بينهما مما ينعكس على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- ممارسة المحاسب القضائي للشك المهني قد يساعده في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح .
- تقديم المحاسبة القضائية لمعلومات عن مدى إلتزام الشركات بالتشريعات والقوانين قد يحد من إدارة الأرباح.

المشاكل التي تواجه المحاسبة القضائية

هناك العديد من المشاكل والصعوبات التي تواجه المحاسبة القضائية ومن أهمها: (مجدي محمد سامي، ٢٠٠٢ ؛ نجوى أحمد السيدي، ٢٠٠٦)

- نقص الكوادر البشرية المؤهلة لتطبيق المحاسبة القضائية.
- عدم وجود تشريع واضح يتناول الإجراءات الواجب اتباعها عند تطبيق المحاسبة القضائية.
- الاعتماد في كثير من الأحوال على عنصر التقدير والحكم الشخصي للقائم على أعمال المحاسبة القضائية.
- عدم وجود معايير وإرشادات محددة لقيام المحاسب القضائي بتمثيل العميل أمام الجهات القضائية.

ما سبق يتضح أن المحاسبة القضائية تتطلب مزيجاً من المهارات المحاسبية ومهارة التحريات ، للكشف عن المخالفات وممارسات إدارة الأرباح ، كذلك يمكن التغلب على بعض المشاكل التي تواجه المحاسبة القضائية عن طريق إعداد برامج تدريبية تشمل كافة الجوانب المتعلقة بالمحاسبة القضائية ، وضرورة توفير التأهيل العلمي والعملية المناسب للمحاسب القضائي ، والمعايير الملائمة لتطبيق المحاسبة القضائية لتحديد واجبات وحقوق المحاسب القضائي ، فضلاً عن زيادة وعي الشركات والمستثمرين وأصحاب المصالح بأهمية دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

٢- آليات الحوكمة وممارسات إدارة الأرباح

لقد عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD,2004) حوكمة الشركات على أنها النظام الذي تستخدمه المنشأة في عملية الإشراف والرقابة على عملياتها، كما أنها تمثل النظام الذي يتم من خلاله توزيع الحقوق والمسؤوليات على مختلف الأطراف في المنشأة بما في ذلك مجلس الإدارة والمديرين وحملة الأسهم وأصحاب المصالح الأخرى، كما أنها تحدد القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات التي تتعلق بالمنشأة، ومن خلال ما سبق يتم تحديد الآلية التي يتم من خلالها تحديد أهداف المنشأة والوسائل التي تستخدم في تحقيق الأهداف والرقابة عليها.

ولقد ظهرت الحاجة إلى حوكمة الشركات نتيجة اتجاه الكثير من الدول إلى التحول إلى النظم الاقتصادية الرأسمالية ، التي يتم الاعتماد فيها على المنشآت الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة من النمو الاقتصادي ، وما يصاحب ذلك من زيادة حجم تلك المنشآت وانفصال الملكية عن الإدارة ، ومن ثم ضعف آليات الرقابة على تصرفات المديرين (ياسر السيد كساب، عبد الرحمن الرزين، ٢٠٠٩ : ٢٤١).

وأوضحت دراسة (مجدي وائل الكبيحي ، ٢٠١٩ : ١٠٢-١٠٤) أن آليات حوكمة الشركات تتأسس على مجموعة من المعايير والمحددات التي تشكل إطاراً يمكن من خلال تفعيله ضمان الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بشفافية وعدالة ومصداقية ، وفي التوقيت المناسب ، وحماية حقوق أصحاب المصالح وما يترتب عليه من زيادة ثقة المستثمرين ، وأوضحت أن تفعيل آليات حوكمة الشركات لا يمكن المنشأة فقط من كشف ممارسات المديرين التنفيذيين السلبية فحسب بل يمكنها أيضاً من الحد من سلطاتهم في إدارة الأرباح ومن الاستغلال السيئ لأموال المساهمين، والتأثير السلبي لتلك الممارسات على أسعار الأسهم وقيمة المنشأة .

كذلك فإن حوكمة الشركات الجيدة تؤدي إلى تحقيق الحياد والاستقلال لكافة العاملين في المنشأة على مستوى مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والعاملين، وتضمن الاستفادة القصوى من نظم الرقابة الداخلية خاصة فيما يتعلق بالضبط الداخلي وخفض الانفاق، كما أنها تدعم استقلال المراجع الخارجي وضمان عدم تأثره بأي ضغوط من جانب مجلس إدارة المنشأة أو من جانب المديرين التنفيذيين العاملين بها (مجدي محمد سامي، ٢٠٠٩: ١٨٦).

كما أن التطبيق الجيد للحوكمة يساعد في إيجاد مفاهيم ومقاييس شاملة لأداء الشركة ، مما يدعم من قدرتها على الاستمرار والنمو وتحقيق مصالح الأطراف ذات العلاقة ، وذلك لأن تطبيق الحوكمة يؤدي إلى الارتقاء بمستوى أداء الشركة مما يقلل من دوافع مديريها لممارسة إدارة الأرباح ، لأن الشركات التي يكون مستوى أدائها مرتفعاً تمتلك حوافز أقل لممارسة إدارة الأرباح مقارنة بالشركات ذات الأداء المنخفض التي تعاني من خسائر متتالية فإنها ستتوجه إلى تلك الممارسات لتغطية أدائها الضعيف وتقليل خسائرها (مجدي وائل الكبيحي ، ٢٠١٩ : ١٠٥).

ومما لا شك فيه أن آليات حوكمة الشركات تساعد على حماية مصالح المساهمين وكافة الأطراف الأخرى ذوي المصلحة المرتبطين بأعمال المنشأة من خلال إحكام الرقابة والسيطرة على أداء إدارة المنشأة ، وتكون الأرباح المحاسبية أكثر موثوقية عندما يتم السيطرة على الدور الانتهازي للإدارة ، وذلك من خلال استخدام نظم وآليات إشرافية ورقابية جيدة (إقبال عدنان ، عماد محمد ، ٢٠٠٩ : ١٦). وللحوكمة آليات عديدة يمكن من خلالها تحسين عملية الاشراف والرقابة وخاصة من خلال الأدوار التي يقوم بها كل من مجلس إدارة المنشأة ولجنة المراجعة الداخلية فيها، ومن هنا سيتم تناول العلاقة بين آليات حوكمة الشركات المتعلقة بكل من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

١. مجلس الإدارة:

يعتبر مجلس الإدارة أكثر الآليات الداخلية للحوكمة أهمية لأنه يمثل قمة إطار الحوكمة، فالوظيفة الرئيسية لمجلس الإدارة هي التقليل من التكاليف التي تنشأ نتيجة الفصل بين الملكية والإدارة (عبد الرحمن عبد الفتاح محمد، ٢٠١١: ١٠٣). ويتوقف دور مجلس الإدارة في الحد من ممارسات إدارة

الأرباح على مدى كفاءة المجلس، لذلك فإن الدراسات السابقة المتعلقة بهذا المجال ربطت بين ممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة في كفاءة مجلس الإدارة ومن أهمها حجم المجلس واستقلالية المجلس وذلك على النحو التالي:

• حجم مجلس الإدارة:

من العوامل المهمة في فعالية مجلس الإدارة تحديد عدد أعضاء المجلس، حيث يكون لحجم مجلس الإدارة تأثير على دور المجلس في أداء الوظائف الرقابية المنوطة به ، ويمكن التمييز بين اتجاهين فيما يتعلق بتأثير حجم مجلس الإدارة على جودة الأرباح المحاسبية هما (أبو الحمد مصطفى صالح عثمان، ٢٠١١: ٨٦):

الاتجاه الأول: ويفترض أنه كلما زاد عدد أعضاء مجلس الإدارة كلما زادت كفاءة المجلس، بما يسهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، كما أنه يقدم منفعة للمنشأة من خلال ما يتوافر لديه من أعضاء ذوي خلفيات فنية ومهارات مختلفة وتنوع في المستوى التعليمي، فضلاً عن أنه ليس من المحتمل أن يقع تحت تأثير وسيطرة الإدارة التنفيذية نتيجة الرقابة والتقييم الفعال لأدائها، وهذا بدوره يجعل المجلس الكبير أكثر قدرة على تحقيق مصالح المساهمين (Laux and Laux,2009: 869).

الاتجاه الثاني: ويفترض أن زيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة قد يعوق حرية الرأي وتبادل الأفكار بين أعضاء المجلس وإدارة المنشأة، وينعكس ذلك في النهاية على قدرة الأعضاء على تحقيق الرقابة الفعالة على التقارير المالية، بما يتيح الفرصة لإدارة الأرباح ، مما يعني أن مجلس الإدارة الأكبر حجماً أقل فاعلية (Chang and Sun,2008).

• استقلالية مجلس الإدارة:

يتطلب تعزيز استقلال مجلس الإدارة ضرورة أن تكون غالبية أعضاء المجلس من الأعضاء الخارجيين الذين لا يقومون بأية أعمال تنفيذية داخل المنشأة، حيث يفترض أن الأعضاء غير التنفيذيين يكونون أكثر استقلالاً من الأعضاء التنفيذيين أو الداخليين، وذلك نظراً لكونهم بعيدين عن نفوذ وتأثير الإدارة ويتوافر لديهم فرصة أكبر للرقابة وتخفيض احتمالات إدارة الأرباح، ومن ثم جودة ومصداقية معلومات التقارير المالية. وقد أكد دليل حوكمة الشركات المصري ٢٠١٦ على أنه يجب أن تكون أغلبية أعضاء مجلس الإدارة من غير التنفيذيين بينهم عضوين مستقلين على الأقل يتمتعون بمهارات فنية وتحليلية مما يجلب نفعاً للمجلس وللشركة، كما يفضل الفصل بين وظيفة رئيس مجلس الإدارة ووظيفة المدير التنفيذي حتى تتحقق الاستقلالية لمجلس الإدارة.

وقد خلصت دراسة (Beasley,1996) إلى أن المنشأة التي لا تمارس إدارة الأرباح هي المنشأة التي لديها عدد أكبر من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين مقارنة بالمنشآت التي وجد بها غش في تقاريرها المالية من خلال ممارسات إدارة الأرباح، وبالتالي فإن مجلس الإدارة الذي به عدد أكبر من الأعضاء المستقلين يقوم بشكل أفضل بالوظيفة الرقابية وهذا يؤدي إلى جودة التقارير المالية والحد من ممارسات إدارة الأرباح .

وأشار (Dechow,et.al,2003: 369) إلى أن الشركات التي لديها نسبة عالية من الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة تكون أقل تعرضاً للعقوبات المفروضة من قبل هيئة سوق المال الأمريكية، وذلك لسعيهم إلى تحسين سمعتهم فيما يتعلق بقدرتهم وخبرتهم في الرقابة على القرارات الإدارية والرقابة بشكل عام.

٢. لجنة المراجعة:

تشير التقارير واللوائح الصادرة حول حوكمة الشركات إلى أهمية وطبيعة الدور الذي تلعبه لجنة المراجعة، والوظائف التي يجب أن تقوم بها اللجنة حتى تكون آلية فعالة من آليات حوكمة الشركات. وتعتبر عملية الإشراف على إعداد التقارير المالية للمنشأة ودراساتها قبل عرضها على مجلس الإدارة والإدلاء برأيها وتوصياتها بخصوصها من الواجبات الأساسية المنوطة بلجنة المراجعة الداخلية، كما تقوم هذه اللجنة بمتابعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومتابعة عمل المراجع الخارجي.

ولتحقيق استقلالية لجنة المراجعة، فإن اللجنة تختار رئيسها ويتم الموافقة على تشكيلها ومعايير اختيار أعضائها وبرنامج عملها والمقابل المادي لأعضائها ورئيسها، وتكليفها بأداء مهامها بموجب قرار يصدر من مجلس الإدارة. ويتم تشكيل لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين والمستقلين أو من خارج الشركة على أن يكون من بينهم عضو واحد على الأقل ممن لديهم معرفة ودراية بالأمر المالية والمحاسبية (الدليل المصري لحوكمة الشركات، ٢٠١٦: ٢٣).

ويسهم وجود لجان مراجعة قوية في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات، حيث تمثل الرقابة على جودة القوائم المالية الوظيفة الأساسية للجنة المراجعة، وبالتالي يُفترض أنها تستطيع أداء دور كبير في الحد من قدرة الإدارة على إدارة الأرباح، كما أنها تسهم بدور كبير في تحسين جودة ومصداقية التقارير المالية، إذ أنه من خلال مراقبتها لوظائف المراجعة ونظام الرقابة الداخلية تسهم في جعل أنشطة المنشأة أكثر دقة ووضوحاً بالنسبة للمساهمين بما يعني أنها تحمي مصالحهم (أبو الحمد مصطفى صالح عثمان، ٢٠١١: ٨٨). إلا أن هذا الدور للجان المراجعة يمكن أن يتأثر ويشكل كبير بمدى توافر خصائص معينة في لجنة المراجعة، لذا سوف يتم تناول أهم هذه الخصائص وأثرها على الحد من إدارة الأرباح وذلك على النحو التالي:

• استقلالية لجنة المراجعة:

تعتبر استقلالية لجنة المراجعة من أهم التوصيات التي جاءت بها لجنة Blue Ribbon 1999 لتحسين فعالية لجنة المراجعة الداخلية. وقد طالب قانون Sarbanes-Oxley,2002 بضرورة أن يكون جميع أعضاء لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين. كما طالب الدليل المصري لحوكمة الشركات الصادر سنة ٢٠١٦ بضرورة أن تشكل لجنة المراجعة من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين والمستقلين أو من خارج الشركة على أن يكون من بينهم عضو واحد على الأقل ممن لديهم معرفة ودراية بالأمر المالية والمحاسبية دون تحديد هذا العدد.

وقد تم إثبات الأثر الإيجابي لاستقلالية لجنة المراجعة في تحسين عملية إعداد التقارير المالية من خلال دراسات متعددة، حيث أشارت دراسة (Abbott,2004) إلى أن استقلالية لجنة المراجعة تؤدي إلى

خفض احتمال وجود التقارير الاحتيالية. كما أكدت دراسة (إقبال عدنان ، عماد محمد، ٢٠٠٩) على أن هناك علاقة بين استقلالية لجنة المراجعة وممارسات إدارة الأرباح، فاستقلالية لجنة المراجعة تؤدي إلى منع حدوث الممارسات الاحتيالية الأمر الذي يترتب عليه الحد من إدارة الأرباح .

• خبرة أعضاء لجنة المراجعة:

لكي تقوم لجنة المراجعة بمسئولية الرقابة والإشراف على إعداد التقارير المالية والتحقق من جودتها، فإنه يجب على أعضاء اللجنة أن يمتلكوا الخبرة التي تمكنهم من القيام بذلك، ويجب أن تشمل خبرة أعضاء اللجنة الخبرة المالية، والخبرة بآليات الحوكمة، والخبرة بعمليات المنشأة (عبد الرحمن عبد الفتاح محمد، ٢٠١١: ١٠٨). وقد أوصت لجنة Blue Ribbon, 1999 بأن يكون هناك ثلاثة أعضاء على الأقل في لجنة المراجعة لديهم خبرة مالية، إلا أن قانون (Sarbanes-Oxley, 2002) طالب بأن يكون هناك خبير مالي واحد على الأقل في لجنة المراجعة.

وأكدت نتائج العديد من الدراسات وجود علاقة ايجابية بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة وبين جودة التقارير المالية، حيث أظهرت نتائج دراسة (Farber, 2005) أن احتمالية حدوث التلاعب في إعداد التقارير المالية يرتبط بوجود لجنة مراجعة تتصف بخبرة مالية ضعيفة، أما المنشآت التي يتمتع أعضاء لجنة المراجعة فيها بخبرة مالية جيدة فإن إمكانية خضوعها لعملية إعادة صياغة التقارير المالية تكون أقل.

وبينت نتائج العديد من الدراسات السابقة أن خبرة أعضاء لجنة المراجعة فيما يتعلق بعملية إعداد التقارير المالية تؤدي إلى دعم المراجع الخارجي في حال حدوث منازعات بينه وبين الإدارة حول بعض الأمور التي قد تؤثر في مصداقية القوائم المالية، كما أن لجنة المراجعة التي تضم بين أعضائها شخصاً له خبرة مالية تكون أكثر فاعلية في الرقابة على تصرفات الإدارة وتحد من قدرتها في التقرير عن الأرباح بما يحقق مصالحها الخاصة (إقبال عدنان، عماد محمد، ٢٠٠٩: ٢٠).

في ضوء ماسبق يتضح أن الإشراف والرقابة على أداء الشركة من خلال آليات حوكمة الشركات يؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح ومن ثم تحسين جودة التقارير المالية ، وحماية حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذوي العلاقة بالمنشأة.

٣- جودة المراجعة الخارجية وممارسات إدارة الأرباح

تعد جودة المراجعة الخارجية مطلباً أساسياً لكافة الأطراف ذوي العلاقة بالمنشأة ، وذلك لأنها تضيف المزيد من الثقة والمصداقية على التقارير المالية ، ويعد تعريف (De Angelo, 1981:186) لجودة المراجعة من أكثر التعريفات التي لاقت قبولاً عاماً من العديد من الكتاب، حيث عرفت جودة المراجعة بأنها احتمال قيام المراجع باكتشاف التحريف المادي في القوائم المالية والتقرير عنه عند اكتشافه.

ولقد تعددت الدراسات التي تناولت تأثير جودة المراجعة الخارجية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، وذلك من خلال دراسة تأثير بعض العوامل المرتبطة بجودة المراجعة على ممارسات إدارة

الأرباح. وعلى ذلك سوف نعرض في هذا القسم بعض العوامل المؤثرة على جودة المراجعة وتأثير هذه العوامل على ممارسات إدارة الأرباح.

١/٣ المراجعة المشتركة وممارسات إدارة الأرباح

المراجعة المشتركة هي قيام إثنين أو أكثر من مراجعي الحسابات بمراجعة القوائم المالية لشركة العميل والالتزام بآلية الرقابة المتبادلة ، ويشتركان في الجهد المبذول ويقومان بالتخطيط المشترك لعملية المراجعة وتوزيع المهام ، وإصدار تقرير مراجعة واحد يحمل وجهة نظر واحدة ويوقعا عليه سوياً ، ويكونان مسئولين بالتضامن عن المعلومات الواردة بالتقرير (إيمان عبد الفتاح الجمهودي ، ٢٠١٨ : ٣٦٧)

واختلفت آراء الأطراف المهتمة بعملية المراجعة حول المراجعة المشتركة ما بين مؤيد ومعارض لها ، فالمؤيدون يرون أنها تحقق العديد من المزايا ، أما المعارضون يرون فيها بعض السلبيات ، وذلك على النحو التالي :

(أ) الآثار الإيجابية لتطبيق المراجعة المشتركة:

- تجنب الآثار السلبية المحتملة من تغير مراقب الحسابات والمتمثلة في فقد خبرة ومعرفة مراقب الحسابات بطبيعة أعمال الشركة والصناعة التي تنتمي إليها ، مما يؤثر بالسلب على كفاءة وفعالية عملية المراجعة ، حيث أنه في حالة تغير أحد مراقبي الحسابات يظل مراقب الحسابات الأخر في تأدية عمله مما يؤدي إلى الحفاظ على المعرفة بالعميل وتدعيم جودة المراجعة (أحمد أشرف عبد الحميد ، ٢٠١٤ : ١٨٣ ؛ Ratzinger-Sakel et al., 2013: 119 ; Lobo et al., 2017: 119).
- تشير عدة دراسات إلى أن تطبيق المراجعة المشتركة يساعد في تخفيف الضغوط التي تمارسها إدارة الشركات على مراقب الحسابات ومن ثم دعم إستقلالة وتحسين جودة المراجعة ومصداقية مهنة المراجعة ككل (أحمد أشرف عبد الحميد ، ٢٠١٤ : ١٧٢ ؛ Zerni et al., 2012 : 751 ; Marmousez, 2009 : 5 ; et al., 2017 : 119) ، فالمراجعة المشتركة يمكن أن تعزز استقلال المراجع وذلك نتيجة ضعف الترابط الاقتصادي بين المراجع والعميل بسبب تقاسم الأتعاب بين المراجعين ، كما أنها تخفض من خطر التواطؤ بين العميل والمراجع لأنها تتطوي على ثلاثة أطراف بدلاً من إثنين (Zerni et al., 2012 : 734) ، حيث انه من المكلف جداً بالنسبة للشركات محل المراجعة التي ترغب في التلاعب والحصول على تقارير مراجعة إحتيالية أن تدفع لمكتبيين مراجعة معاً في آن واحد ، وهناك صعوبة أن يقبل المكتبين معاً فربما يرفض أحدهما ، وذلك بعكس التأثير على مكتب مراجعة واحد (أحمد ذكي حسين متولي ، ٢٠١٣ : ٤٢٠) .
- أن تطبيق المراجعة المشتركة خاصة الإلزامية تحد من ظاهرة تركيز سوق خدمات المراجعة في مكاتب المراجعة الكبيرة وذلك مقارنة بالمراجعة الفردية (Lesage et al., 2016 ; Ratzinger-Sakel et al., 2013) ، حيث أن المراجعة المشتركة تعمل على تحفيز المنافسة في سوق المراجعة وتنشيط بيئة الممارسة المهنية ، وبالتالي تشجيع الشركات المتوسطة والصغيرة على التوسع والنمو لتعزيز مراكزها وإظهار قدراتها.

وإذا كانت المراجعة المشتركة يمكن أن تساعد في الحد من درجة تركيز السوق فإن ذلك يمكن أن يؤدي بالتبعية إلى نشأة ودعم من يمكن تسميتهم بالصف الثاني في ممارسة المهنة والحد من سيطرة مكاتب المراجعة الأربعة الكبار على السوق، وإذا أصبح السوق أكثر توازناً فإن الأتعاب التي تتحملها الشركات محل المراجعة سوف تصبح أقل ، هذا بالإضافة إلى حصولها على خدمات ذات جودة عالية ومن ثم تصبح عمليات المراجعة أكثر ثقة ومصداقية قبل المتعاملين بالسوق والمستفيدين من خدمات المراجعة ، وهكذا يعد الحد من تركيز سوق المراجعة وإيجاد سوق أكثر توازناً وعدالة في توزيع عمليات وإيرادات المراجعة إحدى إيجابيات المراجعة المشتركة (أحمد أشرف عبد الحميد، ٢٠١٤ : ١٧٢ ، ١٧٥) .

• تعزيز أدوات الرقابة المتبادلة على أداء المراجعين الخارجيين ، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض احتمالات حدوث التواطؤ بين المراجع والعميل (Zerni et al., 2012: 751) ، حيث يجب على كل مراقب حسابات أن يتحقق من مدى ملاءمة إجراءات المراجعة التي يقوم بها المراقب الآخر ، والتأكد من مدى ملاءمة وكفاية أدلة المراجعة التي حصل عليها بما يساعد على تكوين رأي حول القوائم المالية مبني على أساس تقييم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بالاستناد إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها ، ويساعد الإشراف التبادلي على تحسين جودة المراجعة فضلاً عن تعزيز المراجعة المشتركة للشك المهني للمراجع في ضوء مراقبة كل طرف من أطراف عملية المراجعة للطرف الآخر ، وبالتالي كل مراجع سيكون لديه تحدي إضافي وهو ما يعزز الشك المهني للمراجع أثناء فحص العمل الذي تم إنجازه بواسطة المراجعين الآخرين (EC, 2011) ، يضاف إلى ذلك حرص كل مراجع على العمل على اكتشاف أية أخطاء أو مخالفات تقادياً لحرصه قد يتعرض له إذا ما تم اكتشافها من قبل الطرف الآخر ، وبالتالي فإن المراجعة المشتركة يمكن أن تكون دافعاً لكل منهم لأداء الأعمال المنوطة به بأعلى مستوى أداء مهني ممكن (أحمد أشرف عبد الحميد ، ٢٠١٤ : ١٨٥).

• تحسين جودة المراجعة من خلال اشتراك أكثر من مكتب للمراجعة معاً يتبادلون الخبرات فيما بينهم ويعملون على تطبيق أفضل لإجراءات المراجعة خاصة مع توافر الخبرة والمعرفة الكافية عن العميل .

• التقليل من عبء مسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الغش والتقرير عنه وتحسين جودة الحكم المهني ، حيث تعطي المراجعة المشتركة الإلزامية ضمانة لتفعيل جلسات العصف الذهني وتحسن التنسيق بين مراقبي الحسابات بالإضافة إلى سهولة الاتصال وتبادل الأفكار ومناقشة النتائج ، مما ينعكس على دقة تقديرات مخاطر الغش في القوائم المالية ومن ثم تحسين جودة المراجعة مقارنة بالمراجعة الفردية (حنان محمد إسماعيل يوسف ، ٢٠١٥ : ٤٥٨).

• خلال مرحلة تخطيط عملية المراجعة يتم تحديد أو تشكيل فريق العمل بحيث يتضمن جميع الخبرات والمهارات المناسبة ، ولا شك إن اشتراك مراجعين في القيام بعملية المراجعة يتيح الفرصة لاختيار فريق أكثر خبرة وكفاءة منه في حالة المراجعة الفردية، بالإضافة إلى وجود مستوى أعلى وأفضل من الإشراف على تنفيذ إجراءات المراجعة ، كما أن التقرير الصادر عن المراجعة المشتركة يكون أفضل وأقوى حيث أنه يصدر عن مجموع خبرات المراجعين وتلك الخبرات أكبر من خبرة مراجع واحد فقط (أحمد أشرف عبد الحميد ، ٢٠١٤ : ١٧٢ ، ١٨٤).

(ب) الآثار السلبية لتطبيق المراجعة المشتركة :

على الرغم من تعدد الآثار الإيجابية التي أقرتها مجموعة من الدراسات لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة ، إلا أن هناك مجموعة أخرى من الدراسات نظرت بعين النقض إلى تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على أنه قد يؤثر سلباً على جودة المراجعة ومن هذه الانتقادات ما يلي:

- يعد ارتفاع تكلفة عمليات المراجعة المشتركة أحد أبرز الاعتراضات التي تحول دون القيام بعمليات المراجعة المشتركة ، فالأتعاب المدفوعة لمراجعين تتجاوز بشكل جوهري ما يدفع لمراجع واحد فقط (أحمد أشرف عبد الحميد ، ٢٠١٤ : ١٨٥ ؛ منى محمد علي، ٢٠١٧ : ١١٦٩ ؛ موسى نايف ، ٢٠١٨ : ٦٥٤ ؛ Velte & Azibi, 2015: 532) ، في حين أوضحت دراسة (أحمد ذكي حسين متولي، ٢٠١٣ : ٤٢٢) أن اشتراك اثنين من مراجعي الحسابات في تنفيذ عملية المراجعة يعني تقاسم أتعاب المراجعة وليس زيادتها، لأن الجهد المبذول في ظل المراجعة الفردية يتم تقسيمه بين مراجعي الحسابات القائمين بتنفيذ عملية المراجعة المشتركة.
- قد تؤدي المراجعة المشتركة إلى ظهور ما يعرف بمشكلة الإنقاع المجاني أو الاتكالية والتي تنتج عن افتراض كل مراقب حسابات من المشاركين في تنفيذ عملية المراجعة المشتركة أن مراقب الحسابات الآخر قد صمم اختباره الأساسية لاكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية ، الأمر الذي يترتب عليه اعتماد كل مراقب على جهد المراقب الآخر وهو ما يؤثر سلباً على جودة المراجعة (Deng et al., 2014: 1032).
- أن ظروف المنافسة بين مكاتب المراجعة يجعل من الصعب التعاون وتبادل الأراء والمعلومات بين المراجعين مما يؤدي إلى التأثير سلباً على جودة العمل، وهذه المنافسة قد تدفع كلاً منهم إلى محاولة زيادة حصته السوقية وربما في بعض الأحيان محاولة كسب رضا الإدارة وجعله أكثر قبولاً لديها من الآخر ، مما يتيح الفرصة أمام الإدارة لممارسة ما يعرف بـ تسوق أو شراء الرأي والتواطؤ مع أحد مراجعي الحسابات للتأثير على رأيه ، وهو ما ينعكس سلباً على استقلال المراجع وبالتالي على جودة المراجعة (Zerni et al 2012 : 752 ; Lobo et al., 2013: 2).
- قد يحدث اختلاف أو تعارض في الرأي بين المراجعين المشتركين يحول دون الوصول إلى رأي موحد بينهما لكتابة التقرير النهائي لعملية المراجعة والذي لا بد من التوقيع عليه من كليهما، لا سيما أن معايير المحاسبة واختلاف البدائل المحاسبية والتي تتضمن أوجه عديدة تعتمد على التقدير المهني للمراجع ، وبالتالي عدم التوصل إلى رأي موحد بين المراجعين في بعض الحالات (Baldauf & Steckel, 2012 : 10 ; EC, 2011).
- قد يتحول تفعيل مدخل المراجعة المشتركة إلى عملية شكلية ، ففي حالة اشتراك نفس ثنائي مراجعي الحسابات في مراجعة نفس العملاء قد يحدث بينهما اتفاق غير رسمي ، حيث يقوم كل واحد منهما بمراجعة القوائم المالية لعدد من العملاء بشكل فردي ثم يقوم الطرف الآخر بالتوقيع معه على تقرير المراجعة دون المشاركة الفعلية في عملية المراجعة ، وبالتالي تتحول المراجعة المشتركة إلى مراجعة فردية (Piot,c., 2007: 164).

وتأسيساً على ما تقدم ترى الباحثة أن تطبيق مدخل المراجعة المشتركة له مردود إيجابي على جودة المراجعة واستقلال المراجع وتدعيم الرقابة المتبادلة والتشاور وتبادل الخبرات بين مراجعي الحسابات ، أما فيما يتعلق بالانتقادات الموجهة لمدخل المراجعة المشتركة فإن حسن اختيار فريق عمل المراجعة المشتركة والمهام بشكل كاف بالمهام والمسئوليات ، بالإضافة إلى وجود آلية واضحة لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة وكيفية توزيع المهام وكيفية أداء عملية المراجعة ، ووضوح مسئولية المراجع مع مراعاة المتطلبات الأخلاقية ومقتضيات الاستقلالية قد يؤدي إلى النتائج المرجوة من تطبيق مدخل المراجعة المشتركة وتحسين جودة عملية المراجعة.

وقد تباينت نتائج الدراسات السابقة حول العلاقة بين مدخل المراجعة المشتركة وممارسات إدارة الأرباح ، حيث قامت دراسة (يحيى بن علي الجبر ، ناصر بن محمد السعدون، ٢٠١٤) باختبار جودة أرباح الشركات السعودية التي تراجع بواسطة مراجعين اثنين، وهل يسهم وجود مراجعين اثنين بدلاً من مراجع واحد في تحسين جودة المراجعة وتعزيز استقلالهما في مواجهة العميل. وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود تأثير للمراجعة المشتركة على ممارسات إدارة الأرباح، كما توصلت الدراسة إلى عدم وجود تأثير للمراجعة المشتركة على ممارسات إدارة الأرباح حتى مع مشاركة مكاتب المراجعة الكبرى في تنفيذ المراجعة المشتركة.

في حين أكدت دراسة (Francis, et. al., 2009; Ittonen & Tronnes, 2015; Zerni et. al., 2012 ؛ صالح أبو الحمد مصطفى ٢٠١٥ ؛ محمود عرابي عزب ، ٢٠١٧) على أن تطبيق المراجعة المشتركة من خلال المشاركة بين إثنين من مراجعي الحسابات المنتمين إلى مكاتب المراجعة الأربعة الكبار يؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ولقد أوردت اللجنة الأوروبية العديد من الأهداف التي طمحت إلى تحقيقها من خلال تطبيق المراجعة المشتركة ، والتي تعزز من ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح في عمليات المراجعة وتحسن من كفاءة وفعالية عملية المراجعة وقدرتها في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، حيث أن الاستعانة بأكثر من مراجع للحسابات له العديد من المزايا ، والتي سوف تنعكس على جودة المراجعة بشكل عام وممارسات إدارة الأرباح ، حيث تساعد المراجعة المشتركة على تحسين نوعية عمل مراجعي الحسابات وذلك بسبب تنوع الخبرات والمهارات لدى المراجعين الأمر الذي يساعد في الحد من ممارسات إدارة الأرباح .

٢/٣ التخصص الصناعي للمراجع وممارسات إدارة الأرباح :

يقصد بالتخصص الصناعي للمراجع الحسابات قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي واحد، بما يتضمنه ذلك من تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت في نفس القطاع وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات. وقد اعتمدت الدراسات السابقة على مدخلين لقياس التخصص الصناعي للمراجع الحسابات وهما:

– **مدخل الحصة السوقية:** ووفقاً لهذا المدخل يصنف مكتب المراجعة على أنه متخصص صناعي من خلال الحصة التي يحصل عليها من إجمالي خدمات المراجعة المؤداة داخل الصناعة التي ينتمي إليها هذا المكتب (عبد الله عبد العظيم هلال، ٢٠٠٨: ١٠٤).

– مدخل حصة المحفظة: ووفقاً لهذا المدخل يتم النظر إلى مكاتب المراجعة باعتبارها متخصصة في الصناعة التي تحصل منها على غالبية إيراداتها كنسبة من إجمالي إيرادات المراجعة ككل، حيث يأخذ هذا المدخل في الاعتبار التوزيع النسبي لخدمات المراجعة والأتعاب التي يتقاضاها مكتب المراجعة بين العديد من القطاعات الصناعية (آمال محمد محمد عوض، ٢٠٠٦: ٧٧).

وقامت العديد من الدراسات السابقة بتحليل العلاقة بين التخصص الصناعي وممارسات إدارة الأرباح ، وتشير نتائج هذه الدراسات بشكل عام إلى أن جودة المراجعة ترتبط إيجابياً بالتخصص الصناعي للمراجع، حيث تقوم المكاتب المتخصصة بمراجعة أكثر جودة من غير المتخصصة، فالخبرة والمعرفة المتراكمة لديها تمكنها من تحديد ومعالجة الأمور والمشكلات الخاصة بالصناعة أو القطاعات ذات الصلة، وما يتبع ذلك من تطويرها لمنهجية أفضل لمراجعة الحسابات تساعدها على أداء مراجعة ذات جودة أعلى لتجنب فقد السمعة التي تتمتع بها (يحيى بن علي الجبر، ٢٠١٢: ١٥).

وقد توصلت دراسة (Balsam,et.al,2003: 74) إلى أن هناك علاقة عكسية بين التخصص الصناعي للمراجع وممارسات إدارة الأرباح ، حيث أظهرت نتائج الدراسة أن الشركات التي تتم مراجعتها من قبل المكاتب المتخصصة تقوم بممارسة وتطبيق الاستحقاق الاختياري بدرجة أقل من الشركات التي تتم مراجعتها بمعرفة المكاتب غير المتخصصة. كما أظهرت دراسة (Carcello and Nagy,2004: 651) وجود حالات أقل من الغش في الشركات التي تراجع من قبل المكاتب المتخصصة. أيضاً أكدت دراسة (علام محمد موسى حمدان، ٢٠١٢: ٢٩٣) على وجود علاقة عكسية بين تخصص المراجع في نشاط العميل وممارسات إدارة الأرباح ، حيث يكون المراجع أقدر على فهم نشاط الشركة وضبط عملياتها، وتخفيض قيمة الاستحقاقات غير العادية في أرباحها.

مما سبق يتضح أن التخصص الصناعي للمراجع يمثل مدخلاً للتمييز والارتقاء بالخدمات التي يقدمها ، ومن ثم تعزيز مصداقية القوائم المالية، بالإضافة إلى أن الإلمام الكامل لطبيعة نشاط العميل يساعد المراجع على سرعة اكتشاف مواطن الخلل ومن ثم الحد من الممارسات الخاطئة لإدارة العميل.

٣/٣ مراجعة النظر وممارسات إدارة الأرباح

عرفت دراسة (أسامه إميل أمير، ٢٠١٩ : ٣٤) ، مراجعة النظر بأنها "مراجعة أعمال أحد مكاتب المراجعة بمعرفة بعض خبراء المهنة من أعضاء النقابات أو الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة والمراجعة وذلك للتأكد من تطبيق الرقابة النوعية (رقابة الجودة) ، وتطبق عادة عملية مراجعة النظر عن طريق مراجع النظر والذي يتم اختياره من قبل الجهة المنظمة للمهنة داخل الدولة ، وقد يعاونه فريق عمل متخصص حسب الحاجة وبعد الانتهاء من عملية مراجعة النظر يصدر المراجع تقريراً بالنتائج والتوصيات يقدمه إلى لجنة مختصة بهذا الشأن لمتابعة إصدار التقرير".

وأشارت دراسة (إبراهيم عوض محمد ، ٢٠١٧ : ٣٣) إلى أن مراجعة النظر تعد "أحد الاتجاهات الحديثة التي تقدمها مكاتب المراجعة ، وهي عبارة عن مراجعة ند من قبل ند أو زميل من قبل زميل بشرط أن يكون للمكتب القائم بعملية المراجعة الزميل أعضاء يتمتعون بقدر من التأهيل العلمي والعملية مقارنة بأعضاء المكتب محل الفحص من أجل أن تتم عملية المراجعة بمستوى عال من الجودة،

وعدم تقديم بيانات مضللة لا تلبى احتياجات الأطراف ذوي العلاقة بالمكتب ومن ثم الحفاظ على سمعة ومكانة مهنة المراجعة .

حيث تعد مراجعة النظر أداة لتقويم الأداء والتحقق من أن التخطيط لعملية المراجعة وتنفيذها وإعداد التقرير قد تم في ضوء المعايير والمتطلبات المهنية لأداء العمل الرقابي والتأكد من جودة المراحل التي تمر بها عملية المراجعة ابتداء من مرحلة تخطيط المراجعة وتنفيذ الإجراءات وتجميع أدلة الإثبات وإعداد التقرير وذلك على النحو التالي : (سعود جايد مشكور ، ٢٠١٩ : ٤-٥)

- التحقق من أن عملية المراجعة قد تم تنفيذها بواسطة أشخاص يتمتعون بالمهارة المناسبة.
- التحقق من الالتزام بمعايير الاستقلالية والموضوعية والحياد والبعد عن التحيز في تنفيذ عملية المراجعة.
- التحقق من أنه قد تم التخطيط لعملية المراجعة وفق المعايير المهنية.
- التحقق من بذل المراجع للعناية المهنية الواجبة .
- التحقق من تنظيم أوراق العمل واستيفائها للشروط الشكلية والفنية .
- التحقق من توافر الإشراف المناسب على أعمال المراجعة وحل الخلافات التي المراجع أولاً بأول.

كذلك أوضحت دراسة (سعود جايد مشكور ، ٢٠١٩ : ٥) أن مراجعة النظر تعد أداة تساعد على تحسين العلاقة مع العملاء من خلال إضفاء مزيد من الدقة أثناء أداء عملية المراجعة، مما يزيد من الثقة المتبادلة ، والارتقاء بمستوى المهنة والنهوض بها ، وتحديد مدى التزام مكتب المراجعة بالقوانين وشروط العقود المبرمة مع العميل ، ومدى تطبيق المعايير المهنية التي يضعها المكتب لتنظيم عمله ، وبالتالي تقليل احتمالية التعرض للالتزامات والمشاكل القانونية والمهنية ، من خلال التخطيط السليم وتوزيع المساعدين بالشكل الملائم والإشراف عليهم.

وبالتالي يتضح أن أسلوب مراجعة النظر يؤدي إلى تحسين أداء مراجعي الحسابات وتنفيذ عملية المراجعة وفق مستوى مرتفع من الجودة ، وبالتالي تحسين سمعة مكاتب المراجعة وتخفيض احتمال التعرض للنقاضي ، نظراً لأن أسلوب مراجعة النظر يتضمن إجراء مقابلات مع العاملين بمكتب المراجعة وفحص أوراق المراجعة والتقارير التي أصدرها مكتب المراجعة.

كذلك أوضح (Engles, 2011 : 1) أن مراجعة النظر تعد أداة لتحسين جودة المراجعة وإضفاء الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية ، وتعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية والتلاعب في الأرباح .

ومن ثم ترى الباحثة إن مراجعة النظر يمكن أن تدعم الجهود المبذولة لتحسين جودة المراجعة ومن ثم الحد من ممارسات إدارة الأرباح وذلك على النحو التالي:

- تساعد مراجعة النظر في تحسين جودة المراجعة ومن ثم الحد من ممارسات إدارة الأرباح، حيث أنها تجعل المراجع أكثر حرصاً على استكمال كل إجراءات المراجعة خلال المراحل المختلفة لعملية المراجعة.

- في ظل مراجعة النظرير يحرص مكتب المراجعة على التحسين المستمر للأداء للحصول على شهادة باجتياز مراجعة النظرير وبالتالي حسن سمعة المكتب بين مكاتب المراجعة.
- تساعد مراجعة النظرير على تنفيذ أعمال المراجعة بكفاءة وفعالية، حيث يحرص مكتب المراجعة على ضرورة التكامل والاتصال بين المراجعين لتنفيذ أعمال المراجعة بكفاءة وفعالية.
- تساعد مراجعة النظرير في تضيق الفجوة الناتجة عن انخفاض أداء المراجعين عن المستوى المطلوب وبالتالي تدعيم جودة المراجعة ، حيث يحرص كل مكتب من مكاتب المراجعة على زيادة فعالية إجراءات المراجعة ومزاولة المهنة بمستوى مرتفع من الجودة ومن ثم الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- تفيد مراجعة النظرير في إخضاع كل مكتب من مكاتب المراجعة لقواعد وآليات معيارية محددة ببرنامج مراجعة النظرير وبالتالي تحسين جودة المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- إن تطبيق مراجعة النظرير يؤدي إلى إستقلال أعضاء مكاتب المراجعة وبالتالي تحسين جودة المراجعة ومن ثم الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- إن تطبيق مراجعة النظرير يحتم على مكاتب المراجعة بذل العناية المهنية الواجبة وبالتالي تحسين جودة المراجعة ، وبالتالي زيادة قدرة المراجع على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.
- إن تطبيق مراجعة النظرير يؤدي إلى ضمان الإلتزام بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني وبالتالي تحسين جودة المراجعة ومن ثم الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- إن تطبيق مراجعة النظرير يهدف إلى المحافظة على تقديم خدمات مراجعة ذات جودة عالية وعدم السماح بتدني مستوى فعالية نظام رقابة الجودة المعتمد في مكتب المراجعة ومن ثم الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- إن تطبيق مراجعة النظرير يساعد على تشجيع المراجعين على تحدي أنفسهم حول ما إذا كان يمكنهم إنجاز المزيد لتعزيز جودة المراجعة ومن ثم الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- إن تطبيق مراجعة النظرير يدعم الرقابة الذاتية لأعضاء مكتب المراجعة وبالتالي تحسين جودة المراجعة ومن ثم الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

نتائج البحث

أسفر البحث عن مجموعة من النتائج أهمها :

- (١) إتفاق العديد من الدراسات على مفهوم إدارة الأرباح من حيث المضمون ، ولكن اختلفت من حيث التعبير عنها حيث ركز البعض على الهدف منها في حين ركز البعض الآخر على الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح والهدف منها .
- (٢) هناك عدة دوافع لممارسات إدارة الأرباح ومنها الوفاء بشروط الدين ، وتعظيم مكافآت الإدارة في حالة إعتماها على ما يتم تحقيقه من أرباح ، والأمان الوظيفي من حيث الاستمرار في مناصبها ، وتحسين قيمة المنشأة ، بالإضافة إلى تخفيض العبء الضريبي وتجنب التكاليف السياسية .
- (٣) تتمثل أساليب إدارة الربحية في الأسلوب المحاسبي والذي يعتمد على المرونة التي تتيحها المعايير المحاسبية ، والأسلوب الحقيقي من خلال التحكم في توقيت حدوث بعض الأنشطة أو العمليات .

٤) تؤدي إدارة الربحية إلى مخاطر تظهر في الأجل الطويل منها الإضرار بالكفاءة الإقتصادية، وإدخال معايير أخلاقية سلبية ، وتخفيض قيمة المنشأة ، والإبقاء على المشاكل بدون تصحيح فضلاً عن العقوبات الإقتصادية وإتخاذ قرارات غير صائبة من قبل المستثمرين ، على الرغم من تحقيقها منافع لإدارة المنشأة في الأجل القصير .

٥) يمكن تقييد ممارسات إدارة الأرباح والحد منها عن طريق مجموعة من الآليات والتي تتمثل في المحاسبة القضائية ودورها في منع الاحتيال والغش والحد من ممارسات إدارة الأرباح، وكذلك تفعيل آليات حوكمة الشركات من حيث وجود لجان المراجعة وتفعيل الدور الرقابي للمساهمين والإشراف على عمليات التدقيق ومقاومة ضغوط وتدخلات الإدارة ، دور المراجعة المشتركة كآلية للرقابة المتبادلة في دعم استقلالية المراجع ودعم الثقة في التقارير المالية والحد من ممارسات إدارة الأرباح ، فضلاً عن دور مراجعة النظير في تحسين جودة المراجعة ومن ثم الحد من ممارسات إدارة الأرباح .

توصيات البحث :

في ضوء ما أسفر عنه البحث من نتائج ، توصي الباحثه بما يلي :

- ١) العمل على إيجاد آليات فعالة لتعزيز استقلالية مجالس إدارة الشركات.
- ٢) تعزيز استقلالية لجان المراجعة من خلال زيادة عدد الأعضاء غير التنفيذيين في اللجنة لما لذلك من أثر إيجابي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- ٣) تفعيل دور لجان المراجعة ومجلس الإدارة في مجال الرقابة على أداء الإدارة ، واكتشاف مدى قيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح ودوافعها وأثر تلك الممارسات على جودة التقارير المالية.
- ٤) ضرورة قيام الهيئات المحاسبية بوضع مجموعة من العقوبات وتنفيذها على الشركات التي يتم اكتشاف قيامها بممارسة إدارة الأرباح والإعلان عن تلك العقوبات.
- ٥) إصدار معيار لتنظيم تطبيق المراجعة المشتركة، يحدد مسؤوليات مراجعي الحسابات القائمين بالمراجعة المشتركة، وكيفية التعاون بين مراجعي الحسابات وذلك وصولاً إلى مستوى عال من الجودة، وكيفية تقسيم العمل، وسياسات حل الخلاف بين المراجعين للوصول إلى رأي موحد.
- ٦) ضرورة تفعيل أسلوب مراجعة النظير كأسلوب رقابي يهدف إلى تحسين جودة المراجعة ومن ثم الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- ٧) أهمية سن التشريعات الرقابية التي تتيح الرقابة على مكاتب المراجعة ، وتقييم أدائها مما يشجع على بذل العناية المهنية الواجبة وتحسين جودة المراجعة.

نقاط مقترحة لبحوث مستقبلية :

- ١) اختبار العلاقة بين أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة وممارسات إدارة الأرباح.
- ٣) دراسة أثر التنظيم المهني والتشريعي لمدخل المراجعة المشتركة في تحسين جودة المراجعة.
- ٤) أثر مراجعة النظير في الارتقاء بمستوى المهنة من وجهة نظر المراجعين.

مراجع البحث

أولاً : المراجع باللغة العربية:

١. إبراهيم عبد الكريم فياض الجالودي، (٢٠١٥)، " دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات لإدارة الأرباح في التهرب الضريبي: دراسة حالة في المملكة الأردنية الهاشمية"، رسالة دكتوراه ، كلية الدراسات العليا ، جامعة أم درمان الإسلامية.
٢. إبراهيم عوض محمد إدريس ، (٢٠١٧)، " مراجعة النظير ودورها في تقليل مخاطر المراجعة : دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي ومكاتب المراجعة بولاية الخرطوم"، رسالة ماجستير ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين.
٣. أبوالمحمّد مصطفى صالح عثمان ، (٢٠١١) ، "تموذج مقترح لقياس جودة الأرباح المحاسبية وأثرها على قرارات الاستثمار في سوق الاوراق المالية - دراسة نظرية وتطبيقية"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة - جامعة جنوب الوادي.
٤. أحمد أشرف عبد الحميد ، (٢٠١٤)، " المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة : دراسة ميدانية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد ٣٨، العدد الرابع ، ٢١٩-١٦٥.
٥. أحمد جمعة أحمد رضوان ، (٢٠١٣)، " أثر جودة المراجعة على أساليب إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة ، المجلد ٣٧، العدد الثالث ، ٤١٩-٣٤٧.
٦. أحمد حامد محمود عبد الحليم ، وآخرون ، (٢٠٢١) ، " دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح : دراسة تطبيقية مقارنة "، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة ، جامعة بني سويف ، المجلد ١٠ ، العدد الثالث، ٥٥٨-٤٢٥.
٧. أحمد ذكي حسين متولي، (٢٠١٣) ، " قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة (Joint Audit) على أسعار الأسهم - دليل من البورصة المصرية "، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الرابع، ٤٥٩-٤٠١.
٨. أحمد سليم محمد ، (٢٠١٨) ، " علاقة المراجعة المشتركة والمراجعة المزدوجة بجودة الأرباح - دراسة تطبيقية "، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، السنة الثانية والعشرون ، العدد الأول ، الجزء الثاني ، ٩٠٢-٨٦٩.
٩. أحمد محمد أحمد حماد، (٢٠١٧)، " أثر استخدام الأنشطة الحقيقية لإدارة الأرباح REM على الأداء التشغيلي اللاحق للشركات المصرية: دراسة تطبيقية" ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد ٢١ ، العدد الأول ، ٦٢-١٠.
١٠. أسامة إميل أمير ، (٢٠١٩)، " دور اتحاد المحاسبين العرب في تطبيق مراجعة النظير: رؤية مقترحة "، مجلة المال والتجارة ، نادي التجارة، العدد ٦٠١، مايو ، ٣٩-٢٨.
١١. إقبال عدنان الشريف ، عماد محمد أبو عجيبة ، (٢٠٠٩)، " العلاقة بين جودة الأرباح والحاكمية المؤسسية "، المؤتمر العلمي الدولي السابع، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء الخاصة.
١٢. الدليل المصري لحوكمة الشركات الصادر عن مركز المديرين المصري بالهيئة العامة للرقابة المالية، الإصدار الثالث، أغسطس ٢٠١٦.

١٣. الهادي آدم محمد، مصطفى هارون، (٢٠١٦)، " المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بسوق المال في الخرطوم"، مجلة المستنصرية للدراسات العربية والدولية، العراق ، العدد ٥٥، ٢٠٤-٢٥٥.
١٤. آمال محمد محمد عوض ، (٢٠٠٦)، "دراسة واختبار أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية، مجلد ٤٣، العدد الثاني، ص ٥٧-١١٦.
١٥. أماني أحمد وهبه يوسف ، (٢٠١٩) ، " بيان دور المراجعة المشتركة في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح بالتطبيق على الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج ، المجلد ٣٣، العدد الرابع، ٨٤-١١٢.
١٦. إيمان عبد الفتاح حسن قرني الجمهودي، (٢٠١٨)، " دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة وتضييق فجوة توقعات المراجعة : دراسة ميدانية "، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة ، كلية التجارة ، جامعة كفر الشيخ ، العدد الخامس، ديسمبر، ٣٦٣-٣٩٧.
١٧. حنان محمد إسماعيل يوسف ، (٢٠١٥) ، "أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على كفاءة مراقب الحسابات في الكشف والتقرير عن الغش في القوائم المالية"، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد ١٩ ، العدد الثاني ، يوليو ، ٣٣٩-٤٨٨.
١٨. خالد محمد موسى اللوزي، (٢٠١٣)، " أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم (دراسة اختبارية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان)"، رسالة ماجستير ، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.
١٩. راضي حسن إسماعيل حسين ، (٢٠١٦) ، " ضوابط مرونة تطبيق معايير المحاسبة المصرية ذات الصلة بنتائج الأعمال للحد من مخاطر إدارة الربحية - دراسة تحليلية ميدانية"، رسالة ماجستير ، كلية التجارة - جامعة أسيوط.
٢٠. سعود جايد مشكور ، وعد هادي عبد الحساني ، علي عباس كريم ، (٢٠١٩)، " أثر مراجعة النظر على رقابة جودة التدقيق في ظل أنظمة وقوانين المهنة المحلية " ، مؤتمر كلية شط العرب المشترك مع كلية الإدارة والاقتصاد.
٢١. سمير كامل محمد عيسى ، (٢٠٠٨) ، " أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية ، المجلد ٤٥ ، العدد الثاني ، يوليو ، ١-٤٧.
٢٢. عبد الرحمن عبد الفتاح محمد، (٢٠١١)، "تمودج مقترح لقياس أثر آليات الحوكمة على جودة الأرباح المحاسبية بالقوائم المالية لشركات المساهمة المصرية - دراسة ميدانية"، المجلة العلمية لكلية التجارة - جامعة أسيوط، العدد الخمسون، يونيو، ص ٩٥-١٤٩.

٢٣. عبدالله عبدالعظيم هلال، (٢٠٠٨)، "تأثير التخصص الصناعي لمكتب المراجعة على الحد من ممارسات إدارة الأرباح مع دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا، المجلد الثالث، ص ٨٣-١٥٠.
٢٤. عزيزة رزق محمود علي، (٢٠١٩)، " أثر التحفظ المحاسبي غير المشروط على ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية في مصر"، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، المجلد ١٠، العدد الثالث، الجزء الثاني، ٢٩٠ - ٣٤٢.
٢٥. علاء أحمد إبراهيم رزق، (٢٠١٧)، " مدخل مقترح لاستخدام المراجعة الاستقصائية القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح"، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢١، العدد السابع، ديسمبر، ٥٠-١٤١.
٢٦. علام محمد موسى حمدان، (٢٠١٢)، "العوامل المؤثرة في جودة الأرباح: دليل من الشركات الصناعية الأردنية"، **مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية**، كلية العلوم الإدارية والمالية، الجامعة الأهلية، المنامة، المجلد العشرين، العدد الأول، ص ٢٨٥-٣٠١.
٢٧. علي عبد الله أحمد شاهين، (٢٠١١)، "إدارة الأرباح ومخاطرها في البيئة المصرفية : دراسة تحليلية تطبيقية على المصارف الوطنية الفلسطينية"، **مجلة الجامعة الخليجية**، قسم العلوم الإدارية والمالية، المجلد ٣، العدد الرابع، يوليو، ١٠٣٠-١٠٦٧.
٢٨. علي محسن محسون باسردة، (٢٠١٧)، " العوامل المحددة لموقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة في اليمن"، رسالة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
٢٩. علي محمود الهريدي، (٢٠١٥)، "تأثير المراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على البنوك المصرية المقيدة في بورصة الأوراق المالية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد ٥٢، العدد الأول، ١١١-١٥٤.
٣٠. غزالي وزينب، (٢٠١٨)، " دور الحوكمة في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، رسالة دكتوراه، جامعة فرحات عباس - سطيف - الجزائر.
٣١. فواز سفير القثامي، توفيق بن عبد المحسن الخيال، (٢٠١٠)، " إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية - دراسة تطبيقية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد ٤٧، العدد الأول، يناير، ٢٤٠-٣٠٩.
٣٢. مارتين بطرس القس إسحق، برنس ميخائيل غطاس، إيمان فتحي أحمد، (٢٠١٦)، " أساليب إدارة الأرباح عند تقييم المخزون السلعي بين معيار المحاسبة المصري رقم (٢) والقانون الضريبي الساري"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد الستون، يونيو، ١٢٥-١٤٨.

٣٣. مجدي محمد سامي، (٢٠٠٢)، " دور المحاسبة القضائية في تشخيص واكتشاف عمليات الاحتيال والخداع المالي - دراسة ميدانية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق، المجلد ٢٤، العدد الأول، يناير، ١٣٥-١٧١.
٣٤. -----، (٢٠٠٩)، "دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية، مجلد ٤٦، العدد ٢، الجزء الثاني، ص١٦٧-٢١٠.
٣٥. مجدي محمود علي مرعي، (٢٠١٩)، " دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية في القوائم المالية (دليل ميداني من البيئة المصرية)"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، السنة(٣٩)، العدد ٣، ٤٩-٩٤.
٣٦. مجدي وائل الكبيحي، (٢٠١٩)، " دور حوكمة الشركات في ضبط ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامه الفلسطينية - دراسة ميدانية"، المجلة العربية للإدارة، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القدس، المجلد ٣٩، العدد الثاني، يونيو، ٩٩-١٢٤.
٣٧. مجيد حمد، مؤيد الفضل، (٢٠١٥)، " حاكمية الشركات ودورها في الحد من إدارة الأرباح- دراسة اختبارية لحالة العراق"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ١٧، العدد ٣، ١٩٢-٢٢١.
٣٨. محمد أحمد حنفي محمود ، (٢٠١٠) ، " دراسة أثر ظاهرة إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية - مع دراسة تطبيقية " ، رسالة دكتوراه ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية.
٣٩. محمد السيد منصور، (٢٠١٧)، " أثر تبني معايير التقارير المالية الدولية على العلاقة بين إدارة الأرباح والأداء المالي للشركات الصناعية المقيدة بالبورصة المصرية : دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد ٢١ ، العدد الثاني ، يوليو، ٧٣٦-٧٨٧.
٤٠. محمد بهيج المصطفى، (٢٠١٢)، " أثر حاكمية الشركات على ممارسات إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي " ، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، الأردن.
٤١. محمد دفع الله الحسن الصايغ ، (٢٠١٩)، " أثر المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح : دراسة ميدانية " ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، المجلد ٢٠ ، العدد الثاني ، ٢٠٤-٢٢٣.
٤٢. محمد سيد حسين محمد ، (٢٠١٠)، " إدارة الأرباح من منظور محاسبي بالتطبيق على الشركات المسجلة بالبورصة المصرية" ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة بسوهاج.
٤٣. محمد محمد عبد القادر الديسبي، (٢٠١٤) ، " المراجعة المشتركة في مقابل المراجعة الفردية : دراسة تطبيقية عن مدى تقييد مكاتب المراجعة المصرية لممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الأول ، ١٩-٣٩.

٤٤. محمد محمد إبراهيم مندور، (٢٠١٦)، " أثر التفعيل الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة على ممارسات إدارة الأرباح : دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في البورصة المصرية " ، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، المجلد ٢٠ ، العدد الثاني، يوليو ، ١١١٩-١١٧٢.
٤٥. محمود عرابي عزب محمود ، (٢٠١٧) ، " دراسة أثر المراجعة المشتركة على جودة وتكاليف عملية المراجعة "، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة.
٤٦. مروه ريشي، (٢٠١٧)، " دور حوكمة الشركات في الحد من سلوك إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية لعينة من الشركات الفرنسية المدرجة ضمن مؤشر CAC40 "، رسالة ماجستير، جامعة العربي بن مهيدي، الجزائر.
٤٧. معتز عبد الحميد علي كبلان، (٢٠١٣)، " قياس أثر ممارسات إدارة الأرباح على أسعار أسهم الشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية الليبي"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني ، أبريل، ١٥١٢-١٥٣٨.
٤٨. منى محمد علي الشعباني ، (٢٠١٧)، " دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني لفريق المراجعة في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة : دراسة استكشافية في البيئة المصرية" ، مجلة الفكر المحاسبي ، المجلد ٢١ ، العدد الأول ، أبريل ، ١١٤٧-١٢٠٤.
٤٩. ناهض نمر محمد الخالدي، (٢٠١٤)، " دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية (دراسة تطبيقية على مدققي الحسابات الخارجيين والعاملين في سلك القانون والقضاء الفلسطيني في قطاع غزة"، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد ٦، يناير، ٩-٥٠.
٥٠. نايف عميره اليساري ، (٢٠١٨) ، " أثر المراجعة المشتركة في الكشف عن التلاعب بالقوائم المالية : دراسة ميدانية "، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، المجلد ٩ ، العدد الثالث ، ٦٤٨-٦٧٦.
٥١. نبيله سامي إبراهيم ، (٢٠١٨) ، " أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية وقيمة المنشأة " ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة.
٥٢. نجوى أحمد السيسي، (٢٠٠٦)، " دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية - دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، يناير ، ٣٣-٨٣.
٥٣. هادي مسعود معروف، (٢٠١٠) ، " دور آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح - بالتطبيق على بيئة الأعمال السورية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة حلوان.
٥٤. وليد بن فهد بن عبد العزيز الرسيني ، (٢٠١٠) ، " أثر إدارة الأرباح على القيمة السوقية للأسهم المتداولة بسوق الأسهم السعودية : دراسة إختبارية " ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة حلوان ، العدد الثاني، ٧١-١٣٧.

٥٥. ياسر أحمد السيد محمد الجرف، (٢٠١٧)، " أثر التطورات في معايير المحاسبة المصرية على مستوى إدارة الأرباح : دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، *مجلة البحوث المحاسبية* ، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ٦٢-١٣٦.
٥٦. ياسر السيد كساب؛ عبد الرحمن الرزين، (٢٠٠٩)، "دور آليات الحوكمة في تعزيز جودة التقارير المالية بالتطبيق على الشركات المساهمة السعودية - دراسة ميدانية"، *مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين*، كلية التجارة - جامعة القاهرة، العدد الثالث والسبعون، السنة الثامنة والأربعون، ص ٢٢٣-٢٦٤.
٥٧. يحيى بن علي الجبر، (٢٠١٢) ، "العلاقة بين جودة الأرباح المحاسبية والمراجع الخارجي - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية"، *مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة*، المجلد الحادي عشر، العدد الثاني، ص ٩-٣٢.
٥٨. يحيى بن علي الجبر ؛ ناصر بن محمد السعدون ، (٢٠١٤) ، " أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي" ، *مجلة الإدارة العامة* ، معهد الإدارة العامة ، المجلد ٥٤ ، العدد الثاني ، فبراير ، ٢٨٣-٣٠٣.
- ثانياً : المراجع باللغة الإنجليزية:

1. Abbadi, S. S., Hijazi, Q. F., & Al-Rahahleh, A. S., (2016), " Corporate Governance Quality and Earnings Management: Evidence from Jordan", *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 10(2), 54-75.
2. Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F, (2004), "Audit Committee Characteristics and Restatements", *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 23(1), 69-87. doi:10.2308/aud.2004.23.1.69
3. Aduwo, O. O., (2016), " The Role of Forensic Accounting in Combating the Menace of Corporate Failure", *International Journal of Economics , Commerce and Management*, (1), 640-649.
4. Ahadiat, N., & Hefzi, H., (2012), " An Investigation of Earnings Management Practices: Examining Generally Accepted Accounting Principles", *International Journal of Business and Social Science*, 3 (14), 245-251.
5. Akers, M., Giacomino, D., Gissel, J.L., (2007), "Earnings Management and Its Implications", *Accounting Faculty Research and Publications*, 77 (8), 64-68.
6. Alsharairi, M. A. R., (2012), "Pre-merger Earnings Management Sarbanes Oxely, Leverage and Non-cash Acquisition Premia", *Doctoral Thesis*, Durham University.
7. Baldauf, J., and Steckel, R., (2012), "Joint Audit and Accuracy of the Auditor's Report: An Empirical Study", *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, 5 (2), 7-42.

8. Balsam, S., Krishnan, J., & Yang, J. S.,(2003),"Auditor Industry Specialization and Earnings Quality",**AUDITING: A Journal of Practice & Theory**,22(2), 71-97.doi:10.2308/aud.2003.22.2.71
9. Bartov, E., Givoly, D., & Hayn, C., (2002), "The Rewards to Meeting or Beating Earnings Expectations", **Jornal of Accounting and Economics**, **33,173-204.**
10. Beasley, M. S., (1996), "An Empirical Analysis of the Relation between the Board of Director Composition and Financial Statement Fraud", **The Accounting Review**, 71(4), 443-465.
11. Beneish, M. D., (2001), " Earnings Management: A Perspective" **Managerial Finance**, 27 (12), 3-17.
12. Bisogno, M. & De luca, R., (2016). "Voluntary Joint Audit and Earnings Quality: Evidence from Italian SMEs", **International Journal of Business Research and Development**, 5 (1), 1-22.
13. Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees(BRC) (1999), Report and Recommendations of Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees, NYSE/NASD, New York, NY/Washington, DC.
14. Carcello Joseph, V., & Nagy Albert, L., (2004), "Client size, auditor specialization and fraudulent financial reporting", **Managerial Auditing Journal**, 19(5), 651-668. doi:10.1108/02686900410537775
15. Chang, J. c., & Sun, H.L., (2008), "The relation between earning informativeness, earnings management and corporate governance in the pre-and post-SOX periods", Paper presented at the AAA Mid-Atlantic Region Meeting.
16. Chen, K. Y., et al., (2006), " Auditor Brand Name, Industry Specialization and Earnings Management: Evidence from Taiwanese Companies", **International Journal of Accounting Auditing and Performance Evaluation**, 3(2), 194-219.
17. Clikman, P. M., (2003), " Where Auditors fear to Tread Internal Auditors Should be Proactive in Educating Companies on the Perils of Earnings Management and in Searching for Signs of its Use", **High Beam Research**,60 (4), 69-78.
18. DeAngelo, L. E., (1981), "Auditor size and audit quality", **Journal of Accounting and Economics**, 3(3), 183-199. doi:10.1016/0165-4101(81)90002-1
19. Dechow, P. M., Richardson, S. A., & Tuna, I., (2003), "Why Are Earnings Kinky? An Examination of the Earnings Management Explanation", **Review of Accounting Studies**, 8(2), 355-384. doi:10.1023/A:1024481916719

20. Deng, M., Lu. T., Simunic D. A., & YE Minlei, (2014). "Do Joint Audits Improve or Impair Audit Quality?" **Journal of Accounting Research**, 52 (5), 1029-1060.
21. EC (2011), "Proposal for Regulating of the European Parliament and of the Council on Specific Requirements Regarding Statutory Audit of Public-Interest Entities", **European Commission**, Brussels, November, 1-87.
22. Engles, Dieter, (2011), "Peer Review: A Quality Assurance Tool for SAIs, **International Journal of Government Auditing**, 38(4), October, 1-4.
23. Farber, D. B., (2005), "Restoring Trust after Fraud: Does Corporate Governance Matter?", **The Accounting Review**, 80(2), 539-561.[doi:10.2308/accr.2005.80.2.539](https://doi.org/10.2308/accr.2005.80.2.539)
24. Francis, J. R., Richard, C., & Vanstraelen, A., (2009), "Assessing France's Joint Audit Requirement : Are Two Heads Better than One?" **A Journal of Practice & Theory**,28(2),35-63. <https://doi.org/10.2308/aud.2009.28.2.35>
25. Holthausen R., & Sloan, R., (1995), "Annual Bonus Schemes and the Manipulation of Earnings", **Jornal of Accounting and Economics**, 19, 29-74.
26. Hoogendoorn, D., (2011), "Joint Audits, for Higher Quality Financial Statements, **Masters Thesis**, School of Economics, Erasmus University Rotterdam.
27. Jackson, S.B., & Pitman, M.K., (2001), "Auditors and Earning Management", **The CPA Journal**, 38-44.
28. Jackson, A. B., Moldrich, M., Roebuck, P., (2008),"Mandatory audit firm rotation and audit quality", **Managerial Auditing Journal**, 23(5)
29. , 420-437.[Doi: 10.1108/02686900810875271](https://doi.org/10.1108/02686900810875271)
30. Jahirul, I.; Habibur, R.; & Takdir, H., (2011), " Forensic Accounting as a Tool for Detecting Fraud and Corruption: An Empirical Study in Bangladesh", **ASA University Review**, 5(2), 77-85.
31. Johl, S., Jubb, C. A., Houghton, K. A., (2007), " Earnings Management and the Audit Opinion: Evidence from Malaysia ", **Managerial Auditing Journal**, 22(7), 688-715.
32. Krstic, G., (2009), " The Role of Forensic Accountants in Detecting Frauds in Financial Statements", **Economics and Organization**, 6(3), 295-302.
33. Laux, C., & Laux, V. (2009). Board Committees, CEO Compensation, and Earnings Management. **The Accounting Review**, 84(3), 869-891.

34. Lesage, C., Ratzinger-Sakel, N. V. S., & Kettunen, J., (2016), " Consequences of the Abandonment of Mandatory Joint Audit: An Empirical Study of Audit Costs and Audit Quality Effects", **European Accounting Review**, 26 (2), 311-339.
35. Lobo, G., Paugam, L., Zhang, D., & Casts, J. F., (2017), "The Effect of Joint Auditor Pair Composition on Audit Quality", **Contemporary Accounting Research**, 34 (1), 118-153.
36. Marmousez, S. (2009), "The Choice of Joint – Auditors and Earnings Quality: Evidence from French Listed Companies", **Working Paper**, Available at: <https://ssrn.com>, 1-12.
37. McVay, S. E., (2006), " Earnings Management Using Classification Shifting: An Examination of Core Earnings and Special Items", **The Accounting Review**, 81 (3), 501-531.
38. Naga, T. L., (2015), " Forensic Accounting and Fraud Examination ", **International Journal of Scientific Research and Management**, 3(1), 1956-1966.
39. OECD, (2004), OECD principles of corporate governance, Paris, France.
40. Piot, Charles, (2007). "Auditor Concentration in a Joint – Auditing Environment: The French Market 1997-2003", **Managerial Auditing Journal**, 22 (2), 161-176.
41. Rahman, M. M., Moniruzzaman, M., & Sharif, M. J., (2013), " Teqniques Motives and Controls of Earnings Management", **International Journal of Information Technology and Business Management**, 11 (1), 22-34.
42. Ratzinger-Sakel, N.V.S, Coulier S.A., Kettunen, J., & Lesage C., (2013)." Joint Audit: Issues and Challenges for Researchers and Policy-Makers", **Accounting in Europe**, 10 (2), 175-199.
43. Sarbanes–Oxley Act of (2002) – PCAOB.
44. Scholer, F., (2005), "Earning Management to Avoid Earnings Decrease and losses", **Finantial Reporting Research Group Working Paper R-2005-03**.
45. Velte, P., and Azibi, J. (2015). "Are Joint Audits a Proper Instrument for Increased Audit Quality?" **British Journal of Applied Science & Technology**, 7 (6), 528-551.
46. Zerni, M., Haapamaki E., Jarvinen, T. & Niemi, L., (2012), "Do Joint Audits Improve Audit Quality? Evidence from Voluntary Joint Audits", **European Accounting Review**, 21 (4), 731-765.