

The Role of the Auditor's Qualitative Specialization in Reducing the Practice of Earnings Management Through Real Activities of Business Organizations - An Analytical Study

Dr. Mohamed Ahmed Ibrahim Khalil

Abstract

The aim of the research is to: Utilize the qualitative specialization of the auditor and develop it to reduce the practice of earning management Through Real Activities of different business organizations,

In order to achieve this, previous studies related to the subject of the research were analyzed and the theoretical framework was presented for both the qualitative specialization of the auditor and the practice of Earnings management though real activities and its risks and their impact on the various parties related to the organization.

The research found that the qualitative specialization of the auditor helps to achieve the quality of the audit process and reduce the various risks, and contributes effectively to prevent or reduce the negative effects of earning management practice through real activities

A proposed framework for the development of Qualitative Specialization of the auditor has been formulated to prevent the practice of earning management through real activities, based on three main axes and 17 mechanisms that can be implemented.

Keywords: The Qualitative Specialization of The Auditor, Earning Management through Real Activities - Quality of Audit Process - Earning Management Measures.

١ - الإطار العام للبحث

١/١ المقدمة وطبيعة المشكلة

في أوائل القرن الحادي والعشرون وفي محاولة لاستعادة مهنة المراجعة مكانتها وتنظيم أمورها بعد زعزعة الثقة بها خاصة في أعقاب الانهيارات الكثيرة التي حدثت للكثير من منظمات الأعمال المختلفة ومنها إحدى المنظمات العالمية المتخصصة في ممارسة مهنة المراجعة، أخذ الاهتمام بضرورة توفر التخصص النوعي في ممارسة المهنة مكانة خاصة.

كما لم تعد مهنة المراجعة مجرد مهمة فنية الغرض منها الوفاء بالمتطلبات القانونية والتشريعية، ولكنها أصبحت أداة لإضافة قيمة لمنظمة أعمال العميل محل المراجعة، وبالتالي أصبح التخصص النوعي لمراقب الحسابات أحد أهم الأدوات التي تساعد على إضافة هذه القيمة بجانب توفر القدرة على مواجهة القضايا المحاسبية المعاصرة التي قد تمارسها إدارة منظمة أعمال العميل.

لذلك نكر (منصور، ٢٠٠٧، ص ٢٤٩) أن التخصص النوعي لمراقب الحسابات لم يعد أمراً ترفيهاً من الناحية الفنية، بل أصبح من الأمور الهامة والضرورية والمطلوبة نتيجة ما تشهده بيئة الأعمال بصفة عامة وبيئة المراجعة بصفة خاصة من تغيرات تمثل في معظمها تحديات لمهنة المراجعة.

وقد وجد البعض (Kwon, et al., 2007, P.51) أن جودة أرباح منظمات الأعمال تزداد عندما يتم مراجعة هذه المنظمات من قبل مراقب حسابات متخصص.

وفي ذات الوقت انتشرت ظاهرة ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وأصبحت تحل محل إدارة الأرباح عن طريق الاستقطاعات، خاصة وأن منظمات الأعمال المعرضة للخسائر تكون هي المنظمات الأكثر استخداماً وبشكل متعسف لأساليب إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية (Yuliana, et al., 2015, P. 818)، كما توصلت دراسة (Wilson, 2015, PP.1-10) إلى أن هناك علاقة جوهرية عكسية بين ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية والمحتوى المعلوماتي للقوائم المالية عن دخل منظمات الأعمال العمدار أرباحها.

كما أن إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية تؤثر سلباً على الأداء التشغيلي المستقبلي لمنظمة الأعمال وبالتالي تؤدي إلى تخفيض مباشرة لقيمة المنظمة (Leggett, et al., 2010, P.15)، بالإضافة إلى أن هناك ارتباطاً سلبياً وجوهرياً أيضاً بين إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية معبرا عنه بنشاط المبيعات فقط، وبين الأداء المالي المستقبلي لمنظمة الأعمال (Tabassum, et al., 2015, PP.21-34).

وبذلك فإن ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية قد تكون أخطر على منظمة الأعمال وأصحاب المصالح بها من ممارسة إدارة الأرباح بالاستحقاقات لأنها تأتي من خلال القرارات التي تتخذها إدارة المنظمة وتتعلق بالأنشطة الأساسية التي تمارسها المنظمة خلال العام وليس بأسلوب معالجتها، علاوة على أنها لا تمثل مخالفة قانونية أو تؤدي إلى التعرض للقاضي، بالإضافة إلى صعوبة اكتشافها من قبل مراقب الحسابات.

ومن هنا يأتي دور التخصص النوعي لمراقب الحسابات وما ينتج عنه من زيادة المعرفة المتخصصة والخبرة المهنية المتوفرة والتدريب المناسب لمواجهة هذه الممارسة. بالإضافة إلى ذلك يؤهله لممارسة دوره الرقابي باعتباره وكيلًا عن المساهمين للكشف عن مدى ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية من قبل إدارة منظمة الأعمال وكيفية منعها أو الحد منها.

كما أن التخصص النوعي لمراقب الحسابات يمنع أحد أهم سلبيات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية والتي أشارت إليها دراسة (عبدالله، ٢٠١٨، ص١١٦٧) وهي تضليل بعض الفئات أصحاب المصالح حول الأداء الاقتصادي لمنظمة الأعمال. كما أن اختيار منظمة الأعمال لمراقب الحسابات المتخصص لمراجعة عملياتها يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة من خلال تحسين تقييم مخاطر المراجعة والحد منها (Elder, et al., 2015, P.75).

في ضوء ذلك يمكن للباحث تلخيص مشكلة البحث من خلال التساؤلات البحثية التالية:

- ١- ما هي الآثار السلبية والمخاطر الناتجة عن ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية من قبل إدارة منظمة الأعمال؟ وكيف يمكن الحد منها؟
- ٢- هل تختلف ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية عن ممارسة إدارة الأرباح عن طريق الاستحقاقات، وأيهما يصعب اكتشافه؟
- ٣- ما هي المزايا الناتجة عن توفر التخصص النوعي لمراقب الحسابات سواء على مستوى المراقب ذاته أو مستوى منظمة الأعمال أو مستوى مهنة المراجعة؟
- ٤- كيف يمكن الاستفادة من توفر التخصص النوعي لمراقب الحسابات لمنع حدوث ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية أو الحد منها؟
- ٥- هل يمكن تطوير دور التخصص النوعي لمراقب الحسابات لمنع حدوث ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية؟

٢/١ هدف البحث:

يسعى البحث لتحقيق هدف رئيسي وهو: الاستفادة من التخصص النوعي لمراقب الحسابات وتطويره للحد من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية بمنظمات الأعمال المختلفة.

ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية:

- ١- تحديد مزايا وجود التخصص النوعي لمراقب الحسابات وأثره على المعلومات المحاسبية.
- ٢- تحديد الآثار السلبية والمخاطر المختلفة الناتجة عن ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.
- ٣- تحديد أثر ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية على الأطراف المختلفة المهتمة بمنظمة الأعمال.
- ٤- اقتراح إطار لتطوير دور التخصص النوعي لمراقب الحسابات لمنع أو الحد من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

٣/١ أهمية البحث

يسعى البحث نحو الاستفادة من التوجه نحو الأخذ بالتخصص النوعي لمراقب الحسابات لتحقيق جودة عملية المراجعة بمنظمات الأعمال المختلفة، لتحقيق الثقة والمصادقية في المعلومات المحاسبية وزيادة جودة الأرباح مما ينعكس بالسلب على ممارسات الإدارة لبعض التصرفات الاحتمالية بفرض تحقيق منافعها الذاتية مثل ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، وبالتالي الحد من عدم تماثل المعلومات وتحقيق وحماية حقوق أصحاب المصالح بمنظمة الأعمال.

٤/١ منهج وأسلوب البحث:

يعتمد الباحث على مجموعة من المناهج العلمية المتنوعة في إعداد هذا البحث مثل: المنهج الاستقرائي والمنهج التحليلي والمنهج الاستنباطي، وذلك من خلال استقراء وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بمشكلة البحث وهي كيفية الاستفادة من مزايا التخصص النوعي لمراقب الحسابات في منع أو الحد من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية. وقد اتبع الباحث في إعداد هذا البحث أسلوب الدراسة النظرية التحليلية من خلال مراجعة والأطلاع على الآراء والكتابات السابقة وتحليلها والخروج منها بالاستنتاجات المنطقية التي تساعد في التغلب على مشكلة البحث واقتراح إطار للتطوير يعتمد على مجموعة من المحاور المتعددة، وبالتالي تحقيق هدف البحث.

٥/١ خطة البحث

للتغلب على مشكلة البحث وتحقيق الهدف منه، فإن خطة البحث تتضمن ما يلي:

- ١- الإطار العام للبحث
- ٢- استقراء وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث.
- ٣- المنطلقات الفكرية والفلسفية لكل من التخصص النوعي لمراقب الحسابات وممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.
 - ١/٣ مفهوم وطبيعة ومزايا التخصص النوعي لمراقب الحسابات.
 - ٢/٣ موقف معايير المراجعة المصرية من التخصص النوعي لمراقب الحسابات ومقاييس التعبير عنها.
 - ٣/٣ مفهوم وطبيعة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.
 - ٤/٣ أسباب التحول إلى ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية والآثار الناتجة عنه.
 - ٥/٣ مجالات ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وعلاقتها بالتخصص النوعي لمراقب الحسابات.
 - ٦/٣ التخصص النوعي لمراقب الحسابات والحد من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.
- ٤- الإطار المقترح لتطوير التخصص النوعي لمراقب الحسابات للحد من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.
 - ١/٤ مزايا تطوير التخصص النوعي لمراقب الحسابات للحد من إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.
 - ١/٤ محاور تطوير التخصص النوعي لمراقب الحسابات لمنع أو الحد من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.
- ٥- النتائج والتوصيات والمقترحات البحثية المستقبلية.

٢- استقراء وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث:

بداية يجب مراعاة ما توصلت إليه دراسة (Ahadiat and Hefzi, 2012, PP.245-251)، من أن ممارسة إدارة الأرباح هي أحد أشكال التلاعب المعتمد في البيانات المالية الخاصة بمنظمات الأعمال لتحقيق هدف معين، بجانب ما أشارت إليه دراسة (Donelson, et al., 2013, PP.242-268) من أن إدارة الأرباح تمثل الغش الذي تستخدمه إدارة منظمات الأعمال لإخفاء الوضع المالي الحقيقي للمنظمة عند إعداد قوائمها المالية بهدف تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية. كما أن أساليب وطرق إدارة الأرباح تختلف باختلاف الهدف منها والظروف والفرص المتاحة أمام إدارة المنظمة لممارستها (الصباح، ٢٠١١، ص ص ١٨٧-٢١٤).

ويتفق ذلك مع ما تسعى إليه إدارات منظمات الأعمال في ظل وجود نظرية الوكالة Agency Theory لتعظيم منافعها الخاصة على حساب مصالح الأطراف الأخرى وذلك باستخدام ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية لتحقيق الاستراتيجيات النفعية Opportunistic Strategies للإدارة (Park & Park, 2004, P. 381)، وقد توصلت دراسة (Kedia, et al., 2015, PP. 2337-2373) بعد استطلاع آراء عينة كبيرة من المديرين الماليين بمنظمات الأعمال الأمريكية والتي تأخذ شكل شركة مساهمة وأسهمها متداولة في بورصة نيويورك، إلى أن نسبة ٧٨% من ممارسات إدارة الأرباح هي ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وليست بالاستحفاقات.

وهذا يعطي مؤشر للباحث إلى مدى أهمية وخطورة هذه الممارسة كوسيلة للتلاعب وتضليل القراء المختلفة المهتمة بمنظمة الأعمال لتحقيق المنافع الخاصة بغية محددة، خاصة وأن ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية لا يعد إخلال بالمبادئ المحاسبية وبالتالي يصعب اكتشافها من قبل مراقبي الحسابات لأن درجة إخفائها عالية (Graham, et al., 2004, PP.14-15) علاوة على ذلك فقد أشارت دراسة (Goh, et al., 2013, P.30) إلى أنه في ظل استخدام الأنشطة الحقيقية لممارسة إدارة الأرباح يصعب تعرض إدارة منظمة الأعمال للمساءلة القانونية، كما توصلت دراسة (Ali, and Zhang, 2015, PP. 60-79) إلى قيام المديرين التنفيذيين بالتلاعب في الأرباح بمنظمات الأعمال باستخدام الأنشطة الحقيقية في الفترات الأولى لتوليهم المسؤولية من أجل الاستحواذ على السوق وبناء سمعتهم الخاصة.

وبالرغم من ذلك يرى الباحث أن معظم الدراسات والأبحاث في الفكر المحاسبي قد ركزت على ممارسة إدارة الأرباح بالاستحفاقات وخاصة الاختيارية، أو التركيز على البدائل والتغيرات والمرونة في بعض السياسات والمبادئ المحاسبية، دون الاهتمام بالقرن الكافي باستخدام

الأنشطة الحقيقية لمنظمات الأعمال كأداة لممارسة إدارة الأرباح، مما يتطلب الأمر ضرورة الاهتمام بها والتعرف على وسائل الرقابة عليها والحد منها وخاصة في ظل المسؤولية الرقابية المفقاة على عاتق مراقب الحسابات، وكيف يسهم التخصص النوعي له في الحد من هذه الممارسة.

لذلك تناولت دراسة (Jenkins, et al., 2006, PP.71-90) العلاقة بين كفاءة المراجعين المتخصصين صناعياً Industry Specials Auditors وتحقق جودة الأرباح Earnings Quality. وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعين المتخصصين صناعياً قادرين على تحقيق الرقابة وبالتالي الحد من انتهاكات جودة الأرباح، ومنها ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

وفي ذات السياق توصلت دراسة (Phapruk and Chananda, 2010, PP.1-35) إلى أن توافر التخصص النوعي لمراقب الحسابات يساعده على الفهم المتعمق لمخاطر الصناعة التي يتخصص فيها، مما يؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة، وبالتالي سينعكس بالسلب على ممارسة إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية.

كما أن وجود مراجع خارجي متخصص في نشاط العميل يساهم في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية ومنها أساليب إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية (علي، عبدالرحمن، ٢٠١٣، ص ١٦٩-٢٠٠)، كما أكدت دراسة (SUN AND LIU, 2013, PP.1-36) على أن ممارسة إدارة الأرباح عامة ترتبط بشكل سلبي مع منظمات الأعمال التي يتم مراجعتها بواسطة مراقبي حسابات متخصصين.

بالإضافة إلى ما سبق، توصلت نتائج دراسات كل من: (Vega, 2014, PP.1-20) و (Hegazy, et al., 2015, PP.143-164) إلى أن جودة التقارير المالية تكون أعلى إذا ما قام مراقبو حسابات متخصصون بمراجعة تلك القوائم، وبالتالي سيؤثر ذلك بالسلب على ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

كما توصلت دراسة (الديب، ٢٠١٤، ص ٢٠١٢) إلى أن التخصص الصناعي للمراجع يؤثر على ممارسة إدارة الأرباح - ومنها إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية - من خلال ' يمنحه التخصص للمراجع من قدرات ومهارات متميزة تساعده في تقدير مخاطر المراجعة بشكل دقيق وتحسين قرارات التخطيط ومعرفة المراجع للأخطاء السائدة في الصناعة المتخصص فيها، وزيادة قدرة المراجع على الحد من ممارسة إدارة الأرباح وبالتالي زيادة جودة الربح.

ويجب مراعاة أن دراسة (الدياسطي، ٢٠١٤، ص ١٨-٣٩) قد توصلت إلى أن استخدام المراجعة المشتركة لا يؤدي إلى تعزيز ممارسة إدارة الأرباح سواء كانت بالاستحقاقات أو

من خلال الأنشطة الحقيقية في منظمات الأعمال. وهذه النتيجة من وجهة نظر الباحث تمثل دافعا قويا نحو زيادة الاهتمام بتوفير التخصص النوعي لمراقب الحسابات، بمنظمات الأعمال المختلفة نظرا لأن تأثيرها على الحد من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية سيكون أكبر فعالية من تأثير ممارسة المراجعة المشتركة عليها، حتى وإن كان أحد أطرافها مكاتب المراجعة الكبرى.

ومن جانب آخر يرى الباحث أنه يمكن تفعيل وتنشيط دور المراجعة المشتركة وخاصة في مجال الحد من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، بأن يكون أطرافها مراقبي حسابات متخصصون في مجال الصناعة محل المراجعة المشتركة حتى يمكن الاستفادة من تفاعل الخبرات المتخصصة معاً.

في ضوء ذلك فإن توفر التخصص النوعي لمراقب الحسابات سوف يؤدي إلى تجنب الآثار السلبية لممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، والتي أشارت إليها دراسة (Clikeman, 2003, PP.76-77) وهي تخفيض قيمة منظمة الأعمال وإخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية بالمنظمة وضعف الجوانب الأخلاقية وممارسة التلاعب والغش في البيانات والمعلومات المحاسبية بجانب تعرض المنظمة للعقوبات وإعادة إصدار قوائمها المالية، وقد أصافت دراسة (Tabassum, et al., 2015, PP.21-34) بأن هناك ارتباطا سلبيا جوهريا بين ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، وبين الأداء المالي المستقبلي لمنظمة الأعمال.

بالإضافة إلى ما سبق فقد توصلت دراسة كل من: (موسى، ٢٠١٧، ص ص ١-٣٤، Sarwoko and Agoes, 2014, PP.271-281) إلى أن وجود التخصص النوعي لمراقب الحسابات يساعد على زيادة كفاءة أدائه المهني من خلال الفهم المتعمق والخبرة العالية بصناعة العميل، في الكشف عن الأخطاء والممارسات الأخرى غير الصحيحة بجانب تخفيض مخاطر المراجعة بجميع أنواعها، وهذه النتائج تتفق مع ما توصلت إليه أيضا نتائج دراسة (Elder, et al., 2015, PP.73-100) من أن اختيار منظمة الأعمال لمراقب حسابات متخصص يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة من خلال تحسين تقييم مخاطر المراجعة والحد منها.

كما أن التخصص النوعي لمراقب الحسابات وكما أشارت إليه دراسة (Coulter, et al., 2016, pp.143-144) يعني تطوير الخبرات المتخصصة لمراقب الحسابات في صناعة معينة لزيادة سمعته وجذب عملاء مراجعة جدد، وتوفير المعرفة المحددة التي تساعد على تحقيق كفاءة وجودة عملية المراجعة، بالإضافة إلى تحقيق المزيد من الأرباح خاصة في حالة مراجعة حسابات منظمة أعمال تمارس إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، كما توصلت دراسة

(Greiner, et al., 2017, PP.85-107) إلى أن استخدام السعي لإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية يرتبط بعلاقة موجبة وجوهرية بالانتعاب الحالية والمستقبلية لمراقب الحسابات. علاوة على ما سبق، فقد أكد المعيار الأول من معايير المراجعة الأمريكية المقبولة قبولاً عاماً (GAAS) بوضوح على أهمية وجود مستوى كافي من الخبرة في مجال المراجعة لتحقيق الميزة التنافسية لمراقب الحسابات وذلك من خلال التخصص النوعي في مراجعة صناعة معينة (Kato, et al., 2016, pp.62-83)، كما أن تجنب مخاطر وسلبات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية يتطلب وجود أداة رقابية فعالة ويتمتع بالاستقلال ولديها الخبرة اللازمة والكافية وبعيدة عن سيطرة إدارة منظمة الأعمال (خليل، ٢٠١٧، ص ١-٤٢)، وكل ذلك يتحقق من وجهة نظر الباحث بتوفر مراقب الحسابات المتخصص في نوعية محددة من الصناعة .

كل ما سبق يدفع الباحث إلى القول بأن الاهتمام بشؤون التخصص النوعي لمراقب الحسابات في مجال صناعة معينة يؤدي إلى الحد من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، والتي نتج كما أشارت دراسة (Breskin, et al., 2018, PP. 525-557) عن مجموعة من القرارات التي تتخذها إدارة منظمة الأعمال للتأثير على الرقم الحقيقي لأرباح الفترة المحاسبية. كما أن التخصص النوعي لمراقب الحسابات يمنع أحد أهم سلبات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وهو ما أشارت إليه دراسة (عبدالله، ٢٠١٨، ص ١١٦٧) تضليل بعض الفئات من أصحاب المصالح حول الأداء الاقتصادي لمنظمة الأعمال.

وفي ضوء ما سبق يمكن للباحث الإشارة إلى الملاحظات التالية:

- ١- أن التخصص النوعي لمراقب الحسابات هو أحد الاتجاهات الحديثة والهامة في مجال المراجعة وذلك لارتفاع بمستوى المهنة وتحقيق جودة عملية المراجعة وجودة المعلومات المحاسبية الناتجة عنها وإعادة الثقة لدى الأطراف المهتمة بمنظمة الأعمال.
- ٢- أن ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية لم تحظ بالاهتمام الكافي لدى الكثير من الكتاب والباحثين مثلها في ذلك مثل ممارسة إدارة الأرباح بالاستحقاقات على الرغم من خطورتها وتعدد سلباتها وصعوبة اكتشافها مما يتطلب الأمر البحث عن الأساليب المختلفة للحد منها ومواجهتها، ومنها توفير التخصص النوعي لمراقب الحسابات.
- ٣- نظراً للدور الرقابي الهام الذي يقوم به مراقب الحسابات داخل منظمات الأعمال المختلفة وذلك باعتباره وكيلاً عن المساهمين وفي ذات الوقت هو أحد أليات حوكمة الشركات الخارجية الهامة ومحل اهتمام الكثير من الفئات الخارجية المستخدمة للمعلومات

المحاسبية التي يقوم بمراجعتها، لذلك يصبح عليه دورًا هامًا في الحد من ممارسة إدارة الأرباح وخاصة المعتمدة على الأنشطة الحقيقية للمنظمة.

٤- تقوم منظمات الأعمال بممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، بدلا من ممارسة إدارة الأرباح بالاستحقاقات والتي يسهل اكتشافها في حالة توفر جودة المراجعة الخارجية، لذا يتطلب الأمر لمنعها أو الحد منها توفير مراقب الحسابات المتخصص في ذات مجال صناعة المنظمة ولديه من الخبرة الفنية والكفاءة المهنية ما يساعده على ذلك، ومن هنا تأتي أهمية توفر التخصص النوعي لمراقب الحسابات.

٥- نظراً لمحدودية البدائل والخيارات المحاسبية التي تعتمد عليها إدارة منظمة الأعمال في ممارسة إدارة الأرباح بالاستحقاقات الاختيارية، فإن المنظمة لديها العديد من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية والتي يمكن استخدامها كأدوات لممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، وبذلك يتطلب الأمر المزيد من الخبرة والفهم لطبيعة هذه الأنشطة في مجال تخصص المنظمة وبالتالي تزداد الحاجة إلى توفر التخصص النوعي لمراقب الحسابات.

٦- نظراً لوجود بعض الدراسات التي قامت بالربط بين جودة عملية المراجعة وممارسة إدارة الأرباح بصفة عامة من جانب، أو الربط بين التخصص النوعي لمراقب الحسابات وممارسة إدارة الأرباح بصفة عامة من جانب آخر، إلا أنه - ومن وجهة نظر الباحث - يندر وجود دراسة قامت بالربط بين التخصص النوعي لمراقب الحسابات والحد من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وهذا ما تتميز به هذه الدراسة عن الدراسات السابقة لها.

٣- المنطلقات الفكرية والفلسفية لكل من التخصص النوعي لمراقب الحسابات وممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

يعتبر التخصص النوعي لمراقب الحسابات أحد أهم مداخل التطوير في ممارسة مهنة المراجعة لمواجهة المتغيرات المستمرة والمتلاحقة في بيئة الأعمال والبيئة التنظيمية والمهنية المرتبطة بممارسة مهنة المراجعة، كما أنه - أي التخصص النوعي - يساعد منشأة المراجعة على مواجهة المنافسة المتزايدة في سوق المهنة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق (عوض، ٢٠٠٦، ص ص ١٧١-١٧٣).

كما أن التخصص النوعي لمراقب الحسابات يمثل اتجاه ذو قيمة Valuable، حيث أنه يُمكن منشأة المراجعة من تقديم خدماتها لمجموعة كبيرة من عملاء المراجعة الذين ينتمون

لنفس الصناعة ويشتركون في نفس السمات والخصائص الرئيسية من خلال تبني استراتيجية التميز الصناعي (Mayhew and Wilkins, 2003, p.35)، كما حظي التخصص النوعي لمراقب الحسابات باهتمام الجهات المهنية، فعلى سبيل المثال أكدت معايير جودة المراجعة والصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على أهمية تعيين مراقب حسابات متخصص في الصناعة (Hegazy, et al , 2015, pp1.28)، بالإضافة إلى ذلك فقد أشارت دراسة (Kim, 2011, p.1) إلى أن إدارة الأرباح الحقيقية Real Earning Management هي التلاعب في الأنشطة التنفيذية لمنظمة الأعمال للتأثير على الأرباح المعلنة وذلك عن طريق التغيير في توقيت وهيكلك بعض العمليات كالمبيعات، والإنتاج وأنشطة التمويل والاستثمارات.

لذا سيتم تناول كل هذه الجوانب وغيرها من خلال العناصر التالية:

١/٣ مفهوم وطبيعة ومزايا التخصص النوعي لمراقب الحسابات

لقد تكرر معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي أن التخصص النوعي لمراقب الحسابات، يعتبر أحد أبرز خمسة قضايا تؤثر على مهنة المراجعة في القرن الحادي والعشرون، بالإضافة إلى أنها قضية مؤثرة على استمرارية مؤسسات المراجعة المهنية في المستقبل (AICPA, 1998)، بجانب ذلك أشارت دراسة (المعطري، ٢٠١١، ص ٤١٠-٤٣٥) إلى أن التخصص المهني للمراجع يمثل اتجاهاً حديثاً في ممارسة المهنة رغبة في زيادة الكفاءة المهنية التي يوفرها التخصص بالإضافة إلى تحقيق مزايا أخرى.

وإذا كان التخصص يعني امتلاك الفرد لذاكرة أفضل وتصورات أكثر اكتمالاً لمهنة معينة بالإضافة إلى امتلاك مساحة واسعة من المعرفة والمهارات العلمية في مجال معين أو المعرفة التي يكتسبها الفرد نتيجة التخصص في أداء مهمة معينة (جابر، ٢٠١١، ص ٢٥)، فإن المراجعين المتخصصين هم المراجعون الذين يحصلون على التدريب اللازم والممارسة في صناعة محددة مما يعزز من فعالية أدائهم نتيجة اكتساب الخبرات الخاصة بهذه الصناعة (Sun and Liu, 2011, P. 370) كما أن مكاتب المراجعة المتخصصة هي مكاتب المراجعة التي تتميز عن منافسيها من خلال حصتها السوقية في صناعة معينة (Meza, 2013, P. 781)، وقد أكدت على ذلك النتائج التي سبق وتوصلت إليها دراسة (Mayhew and Wilkins, 2003, P. 50) بأن مكاتب المراجعة المتخصصة هي التي تحتوئ على حصة سوقية تعادل ٢٠% أو أكثر في قطاع معين.

وفي ذات السياق أوضحت دراسة (مجاهد، ٢٠٠٥، ص٣٦٨) بأن مراقب الحسابات المتخصص هو الذي يمتلك المعرفة المتميزة والخبرة والدراسة العلمية بمهام عملية المراجعة بالإضافة إلى الصفات الشخصية والاجتماعية الأخرى التي تمكنه من أداء مهام عمله بكفاءة وفعالية وتساذه على إبداء رأيه عن مدى عدالة القوائم المالية لعمله، كما أشارت دراسة (Hammersley, 2006, p.312) إلى أن مراقب الحسابات المتخصص هو المراجع الذي تتركز خبرته وتدريبه بشكل أساسي في صناعة معينة.

كما أشار البعض بأن مراقب الحسابات المتخصص قطاعاً هو الذي يكون ذات خبرة في نشاط محدد ويضع استثمارات أكبر في بناء شهرته ولديه موارد تزيد من جودته بشكل عام (الديسبي، وآخرون، ٢٠١١، ص٣١٧).

وقد أضافت دراسة (Neal and Riley, 2004, pp.169-178) بأن المراجع المتخصص هو الذي يقوم بأداء خدمات المراجعة لعملاء ينتمون لقطاع واحد مما يؤدي إلى تماثل طبيعة الخدمات المقدمة من منشأة المراجعة محل التخصص، كما أوضحت دراسة (علي، عبدالرحمن، ٢٠١٣، ص١٧٦) بأن مراقب الحسابات المتخصص هو المراجع الذي يركز نشاطه في قطاع اقتصادي معين ويمتلك المعرفة المتميزة والخبرة العملية التي تؤدي إلى زيادة مستوى جودة أدائه المهني في مجال النشاط محل التخصص.

بالإضافة إلى ما سبق فقد أشارت دراسة (Coulter, et al., 2016, p.144) إلى أن تخصص مكاتب المراجعة يعني زيادة استثماراتها في تطوير الخبرات المتخصصة في صناعة محددة لتوفير معرفة محددة تساعد على تحقيق كفاءة عملية المراجعة.

في ضوء ما سبق وفي ظل تعدد تعاريف ومفاهيم التخصص النوعي لمراقب الحسابات والذي ينصرف بعضها على مكتب المراجعة ككل، وينصرف البعض الآخر على مراقب الحسابات ذاته، يمكن للباحث تعريف مراقب الحسابات المتخصص في نشاط محدد بأنه: "مراقب الحسابات الذي يمتلك القدر الكافي من المعرفة المتخصصة والخبرة المهنية والتدريب المناسب في تخصص معين بالإضافة إلى مجموعة من الصفات الشخصية والاجتماعية والتي تساعده على تقديم خدماته المهنية في هذا التخصص بالكفاءة والفعالية المطلوبة وبما يؤدي إلى تحقيق أهدافه، المهنية بجانب اكتشاف أي تلاعب أو احتيال أو ممارسة لإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية من قبل عميل المراجعة، وإبداء رأيه الفني بموضوعية عن مدى عدالة القوائم والتقارير المالية للعميل وتحقيق جودة عملية المراجعة".

في ضوء هذا التعريف يشير الباحث إلى ما يلي:

١- أن التخصص النوعي لمراقب الحسابات يستلزم توفر المعرفة المتخصصة بتفاصيل نشاط العميل بجانب معارفه العامة، مما يساعده على تقديم خدمات متميزة لعملائه ويتخطى مرحلة المنافسة وتكون له سمعة مميزة في البيئة المهنية.

٢- يجب أن يمتلك مراقب الحسابات - بجانب المعرفة المتخصصة- الخبرات المهنية التي تؤدي إلى توفر المهارة في أداء المهام المطلوبة، بجانب التدريب المناسب في مجال التخصص، لأن كل ذلك يمثل لمراقب الحسابات مقومات التخصص في مجال محدد وبالتالي التميز والتفرد في هذا المجال بالمقارنة بزملاء المهنة الآخرين.

٣- بالإضافة إلى ما سبق يجب أن يتوفر لدى مراقب الحسابات المتخصص مجموعة من الصفات الشخصية والاجتماعية مثل: الثقة بالنفس، والقدرة على حل المشكلات، والعقلانية والذكاء، والمرونة والتكيف والإنجاز والدقة وتحمل المسؤولية، وسرعة التفكير والقدرة على التطوير والتميز، لأن هذه الصفات وغيرها سوف تزيد من كفاءة وفعالية الأداء المهني لمراقب الحسابات في مجال التخصص.

٤- إن توفر التخصص النوعي لمراقب الحسابات يحقق ثلاثة أنواع من الأهداف:

النوع الأول: خاص بمراقب الحسابات ذاته

وهو السمعة الحسنة وزيادة حصته في السوق من عملاء المراجعة في مجال تخصصه، وزيادة إيراداته واستمراره في أداء خدمات المهنة بالجودة المطلوبة.

النوع الثاني: خاص بعميل المراجعة

وهو اكتشاف التصرفات غير المرغوب فيها، وذات الآثار السلبية والتي تمارسها إدارة المنظمة لممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، تحقيق الثقة في القوائم والتقارير المالية للمنظمة، والمحافظة على حقوق أصحاب المصالح بها.

النوع الثالث: خاص بمهنة المراجعة

وهو إعادة الثقة في المهنة والارتقاء بها، وتحقيق جودة أداء عملية المراجعة، والتطوير المستمر لها، وتنظيم ممارستها، بالإضافة إلى ذلك فإن التخصص النوعي لمراقب الحسابات في صناعة معينة يحقق الكثير من المزايا، منها ما أشارت إليه دراسة (Chuen and Phapruek, 2010, P.115) وهي تقديم خدمات متميزة ذات جودة عالية وتوسيع نطاق الخدمة المقدمة من قبل المراجع وجذب عملاء مراجعة جدد بجانب المحافظة على العملاء الحاليين. بالإضافة إلى اكتساب مراقب الحسابات ما يسمى بالمهنية المعلوماتية وذلك من خلال اكتسابه الخبرة في حل مشاكل معينة (صليب، ٢٠٠٣، ص ٣٩٠).

ولقد أشارت بعض الدراسات مثل: (Mayhew and Wilkings, 2003, PP.13-14; Carrera, et al., 2003, PP.7-8; Low,2004, PP.204-210) إلى أن التخصص النوعي لمراقب الحسابات يساعد في تخفيض تكاليف تدريب المراجعين المشاركين في عملية المراجعة لأنشطة متخصصة، بجانب تخفيض تكاليف التشغيل لأول مرة عند أداء عملية المراجعة لعملاء جدد ينتمون لنفس مجال التخصص، بالإضافة إلى تخفيض تكاليف المراجعة بصفة عامة نتيجة إدارة عملية المراجعة بشكل أكثر كفاءة وفعالية وذلك نتيجة تقييم درجة المخاطر بشكل أدق.

كما يؤثر التخصص النوعي لمراقب الحسابات إيجابيا على جودة التقارير المالية نتيجة تخفيض ممارسة عمليات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وبالتالي زيادة مصداقية تلك التقارير (Balsam, et al., 2003, PP.71-74) وقد أكدت على ذلك أيضا نتائج دراسة (Liao, et al., 2014, P.266) والتي أوضحت بأن منظمات الأعمال التي يتم مراجعتها بواسطة مراجعين متخصصين تكتسب قوائمها المالية المزيد من الثقة لدى المستثمرين.

يضاف إلى ذلك أن استراتيجية التخصص النوعي لمراقب الحسابات تساعد على تفعيل عملية حوكمة الشركات من خلال دورها في تحقيق الإفصاح والشفافية ودقة المعلومات والتي يعتمد عليها أصحاب المصالح بمنظمة الأعمال (الصغير، ٢٠١١، ص ٢٢٨-٢٢٩)، علاوة على أن التخصص النوعي لمراقب الحسابات يساعده على تحديد الأهمية النسبية لبند القوائم المالية التي يتم فحصها خاصة وأن الأهمية النسبية قد تختلف من صناعة إلى أخرى كما أنها قد تتأثر بالمتطلبات التشريعية والقانونية للقطاع محل المراجعة (صليب، ٢٠٠٣، ص ٣٩١) كما أن مراقب الحسابات المتخصص نوعيا في صناعة معينة تتوافر لديه الإمكانيات والتكنولوجيا والأفراد المؤهلين مما يؤدي إلى تخفيض فترة إصدار تقرير المراجعة (Albhoor and Khamees, 2016, PP.459-479).

في ضوء ما سبق يشير الباحث إلى أن المزايا التي يحققها التخصص النوعي لمراقب الحسابات متعددة ومتنوعة وتنعكس على كل من: مراقب الحسابات ذاته، ومنظمة الأعمال محل المراجعة، ومهنة المراجعة ككل، والأكثر من ذلك أنها تمتد لتشمل المجتمع بآثره لأن منظمات الأعمال التي يراجعها مراقب حسابات متخصص يعمل في ظل بيئة اجتماعية متشابكة ومتعددة الأطراف وكلها تؤثر وتتأثر بالمنظمة، ولذا فإن نجاح منظمة الأعمال واستمرارها نتيجة الدور الهام الذي يقوم به مراقب الحسابات المتخصص سيكون له مردود إيجابي على المجتمع المحيط بالمنظمة.

وبالرغم مما سبق فهناك بعض السلبيات التي قد تنتج عن وجود التخصص النوعي لمراقب الحسابات والتي يرى البعض أنها تشمل إنشاء أسرار العملاء، والمبالغة في تقدير الأتعاب والارتكان إلى الخبرة دون بذل المجهود والعناية المهنية اللازمة إلى غير ذلك، وهنا يرى الباحث أنه يجب مراعاة أن حرص مراقب الحسابات المتخصص على سمعته مع وجود المنافسة مع غيره من مراقبي الحسابات الآخرين المتخصصين في ذات المجال سيكون رادعاً قوياً لديه لمنع مثل هذه السلبيات.

٢/٣ موقف معايير المراجعة المصرية من التخصص النوعي لمراقب الحسابات ومقاييس التعبير عنه.

اهتمت الكثير من معايير المراجعة المصرية (القرار الوزاري رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨) بضرورة توفر التخصص النوعي لمراقب الحسابات سواء كان ذلك بشكل مباشر أو غير مباشر وذلك على النحو التالي:

أ) معيار المراجعة رقم (٢٤٠) بعنوان: مسئولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة القوائم المالية

تنص الفقرة الثالثة منه على أنه لتخفيض خطر المراجعة لمستوى منخفض نسبياً ينبغي على المراقب عند التخطيط وأداء المراجعة أن يأخذ في اعتباره مخاطر التعريفات المهمة والمؤثرة الناتجة عن الأخطاء والغش والتدليس في القوائم المالية.

ويرى الباحث أنه لتحقيق ذلك يجب توفر التخصص النوعي لمراقب الحسابات، لذلك أشارت دراسة (صليب، ٢٠٠٣، ص ٣٨٤ - ٣٨٧) إلى أن التخصص النوعي لمراقب الحسابات يعمل على تخفيض خطر المراجعة من خلال تخفيض كل من الخطر الحتمي، وخطر الرقابة الداخلية، وخطر الاكتشاف، وذلك نتيجة معرفة مراقب الحسابات بطبيعة الصناعة التي ينتمي إليها وكذلك إجراء اختبارات الالتزام والتي تساعد في الحكم على درجة كفاءة نظام الرقابة الداخلية والكشف عن العناصر التي يمكن التلاعب فيها، وأيضاً الكشف عن الأخطاء غير المتعمدة وكذلك فإن اختيار الاختبارات التحليلية المناسبة والعينة الملائمة والكافية يساعده في ذلك.

وبذلك فإن نص الفقرة السابقة هو تأكيد لضرورة وجود التخصص النوعي لمراقب الحسابات لأنه بدون ذلك لا يمكن تحقيق ما أشارت إليه الفقرة.

(ب) معيار المراجعة رقم (٢٥٠) بعنوان: مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية.

تنص الفقرة رقم (١٥) منه على أنه: " لغرض التخطيط لعملية المراجعة، على المراقب الحصول على تفهم عام للإطار القانوني والتنظيمي للمنشأة والقطاع الذي تنتمي إليه ومدى التزام المنشأة بهذا الإطار".

وهنا يشير الباحث إلى أن تحقق التفهم العام للنواحي القانونية والنظامية للمنشأة والقطاع الذي تنتمي إليه لا يحدث بالشكل المطلوب والذي يحقق الهدف منه، إلا إذا توفر التخصص النوعي لمراقب الحسابات في ذات نشاط المنشأة محل المراجعة والقطاع الذي تنتمي إليه وقد سبق الإشارة إلى الكثير من الدراسات التي تؤكد على أهمية ذلك في تخطيط عملية المراجعة.

(ج) معيار المراجعة رقم (٣١٥) بعنوان: تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام.

تنص الفقرة الثانية منه على أنه: "ينبغي على المراقب تفهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية بدرجة كافية لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في مراجعة القوائم المالية، سواء كان ذلك راجع إلى أعمال الغش والتدليس أم إلى الخطأ، وأن يكون هذا التفهم كافياً إلى المدى الذي يستطيع معه المراقب القيام بتصميم والقيام بإجراءات مراجعة إضافية".

كما تشير الفقرة رقم (٢٠) من ذات المعيار إلى العناصر المكونة لتفهم مراقب الحسابات للمنشأة وبيئتها وهي: العناصر الصناعية والتنظيمية والخارجية الخاصة بالمنشأة، وطريقة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وإطار إعداد التقارير المالية للمنشأة، والأهداف والاستراتيجيات الخاصة بالمنشأة وما يرتبط بها من مخاطر النشاط وما ينتج عنه من تحريف للقوائم المالية ... إلى غير ذلك من العناصر التي أشارت إليها الفقرة.

وهنا يشير الباحث إلى أن تحقيق هذا المعيار وتطبيقه بشكل صحيح في بيئة ممارسة المهنة يتوقف على مدى توفر مراقب الحسابات المتخصص من عدمه، لأن هناك صعوبة في تطبيق هذا المعيار بالشكل المطلوب في حالة عدم توفر مراقب الحسابات المتخصص في نشاط المنشأة محل المراجعة.

د) معيار المراجعة رقم (٣٣٠) بعنوان: إجراءات المراجع لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها.

حيث يتناول هذا المعيار تحديد مسؤولية مراقب الحسابات في تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة لمواجهة الأخطاء الجوهرية وذلك من خلال قيام مراقب الحسابات بتصميم وأداء اختبارات لأنظمة الرقابة المطبقة بمنظمة الأعمال والمعدة لمواجهة المخاطر المختلفة.

ومن الملاحظ بالنسبة للباحث أن توفر التخصص النوعي لمراقب الحسابات يوفر له الخبرة والمعرفة بنشاط العميل مما يؤهله لتقييم مدى فعالية هذه الأنظمة وهل يمكن الاعتماد عليها أم لا؟ لتقييم المخاطر الهامة التي حددها مراقب الحسابات.

ولذا فإن هذا المعيار هو مكمل للمعيار السابق رقم (٣١٥) والإثنان يتجهان نحو ضرورة توفر مراقب الحسابات المتخصص حتى يمكن تحقيق ما يشيران إليه.

هـ) معيار المراجعة رقم (٥٤٠) بعنوان: 'مراجعة التقديرات المحاسبية'

تنص الفقرة الخامسة من المعيار على أنه: 'وفي حالة التقديرات المعقدة قد يتطلب الأمر وجود درجة عالية من المعرفة المتخصصة والحكم الشخصي'.

كما تنص الفقرة الثامنة من ذات المعيار إلى إنه: 'يساعد تفهم المراقب للمنشأة والبيئة التي تعمل فيها بما في ذلك الرقابة الداخلية، على تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن التقديرات المحاسبية للمنشأة'، وهنا يشير الباحث إلى أن قيام مراقب الحسابات بمراجعة أي منظمة أصال في أي مجال من مجالات النشاط الاقتصادي المختلفة يتضمن بعض التقديرات البسيطة وبعض التقديرات الأخرى المعقدة هذا من جانب، ومن جانب آخر فإن التقديرات المحاسبية هي إحدى مجالات ممارسة إدارة الأرباح، وكل ذلك يتطلب وجود مراقب الحسابات المتخصص لمراجعة هذه التقديرات والتأكد من معقوليتها وأنها لم تستخدم لممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية لتحقيق بعض المنافع الذاتية لإدارة منظمة الأعمال.

(و) معيار المراجعة رقم (٦٢٠) بعنوان: "استخدام عمل خبير"

تنص الفقرة السادسة من المعيار على أنه: " للحصول على تفهم للمنشأة وأداء إجراءات إضافية لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها، فقد يحتاج المراقب - عن طريق المنشأة أو مستقلاً- إلى أدلة مراجعة في هيئة تقارير وآراء وتقييمات وبيانات من خبير".

وهنا يجب مراعاة ما أشارت إليه دراسة (Carcello and Albert, 2004, pp.657-668) من أن مراقب الحسابات في حالة عدم تعاون الإدارة معه وعدم ثقته في البيانات المقدمة منها، يلجأ إلى الاستعانة بالخبراء مع قيامه بتقييم التأهيل المهني للخبير، وأضافت دراسة (المقطري، ٢٠١١، ص ٤١٥) بأنه تبرز أهمية التخصص النوعي لمراقب الحسابات في تخفيض الاستعانة بالخبراء إلى درجة كبيرة في الكثير من الأحيان وذلك نتيجة إمامه الشامل بأعمال العميل وتوفير المعرفة المتخصصة لديه في نشاط العميل.

ولذا يرى الباحث أن المعرفة المتخصصة والخبرة المطلوبة في مجال معين والمتوفرة لدى الخبير، أصبحت متاحة لدى مراقب الحسابات المتخصص في نشاط منظمة الأعمال (عميل المراجعة) وبالتالي ليس هناك جدوى من الاستعانة بالخبير، ولذا فإن هذا المعيار يمثل دافعاً قوياً نحو ضرورة وجود مراقب الحسابات المتخصص في نشاط محدد.

ومن الملاحظ أن معايير المراجعة المصرية هي ترجمة لمعايير المراجعة الدولية، ولذا فإن المعايير السابقة - وعددها ستة معايير - تعكس وجهتي نظر كل من المعايير المصرية والدولية معاً تجاه التخصص النوعي لمراقب الحسابات والتي تشير جميعها في اتجاه واحد وهو ضرورة توفر التخصص النوعي لمراقب الحسابات في نشاط محدد.

وبالرغم من ذلك يرى الباحث أن الأمر يحتاج إلى وجود معيار مراجعة خاص بكيفية توفير مراقب الحسابات المتخصص نوعياً في صناعة أو نشاط محدد، بحيث يتضمن شروط تحقيق التخصص النوعي للمراقب، وتحديد وسائل وأساليب توفر المعرفة المتخصصة والخبرة المهنية اللازمة في هذا التخصص، ووسائل وأساليب تطويرها إلى غير ذلك من الأمور الواجب توافرها بجانب تحديد المدخل الذي يمكن استخدامه لقياس هذا التخصص النوعي لمراقب الحسابات.

ولذا فإن توفر المقاييس اللازمة للحكم على هذا التخصص النوعي، يصبح أمراً ضرورياً حتى لا يكون ذلك مدخلاً للتلاعب في ممارسة مهنة المراجعة من قبل البعض. ولقد اهتمت العديد من الدراسات السابقة مثل:

(أبو عيسى، ٢٠١١، ص ص ٥١-٥٣؛ تشوان وآخرون، ٢٠١٥، ص ص ٢٨٨-٢٩٠؛ عطية، ٢٠٠٨، ص ص ٧٠-٧٩؛ السدياس، ٢٠١٩، ص ص ١٩١-٢٣٠) (Cahan, et al., 2011, pp.210-212; Bergen, 2013, PP.1-28; Kato, et al., 2016, pp.62-83; Karami, et al., 2017, pp.641-666) بتحديد مداخل قياس التخصص النوعي لمراقب الحسابات وتم الاجماع على حصرها في مدخلين أساسيين وهما:

أ) مدخل الحصة السوقية Market Share approach :

ويُعد هذا المدخل الأكثر شيوعاً لقياس التخصص النوعي لمراقب الحسابات ويعتمد على أساس الحصة السوقية لمراقب الحسابات، لأن مراقب الحسابات الذي يمتلك حصة سوقية أكبر في صناعة ما يعتبر الأكثر امتلاكاً للخبرة والتخصص في هذه الصناعة، ويتم قياس هذه الحصة السوقية على أساس نسبة إجمالي قيمة مبيعات عملائه أو على أساس نسبة إجمالي قيمة أصول عملائه أو على أساس نسبة إجمالي الأكتين معاً.

ويتميز هذا المدخل بأنه أكثر ملاءمة ويعتمد على افتراض أن الخبرة النوعية لمراقب الحسابات تعتمد على تكرار العمل في نفس المجال، كما أنه يتفق مع معتقدات العملاء بأن مراقب الحسابات المتخصص هو الذي يراجع أكبر عدد من منظمات الأعمال في ذات تخصص نشاط العميل.

ب) مدخل حصة المحفظة Portfolio Share Approach :

ويُعد هذا المدخل في تحديد التخصص النوعي لمراقب الحسابات على أساس التوزيع النسبي للخدمات التي يقدمها المراقب، والتخصص الذي يحظى بنسبة أكبر من الخدمات يعتبر التخصص النوعي له.

ويتم قياس حصة المحفظة على أساس نسبة الأتعاب التي يحصل عليها مراقب الحسابات مقارنة بإجمالي الأتعاب في ذات الصناعة أو على أساس نسبة إجمالي عدد

العملاء المتعاملين مع مراقب الحسابات إلى إجمالي عدد عملاء الصناعة أو التخصص الذي ينتمي إليه المراقب.

ويؤخذ على هذا المدخل أنه لا يعكس الجهد المبذول من قبل مراقب الحسابات لتعمية مهاراته وخبراته في صناعة معينة، بالإضافة إلى أنه يدفع مراقبي الحسابات نحو زيادة الأتعاب حتى يتم تصنيفهم منخصصين.

ولذا فإن الباحث يتفق مع الأراء التي تتادي باستخدام المدخل الأول لقياس التخصص النوعي لمراقب الحسابات.

في ضوء ما سبق يشير الباحث إلى الملاحظات التالية:

- 1- اهتمام العديد من معايير المراجعة المصرية والعالمية بضرورة توفر التخصص النوعي لمراقب الحسابات، حتى وإن كان بطريقة غير مباشرة فإن ذلك يعكس مدى الحاجة إلى ضرورة وجود هذا التخصص، بجانب الاستفادة من المزايا المتعددة الناتجة عنه، علاوة على الارتقاء بمستوى أداء مهنة المراجعة.
- 2- إن الاهتمام بإيجاد المقاييس المختلفة للحكم على مدى تخصص مراقب الحسابات من عدمه، ويصرف النظر عن مزايا وعيوب كل مقياس منها، فإن ذلك يؤكد مدى الحرص على تحديد وتصنيف مراقبي الحسابات المتخصصين في مجالات محددة، نظراً لمدى الحاجة إليهم.
- 3- كل ما سبق يتطلب اهتمام المنظمات والهيئات العلمية والمهنية المعنية بصياغة معايير المراجعة وتطوير المهنة، وضرورة وجود معيار مراجعة متخصص في هذا الشأن، ويقترح الباحث أن يحمل هذا المعيار عنوان: "متطلبات ومسئوليات التخصص النوعي لمراقب الحسابات" بحيث يتضمن هذا المعيار العناصر التالية:
 - تحديد مفهوم التخصص النوعي لمراقب الحسابات.
 - تحديد المتطلبات العملية والعملية والمهنية لتحقيق التخصص النوعي لمراقب الحسابات.
 - تحديد مناهل وأساليب قياس التخصص النوعي لمراقب الحسابات.
 - تحديد الصفات الواجب توافرها في مراقب الحسابات المتخصص في مجال معين.

- تحديد واجبات مراقب الحسابات المتخصص في مجال معين.
 - تحديد مسؤوليات مراقب الحسابات المتخصص تجاه ممارسة منظمة الأعمال لأساليب إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وغيرها من الممارسات الاحتيالية الأخرى غير المقبولة.
- 4- ضرورة وجود آلية من قبل الهيئات والمنظمات المسؤولة عن مهنة المراجعة لمتابعة تطوير معارف وخبرات المراجع المتخصص في صناعة معينة، سواء بالحصول على دورات تدريبية متخصصة في ذات المجال أو حضور المؤتمرات الخاصة بذات المجال أو أية آلية أخرى تحقق هذا الهدف.
- 5- ضرورة توفر دليل لدى هذه الهيئات والمنظمات المهنية يتضمن جميع أسماء مراقبي الحسابات المتخصصين في مجالات محددة، مع تحديث هذا الدليل باستمرار سواء بالتحذف أو الإضافة طبقاً للمتغيرات الخاصة بكل مراقب حسابات على حدة.

3/3 مفهوم وطبيعة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية

أشارت دراسة (Ewart & Wagaenhofer, 2005, pp.1101- 1102) إلى أن الحرص على إحكام السياسات والمعايير المحاسبية ومحدودية البدائل لكل سياسة محاسبية، بجانب تقييد المرونة الخاصة بأساس الاستحقاق يؤدي إلى استخدام المدخل الحقيقي لممارسة إدارة الأرباح أو المحاسبة الاحتيالية.

بالإضافة إلى ذلك أوضحت دراسة (Graham, et al., 2004, pp14-15) بأن المدخل الحقيقي لممارسة إدارة الأرباح لا يمثل انتهاكاً للمبادئ المحاسبية، ولذا يصعب اكتشافه من قبل مراقبي الحسابات لأن درجة إخفاؤه عالية وخصائص المخاطر الخاصة به منخفضة، وأضافت دراسة (Goh, et al.,2013,p.30) بأن استخدام المدخل الحقيقي لممارسة المحاسبة الاحتيالية - ومنها إدارة الأرباح - أكثر أماناً ويصعب اكتشافه وينقل من تعرض المديرين بمنظمات الأعمال للمساءلة القانونية والقضائية.

نتيجة لذلك تعددت الآراء المعبرة عن مفهوم إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية (REM)، فقد وصفت دراسة (Ewert and Wegenhofer, 2005, p.1102) إدارة الأرباح

بالأنشطة الحقيقية على أنها تغييرات في توقيتات أو هيكل صفقات الأعمال الحقيقية لمنظمة الأعمال لتغيير الربحية، كما عرفها (Roy Chowdhury, 2006, P.336) على أنها توجه المديرين للانحراف عن إجراء الممارسة التشغيلية العادلة لتضليل بعض الفئات أصحاب المصالح المهتمين بتحقيق أهداف التقارير المالية من خلال الأداء التشغيلي العادي لمنظمة الأعمال.

كما أشارت دراسة (خليل، ٢٠١٢، ص ص ٥٣-١٠٥) إلى أن ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية تؤدي إلى إحداث نوعاً من التحيز في إعداد القوائم المالية - ويسمى بالتحيز الذاتي - لتحقيق منافع خاصة لإدارة منظمة الأعمال على حساب الفئات الأخرى المهمة بالمنظمة، وبذلك لا يقتصر تأثيرها على الأرباح فقط بل يمتد ليشمل التأثير السلبي على التنبؤات النقدية الحالية والمستقبلية لمنظمة الأعمال.

وفي ذات السياق أوضحت دراسة (Choen, et al., 2015, pp.1-23) بأن إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية تمثل الإجراءات التي يتخذها المدبرون بمنظمات الأعمال لتغيير الأنشطة الحقيقية للمنظمة لتحقيق الأهداف المرجوة للتقارير المالية، وأضاف (الجمعيدي، ٢٠١٥، ص ص ٣٥-٣٧) بأنه عندما تلجأ إدارة منظمة الأعمال إلى ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية فإنها تستند على أنها لا تخالف القواعد القانونية ولا المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ولا تتجاوز نطاق سلطاتها لذلك تلجأ إلى أحداث تغييرات قي كل من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية لممارسة إدارة الأرباح بشكل مختلف.

لذلك أوضحت دراسة (Kothari, et al., 2012, pp.1-22) بأن إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية تكون غير ملحوظة بالنسبة للمستثمرين لأنها متعلقة بالأنشطة التشغيلية حيث يهتم المدبرون بتخفيض نفقات البحث والتطوير والدعاية والإعلان، مما يقلل من المنافسة وفرص الربحية ولكنها تؤدي إلى زيادة الربح الحدي والتدفقات النقدية الداخلية من العمليات.

كما عرفت دراسة (صفر وآخرون، ٢٠١٦، ص ص ١٥-٤٩) إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية على أنها تمثل التغير المتعمد من قبل إدارة منظمة الأعمال لرقم الربح من خلال قرارات ممارسة الأنشطة داخل المنظمة سواء كانت تشغيلية أو استثمارية وسواء كان الدافع

انتهازي أو كفاءة وذلك باستخدام توقيت المعاملات لتحقيق التشفقات النقدية الحالية والمستقبلية مثل تأجيل المصروفات التقديرية أو تسريع عمليات البيع.

لذا يرى الباحث أن ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية تمثل مرحلة متقدمة على كل من: مرحلة ممارسة أساليب المحاسبة الاحتمالية التي تتحايل فيها منظمة الأعمال على العبادى المحاسبية المقبولة، ومرحلة إدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات الاختيارية التي تعتمد فيها الإدارة على الخيارات وبدائل السياسات المحاسبية المختلفة. لذلك زادت ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية في منظمات الأعمال الأمريكية وخاصة قبل الإعلان عن طرح أسهم جديدة (Teng, et al ., 2018, pp.312- 329).

كما عرفت دراسة (عظبة، ٢٠١٨، ص ٨٠٤) إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية على أنها الإجراءات التي تتخذها الإدارة بغرض تغيير أو التأثير على نتائج أنشطة المنظمة من خلال تعديل أو اتخاذ بعض القرارات الخاصة بالأنشطة الحقيقية لها لتحقيق توقعات المحللين الماليين والمستثمرين بخصوص الربحية أو لتجنب الخسائر أو لتحقيق مكاسب شخصية أو الحفاظ على الوضع السوقي للمنظمة.

في ضوء ما سبق يمكن للباحث الإشارة إلى الملاحظات التالية:

١- أن ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية (REM) هي مرحلة لاحقة على ممارسة إدارة الأرباح بالاستحقاقات (AEM) وتبعد عن استغلال الخيارات والبدائل المحاسبية.

٢- أن ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية تركز على الأنشطة الأساسية للعادية التي تمارسها منظمة الأعمال بشكل طبيعي ومضاد وهي الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتحويلية وذلك من خلال إحداث بعض التغيرات في بعض العمليات الفعلية الخاصة بهذه الأنشطة.

٣- إن ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية تقوم على فلسفتين أساسيتين وهما:

الفلسفة الأولى: السلوك الإداري الانتهازي **Opportunistic Managerial Behavior** وذلك لتحقيق مكاسب ومنافع شخصية للإدارة من خلال اتخاذ القرارات التي تؤدي إلى تضليل أصحاب المصالح بمنظمة الأعمال، وهذه الفلسفة هي الأكثر شيوعاً في الاستخدام،

ويتفق معها معظم الكتاب، ولذا أثبتت دراسة (Ali and Zhang, 2015, PP.60-69) أن تلاعب المديرين التنفيذيين بمنظمات الأعمال في الأرباح باستخدام الأنشطة الحقيقية Real Activities وخاصة في الفترات الأولى لتوليدهم المسؤولية يكون من أجل الاستحواذ على السوق وبناء سمعتهم الخاصة. كما أضافت دراسة (Yuliana, et al., 2015, PP.866-873) بأن منظمات الأعمال المعرضة للخسائر هي أكثر المنظمات استخداماً وبشكل متعسف لأسلوب إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

الفلسفة الثانية: تحقيق المسؤولية الرشيدة Rational Responsibility للإدارة

وذلك من خلال استخدام الأنشطة الحقيقية لمنظمة الأعمال لمواجهة الظروف الاقتصادية المعاكسة أو الصادمة التي تتعرض لها المنظمة بفرض المحافظة على الأداء المالي المستقر لها، لذلك أشارت دراسة (Roychowdhury, 2006, PP.335-370) بأن استخدام الأنشطة الحقيقية لإدارة الأرباح ربما يكون الإجراء الأمثل في ظل ظروف اقتصادية معينة، وأضافت دراسة (Fezeli and Rasouli, 2011, PP.28-37) بأن إقدام بعض منظمات الأعمال على إدارة أرباحها من خلال أنشطة المبيعات والإنتاج المفرط قد يكون بغرض تدعيم تقارير الأرباح السنوية.

ونظراً للفارق الكبير بين الفلسفتين، فإنه يجب الفصل بين إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية بغرض الانتهاء الإدارية، وبين غرض الرشد الإداري، لأن عدم الفصل بينهما يؤدي إلى عدم دقة نتائج البحوث المحاسبية (Choen, et al., 2015, P.5)

4- إن عدم الاتفاق على تعريف محدد لمفهوم إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية يؤكد ما أشار إليه (حماد، ٢٠١٧، ص ١٩) من أنه واحداً من المفاهيم الحديثة نسبياً والتي لم يستقر الأدب المحاسبي على تعريف موحد بشأنه، حيث أن هناك العديد من المفاهيم التي تعبر عن رؤية واجتهاد كل كاتب على حده.

لذا يمكن للباحث تعريف إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية على أنها: مجموعة من القرارات المتعمدة التي تتخذها إدارة منظمة الأعمال بخصوص أنشطتها التشغيلية والاستثمارية والتمويلية للتلاعب في كل من الأرباح والتدفقات النقدية لتحقيق أهدافها الذاتية وتضليل أصحاب المصالح بالمنظمة.

٥- إن ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية قد يؤدي إلى وجود تحسين صوري ومؤقت في الربحية أو المركز المالي لمنظمة الأعمال، ولكنه يحدث أثاراً سلبية كثيرة في الأجل الطويل ويعوق التدفق الكفء لرأس المال في أسواق المال المختلفة.

٦- ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية تؤدي إلى عدم دقة التوقعات وخاصة لفرص التدفقات النقدية المستقبلية وبالتالي خفض جودة القوائم المالية وعدم مصداقيتها مما يعرض منظمات الأعمال للانتقار ويزيد من الحاجة إلى وجود مراقب الحسابات المتخصص في نوع الصناعة، لذلك توصلت دراسة (Hossein, et al., 2007, PP. 9-28) إلى أن التعاقد مع مراقب حسابات متخصص يحد من التلاعب في الأنشطة الحقيقية لمنظمة الأعمال.

٣/٤ - أسباب التحول إلى ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية والآثار الناتجة عنه.

أشارت دراسة (حماد، ٢٠١٧، ص ٢٣) إلى أنه لوحظ في السنوات الأخيرة الاتجاه المتزايد لمنظمات الأعمال لممارسة إدارة أرباحها باستخدام الأنشطة الحقيقية بدلاً من ممارسة إدارة أرباحها باستخدام الاستحقاقات، لذلك اتفقت الكثير من الدراسات مثل: (الجعدي، ٢٠١٥، ص ٢٣٩٢)، (ابراهيم، ٢٠١٧، ص ٧)، (عبدالوهاب، ٢٠١٧، ص ٢١٩، ٢٢٧)، (Malik, 2015, PP. 22-33)، (Sellami and Fakhfakh, 2014, PP. 309- 323)، (Cupertion, et al., 2015, PP. 35 -85) على أن التحول إلى ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية يرجع إلى:

١- أن ممارسة إدارة منظمات الأعمال لإدارة الأرباح بالاستحقاقات الاختيارية تتم في نهاية العام فقط، بينما ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية يمكن أن تتم في أي وقت خلال العام.

٢- أن ممارسة إدارة الأرباح بالاستحقاقات تتعلق بطريقة تسجيل المعاملات، في حين أن ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية تتعلق بممارسة الأنشطة ذاتها وليس بطريقة تسجيلها.

٢- ارتفاع تكاليف ممارسة إدارة الأرباح بالاستحقاقات نتيجة القيود والمخاطر العالية التي تواجهها، وذلك على عكس ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية والتي تكون تكلفتها أقل.

٤- إن ممارسة إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات تقوم على أساس المعالجة المحاسبية والتي يقوم بمراجعتها مراقب الحسابات لأنها ضمن نطاق عمله وبالتالي يسهل اكتشافها، في حين أن ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية تقوم على أساس القرارات المتعلقة بالأنشطة الرئيسية لمنظمة الأعمال والتي تسيطر عليها الإدارة وبالتالي يصعب اكتشافها من قبل مراقب الحسابات لأنها خارج نطاق عمله.

٥- بعد انهيار الكثير من منظمات الأعمال وصنوبر الكثير من القوانين واللوائح والنظم الرقابية، ومنها صنوبر قانون Sarbanes-Oxley Act في الولايات المتحدة الأمريكية عام ٢٠٠٢، تحولت الكثير من منظمات الأعمال إلى ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية بدلاً من الاعتماد على الاستحقاقات.

٦- تعضيل المديرين بمنظمات الأعمال المختلفة استخدام تفاصيل الأنشطة الحقيقية لإدارة أرباحهم بدلاً من استخدام سياسات محاسبية تعسفية وتطوي على مخاطر قانونية خلوة على تأثيرها على سمعة المنظمة.

٧- إن ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية تساعد أكثر في تحقيق توقعات المخلصين أو مواجهة الخسائر أو تحقيق الأهداف الخاصة بالإدارة خاصة مع تعدد أنشطة وعمليات المنظمة وتعدد البنود الفرعية لها.

٨- تؤثر إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية بشكل مباشر في التدفقات النقدية لمنظمة الأعمال، وبالتالي يمكن ممارستها لتوليد التدفقات النقدية اللازمة لسداد الالتزامات المختلفة والمسنحة على المنظمة، وذلك بعكس إدارة الأرباح بالاستحقاقات والتي تؤثر أكثر على الربحية دون التدفقات النقدية.

نتيجة لما سبق بالإضافة إلى مجموعة من الدوافع المختلفة التي تساعد على ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، مثل: الدوافع التعاقدية Contractual Motivations وذلك لتجنب التكاليف والتبعات الناتجة عن الإخلال بالعقود المبرمة مع منظمة الأعمال

(Kim, et al., 2010, PP. 1-30)، والدوافع الشخصية Personal Motivations وذلك لتحقيق الرغبات الذاتية للإدارة كالمكافآت والحوافز وتحقيق الأمان الوظيفي (Seybert, 2010) . والدوافع السياسية والتشريعية Political and Legislation Motivations وذلك لتجنب التكاليف السياسية والسياسات الضريبية وطلبات النفقات العمالية (Xu, et al., 2007, PP. 195-226)، ودوافع أسواق رأس المال Capital Market Motivations وذلك لتحقيق توقعات المحللين الماليين والتأثير على أسعار الأسهم والمحافظة على استقرار الدخل (Eldenbug, et al., 2011, PP. 1605-1628)، فقد أصبحت هذه الممارسة شبه ظاهرة تقوم بها الكثير من منظمات الأعمال مما أدى إلى تعرض هذه المنظمات إلى الآثار السلبية المتعددة الناتجة عن ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، لذلك أشارت دراسة (Zang, 2012, PP. 675-702) إلى أن ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية يؤدي إلى تخفيض التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة. بجانب الاخلال بالمعايير الأخلاقية داخل منظمة الأعمال، وإخفاء المشاكل التشغيلية بها (رزق، ٢٠١٧، ص ١٤٠-٥)، علاوة على تعرض منظمة الأعمال للعقوبات الاقتصادية من خلال الجهات الرقابية، وإعادة اصدار قائمتها المالية (صفر وآخرون، ٢٠١٦، ص ٢٠)، بالإضافة إلى إيجاد نوع من الصراع بين الملاك وإدارة المنظمة وتحقيق عدم تماثل المعلومات وارتفاع تكاليف الوكالة وانخفاض قيمة منظمة الأعمال.

لذا يصبح من الضروري من وجهة نظر الباحث منع هذه الممارسات أو على الأقل الحد منها حتى تكون في أضيق صورها وذلك لتجنب هذه السلبيات وغيرها من المخاطر الناتجة عنها والتي سبق الإشارة إليها، وهنا يأتي الدور الهام الذي يقوم به مراقب الحسابات المتخصص في نوعية النشاط حتى يمكن تفهم مسبباتها وتحديد مجالات ممارستها للحد منها.

٥/٣ - مجالات ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وعلاقتها بالتخصص

النوعي لمراقب الحسابات

بالنظر الى طبيعة ومفهوم إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وبالرجوع إلى الكتابات السابقة التي يتضمنها الفكر المحاسبي في هذا المجال، يتبين للباحث أن هناك ثلاثة أنشطة

أساسية وحقيقية يتم ادارتها وتمثل مجالاً خصباً لممارسة إدارة الأرباح من هذا النوع، وذلك كما يلي:

أ) إدارة الأنشطة التشغيلية (OAM) Operating Activities Management

ويتم ممارسة إدارة الأرباح باستخدام هذه الأنشطة من خلال تعجيل أو زيادة المبيعات باستخدام الخصومات السعرية أو الشروط الائتمانية للعملاء مما يزيد من الأرباح في الأجل القصير (Roychowdhury, 2006, PP.335-370)، أو عن طريق الإقراض في الإنتاج Over Production مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف الثابتة للوحدة الواحدة من المنتج وبالتالي تخفيض تكلفة المبيعات أو عن طريق خفض المصروفات الاختيارية التقديرية كنفقات البحوث والتطوير والمصروفات البيعية والمصروفات الإدارية والعمومية ومصروفات الدعاية والإعلان، لأن تخفيض هذه المصروفات يساعد على زيادة ربحية منظمة الأعمال (حماد، ٢٠١٧، ص ص ٢٥-٢٦).

ب) إدارة الأنشطة الاستثمارية (IAM) Investing Activities Management

ويتم ممارسة إدارة الأرباح باستخدام هذه الأنشطة من خلال التحكم في توقيتات بيع الأصول طويلة الأجل أو الأوراق المالية المملوكة لمنظمة الأعمال بغرض تحقيق الأرباح الرأسمالية والتدفقات النقدية الداخلة (Gunny, 2010, P. 869) ولكن سوف يؤثر ذلك بالسلب على التدفقات النقدية المستقبلية وربحية منظمة الأعمال في الأجل الطويل.

ج) إدارة الأنشطة التمويلية (FAM) Financing Activities Management

ويتم ممارسة إدارة الأرباح باستخدام هذه الأنشطة من خلال إعادة شراء أسهم منظمة الأعمال Stock Repurchases وتحويلها إلى أسهم خزينة، وذلك لتخفيض كمية الأسهم العادية الخاصة بالمنظمة وزيادة ربحيتها، أو عن طريق إصدار أسهم جديدة لتوفير الأموال اللازمة بدلاً من الاقتراض وتجلب تحمل عبء الفائدة على الاقتراض على قائمة الدخل وبالتالي المقارنة بين تخفيض ربحية السهم نتيجة زيادة عدد الأسهم، وبين تخفيض الأرباح بسبب الفائدة في حالة الاقتراض، أو عن طريق المشتقات المالية لإدارة التدفقات النقدية أو

عن طريق نشاط التوريق وما ينتج عنه من مكاسب (Kolsi and Matoussi, 2011, PP. 147-169).

ومن الملاحظ للباحث في إدارة الأنشطة السابقة كأداة لممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية أن جميعها تتعلق باتخاذ القرارات الإدارية الخاصة بالبنود الفرعية لهذه الأنشطة، مما يتطلب الأمر للكشف عن هذه الممارسة، توفر الخبرة العالية والمعرفة الدقيقة والمتخصصة في تفاصيل هذه الأنشطة في المجالات الصناعية المختلفة، وكذلك معرفة مردود هذه القرارات سواء على الربحية أو التدفقات النقدية للمنظمة، لذا فإن الأمر يتطلب ليس فقط قيام مراقب الحسابات بدوره، بل لابد من توفر مراقب الحسابات المتخصص في هذه الأنشطة ويكون لديه من الكفاءة والخبرة والتدريب ما يؤهله للكشف عن هذه الممارسة.

لذلك أشارت دراسة كل من: (علي، عبد الرحمن، ٢٠١٣، ص ص ١٦٩-٢٠٠)، (عطية، ٢٠١٨، ص ص ٨٢٣-٨٢٤) إلى أن هناك علاقة إيجابية بين التخصص النوعي لمراقب الحسابات وبين الحد من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

٦/٣- التخصص النوعي لمراقب الحسابات والحد من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية:

توصلت نتائج دراسة (البيب، ٢٠٠٥، ص ص ٨٣-١٧٥) إلى أن التخصص النوعي لمراقب الحسابات يزيد من كفاءة أدائه المهني وذلك من خلال تحسين قدرته على تقدير المخاطر الحتمية، وتحسين جودة قرارات تخطيط عملية المراجعة، واكتشاف ومواجهة حالات الغش والاحتيال المالي والحد من إصدار قوائم مالية مضللة.

بجانب أن التخصص النوعي لمراقب الحسابات يزيد من فطنته وبصيرته وحسن تصرفه في المواقف المختلفة، وايضاً زيادة قدرته على الحد من مخاطر المراجعة بأنواعها المختلفة (Cahan, et al, 2006, PP.1-19)، ولذا فإن التخصص النوعي لمراقب الحسابات له دوراً إيجابياً في تحسين جودة الأرباح Earnings Quality ، ولذا يحد من الفرص المتاحة

أمام الإدارة للتلاعب في الأرباح نتيجة توفر المعلومات المتكاملة والشاملة لدى المراجع المتخصص (منصور، ٢٠٠٧، ص ٢٥٠).

كما أن التخصص النوعي لمراقب الحسابات يزيد من قدرة المراقب على الاحتفاظ باستقلاله في مواجهة ضغوط العملاء للمساومة، وبالتالي زيادة قدرته على رفض ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، خاصة وأن هناك علاقة وثيقة بين كل من الاستقلال والحد من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

كما أن التخصص النوعي لمراقب الحسابات يزيد من جودة عملية مراجعة التقديرات المحاسبية والتي تتضمنها القوائم المالية والتي تمثل أحد مداخل ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية والتلاعب في القوائم والتقارير المالية لمنظمة الأعمال.

كذلك الاستفادة من منظور نظرية الوكالة والدور الرقابي الذي يؤديه مراقب الحسابات المتخصص نوعياً في ظل العلاقة بين الأصيل والوكيل، وذلك لحماية مصالح الأصيل والحد من عدم تماثل المعلومات بينهما وبالتالي الحد من ممارسة الوكيل لإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية لتحقيق منافعه الخاصة على حساب مصالح الأصيل.

٤ - الإطار المقترح لتطوير التخصص النوعي لمراقب الحسابات للحد من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

نظراً للدور الهام الذي يقوم به مراقب الحسابات للحد من ممارسة إدارة الأرباح بصفة عامة، والدور الأكثر أهمية لمراقب الحسابات المتخصص نوعياً في الحد من إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية بصفة خاصة، فإن الباحث سيجاول اقتراح بعض المحاور والأليات والتي من خلالها يمكن تحقيق هذا التطوير وذلك كما يلي:

١/٤ - مزايا تطوير التخصص النوعي لمراقب الحسابات للحد من إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

وتتمثل هذه المزايا في:

١- الاستفادة من المعرفة المتخصصة والخبرة المهنية والتدريب المتوفر لدى مراقب الحسابات المتخصص نوعياً في نشاط منظمة الأعمال للكشف عن والحكم على مدى ممارسة إدارة هذه المنظمة لإدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية.

٢- الاستفادة من التخصص النوعي لمراقب الحسابات في طبيعة نشاط منظمة الأعمال، لوضع الضوابط التي تمنع أو تحد من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية أو لمعالجتها في حالة وجودها.

٣- تجنب تعرض منظمة الأعمال لسلبيات ومخاطر ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية سواء على المنظمة ذاتها، أو على الأطراف المختلفة صاحبة المصالح بها.

٢/٤- محاور تطوير التخصص النوعي لمراقب الحسابات لمنع أو الحد من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

وتتمثل هذه المحاور في:

المحور الأول: التطوير المستمر لمهارات وخبرات مراقب الحسابات المتخصص
ويتم ذلك من خلال الآليات التالية:

١- التأهيل العلمي والعملية المستمر لمراقب الحسابات من خلال التدريب على طرق وأساليب ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية والتعرف على طرق الكشف عنها، ومجالات ممارستها وكيفية تجنبها أو منعها أو على الأقل الحد منها، وكذلك التعرف على ما هو جديد في مجال تخصصه لتطوير معارفه ومهاراته باستمرار.

٢- التدريب على أساليب المراجعة الالكترونية واستخدام برامج المراجعة سابقة التجهيز (الهيكلية) والقدرة على تقييمها وتحديد درجة الاستفادة منها ومدى ملاءمتها للكشف عن ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وكذلك الاستفادة مما توفره من الوقت والتكلفة.

٣- التدريب على استخدام الأساليب الكمية والإحصائية وتوظيفها في الكشف عن ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية أو التنبؤ بها، حتى يمكن تجنبها أو علاجها في حالة حدوثها.

٤- الاستفادة من وسائل التواصل الاجتماعي والتطورات التكنولوجية المتنوعة في وسائل وأساليب الاتصال، في تحديث وتطوير إجراءات وخطط المراجعة وأساليب جمع أدلة الإثبات والكشف عن ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

٥- تعميق ثقافة التخصص النوعي بين مراقبي الحسابات وأن ذلك سيؤدي إلى رفع كفاءتهم وزيادة جودة عملية المراجعة، بجانب تقليل المنافسة في مجال أداب المهنة، تقليل الدعاوي القضائية وزيادة الإيرادات لديهم.

٦- زيادة الاستثمارات الموجهة من قبل مراقب الحسابات أو منشأة المراجعة للتدريب والتأهيل المستمر للمراقب ومساعدته بغرض زيادة الخبرات المتخصصة والمعارف الفنية في مجال تخصص مراقب الحسابات، وذلك من خلال حضور الدورات التدريبية المتخصصة والاشتراك في الدورات والمجلات العلمية المتخصصة في مجاله.

٧- التغيير الدوري لمراقب الحسابات المتخصص كل فترة خمس سنوات حتى يكون ذلك أحد الدوافع لديه لتطوير خبراته ومعارفه ومنع تواطؤه مع إدارة المنظمة والسعي دائماً نحو الكشف عن إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية أمام الملاك.

المحور الثاني: تطوير دور الهيئات والمنظمات المهنية المسؤولة عن تنظيم ممارسة

مهنة المراجعة

ويتم ذلك من خلال الآليات التالية:

١- إصدار تشريع يلزم منظمات الأعمال ذات الحجم الكبير (ويمكن الاستناد في ذلك على رأس مال المنظمة أو رقم أعمالها) بالتعاقد مع مراقب حسابات متخصص في ذات نشاط المنظمة.

٢- تحديث وتطوير معايير المحاسبة والمراجعة المصرية لتواكب المتغيرات الداخلية والخارجية وكل المستجدات في مجال ممارسة المهنة بحيث تتضمن ما يلي:

- إصدار معييار محاسبية مصري متخصص بعنوان: إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية - الممارسة وطرق العلاج، بحيث يتضمن تحديد تعريف ومفهوم والمجالات المتوقعة لممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية ومخاطر حدوثها ونماذج الكشف عنها وكيفية منعها أو الحد منها، مع الإفصاح عن إقرار الإدارة بعدم ممارستها وفي حالة ثبوت الممارسة يتم توقيع العقوبات عليها.

- إصدار معيار مراجعة مصري متخصص بعنوان: متطلبات ومسئوليات التخصص النوعي لمراقبي الحسابات، بحيث يتضمن تحديد مفهوم وأهمية ومزايا التخصص النوعي لمراقبي الحسابات وكيفية تحقيقه والفترة الزمنية اللازمة لذلك وكيفية تطوير الخبرات والمعارف والمهارات المتخصصة وغير ذلك من الأمور المتعلقة به.
- ٣- إلزام مراقبي الحسابات ومنشآت المراجعة المتخصصة بحضور عدد معين من الدورات التدريبية المتخصصة في مجال مراقبي الحسابات وكذلك دورات تدريب على كيفية التفاعل مع وفهم التشريعات القانونية الجديدة الصادرة في مجال التخصص.
- ٤- إصدار دليل إرشادي لمراجعي الحسابات المتخصصين بحيث يتضمن أسماء مراجعي الحسابات أو منشآت المراجعة ومجال التخصص الذي يمارس فيه المهنة أو طبيعة الأنشطة المتخصصة فيها.
- ٥- إقرار بعض المزايا لمنشآت المراجعة أو مراقبي الحسابات المتخصصين نوعياً في نشاط محدد حتى يكون ذلك حافزاً لكل الممارسين للمهنة.
- ٦- تطوير قواعد آداب وسلوك ممارسة المهنة مع التأكيد على أهمية ممارسة التخصص النوعي لمراقبي الحسابات أو منشآت المراجعة.

المحور الثالث: تطوير دور منظمات الأعمال.

- ويتحقق ذلك من خلال تطوير دور الأطراف المختلفة صاحبة المصالح لدى منظمات الأعمال المتنوعة وذلك من خلال الآليات التالية:
- ١- إقناع أصحاب المنظمة ومجلس إدارتها بأن التعاقد مع مراقبي حسابات متخصص سوف يزيد من جودة التقارير المالية للمنظمة، وبالتالي سينعكس عليها بالإيجاب في سوق الأوراق المالية وأمام الفئات المختلفة المهتمة بها.
 - ٢- نشر ثقافة التحذير من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية نظراً لخطورتها على كل من أصحاب المصالح بمنظمة الأعمال، والمتعاملين معها، والتنوعية بأهمية التعاقد مع مراقبي حسابات متخصص لمنع حدوث هذه الممارسة أو الكشف عنها وعلاجها.

٣- أن يتم وضع أحد شروط قيد أسهم منظمات الأعمال في سوق الأوراق المالية، هو التعاقد مع مراقب حسابات متخصص في مجال عمل المنظمة وذلك من خلال فترة زمنية لا تقل عن ثلاث سنوات سابقة على طلب القيد بالبورصة.

٤- تطوير دور لجنة المراجعة داخل منظمة الأعمال من خلال عقد لقاءات دورية بينها وبين مراجع الحسابات المتخصص لمناقشة مخاطر وسبلات ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وكيفية الحد منها ومواجهتها وكذلك تحديد دور كل من لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية في هذا الشأن.

٥- النتائج والتوصيات والمقترحات البحثية المستقبلية

١/٥- النتائج:

بعد الانتهاء من إعداد البحث، فقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها ما يلي:

يلي:

١- أن التخصص النوعي لمراقب الحسابات هو أحد أهم الاتجاهات الحديثة في مجال المراجعة، لأنه يساعد على الارتقاء بمستوى المهنة وتحقيق جودة عملية المراجعة، وجودة المعلومات المحاسبية وإعادة الثقة لدى الفئات المختلفة المهتمة بمنظمة الأعمال.

٢- أن ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية لم تحظ بالاهتمام الكافي بين الكتاب والباحثين مثلها في ذلك مثل ممارسة الأرباح بالاستحقاقات على الرغم من خطورتها وسبلاتها المتعددة وصعوبة الكشف عنها أو الحد منها.

٣- وضع تعريف شامل لمراقب الحسابات المتخصص نوعياً في نشاط محدد وهو: 'مراقب الحسابات الذي يمتلك القدر الكافي من المعرفة المتخصصة والخبرة المهنية والتدريب المناسب في تخصص معين بالإضافة إلى مجموعة من الصفات الشخصية والاجتماعية التي تساعده على تقديم خدماته المهنية في هذا التخصص بالكفاءة والفعالية المطلوبة وبما يؤدي إلى تحقيق أهدافه المهنية، واكتشاف أي تلاعب أو احتيال أو ممارسة لإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية من قبل العميل، وإبداء رأيه الفني بموضوعية عن مدى عدالة القوائم المالية للعميل وتحقيق جودة عملية المراجعة.'

٤- إن توفر التخصص النوعي لمراقب الحسابات يحقق الكثير من الأهداف سواء الخاصة بمراقب الحسابات ذاته أو الخاصة بمنظمة الأعمال محل المراجعة أو الخاصة بمهنة المراجعة.

٥- اهتمام الكثير من معايير المراجعة المصرية والعالمية بضرورة توفر التخصص النوعي لمراقب الحسابات مما يؤكد على مدى أهميته والحرص على تحقيقه.

٦- يمثل مدخل الحصة السوقية أهم مداخل قياس التخصص النوعي لمراقب الحسابات ويحوز على إجماع الكثيرين سواء من الكتاب والباحثين أو من مراقبي الحسابات الممارسين للمهنة.

٧- إن فلسفة السلوك الانتهازي للإدارة في ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية هي الفلسفة الأكثر انتشاراً والتي تجعل من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية أداة لتضليل أصحاب المصالح بمنظمة الأعمال، بجانب للتأثير السلبي على قيمة ومستقبل المنظمة وسوق الأوراق المالية.

٨- إن مراقب الحسابات المتخصص نوعياً في نشاط منظمة الأعمال، هو أكثر الأطراف الخارجية فهماً لطبيعة أنشطة المنظمة المختلفة وطبيعة عملياتها وبالتالي هو الأدر على تحديد مجالات ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وكيفية مواجهتها أو الحد منها لمنع سلبياتها المتعددة.

٩- تبين من البحث أن من أهم أسباب التحويل من ممارسة إدارة الأرباح بالاستحقاقات إلى ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية إن هذه الممارسة تتعلق بممارسة أنشطة منظمة الأعمال وليس بطريقة تسجيلها كما أنها قد تتم في أي وقت خلال العام وليس في نهاية العام فقط، كما يصعب اكتشافها من قبل مراقب الحسابات غير المتخصص علاوة على أنها غير مخالفة للقوانين وقليلة المخاطر وتكلفتها أقل.

١٠- تبين من البحث أن مراقب الحسابات المتخصص هو أكثر الأطراف الرقابية قدرة على اكتشاف ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وبالتالي أكثرها قدرة على مواجهتها والحد منها إن لم يستطع منعها من البداية.

١١- تم التوصل إلى صياغة إطار مقترح لتطوير التخصص النوعي لمراقب الحسابات لمنع أو الحد من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، ويعتمد على ثلاثة محاور رئيسية وهي:

المحور الأول: التطوير المستمر لمهارات وخبرات مراقب الحسابات المتخصص

ويتم تنفيذ هذا المحور من خلال (٧) آليات قابلة للتطبيق.

المحور الثاني: تطوير دور الهيئات والمنظمات المهنية المسؤولة عن تنظيم ممارسة مهنة المراجعة.

ويتم تنفيذ هذا المحور من خلال (٦) آليات قابلة للتطبيق.

المحور الثالث: تطوير دور منظمات الأعمال.

ويتم تنفيذ هذا المحور من خلال (٤) آليات قابلة للتطبيق.

٢/٥ - التوصيات:

١- إصدار تشريع يلزم منظمات الأعمال ذات الحجم الكبير بالتعاقد مع مراقب حسابات متخصص في ذات نشاطها لمراجعة حساباتها وإلزامها بالإفصاح عن عدم ممارستها لإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

٢- إصدار معيار محاسبية متخصص بعنوان: إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية- الممارسة وطرق العلاج، بحيث يتناول جميع القضايا المتعلقة بهذه الظاهرة وكيفية منعها أو الحد منها.

٣- إصدار معيار مراجعة متخصص بعنوان: متطلبات ومسئوليات التخصص النوعي لمراقب الحسابات، بحيث يتضمن كل العناصر الخاصة بتحقيق التخصص النوعي لمراقب الحسابات كأداة لتطوير مهنة المراجعة ككل.

٤- نشر ثقافة أهمية الاستعانة بمراقب الحسابات المتخصص في مراجعة حسابات منظمات الأعمال، ودوره في منع الظواهر السلبية التي قد تمارسها إدارة المنظمة وتؤثر على الأطراف الأخرى المهتمة بها ومنها إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

٥- إصدار دليل إرشادي يتضمن جميع مراقبي الحسابات أو مكاتب ومنشآت المراجعة الممارسة للمهنة وتخصص كل منها مع إقرار بعض المزايا لأصحاب التخصص النوعي للتشجيع على ذلك.

٣/٥- المقترحات البحثية المستقبلية:

وتشمل المقترحات التالية:

- ١- أثر الاستعانة بمراقب الحسابات المتخصص في نوعية نشاط المنظمة على أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية.
- ٢- دراسة مقارنة بين إدارة الأرباح بالاستحقاقات وإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وأثر ذلك على قيمة منظمة الأعمال.
- ٣- أثر التعاون بين مراقب الحسابات المتخصص ولجنة المراجعة في مواجهة مخاطر المحاسبة الاحتمالية.
- ٤- نموذج مقترح للكشف عن ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وأثر ذلك على التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية لمنظمة الأعمال.
- ٥- تطوير دور إدارة المراجعة الداخلية للحد من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

٦-مراجع البحث.

٦/١- مراجع البحث باللغة العربية.

- إبراهيم، د./ فريد محرم فريد، (٢٠١٧)، أثر خصائص مجلس الإدارة على العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية والتقلبات المستقبلية لعوائد الأسهم - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية المسجلة لسوق الأسهم المصري، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة جامعة بنها، المجلد ٣٧، العدد (٤)، ص ٦٥-٢.
- أبو عيسى، د./ دعاء خالد، (٢٠١١)، مدى وجود التخصص في المراجعة لدى مكاتب المراجعة في الأردن، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد (٣٨)، العدد (١)، ص ٦٥-٤٩.
- الجعدي، أ. عمر؛ أبو ناهية، أ. جيهان، (٢٠١٥) ممارسات إدارة الأرباح بالمستحقات والأنشطة الحقيقية وعلاقتها بالعوائد السوقية للأسهم، دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين وعمان للأوراق المالية، مجلة جامعة النجاح للأبحاث والعلوم الإنشائية، جامعة النجاح الوطنية، مجلة ٢٩، العدد (١٢) ص ٢٣٧٩-٢٤٠٨.
- الدياس، د./ قاسم أحمد، (٢٠١٩)، ممارسات تمهيد الدخل بالأنشطة الحقيقية وأثرها على القيمة السوقية للسهم في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، مجلة رماح للبحوث والدراسات، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية - رماح، العدد (٢٨)، ص ٢٣٠-١٩١.
- الدياسطي، د./ محمد محمد عبدالقادر، (٢٠١٤)، المراجعة المشتركة في مقابل المراجعة الفردية - دراسة تطبيقية عن مدى تقييد مكاتب المراجعة المصرية لممارسة إدارة الأرباح في الشركات المساهمة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، المجلد ٣٨، العدد الأول، ص ٣٩-١٨.
- الدياسطي، د./ محمد محمد عبدالقادر، وآخرون (٢٠١١)، العلاقة بين التخصص والجودة في مجال المراجعة - دراسة تطبيقية على قرار المراجع بشأن استمرار شركات المساهمة

- المصرية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، المجلد ٥، العدد (٢)، ص ص ٣١٠-٣٤٥.
- الصباح، د./ سالم أحمد، (٢٠١٢) تأثير إدارة الأرباح على المعلومات الواردة بالفوائم المالية وموقف المراجع الخارجي، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، العدد الأول، ص ص ١٨٧-٢١٤.
 - الصغير، د./ محمد السيد محمد، (٢٠١١)، استخدام الشبكات العصبية الاصطناعية في تطوير نموذج مراجعة لتفعيل دور المراجع الخارجي في كشف الممارسات الاحتيالية في التقارير المالية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة جامعة سوهاج، المجلد (٢٥)، العدد الثاني، ص ص ١٩١-٢٤٦.
 - القرار الوزاري رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨ بشأن إصدار المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكيد الأخرى، الهيئة العامة للرقابة المالية.
 - المفطري، د./ معاذ طاهر صالح، (٢٠١١)، أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة - دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد (٢٧)، عدد (٤)، ص ص ٤١٠-٤٣٥.
 - حماد، د./ مصطفى أحمد محمد أحمد، (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 ١، ص ص ٩-٦٢.
 - خطاب، د./ جمال سعد، (٢٠١٣)، العلاقة التبادلية بين التخصص النوعي للمراجعين وإدارة الأرباح وانعكاسات ذلك على الأداء السوقي لمنتشآت الأعمال، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد (٤)، ص ص ٣١٠-٣٢٥.
 - خليل، د./ محمد أحمد إبراهيم، (٢٠١٢)، تطوير دور لجنة المراجعة كأحد آليات حوكمة الشركات للحد من ممارسة إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال المصرية، دراسة نظرية اختيارية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة جامعة بنها، المجلد ٢، العدد الأول، ص ص ٥٣-١٠٥.

- خليل، د./ محمد أحمد إبراهيم، (٢٠١٧)، دور العصف الذهني الإلكتروني في تطوير أداء المراجعة المشتركة للحد من ممارسة إدارة الأرباح - دراسة تحليلية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة جامعة بنها، العدد الرابع، ص ص ٤٢-١.
- رزق، د./ علاء أحمد إبراهيم، (٢٠١٧)، مدخل مقترح لاستخدام المراجعة الاستقصائية القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية على البيئة المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس، المجلد ٢١، العدد (٤)، ص ص ١٤١-٥٠.
- صفر، د./ أحمد على غازي وآخرون، (٢٠١٦)، أثر جودة عملية المراجعة على الإدارة الحقيقية للأرباح - دراسة تطبيقية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة جامعة الزقازيق، المجلد ٣٨، العدد الأول، ص ص ٤٩-١٥.
- صليب، د./ ليلي عزيز، (٢٠٠٣)، أثر التخصص (المهني) الصناعي على تقليل خطر المراجعة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، العدد الأول، ص ص ٣٦٧-٤١٦.
- عبدالله، د./ يوسف صلاح، (٢٠١٨)، دور لجان المراجعة في الحد من السلوك الانتهازي للإدارة في إدارة الأرباح بهدف تحسين جودة التقارير المالية - دراسة ميدانية على قطاع البنوك بمنطقة البحرين، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس، المجلد ٢٢، العدد ٢، الجزء (٢)، ص ص ١١٥٩-١١٩٠.
- عبدالوهاب، د./ يوسف عبدالقادر، (٢٠١٧)، دور المراجعة الداخلية في الحد من الإدارة الحقيقية للأرباح: دراسة تطبيقية في بيئة الأعمال المصرية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، المجلد ٤١، العدد ٢١، ص ص ٢١٩-٢٥٧.
- عطية، د./ فائق سيد خميس، (٢٠١٨)، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس، المجلد (٢٢)، العدد (٢)، ص ص ٧٩٠-٨٢٩.
- علي، د./ صالح حامد محمد عبدالرحمن، د./ عبدالرحمن عبدالله، (٢٠١٣)، دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الاحتياطية، مجلة

البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة جامعة بني سويف، المجلد ٢٧، العدد ٢، ص ١٦٩-٢٠٠.

• عوض، د./ أمال محمد، (٢٠٠٦)، قياس أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري، المجلد المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، المجلد ٣٠، العدد الأول، ص ١٧١-٢٣٧.

• لبيب، د./ خالد محمد عبدالمنعم، (٢٠٠٥)، دور التخصصي الصناعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي - دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد (٤٢)، للعدد الأول، ص ٨٣-١٩٣.

• مجاهد، د./ محمد عبدالله محمد عبدالله، (٢٠٠٥)، تقدير الأهمية النسبية لصفات المراجع المنخصص اللازمة لأداء مهام عملية المراجعة بكفاءة وفعالية في الواقع العملي، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة جامعة بني سويف، العدد الأول، ص ٣٦٥-٣٨٩.

• منصور، د./ أشرف محمد إبراهيم، (٢٠٠٧)، تقييم التخصص النوعي للمراجع من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة - دراسة نظرية تطبيقية - مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة جامعة بني سويف، العدد الثاني، ص ٢٢٩-٢٨٤.

• موسى، د./ علي محمد علي، (٢٠١٧)، دور التخصص المهني للمراجع في زيادة جودة عملية المراجعة وتخفيض مخاطر المراجعة، مجلة دراسات الإنسان والمجتمع، كلية الاقتصاد جامعة الزاوية، العدد الثاني، ص ١-٣٤.

• نشوان، د./ إسكندر محمود، وآخرون، (٢٠١٥)، تقييم مدى توافر التخصص المهني لمكاتب المراجعة وأثره على أتعاب المراجعة - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد (٢)، الجزء الأول، المجلد (١٩)، ص ٢٨٨-٢٩٥.

- Ahadiat, N. and Hefzi, H.,(2012), An Investigation of Earnings Management Practices: Examining Generally Accepted Accounting Principles, **International Journal of Business and Social Science**, Vol.3, No.14, PP.245-251.
- Ali, A. and Zhang, W., (2015), CEO Tenure and Earnings Management, **Journal of Accounting and Economics**, Vol.59, No.1, pp60-79.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (1998), CPA vision Project Identifies Top Five Issues For Profession April, p.12.
- Balsam, S., et al., (2003), Audition Industry Specialization and Earnings Quality, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol.23, No.2, PP.71-75.
- Bergen, D., (2013), Auditor Industry Specialization and Audit Quality, **Working Paper**, PP.1-28.
- Breskin, F. L.; Hsu, P. H. and Rotenberg, W., (2018), the Real Effect of Real Earnings Management – Evidence From Innovation, **Contemporary Accounting Research**, Vol.35, No.1, PP.525-557
- Cahan, et al., (2011), Are All Industry Specialist Auditors The Same?, **Auditing: A Journal of Practices & Theory**, Vol.30, No.4, PP.210-223.
- Cahan, S. F., et al., (2005), the Investment opportunity Set and Industry Specialization by Auditors, **Working Paper**, PP.1-19.
- Carcello, J. V. and Albert, L. N.,(2004), Client Size, Auditor Specialization and Fraudulent Financial Reporting, **Managerial Auditing Journal**, Vol.19, No.5, PP.651-668.
- Carrera, M.M., et al., (2003), Specialization and Diversification in Audit Firms; A Test of Firms Strategies in the Spanish Audit Market, **Working Paper**, PP.1-15.
- Choen, D., et al., (2015), Measuring Real Activity Management, **Working Paper**, University of Texas, PP.1-23.
- Chuen, C. S. and Phapruek, U.(2010), Audit Specialization, Audit Performance and Sustainable Reputation: An Empirical Research of

- Certified Public Accountants in Thailand , **Journal of International Business and Economics**, Vol.10, No.4, PP.110-130.
- Clikeman, 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, **The Internal Auditor**, Vol.60, No.4, PP.75-79.
 - Coulier, Sophie A., et al., (2016), The Validity of Auditor Industry Specialization Measure. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol.35, No.1, PP.140-150.
 - Cupertino, C. M. et al., (2015), Earnings Manipulations by Real Activities Management and Investors' Perceptions, **Research in International Business and Finance**, Vol.34, PP .309- 323.
 - Donelson, Dain C., et al., (2013), Discontinuities and Earnings Management: Evidence From Restatements Related to Securities Litigation, **Contemporary Accounting Research**, Vol.30, No.1, PP243-268.
 - Eldenburg, L. K., et al., (2011), Earnings Management Through Real Activities Manipulation- Evidence From non- Profit hospital, **The Accounting Review**, Vol.86, No.5, PP.1605-1630.
 - Elder, Randal J., et al., (2015), Audit Firm Rotation Auditor Specialization and Quality in the Municipal Audit Context, **Journal of Governmental & Nonprofit Accounting**, Vol.4, PP.73-100.
 - Ewert, R. and Wagenhofer, A. (2005), Economic Effects of Tightening Accounting Standards to Restrict Earnings Management, **The Accounting Review**, Vol.20, No.4, PP.1101-1125.
 - Fazeli, Y. S. and Resouli, H. A.(2011), Real Earning Management and the Value Relevance of Earnings, **International Research Journal of Finance and Economics**, Vol.62, PP.28-37.
 - Goh, Jaimin, et al., (2013), Majority Shareholder Ownership and Real Earnings Management Evidence From Korea, **Journal of International Financial Management of Accounting**, Vol.24, No.1, PP.20-45.
 - Graham, John R., et al., (2004) the Economic Implications of Corporate Financial Reporting, **Working Paper**, June, pp1-20.
 - Greiner, Adam; Mark, J. K. and Thomas, J. S., (2017), The Relationship Between Aggressive Real Earning Management and

Current and Future Audit Fees, **Auditing: Journal of Practice and Theory**, Vol.36, ISS.1, pp.85-107.

- Gunny, K. A., (2010), The Relation Between Earnings Management Using Real Activities Manipulation and Future Performance – Evidence From Meeting Benchmarks. **Contemporary Accounting Research**, Vol.27, No.3, PP.855-888.
- Hammersley, J., (2006), Pattern Identification and Industry-Specialist Auditors, **The Accounting Review**, Vol.81, No.2, PP.309-336.
- Hegazy, M.; Alsabagh, A. and Hamdy, R., (2015), The Effect of Audit Firm Specialization on Earning Management and Quality of Audit Work, **Journal of Accounting and Finance**, Vol.15, No.4, PP.143-164
- Hossein, E., et al., (2007), The Role of Auditor Industry Specialization on Earnings Management and Future operational Performance, **Journal of Accounting Knowledge**, Vol.1, No.1, PP.9-28.
- Jenkins, D. S.; Kane, G. D. and Velury, U., (2006), Earnings Quality Decline and The Effect of Industry Special Auditors: An Analysis of the late 1990, **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol.24, No.1, PP.71-90.
- Karami, J.; Karimiyan, T. and Salati, S., (2017), Audit Report lag: Evidence of Iran, **Iranian Journal of Management Studies**, Vol.10, No.3, PP.641-666.
- Kato, R.; Semba, H. and Frend , (2016), Influence of The Audit Market Shift From Big 4 To big 3 on Audit Firms' Industry Specialization and Audit Quality: Evidence From Japan, **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, Vol.20, No.3, PP.62-83.
- Kedia, S.; Koh, K. and Raigopal, S., (2015), Evidence on Contagion in Earnings Management, **The Accounting Review**, Vol.90, Iss.6, PP.2337-2373.
- Kim, B.; Lisic, L. and Pevzner, M., (2010), Debt Covenant Slacks and Real Earnings Management, **Working Paper**, PP.1-30.
- Kim. Y., (2011), The Influence of Public Equity Ownership on Earnings Management Through The Manipulation of Operational Activities, **PHD Thesis**, University of Mary land, pp.1-5.

- Kolsi, M. C. and Matoussi, H.,(2011), Securitization Transactions, Real Manipulation and Stock Market Valuation, **International Journal of Accounting and Finance**, Vol.13, No.2, PP.147-164.
- Kothari, S.; Mizik, N. and Roychowdhury, S., (2012), Managing For The Moment: the Role of Real Activity Versus Accruals Earnings Management in Seo Valuation, **Working Paper**, PP.1-25.
- Kwon, S. Y; Lim, C. Y. and tan, P. M., (2007), Legal Systems and Earnings Quality: The Role of Auditor Industry Specialization, **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol.26, No.2, PP.25-55.
- Leggett, D. M.; Parsons, L. M. and Reitenga, A. L., (2010), Real Earnings Management and Subsequent Operating Performance, **Working Paper**, pp.1-20.
- Liao, H.M.; Suvankulov, F. and Branson, L. (2014), Fair Value Auditor's Specialization and Value Relevance of Financial Products, **Global Conference on Business & Finance Proceedings**, Vol.9, No.2, PP.260-267.
- Low, K. Y., (2004), The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessment and Audit – Planning Decisions, **The Accounting Review**, Vol.79, No.1, PP204-225.
- Malik, M. (2015), Corporate Governance and Real Earnings Management -The Role of the Board and Institutional Investors, **Journal of Knowledge Globalization**, Vol.8, No.1, PP.37-87.
- Mayhew, B. W. and Wilkins, M. S., (2003), Audit Firm Industry Specialization as a differentiation Strategy: Evidence From Fees Charged to Firms Going Public, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol.23, No.2, PP.32-55.
- Meza, M. M., (2013), Does Auditor Industry Specialization Improve Audit Quality, **Journal of Accounting Research**, Vol.51, No.4, pp 780-792.
- Mukesh, Gary, (2018), The Effect of Internal Control Certification Regulatory Changes on Real and Accrual – Based Earnings Management, **European Accounting Review**, Vol.27, No.5, PP.817-844.
- Neal , T. and Riley, R.,(2004), Auditor Industry Specialization and Compliance with GAAS Reporting Standards, **Auditing Journal of Practice and Theory**, Vol.23, PP.169-178.

- Park , Myung Seok and Park, Taewoo, (2004) , Insider Sales and Earnings Management , **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol. 23, PP.375-398.
- Phaprueke & Chananda, (2010) Auditor Specialization, Audit Performance and Sustainable Reputation: An Empirical Research of Certified Public Accountancy In Thailand, **Journal of International Business and Economics**, Vol.10, No.4, PP.1-35.
- Roychowdhury, S., (2006), Earnings Management Through Real Activities Manipulation, **Journal of Accounting and Economics**, Vol.42, No.3, PP.335-370.
- Sarwoko, I. and Agoes, S., (2014), An Empirical Analysis of Auditor's Industry Specialization, Auditor's Independence and Audit Procedure son Audit Quality Evidence From Indonesia, **International Conference of Accounting Studies**, Malaysia, 18/19 August, PP.271-281.
- Sellami, M. and Fakhfakh, H., (2014), Effect of the Mandatory Adoption of IFRS on Real and Accruals Based Earnings Management – Empirical Evidence From France, **International Journal of Accounting and Economics Studies**, Vol.2, No.1, PP.22-33.
- Sun, Jerry and Liu, G., (2013), Auditor Industry Specialization, Board Governance and Earnings Management, **Managerial Auditing Journal**, Vol.28, No.1. PP.1-36.
- Sun, Terry and Liu, G., (2011), Industry Specialist Auditors Outsider Directors and Financial Analysts, **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol.30, ISS.4, PP.368-380.
- Tabassum, N.; Kaleem, A. and Nazir, M. S. (2015), Real Earning Management and Future Performance, **Global Business Review**, Vol.16, No.1, PP.21-34.
- Teng, S. W., et al., (2018), The Relationship Between External Financing Activities and Earnings Management: Evidence From Enterprise Risk Management, **International Review of Economics and Finance**, Vol.58, PP.312-329.
- Vega, J. D., (2014), Do Industry Specialist Auditors enhance Financial Quality? A Comparative Study of the Mandatory adoption of IFRS in the European Union, **PHD Thesis**, the University of Texas at San Antonio, PP.1-20.

- Wilson, G.,(2015), The Effect of Real Earnings Management on the Information Content of Earnings, **Journal of Finance and Accountancy**, Vol.19, pp.1-150.
- Xu, R. Z.: Taylor, G. and Dugan, M.. (2007), Review of Real Earning Management, **The Accounting Review**, Vol.85, No.3, PP.671-693.
- Yuliana, R.; Anshori, M. and Alim, N.,(2015), Real Earning Management in Indonesian Sharia Capital Market, **Social and Behavioral Sciences**, Vol. , 2011, PP.866-873.
- Zang, A. (2012), Evidence on The Tradeoff Between Real Activities Manipulation and Accrual – based Earnings Management, **The Accounting Review**, Vol.87, No.2, PP.675-703.