

أثر تطوير الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية
في الحد من ممارسات إدارة الأرباح
(دراسة تطبيقية)

The effect of developing outsourcing for internal audit
in reduce earning management practices
(An Applied Study)

إعداد

سمير سيد حامد هريدى

مدرس مساعد - محاسبة

إشراف

الأستاذ الدكتور

إبراهيم نادر شحاتة خاطر

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان

الأستاذ الدكتور

حنان جابر حسن

أستاذ المراجعة

كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان
ووكيل الكلية السابق لشئون خدمة المجتمع والبيئة

أثر تطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية)

إعداد

سمير سبيح حامد هريدي

ملخص البحث

عرض الباحث في هذا البحث الدراسات السابقة المرتبطة بالجوانب المحاسبية لممارسات إدارة الأرباح، وكذا الدراسات المرتبطة بدور الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، كما ابرز الباحث عناصر تطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية والتي يمكن أن تحد من ممارسات إدارة الأرباح، وهدف البحث إلى دراسة أثر تطوير التجهيد للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وإثبات التحليل الإحصائي معنوية صحة تأثير تطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح سواء بالتحليل الوصفي أو باستخدام اختبار تحليل التباين حيث تبين أن هناك اتفاق بين فئات العينة على محتوى ذلك الفرض.
الكلمات الافتتاحية : الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، ممارسات إدارة الأرباح.

Abstract:

In this research the researcher presented previous studies related to accounting aspects of earnings management practices, as well as studies related to the role of outsourcing to internal audit in limiting earnings management practices. The development of outsourcing for internal audit in reducing earnings management practices. The statistical analysis demonstrated the significance of the validity of the effect of developing outsourcing for internal audit in limiting earnings management practices, whether by descriptive analysis or by using the variance analysis test, as it was found that there is agreement between the sample groups on the content of that assumption

Key Words:

Internal audit outsourcing, earnings Management practices.

مقدمة :-

حدثت تطورات عديدة في السنوات الأخيرة مما ترتب عليها استحداث آليات وطرق جديدة لممارسات إدارة الأرباح تستخدمها الإدارة لتؤثر سلبياً على القوائم المالية، وذلك نتيجة لان معظم إدارات المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال تواجه صعوبات عديدة في نقص الموظفين ذوي الكفاءات المهنية والخبرة، بالإضافة إلى تحمل المنشأة تكاليف رواتب ومكافآت هؤلاء المرطفين، بجانب أن هذه الإدارات إنتاجيتها منخفضة ولا توفر الخدمة في الوقت المحدد.

وتعتبر إدارة الأرباح من أهم أسباب الانهيار المفاجئ للعديد من منشآت الأعمال العالمية، وقد أدى ذلك إلى ضرورة اهتمام منشآت الأعمال بإدارة المخاطر والرقابة الداخلية في ظل إطار شامل من مبادئ وتطبيقات الحوكمة، والتي من بينها زيادة فاعلية نشاط المراجعة الداخلية التي تطورت تطوراً كبيراً خلال الفترة الأخيرة، مما أدى إلى تغيير الأساسيات التي قامت عليها المراجعة الداخلية. سواء في مفهومها أو نطاقها أو أهدافها أو من يقوم بها.

كما أن وجود نظام كفاء وفعال للمراجعة الداخلية لدى العميل، يؤدي بطبيعة الحال إلى رفع مستوى جودة المراجعة الداخلية. ولذلك انتهجت منشآت الأعمال الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية وأصبح اتجاهها متزايداً لعدة أسباب منها حاجة المنشأة إلى التركيز في استراتيجيتها التنافسية وقصور أداء المراجعين الداخليين والكفاءة التقنيّة للإسناد الخارجي وترشيد التكاليف وتحقيق مستوى مرتفع من جودة المراجعة الداخلية، مما يؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

وعلى الرغم من انتشار وتطبيق الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية في العديد من الدول إلا أنه واجه مزيداً من الانتقادات والضغوط من أطراف عديدة، ومن أهم المعوقات التي تزيد من حدة هذه الضغوط عدم وجود إطار شامل يتناول الأهداف والخصائص والمفاهيم والعناصر المؤثرة في تطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية للحكم على مستوى جودة المراجعة الداخلية، والتوصل إلى مستوى مرتفع من جودة المراجعة الداخلية. مما ينعكس ذلك على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

الدراسات السابقة

(١) دراسة : (خليل، ٢٠١٤)^(١)

هدفت الدراسة إلى تحديد المصدر الملائم والفعال لأداء الخدمات المتطورة للمراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة ويحقق استقلال وموضوعية كل من المراجع الداخلي والخارجي وبما يؤثر بالإيجاب على اتخاذ قرارات منح الائتمان لمنظمات الأعمال. وتوصلت الدراسة إلى :

١. أثبتت الدراسة أن الاعتماد على الإسناد الخارجي الجزئي لمهام المراجعة الداخلية يحقق استقلال وموضوعية كل من المراجع الداخلي والخارجي للمنتأة .

٢. كما أثبتت الدراسة الاختبارية أيضاً صلاحية مقترحات تطوير أداء المصدر المشترك لتقديم خدمات المراجعة الداخلية، بما تتضمنه من المقومات والمحددات والأهداف، كما أنها تساعد في تحقيق جودة المراجعة الداخلية واتخاذ قرارات منح الائتمان لصالح منظمة الأعمال.

(٢) دراسة : (فؤاد ، ٢٠١٥)^(٢)

تمثل الهدف الرئيسي للدراسة في قياس أثر التعهيد المراجعة الداخلية على جودة الأرباح المحاسبية وذلك من خلال دراسة تطبيقية على الشركات الصغيرة والمتوسطة المقيدة ببورصة النيل المصرية. وتوصلت الدراسة على أن سيطرة الملاك المؤسسين على النسبة العظمى من أسهم الشركات الصغيرة والمتوسطة يؤثر سلباً على جودة الأرباح المحاسبية، وكذلك تملك أعضاء مجلس الإدارة الذين هم في الأغلب من الملاك المؤسسين وعادة يشكلون أفراد العائلة الواحدة على معظم أسهم الشركات الصغيرة والمتوسطة يؤثر سلباً على جودة الأرباح المحاسبية وأن هناك علاقة موجبة بين التعهيد لأنشطة المراجعة الداخلية وجودة الأرباح المحاسبية في الشركات الصغيرة والمتوسطة وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٥).

أوصت الدراسة بالتعاون مع أطراف تتميز بالكفاءة المهنية، ومن غير مكاتب المراجعة المنوطة بمراجعة القوائم المالية للشركة وذلك ضماناً لحياضية وموضوعية أنشطة المراجعة الداخلية.

(١) د. محمد أحمد إبراهيم خليل، "فعالية المصادر الخارجية في أداء خدمات المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة وأثرها على قرارات منح الائتمان لمنظمات الأعمال - دراسة نظرية اختبارية"، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد ١٨، العدد ٤، ص ٣٣٩، ٢٠١٤م.

(٢) د. رمون ميلاد فؤاد، " قياس أثر التعهيد لأنشطة المراجعة الداخلية على جودة الأرباح المحاسبية : دراسة تطبيقية على الشركات الصغيرة والمتوسطة المقيدة ببورصة النيل المصرية"، مجلة الفكر المحاسبى، قسم المحاسبة، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، مجلد ١٩، عدد ٤، ص ١٥ :١٤، ديسمبر ٢٠١٥.

٣) دراسة : (غنيم، ٢٠١٦)^(١)

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في التعرف على العوامل المحددة لجودة أنشطة المراجعة الداخلية والتي تعتبر داعمة لدورها الجديد، وأثرها على تحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية، الأمر الذي ينعكس عمليا على الحد من الممارسات غير الأخلاقية، ومواجهة الفساد المالي والإداري في بيئة الأعمال السعودية. واستنتجت الدراسة ما يلي :

قدمت الدراسة دليلا ميدانيا، على أن محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية تؤثر ايجابيا على جودة أنشطة المراجعة الداخلية . وأكدت الدراسة على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة، حول دور أنشطة المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في منشآت الأعمال والبنوك

٤) دراسة (Marius Gros et al.2016)^(٢)

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة جودة وظيفة المراجعة الداخلية للشركات الألمانية المدرجة وتأثير جودة وظيفة المراجعة الداخلية على إعداد التقارير المالية من حيث جودة التقارير وكفاءة المراجعة. وتشير النتائج المتعددة المتغيرة لهذه الدراسة إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية عالية الجودة من المرجح أن تعيق إدارة الأرباح وبالتالي يضمن مستوى مرتفع من جودة التقارير المالية.

٥) دراسة : (Alzoubi, 2018)^(٣)

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم الأدلة الأولية المتعلقة بالعلاقة بين جودة المراجعة والتمويل الديون، وإدارة الأرباح في الأردن. وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام نموذج جونز المعدل، باستخدام الاستحقاقات التقديرية كدليل لإدارة الأرباح. وتم استخدام طريقة المربعات الصغرى لفهم تأثير جودة المراجعة وتمويل الديون على إدارة الأرباح باستخدام عينة تضم ٧٢ من الشركات صناعية خلال الفترة المختارة من ٢٠٠٦ إلى ٢٠١٢. وقد اقترحت النتائج بأن جودة المراجعة (الحجم والتخصص والاستقلال) وتمويل الديون (انخفاض الديون) يقلل من إمكانيات إدارة الأرباح، وبالتالي، يعزز جودة التقارير المالية، ويقلل من مخاطر إدارة الأرباح.

(١) د. محمود رجب بس غنيم، "محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في مواجهة الفساد المالي : دراسة ميدانية في البيئة السعودية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد ٢٠، العدد ٣، ٢٠١٦م.

2) Marius Gros1 • Sebastian Koch2 • Christoph Wallek3, (2016), "Internal audit function quality and financial reporting: results of a survey on German listed companies". Springer Science+Business Media New York 2016

3) Ebraheem Saleem Salem Alzoubi, (2018), " Audit quality, debt financing, and earnings management: Evidence from Jordan ", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation

تقييم الدراسات السابقة والفجوة البحثية

تناولت الدراسات السابقة جودة المراجعة الداخلية من حيث الاستقلال والموضوعية والكفاءة المهنية للمراجع الداخلي تعمل على الحد من ممارسات إدارة الأرباح. ولم ينل الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية دوره في الحد من ممارسات إدارة الأرباح الاهتمام الكافي من جانب الباحثين.

مما سبق يرى الباحث أن الدراسات السابقة تناولت موضوعات منفصلة، وكل موضوع من هذه الموضوعات أثار كثير من الجدل والمشاكل المتعلقة به منفرداً أو مرتبطاً بموضوع آخر ومن هنا يبدأ الباحث من حيث أنتهي الآخرون . وذلك بربط الموضوعات المنفصلة في الدراسات السابقة مع بعضها البعض، وذلك لندرة الدراسات التي تربط بين الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح، ولذلك يقوم البحث على علاقة الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية وجودة المراجعة الداخلية وربطها بالعلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح. بالإضافة إلى الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية وقواعد آداب والسلوك المهني وكفاءة الجهة المسند إليها وحجم وتعقد والمعرفة بعمليات المنشأة، وذلك بوضع إطار مقترح لتطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

مشكلة البحث

ومما لا شك فيه أن لجوء الشركات إلى استخدام ممارسات إدارة الأرباح من شأنه أن يؤدي إلى عواقب وخيمة، فأصبح من الضروري إيجاد آليات مناسبة للحد من ممارسات إدارة الأرباح، وتعتبر المراجعة الداخلية من بين أهم هذه الآليات. وهناك العديد من التحديات الهامة التي تواجهها المراجعة الداخلية خاصة في الأونة الأخيرة، وبفضل جهود معهد المراجعين الداخليين (IIA) تطورت المراجعة الداخلية سواء من حيث المفهوم أو الأهداف أو من يقوم به أو مجالات عملها خلال السنوات الأخيرة.

كما أنه من المفترض أن الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية سيرتبط بالمراجعة الداخلية طالما كانت المراجعة الداخلية دائمة التطور، ولذلك يقترح الباحث العناصر المؤثرة لتطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية للحد من الآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح حيث أن الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية يهدف إلى تحقيق مستوى مرتفع من جودة المراجعة الداخلية.

وفي ضوء ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث في الإجابة على السؤال الأساسي للبحث وهو :

هل يؤثر الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

أهداف البحث : يتمثل هدف البحث في التعرف على أثر الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

أهمية البحث

الأهمية العلمية : تكتسب هذه الدراسة أهميتها من خلال ارتكازها على العديد من الجوانب والمداخل والتي يثار العديد من أوجه الجدل في قياس نتائج تطبيقها وهي الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، والحد من ممارسات إدارة الأرباح، حيث أن بعض هذه المداخل أو معظمها أثبتت كفاءتها على أرض الواقع العملي بمفهومها، ويمكن في حالة الرطب فيما بينهم يتم تحقيق أقصى استفادة من نشاط المراجعة الداخلية.

الأهمية العملية : تكتسب الدراسة أهميتها العملية من واقع دورها في تهيئة ومساعدة المراجعة بجمهورية مصر العربية وغيرها من الدول العربية لمزاولة فعاليات مهنة المراجعة بصفة عامة والمراجعة الداخلية بصفة خاصة بمستوى أداء مهني يتناسب مع المستجدات العلمية والتطورات الحديثة في نظرية المراجعة وتحديات الواقع العملي الجاري. كما تعمل على توفير معلومات لكافة الأطراف ذات العلاقة بالإسناد الخارجي ودوره في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

فرضية البحث: يسعى الدارس لاختبار صحة أو خطأ الفرضية التالية :-

لا يوجد تأثير للإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

حدود الدراسة

يقتصر البحث على دراسة الإسناد الكلي Complete outsource لأنشطة المراجعة الداخلية، دون أن يمتد إلى الإسناد المشترك Co-Sourcing إلا بالقدر الذي يخدم البحث.

منهجية البحث

يعتمد البحث على المنهج الاستنباطي من خلال تحليل ما ورد بالفكر الأكاديمي والمعنى للمحاسبة والمراجعة والعلوم المرتبطة بها ، عن موضوع الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية وأثره على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وتتمثل أهم مصادر المعلومات للبحث في الكتب والدوريات والرسائل العلمية .

كما يعتمد البحث على المنهج الاستقرائي في الدراسة التطبيقية التي سوف تجرى على الشركات ومكاتب المراجعة المتعاقدة معها. هذه الدراسة يعتمد عليها الباحث لتوضيح أهمية دراسة أثر الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

خطة البحث : يتناول البحث النقاط التالية :-

القسم الأول : العلاقة بين تطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح

القسم الثاني : الدراسة التطبيقية

القسم الأول

العلاقة بين تطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح

تمهيد :

تعتبر المراجعة الداخلية دائمة التطوير، وقد استلزم ذلك ضرورة تطوير مهارات القائمين بنشاط المراجعة الداخلية، لذلك سيرتبط تطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية بتطوير أنشطة المراجعة الداخلية. وأن تطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية يمكن أن يؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

العناصر المؤثرة في تطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية للحد من

ممارسات إدارة الأرباح

توصلت معظم الدراسات إلى أنه كلما زادت جودة المراجعة الداخلية انخفضت احتمالات قيام الإدارة بتطبيق ممارسات معينة للتأثير على رقم صافي الربح والعكس صحيح، ومن بين هذه الدراسات: دراسة لأحد الباحثين⁽¹⁾ توصلت إلى أنه في إطار الحد من ممارسات إدارة الأرباح والاتجاه إلى تحسين جودتها تزايد الاهتمام بوجود نشاط للمراجعة الداخلية يتسم بالجودة من حيث الاستقلال، والخبرة، والاحتراف والتبعية في الهيكل التنظيمي. كما توصلت إلى أن جودة أنشطة المراجعة الداخلية تساهم في تحسين جودة التقارير والقوائم المالية، واكتشاف أي محاولات من جانب الإدارة للتلاعب بالمعلومات المحاسبية، وهو ما قد ينعكس على إضافة قيمة لأصحاب المصالح المستفيدة من عمل المراجعة الداخلية. وتوصلت دراسة⁽²⁾ إلى أن قيام المراجع الداخلي بمراجعة وتقييم العمليات المالية والمحاسبية للشركة، وكذلك تقييمه لمدى فعالية نظم الرقابة وتحليل المخاطر المتعلقة بالتقارير المالية ورفع تقريره مباشرة إلى لجنة المراجعة بدلاً من الإدارة يمكن أن يساهم بشكل كبير في الحد من قيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح، كما أكدت الدراسة على أن توافر الخبرة والمهارة في فريق المراجعة الداخلية يمكن أن يقلل من فرص إدارة الأرباح.

(1) د. مجدى مليجى عبد الحكيم مليجى، " أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على إدارة وجودة الأرباح كمدخل لتحسين الملاءمة والاعتمادية على القوائم المالية للبنوك التجارية السعودية : دراسة نظرية تطبيقية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ٤، ص ٢٥٥ : ص ٢٨٤، ١٣، ٢٠١٢م، ص ٨-٩.

2) Prawitt, D. F. et al. (2009). Internal Audit Quality and Earnings Management. The Accounting Review. Vol.84. No. 4, pp.1255-1280.. P.1280.

توصلت دراسة (1) إلى انخفاض خطر إعداد قوائم مالية تحتوي على تحريفات جوهرية عند الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية مقارنة بأداء نشاط المراجعة الداخلية داخليا من خلال موظفي قسم المراجعة الداخلية، وخاصة إذا تم الإسناد لمراجع خارجي آخر بخلاف المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة، حيث تم ذلك من خلال نموذج ارتباط بين خطر إعداد قوائم مالية تحتوي على تحريفات جوهرية وبدائل إسناد المراجعة الداخلية (كلي وجزئي)، وعدة بدائل للمسند إليه (المراجع الخارجي لنفس الشركة - مراجع خارجي آخر - موظفي قسم المراجعة الداخلية داخل الشركة- إحدى مكاتب المراجعة الكبرى).

ويرى الباحث أن تلك الدراسات توضح العلاقة فقط بين جودة المراجعة وممارسات إدارة الأرباح دون توضيح تأثير كل عنصر مؤثر في جودة المراجعة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح، كما انه لا يوجد دراسات أو ندرة الدراسات في حدود علم الباحث بتأثير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح، ولذلك اتخذ الباحث جودة المراجعة كمتغير وسيط، وحيث أن عناصر الإطار المقترح لتطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية يمكن أن تؤدي إلى ارتفاع مستوى جودة المراجعة الداخلية في ظل الإسناد الخارجي لها، لذلك يتناول الباحث تأثير كل عنصر من عناصر الإطار المقترح لتطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية بالفصل السابق على ممارسات إدارة الأرباح وذلك من خلال ما يلي :-

أولا : أثر عناصر تطوير الإسناد الخارجي الخاصة بفريق المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح.

تعتبر معايير المراجعة الداخلية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعة، وخاصة معايير الاستقلالية والموضوعية والكفاءة المهنية وجودة أداء العمل، لذلك يرى الباحث أن هناك علاقة طردية بين تطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية والالتزام بمعايير المراجعة الداخلية، حيث يؤدي الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية إلى أداء المراجعة الداخلية بجودة عالية، والذي يؤدي بدوره إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

وتشير دراسة (2) التي قامت بدراسة أثر (الموضوعية، والكفاءة، والاستقلال) كأحد سمات وظيفة المراجع الداخلي على استخدام ممارسات إدارة الأرباح وقد توصلت الدراسة إلى أنه كلما زادت كفاءة وموضوعية وظيفة المراجع الداخلي كلما قلت ممارسات إدارة الأرباح، كما أثبتت الدراسة انخفاض ممارسات إدارة الأرباح التي يقوم فيها المراجع الداخلي بتقديم تقارير إلى لجنة المراجعة

1) Prawitt, D. F., et al. (2012). Internal Audit Outsourcing and the Risk of Misleading or Fraudulent Financial Reporting: Did Sarbanes- Oxley Get It Wrong ?. Contemporary Accounting Research. Vol.29, Issue 4, pp.1109-1136.

2) Erickson, M., Hanlon, (2004). "Is there a link between executive equity incentives and accounting fraud", Journal of Accounting Research. Forte hearing, p 70.

١- أثر الاستقلالية والموضوعية الإسناد الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح

تعتبر استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي من أهم أركان نجاح نشاط المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وإن توفير الاستقلالية والموضوعية لأنشطة المراجعة الداخلية سوف يجعل الإدارة غير قادرة على منع المراجع الداخلي من العمل في المناطق التي تمارس فيها الإدارة التلاعب في التقارير المالية، لذلك يمكن القول أنه كلما زادت استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي كلما أدى ذلك إلى تطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية.

أ- استقلالية الإسناد الخارجي وممارسات إدارة الأرباح

ازدادت أهمية المراجعة الداخلية في السنوات الأخيرة نظرا للعديد من حالات الإفلاس والانهيارات للعديد من الشركات العالمية. حيث تم توجيه الانتقاد للمراجعة الخارجية لعدم قدرتها على كشف ممارسات إدارة الأرباح، أو لتواطؤ المراجع الخارجي مع الإدارة وفقد استقلاله. لذلك زادت أهمية المراجعة الداخلية والتي تعتبر خط الدفاع الأول ضد ممارسات إدارة الأرباح التي تحدث داخل المنشآت. وحتى تحقق المراجعة الداخلية هدفها المتمثل في إضافة قيمة للمنشأة، والرقابة وتحسين فعالية إدارة المخاطر والحوكمة، يجب أن تضمن للمراجع الداخلي الاستقلال المناسب^(١).

إن استقلال المراجع الخارجي يعتبر حجر الزاوية والركيزة الأساسية لتحقيق جودة المراجعة حيث يعتبر هو أساس الثقة في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، وبالتالي كلما تمتع المراجع الخارجي بالاستقلال بشكل كامل استطاع اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها.

ب- موضوعية الإسناد الخارجي وممارسات إدارة الأرباح

يقصد بالموضوعية تمتع نشاط المراجعة الداخلية بحرية كاملة في ممارسة مهامه دون خوف أو حرج من المستويات الإدارية العليا وبدون تحيز. وتعتبر الموضوعية من العناصر الهامة لتحديد مقدرة المراجعين الداخليين على القيام بدور فعال في الحد من الممارسات التي قد تتخذها الإدارة للتلاعب في رقم الأرباح والتأثير على جودة التقارير المالية للشركة. وذلك لأن توفير الموضوعية لأنشطة المراجعة الداخلية سوف يجعل الإدارة غير قادرة على منع المراجعين الداخليين من العمل في المناطق التي تمارس فيها الإدارة التلاعب في التقارير المالية. لذلك يمكن القول أنه كلما زادت الموضوعية لنشاط المراجعة الداخلية كلما انخفضت فرص الإدارة لتطبيق ممارسات إدارة الأرباح^(٢).

(١) د. ياسر السيد كساب، "العوامل المؤثرة في استقلالية المراجع الداخلي في الشركات المساهمة السعودية"، مجلة البحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ٢٠١٥، ص ٢٨٢.
(٢) د. الرفاعي إبراهيم مبارك، "جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على البيئة السعودية"، مجلة جامعة الملك سعود (العلوم الإدارية)، مجلد ٢٢، العدد ٢، ص ١٦٩-٢٠١، الرياض، السعودية، ٢٠١١/٢٠١٢، ص ١٨١-١٨٣.

دراسة (Salameh, et al. 2011)⁽¹⁾ جاءت بنتائج إلى حد ما مخالفة لعدد من الدراسات السابقة في ذلك المجال، حيث كان الهدف الرئيسي للدراسة يتمثل في تحديد مدى فعالية المراجعة الداخلية في منع الغش بالتطبيق على قطاع البنوك في الأردن. وقد وجدت الدراسة أن وحدات المراجعة الداخلية فعالة في منع الغش، الأكثر من ذلك وجد أن الاعتماد على مصدر داخلي لأداء مهام المراجعة الداخلية أكثر فعالية من الاعتماد على مصدر خارجي لأداء مهام المراجعة الداخلية في منع الغش، حيث أن المراجع الداخلي لديه معرفة وخبرة أكبر بتفاصيل العمل. ولكن جاءت الدراسة بنتيجة غير متوقعة، حيث وجد أن وحدات أو إدارات المراجعة الداخلية قد تخشي من رد فعل الإدارة العليا عند التقرير عن تلاعبات أو غش تشرك فيه الإدارة العليا، ويرجع ذلك لضعف استقلال المراجع الداخلي.

تعتبر موضوعية المراجع الداخلي من أحد العوامل المؤثرة تأثيراً إيجابية في تطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، فكلما زادت موضوعية المراجع الداخلي كلما ازدادت قدرته على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والتقرير عنها، وطبقاً لمعايير المراجعة تتحقق الموضوعية عندما يتم رفع تقارير المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة باعتبارها جهة مستقلة عن الإدارة التنفيذية، وعلى ذلك تعتبر الموضوعية أحد عناصر جودة المراجعة الداخلية.

ويستنتج الباحث مما سبق أن الموضوعية تعتبر من المتغيرات الهامة لتحديد مقدرة المراجعين الداخليين على القيام بدور فعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وأن الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية أكثر موضوعية عن المراجعين الداخليين الموظفين بالشركة بسبب دوافعه المختلفة التي تفقدهم موضوعيتهم، لذلك فإن زيادة الموضوعية للإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية تؤدي للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٢- أثر كفاءة الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح

أشار معهد المراجعين الداخليين الأمريكي في عام ٢٠٠٥ إلى أنه من المفترض أن يتوافر لدى المراجعين الداخليين المعرفة والمهارات والمقدرة المهنية لإنجاز مسؤولياتهم الشخصية (IIA 2005b). ويفترض أنه كلما زادت المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين زادت مقدرتهم على اكتشاف الممارسات التي تقوم بها الإدارة للتلاعب في الأرباح^(٢).

1) Salameh, R., et al. (2011). "Alternative Internal Audit Structures and Perceived Effectiveness of Internal Audit in Fraud Prevention: Evidence from Jordanian Banking Industry. Canadian Social Science Vol. 7, No. 3, 2011, pp. 40-50

٢) د. الرفاعي إبراهيم مبارك، " جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية على البيئة السعودية"، مرجع سبق ذكره، ص ١٨١-١٨٣

استنادا إلى ما سبق فإن الدراسة تتوقع أن المراجعين الخارجيين يدركون أن موضوعية المراجعين الداخليين المستقلين عن الشركة ومقدرتهم المهنية وجودة تنفيذهم لأنشطة المراجعة الداخلية تكون أفضل من المراجعين الداخليين العاملين بالشركة.

أ- التأهيل العلمي والعملية والتدريب

- **التأهيل العلمي** : أن التأهيل العلمي للمراجع الداخلي يعتبر الأساس لخلق مراجع مؤهل يتميز بالكفاءة على اكتشاف والحد من ممارسات إدارة الأرباح، فالمؤهلات العلمية التي يتم تزويدها بالخبرة والتدريب والشهادات المهنية تساهم في تطوير الإسهاد الخارجى للمراجعة الداخلية.

- **التأهيل العملى** : أن كفاءة تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية بجودة عالية سوف تكون أعلى لدى المراجعين الحاصلين على شهادات مهنية أكثر من غيرهم وتؤدي إلى تطوير الإسهاد الخارجى

- **التدريب**: يعتبر التدريب إحدى الوسائل الجيدة لتنمية القدرة المهنية للمراجعين الداخليين وإكسابهم الخبرات النظرية أو العملية وإطلاعهم على المستجدات ذات العلاقة بالمهنة، وبالتالي تزداد قدرتهم على تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية بشكل جيد مما يؤدي تطوير الإسهاد الخارجى للمراجعة الداخلية وانعكاس ذلك على الحد من ممارسات ادارة الأرباح.

يعتبر التأهيل العلمى والعملية للإسهاد الخارجى من أهم العناصر التى يمكن الاعتماد عليها فى تطوير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، فكلما كان الإسهاد الخارجى مؤهلا علميا وعمليا وعلى مستوى يلىق بمكانة المهنة ومتطلباتها ، كلما انعكس ذلك على أدائه المهني، كلما انعكس على إمكانية الفحص الدقيق الناقد للقوائم المالية، مما يؤدي الى الحد من ممارسات ادارة الأرباح. كما ان التدريب المستمر يؤدي إلى أداء خدمة مهنية ذات جودة متميزة ، كما يؤدي الى تطوير قدراتهم على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها^(١)

ولذلك يعتبر التأهيل العلمى والعملية والتدريب المستمر للمراجع أحد العوامل المؤثرة تأثيراً إيجابية فى تطوير الإسهاد الخارجى للمراجعة الداخلية، فكلما كان أداء عملية المراجعة من قبل مراجعين مؤهلين علميا وعمليا كلما زادت جودة عملية المراجعة، كلما ساعد ذلك فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ب- استخدام مكتب المراجعة للأساليب الحديثة والبرامج المتقدمة فى عملية المراجعة :-

إن استخدام مكتب المراجعة للأساليب الحديثة والبرامج المتقدمة فى عملية المراجعة يؤدي ذلك إلى تطوير الإسهاد الخارجى للمراجعة الداخلية، وبالتالي يحسن من جودة عملية المراجعة، وبالتالي يستطيع المراجعون اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها.

(١) أنهى عبد الفتاح حامد، "تأثير محددات اختيار مراجع الحسابات الخارجى على جودة أداء عملية المراجعة - دراسة نظرية تحليلية"، مجلة الفكر المحاسبى، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد ٢٢، العدد ١، ٢٠١٨، ص ٢٤٨.

كلما زادت خبرة الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية فإن عملية تخطيط المراجعة تصبح أكثر تطوراً، كما أن معرفة مختلف أنماط العلاقات المتصلة باحتمالات الأخطاء فى القوائم المالية والناجمة عن الخبرة المهنية يؤدي الى تخطيط المراجعة بفاعلية. ولذلك يقدم الإسناد أداء أفضل بالشكل الذى يحقق أعلى مستوى جودة الأداء المهني، وفهم أكثر قدرة على وضع الفروض التفسيرية بشأن تلك الأخطاء، ويكون لديه القدرة على وضع تصنيف لتلك الأخطاء طبقاً للهيكل الذى يحكم النظام المحاسبي. كما تحدث الخبرة أثرها عندما تكون المهمة معقدة وغير محددة فى هيكل واضح.^(١)

ويستنتج الباحث مما سبق أن هناك علاقة بين الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي والحد من ممارسات إدارة الأرباح، وأن الكفاءة المهنية عند الاستعانة بالإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية تحقق مستوى جودة أعلى من المراجعين الداخليين الموظفين بالشركة، ولذلك فإن الكفاءة المهنية للإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية تؤدي للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٣- أثر جودة تنفيذ المهام على ممارسات إدارة الأرباح.

أن تنفيذ مهام المراجعة الداخلية بجودة مرتفعة ينعكس على جودة مخرجات المحاسبة (التقارير المالية) وخاصة جودة الأرباح، حيث تعتبر المراجعة الداخلية بمثابة مراجعة يومية على تصرفات وقرارات الإدارة وأداء هذه المراجعة بمستوى من الكفاءة والجودة يضعف من قدرة الإدارة على التدخل فى عملية إعداد التقارير والقوائم المالية بالوسائل المختلفة كالتدخل فى الاختيار المحاسبي أو التدخل فى وضع التقديرات المحاسبية أو بأي وسيلة أخرى وبالتالي مواجهة ممارسات إدارة الأرباح أياً كان الهدف من وراءها، ويعتبر جودة الأرباح هى المؤشر الذى يمكن أن يستنتج منه مدى تدخل الإدارة فى إعداد التقارير المالية، وبالتالي مدى الجودة فى إتمام إجراءات ومهام المراجعة الداخلية بصفة عامة وإجراءات مواجهة ممارسات إدارة الأرباح بصفة خاصة، وهذا يتطلب من المراجعين الداخليين الإلمام بكل أساليب الإدارة لممارسة إدارة الأرباح ودوافعها لتحديد أكثر المواضع عرضه للتلاعب من جانب الإدارة، وبالتالي وضع إجراءات المراجعة والرقابة الملائمة لتلك المواضع.^(٢)

أ- دليل المراجعة الداخلية:

دليل المراجعة الداخلية يبين الإجراءات والسياسات الواجب إتباعها أثناء ممارسة المراجعة الداخلية لأعمالها. ولأن مضمون الدليل يجب أن يعتمد بصفة أساسية على المعايير العالمية المتعارف عليها في ممارسة مهنة المراجعة الداخلية المصدرة من قبل معهد المراجعين الداخليين. فإن وجود دليل للمراجعة

(١) المرجع السابق، ص ١٤٧.

(٢) د. ربيعة رمضان محمد، "الإطار المفاهيمي لجودة المراجعة الداخلية"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة، كلية التجارة جامعة عين شمس، مجلد ٢٠، العدد الثالث، ص ٨٦٥-٨٩٠، ٢٠١٦، ص ٨٨٥.

الداخلية بالشركة يعتبر دليلاً على أن المراجعة الداخلية تعمل وفق محددات وأسس معهد المراجعين الداخليين، وذلك يدعم مقدرة المراجعين الداخليين على اكتشاف الممارسات التي قد تتخذها الإدارة للتلاعب في رقم الأرباح.

ب- رقابة جودة أداء أنشطة المراجعة الداخلية

جودة الأداء تعني تنفيذ مهام المراجعة الداخلية بما يتفق مع معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي، ورقابة جودة الأداء تعني العمل على ضمان الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية والسياسات المرسومة لقسم المراجعة الداخلية وكذلك برامج المراجعة المخططة. ولتحقيق ذلك يجب أن يكون هناك عمليات تقييم مستمرة لعمل أقسام المراجعة الداخلية وسياساتها وبرامجها. ومما لا شك فيه أن وجود سياسة لمراقبة جودة الأداء سوف يؤدي إلى ضمان جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية وبالتالي تزداد المقدرة على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.

كما أن وجود تقييم لجودة أداء المراجعة الداخلية سوف يخلق الحرص لدى المراجعين الداخليين على تنفيذ المهام التي يقومون بها بجودة عالية نظراً لمعرفتهم بأن عملهم سوف يخضع للتقييم. لذلك فإن وجود خطة معلومة لمراقبة جودة الأداء يدعم مقدرة المراجعين الداخليين في اكتشاف الممارسات التي قد تتخذها الإدارة للتلاعب في الأرباح.

ومما سبق تعتبر معايير المراجعة الداخلية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعة، وخاصة المعايير السابقة، لذلك يرى الباحث أن هناك علاقة طردية بين الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية وتطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، حيث يؤدي الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية إلى أداء عملية المراجعة الداخلية بجودة عالية والذي يؤدي بدوره إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

وأن جودة المراجعة الداخلية تؤدي إلى تطبيق حوكمة الشركات الجيدة ودعم الثقة في القوائم المالية لمنظمات الأعمال، وتخفيض ممارسة إدارة الأرباح بها، وتخفيض المخاطر المختلفة التي تواجهها سواء كانت مخاطر السيطرة أو مخاطر الاكتشاف⁽¹⁾. وتظهر أهمية جودة المراجعة بشكل عام في الشركات التي يكون لديها دافع أو حافز لممارسة إدارة الأرباح، حيث أن جودة المراجعة يمكن أن تساعد كثيراً في الحد من هذه الظاهرة، وكشف أي تلاعب يتم بالشركة.

مما سبق يتضح أن الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية من المتطلبات الحديثة لأداء أنشطة المراجعة الداخلية لتوافر عناصر جودة المراجعة الداخلية طبقاً لمعايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (الاستقلال والموضوعية والكفاءة المهنية)، وانعكاس ذلك على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

¹ Prawitt, D. F., et al. 2009, OP, Cit., p 1256.

٤- أثر المتغيرات الخاصة بقواعد آداب وسلوك المهنة على ممارسات إدارة الأرباح.

تؤدي قواعد آداب وسلوك المهنة دورا مهما في تطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، حيث أنها تسهم في تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة والخالية من التحيز (بموضوعية) وسرية ونزاهة وكفاءة عالية، مما يساعد في تحقيق مستوى عالي من جودة المراجعة الداخلية، لذلك يرى الباحث أن قواعد آداب وسلوك المهنة تؤثر بشكل إيجابي على تطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، والذي يؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ثانيا : أثر عناصر تطوير الاسناد الخارجي الخاصة بمكاتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح

١- حجم مكتب المراجعة :- أن مكاتب المراجعة الكبيرة لديها حوافز أكثر من المكاتب الصغيرة لإصدار تقارير أكثر دقة كما أن مراجعة حسابات منشآت الأعمال من خلال مكاتب المراجعة الكبيرة يحد من ممارسات إدارة الأرباح المستندة إلى الاستحقاق المحاسبي وقد يدفعها إلى استخدام العمليات الحقيقية في إدارة الأرباح ويعتبر حجم مكتب المراجعة من العوامل المهمة التي يستدل بها على تطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، حيث توجد علاقة ايجابية بين كبر حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة، لذلك نجد أن عملاء مكاتب المراجعة الكبيرة أقل احتمالا لممارسات إدارة الأرباح. كما أن مكاتب المراجعة الكبرى اقدر على التنبؤ بالأخطاء إذا ما قورنت بالكاتب الصغيرة، كما أن لديها القدرة على كشف الأخطاء الجوهرية والغش الموجود في القوائم المالية. إلا أن هذه العلاقة جاءت بأكبر نكبات مهنة المراجعة من الممارسات غير المناسبة من أحد مكاتب المراجعة الكبرى في العالم

٢- سمعة مكتب المراجعة :- تعتبر سمعة مكتب المراجعة أحد العوامل المؤثرة في تطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، حيث تضيف سمعة مكتب المراجعة مصداقية في التقارير المقدمة للجنة المراجعة، وبالتالي نجد أن مكاتب المراجعة الأكثر شهرة تكون أقل احتمالا لممارسات إدارة الأرباح.

٣- الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة :- هناك علاقة عكسية بين الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة وتطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، وبالتالي فإن مكاتب المراجعة التي لا تتعرض لدعاوى قضائية تؤدي عملها بجودة عالية، ومن ثم يقل لإدارة الأرباح.

٤- الأتعاب :- تعددت الدراسات حول العلاقة بين أتعاب عملية المراجعة وبين جودة المراجعة، ومن ثم تطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، فمنهم من توصل إلى أن هناك علاقة سلبية بين أتعاب المراجعة وجودة المراجعة في حين توصل البعض الآخر إلى عكس ذلك، ويتفق الباحث على ارتفاع أتعاب المراجعة تؤدي تطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية وبالتالي ارتفاع مستوى جودة المراجعة لأنه يدل ذلك على استعانة مكتب المراجعة بمراجعين متخصصين وموهبلين علميا وعمليا ولديهم خبرة يستطيعون اكتشاف الأخطاء بالقوائم المالية وبالتالي الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٥- المنافسة :- تعددت آراء الباحثين بين المنافسة وبين جودة المراجعة ومن ثم تطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، فمنهم من توصل أن هناك علاقة ايجابية بين المنافسة وجودة المراجعة وتطوير الإسناد الخارجي بينما توصل البعض الآخر إلى عكس ذلك، ويتفق الباحث مع أن المنافسة تحسن من جودة المراجعة، يدل ذلك على استعانة مكتب المراجعة بمراجعين خبراء ومتخصصين ومهملين علميا وعمليا يستطيعون اكتشاف الأخطاء، وبالتالي يقل احتمال ممارسات إدارة الأرباح.

٦- التخصص الصناعي لمكتب المراجعة :- فالتخصص الصناعي للمراجع يجعله أكثر خبرة ومهارة في مراجعة الشركات العاملة في مجال الصناعة التي تخصص في مراجعتها عن غيره من المراجعين غير المتخصصين، وبالتالي فإن التخصص الصناعي للمراجع يترتب عليه تحسين جودة عملية المراجعة، كما أن المراجع المتخصص في مجال صناعة معين يكون أكثر قدرة من غيره من المراجعين غير المتخصصين في اكتشاف عمليات إدارة الأرباح، لذلك فإن التخصص الصناعي للمراجع يعتبر مؤشر قوي على جودة المراجعة، فكلما ارتفعت حصة المراجع من السوق كلما زادت خبرته ومهارته في مراجعة المنشآت التي تعمل في هذا المجال وهو ما يعني زيادة جودة المراجعة التي يقوم بها مقارنة بغيره من المنافسين.

أهمية تطبيق استراتيجية التخصص الصناعي للإسناد الخارجي عند تخطيط عملية المراجعة وتقدير المخاطر المتعلقة بعملية المراجعة والقدرة على كشف الغش والاطع، فالتخصص الصناعي يسهل للإسناد الخارجي اكتساب القدرات المهنية اللازمة لتقييم مخاطر عمليات المراجعة في نشاط معين وخاصة مخاطر وقوع تحريفات في بعض بنود القوائم المالية وهو الأمر الذي يرتبط ارتباطا وثيقا بصناعة ونشاط العميل، كما يعمل التخصص على تحسين كفاءة تقدير مخاطر المراجعة المتمثلة في خطر الرقابة وخطر الاكتشاف، والخطر الحتمي، وذلك من خلال دقة تحديد اختبارات الالتزام، ومعرفة أماكن تكرار الخطأ ، ودقة تحديد إجراءات الفحص التحليلي، ومعرفة العلاقة بين البنود المرتبطة بدقة، ودرجة التأثير في تفسير النتائج، ومعرفة البنود والحسابات التي تمثل خطرا بطبيعتها، وتسهيل مراجعة تقديرات الإدارة مما يؤدي إلى تحسين كفاءة تقدير مخاطر المراجعة، وتحسين قرارات تخطيط عملية المراجعة، وتدعيم استقلال الإسناد، واكتشاف حالات إدارة الأرباح والحد منها^(١).

ومما سبق يتضح إن التخصص الصناعي لمكتب المراجعة أحد العوامل المؤثرة في تطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، والذي يؤثر بشكل ايجابي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح حيث تتيح للمراجعين فرصة كبيرة لمعرفة أساليب ممارسات إدارة الأرباح المستخدمة في تلك الصناعة.

(١) أنهى عبد الفتاح حامد، مرجع سبق ذكره، ص ١٥٠-١٥١.

ثالثاً : أثر العناصر تطوير الإسناد الخارجى الخاصة بمنشأة العميل على ممارسات إدارة الأرباح

١- حجم المنشأة

يعتبر حجم المنشأة من أهم المتغيرات التى تؤدى إلى تطوير الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية وخاصة للمنشآت كبيرة الحجم، يكون لذلك تأثير ملحوظ على جودة المراجعة. حيث تسند المنشآت كبيرة الحجم لمكاتب مراجعة ذات جودة عالية من المكاتب الكبيرة لضمان تحقيق الجودة وبالتالي تؤثر عملية الإسناد فى تحقيق جودة عالية للمراجعة الداخلية، كما أن المنشآت كبيرة الحجم تضم خبراء أكثر ونظم رقابية ومحاسبية على أعلى كفاءة، الأمر الذى يترتب عليه عند إسناد المراجعة الداخلية تخفيض احتمالات ممارسات إدارة الأرباح.

٢- تعقد مهام المنشأة

أن تعقد مهام المنشأة لم يؤدى بالضرورة إلى تعقد مهام المراجعة ولم يؤثر على جودة عملية المراجعة الداخلية، وذلك لأنه عند إسناد أنشطة المراجعة الداخلية إلى مراجع خارجى فمن المفترض أن يكون المراجع لديه الخبرة والكفاءة التى تمكنه من تنفيذ عمله باستخدام الأساليب الحديثة، مما يؤدى إلى تطوير الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية وتحقيق مستوى عالى من جودة المراجعة الداخلية، وبالتالي الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٣- فهم طبيعة نشاط المنشأة

أن أداء الإسناد الخارجى لأنشطة المراجعة الداخلية يمكن أن يؤدى بالفعل إلى زيادة جودة المراجعة من خلال إمداد الإسناد الخارجى بقدر كاف من المعلومات عن العميل وعن عملياته والصناعة التى يعمل فيها، وأنه كلما كان هناك وجودا مكثفا للإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية فى منشأة العميل كلما أدى ذلك إلى زيادة فهم عمليات المنشأة وكلما أدى ذلك أيضا إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح^(١)

من المتوقع أن يمتلك المراجع الداخلى المعرفة والخبرة والمؤهلات الأخرى التى يحتاج إليها للقيام بالمسؤولية الملقاة على عاتقه، فكما ازداد تأهيل المراجع الداخلى كلما زاد احتمال تفهمه للعوامل التى تدفع الإدارة للتحيز فى القوائم المالية وزاد احتمال اكتشافه المؤشرات على ممارسة هذا التحيز وكيف يمكن أن يخفف من حدة هذه الممارسات، إضافة لما سبق فإن الإدارة تتخفف الحوافز التى تدفعها لإدارة الأرباح، عندما تعتقد بأن تصرفاتها مراقبة من خلال مراجعين داخليين لديهم معرفة تامة بطبيعة نشاط المنشأة، الذى يمكنهم من الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

كما أن المراجع الخارجى الذى يكون لديه الفرصة الأكبر للاقترب والإحاطة بالمعلومات عن العميل ، سوف يكون قادرا على اكتشاف الأخطاء والغش، وبالتالي أداء مراجعة ذات جودة أعلى.

(١) د. محمود رجب يس غنيم، مرجع سبق ذكره، ص ٢١٦.

ومما سبق يتضح أن معظم عناصر الإطار المقترح لتطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية ذات تأثير على ممارسات إدارة الأرباح، لذلك يمكن القول بأن الإطار المقترح لتطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية يمكن أن يؤدي إلى تحديد مستوى جودة المراجعة الداخلية بالإضافة إلى وجود عناصره مجتمعة تحقق مستوى مرتفع لجودة المراجعة الداخلية، ومن ثم يساعد في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ويرى الباحث بعد استقراء ما تقدم ، أنه ما من شك في ان المراجع الخارجي الذي يكون لديه الفرصة الأكبر للاقترب والاحاطة بالمعلومات عن العميل، سوف يكون قادرا على اكتشاف ممارسات ادارة الارباح والحد منها، وبالتالي أداء مراجعة ذات جودة أعلى، على أساس وجود علاقة عكسية، بين مخاطر المراجعة وجودة المراجعة، كذلك تكون لدى المراجع في هذه الحالة قدرة اكبر على توصيل اكتشافاته للمراجع الخارجي، ويكون ذلك أفضل من وجهة نظر الرقابة الإدارية، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى تقليل أو الحد من الخسارة التي قد يتعرض لها المستفيد من المراجعة الداخلية، المعتمد في قراراته على القوائم المالية التي يتم التقرير عنها بواسطة المراجع الخارجي للمنشأة.

يلعب الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية دورا هاما في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، بحيث انه كلما كانت جودة المراجعة الداخلية عالية، أدى ذلك إلى الحد من ممارسة إدارة الأرباح من قبل الإدارة يرى الباحث أن تطبيق مقترحات تطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح بما تحتويه من المقومات والمحددات والأهداف والمفاهيم والخصائص والعناصر السابق ذكرها، يمكن أن يؤدي إلى تحقيق مستوى مرتفع من جودة المراجعة الداخلية، والحد من ممارسات إدارة الأرباح، وبالتالي إضافة قيمة لمنظمة الأعمال وتحسين البيئة الداخلية لها، مما يعكس على إعادة الثقة في التقارير والقوائم المالية بما تحتويه من معلومات محاسبية مالية وغير مالية لدى الأطراف الخارجية المستخدمة لها والمتعاملة مع المنظمة

القسم الثاني
الدراسة التطبيقية

مقدمة

يتناول الباحث في هذه الدراسة إجراءات التحليل الإحصائي والأساليب التي تم استخدامها في الإجابة على فروض البحث، مجتمع الدراسة :

توصل الباحث إلي أن مجتمع الدراسة والذي سيكون محل اهتمام الباحث هو كلاً من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية، مكاتب المراجعة بالقاهرة الكبرى و المحاسبين في الشركات المسجلة بالبورصة طبقاً لمؤشر EGX100، حيث أن تلك الفئات لها صلة وثيقة الارتباط بموضوع البحث. وقد قام الدارس بتوزيع عدد 220 قائمة استقصاء وفقاً لعينة الدراسة موزعة على فئات الدراسة الثلاثة وقد تم استلام 218 قائمة . المستبعد I والسليم 217

تحليل الأسئلة الخاصة بالعناصر المؤثر في الإطار المفاهيمي للحد من ممارسات إدارة الأرباح وتتقسم هذه المجموعة من الأسئلة إلي مجموعات فرعية بتحليل تلك المجموعات حصلنا علي التالي

جدول رقم (١) التوزيع التكراري و النسبي وبعض المقاييس الإحصائية

الترتيب	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري المتوسط الحسابي	المستويات [التكرار أسفله النسبة]					الفقرة	
			لا توافق تماماً	لا توافق	متبادل	وافق	وافق تماماً		
أولاً : أثر العناصر الخاصة بفريق المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح									
5	15.39%	0.70	4.54	0	4	14	60	139	١. توافير الاسناد تقالبية والموضوعية للاسناد الخارجى سوف يجعل الإدارة غير قادرة على منع المراجع من العمل في المناطق التي تمارس فيها الإدارة التلاعب في التقارير المالية، والحد من ممارسات إدارة الأرباح.
				0%	2%	6%	28%	64%	
6	15.41%	0.69	4.50	2	2	7	81	125	٢. استقلال الاسناد الخارجى هو أساس الثقة في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، وبالتالي كلما تمتع المراجع الخارجى بالاستقلال بشكل
				1%	1%	3%	37%	58%	

									كامل استنطاق اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها
9	17.02%	0.76	4.48	2	2	18	63	132	٣. تؤثر موضوعية المراجع الداخلي في تطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، فكلما زادت موضوعية المراجع الداخلي كلما ازدادت قدرته على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها.
2	14.49%	0.66	4.54	2	1	5	79	130	٤. التأهيل العلمي للإسناد الخارجي يتميز بالكفاءة والقدرة على اكتشاف والحد من ممارسات إدارة الأرباح.
10	17.18%	0.76	4.40	1	1	27	69	119	٥. التدريب المستمر للإسناد الخارجي يؤدي إلى القدرة على تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية بشكل جيد مما يؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح
1	14.12%	0.65	4.58	1	1	10	64	141	٦. استخدام مكتب المراجعة للأساليب الحديثة والبرامج المتقدمة في عملية المراجعة يؤدي ذلك إلى زيادة جودة عملية المراجعة، وبالتالي يستطيع المراجعون اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها.
7	15.56%	0.70	4.50	1	3	11	74	128	٧. وجود دليل للإسناد الخارجي بالشركة يعتبر دليلاً على أن المراجعة الداخلية تعمل وفق محددات وأسس معهد المرجعين الداخليين، وذلك يدعم مقدرة المراجع على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
8	15.67%	0.70	4.46	1	1	17	77	121	٨. وجود سياسة لمراقبة جودة الأداء سوف يؤدي إلى جودة تنفيذ المراجعة الداخلية وبالتالي تزداد المقدرة على الحد من ممارسات إدارة

الأرباح									
4	14.87%	0.67	4.47	0	1	18	75	123	٩. يؤدي الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية إلى أداء المراجعة الداخلية بجودة عالية والذي يؤدي بدوره إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
				0%	0%	8%	35%	57%	
3	14.62%	0.66	4.51	1	0	14	75	127	١٠. إتباع الإسناد الخارجى قواعد آداب وسلوك المهنة يؤدي إلى تقديم المعلومات الصادقة والمحابذة والخالية من التحيز وسرية ونزاهة وكفاءة عالية، مما يساعد فى تحقيق مستوى عالى من جودة المراجعة الداخلية. والحد من ممارسات إدارة الأرباح.
				0%	0%	6%	35%	59%	
-	15.57%	0.70	4.49	المتوسط العام					
ثانياً : أثر العناصر الخاصة بكفاءة مكاتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح									
1	14.36%	0.65	4.53	0	2	13	69	133	١. يعتبر حجم مكتب المراجعة من العناصر الهامة التى يستدل بها على تطوير الإسناد الخارجى، حيث توجد علاقة ايجابية بين كبر حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة، لذلك نجد أن عملاء مكاتب المراجعة الكبيرة أقل احتمالاً لممارسات إدارة الأرباح.
				0%	1%	6%	32%	61%	
7	16.50%	0.74	4.51	1	4	15	60	137	٢. تعتبر سمعة مكتب المراجعة أحد العناصر المؤثرة فى تطوير الإسناد الخارجى، حيث تضيق سمعة مكتب المراجعة مصداقية فى التقارير المقدمة للجنة المراجعة، وبالتالي نجد أن مكاتب المراجعة الأكثر شهرة تكون أقل احتمالاً لممارسات إدارة الأرباح.
				0%	2%	7%	28%	63%	
5	15.67%	0.70	4.46	1	0	20	74	122	٣. هناك علاقة عكسية بين الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة وتطوير
				0%	0%	9%	34%	56%	

									الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، وبالتالي فإن مكاتب المراجعة التي لا تتعرض لدعاوى قضائية تؤدي عملها بجودة عالية، ومن ثم يقل احتمال ممارستها لإدارة الأرباح.
									٤. ارتفاع أتعاب المراجعة تؤدي لتطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية وبالتالي ارتفاع مستوى جودة المراجعة لأنه يدل ذلك على استعانة مكتب المراجعة بمراجعين متخصصين ومؤهلين علمياً وعملياً ولديهم خبرة يستطيعون الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
3	15.00%	0.69	4.59	1	3	10	57	146	
				0%	1%	5%	26%	67%	
									٥. المنافسة تحسن من جودة المراجعة، ويدل ذلك على استعانة مكتب المراجعة بمراجعين خبراء ومتخصصين ومؤهلين علمياً وعملياً يستطيعون اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها.
2	14.95%	0.67	4.50	1	0	16	72	128	
				0%	0%	7%	33%	59%	
									٦. التخصص الصناعي للمراجع يترتب عليه تحسين جودة عملية المراجعة، كما أن المراجع المتخصص في مجال صناعة معين يكون أكثر قدرة من غيره في اكتشاف عمليات إدارة الأرباح والحد منها.
6	15.95%	0.71	4.46	0	6	10	79	122	
				0%	3%	5%	36%	58%	
									٧. التخصص الصناعي لمكتب المراجعة أحد العناصر المؤثرة في تطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، والذي يؤثر بشكل إيجابي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح حيث تتيح للمراجعين فرصة كبيرة لمعرفة أساليب
4	15.39%	0.69	4.50	1	4	7	78	127	
				0%	2%	3%	36%	59%	

ممارسات إدارة الأرباح المستخدمة في تلك الصناعة.								
المتوسط العام								
.85%	0.71	4.50						
ثالثاً : أثر العناصر الخاصة بالمنشأة على ممارسات إدارة الأرباح								
5.30%	0.73	4.49	2	2	13	71	129	١. تسند المنشآت كبيرة الحجم نشاط المراجعة الداخلية لمكاتب مراجعة ذات جودة عالية من المكاتب الكبيرة لضمان تحقيق الجودة وبالتالي تؤثر عملية الإسناد في تحقيق جودة عالية للمراجعة الداخلية، الأمر الذي يترتب عليه تخفيض احتمالات ممارسات إدارة الأرباح
			1%	1%	6%	33%	59%	
14.95%	0.68	4.54	2	0	11	70	134	٢. تعقد مهام المنشأة لم يؤثر على جودة عملية المراجعة الداخلية، وذلك لأنه عند إسناد أنشطة المراجعة الداخلية إلى مراجع خارجي فمن المفترض أن يكون المراجع لديه الخبرة والكفاءة التي تمكنه من تنفيذ عمله باستخدام الأساليب الحديثة، مما يؤدي إلى تطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية وتحقيق مستوى عالي من جودة المراجعة الداخلية، وبالتالي الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
			1%	0%	5%	32%	62%	
15.52%	0.69	4.46	0	2	19	74	122	٣. تنخفض حوافز الإدارة التي تدفعها لإدارة الأرباح، عندما تعتقد بأن تصرفاتها مراقبة من خلال مراجعين لديهم معرفة تامة بطبيعة نشاط المنشأة، الذي يمكنهم من الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
			0%	1%	9%	34%	56%	
16.46%	0.74	4.52	2	2	15	60	138	٤. المراجع الخارجي الذي يكون لديه الفرصة الأكبر للاقتراب والإحاطة بالمعلومات عن العميل، سوف يكون قادراً
			1%	1%	7%	28%	64%	

									على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
-	15.53%	0.70	4.51	المتوسط العام					

المصدر: إعداد الباحث بناء على مخرجات التحليل الإحصائي

أوضح من نتائج الجدول أن " أثر عناصر الإطار الخاصة بالمنشأة على ممارسات إدارة الأرباح " يعطي متوسط حسابي (4.51) وأقل انحراف معياري (0.7) مما انعكس أثره على معامل الاختلاف (15.53%) ، يليه في الترتيب البعد الأول هو " أثر عناصر الإطار الخاصة بفريق المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح " أعطي متوسط حسابي (4.49) وانحراف معياري (0.7) مما انعكس أثره على معامل الاختلاف (15.57%)، وأخير جاء البعد الثاني وهو "أثر عناصر الإطار الخاصة بكفاءة مكاتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح " أعطي متوسط حسابي (4.50) وانحراف معياري (0.71) مما انعكس أثره على معامل الاختلاف (15.58%).

أوضح أيضاً أن جميع المتوسطات سواء العاملة أو التفصيلية [لكل فقرة] أكبر من 3 وهذا يعني أن آراء المبحوثين تميل إلى الموافقة و بشدة على جميع تلك الفقرات .

النتائج :

عدم صحة الفرض وهو "لا يؤثر الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح " حيث أثبت التحليل الإحصائي معنوية صحة تأثير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية سواء بالتحليل الوصفي أو باستخدام اختبار تحليل التباين أو اختبارات كروسكال ويلز حيث تبين أن هناك اتفاق بين فئات العينة على محتوى ذلك الفرض.

أيضاً تم إثبات عدم صحة الفرض باستخدام اختبار T حيث تم رفض أن متوسط الآراء لذلك الفرض يساوي 3 قبول الفرض البديل بأن الفرض الأكبر من 3.

المراجع

مراجع باللغة العربية

- (١) د. الرفاعي إبراهيم مبارك، " جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على البيئة السعودية " ، مجلة جامعة الملك سعود (العلوم الإدارية) ، مجلد ٢٢، العدد ٢، ص ١٦٩:ص٢٠١، الرياض، السعودية، ٢٠١١م/٢٠١٢هـ.
- (٢) د. ربيعة رمضان محمد، " الإطار المفاهيمي لجودة المراجعة الداخلية "، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة، كلية التجارة جامعة عين شمس، مجلد ٢٠، العدد الثالث، ص ص ٨٦٥-٨٩٠، ٢٠١٦.
- (٣) د. ريمون ميلادا فواد، " قياس أثر التعميد لأنشطة المراجعة الداخلية على جودة الأرباح المحاسبية : دراسة تطبيقية على الشركات الصغيرة والمتوسطة المقيدة ببورصة النيل المصرية" ، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، مجلد ١٩، عدد ٤، ص ٤٢٥:ص٤٧١، ديسمبر ٢٠١٥.
- (٤) د. مجدى مليجى عبد الحكيم مليجى، " أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على إدارة وجود الأرباح كمدخل لتحسين الملاءمة والاعتمادية على القوائم المالية للبنوك التجارية السعودية : دراسة نظرية تطبيقية" ، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة ، جامعة طنطا، العدد ٤، ص ٢٥ : ص ٨٤، ٢٠١٣م.
- (٥) د. محمد أحمد إبراهيم خليل، "فعالية المصادر الخارجية في أداء خدمات المراجعة الداخلية كشطام مضيف للقيمة وأثرها على قرارات منح الائتمان لمنظمات الأعمال - دراسة نظرية اختبارية" ، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد ١٨، العدد ٤، ص ٣٣٩ : ص ٣٨٨، ٢٠١٤م.
- (٦) د. محمود رجب يس غنيم، "محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في مواجهة الفساد المالى : دراسة ميدانية فى البيئة السعودية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، مجلد ٢٠، العدد ٣، ٢٠١٦م.
- (٧) أ. نهى عبد الفتاح حامد، "تأثير محددات اختبار مراجع الحسابات الخارجى على جودة اداء عملية المراجعة - دراسة نظرية تحليلية"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد ٢٢، العدد ١، ٢٠١٨.
- (٨) د. ياسر السيد كساب، "العوامل المؤثرة في استقلالية المراجع الداخلي في الشركات المساهمة السعودية"، مجلة البحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ٢٠١٥.

1. Ebraheem Saleem Salem Alzoubi, (2018), " Audit quality, debt financing, and earnings management: Evidence from Jordan ", **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**
2. Erickson, M., Hanlon, (2004), "Is there a link between executive equity incentives and accounting fraud", **Journal of Accounting Research**, Forte heating,
3. Marius Gros¹ • Sebastian Koch² • Christoph Wallek³ ,(2016), "Internal audit function quality and financial reporting: results of a survey on German listed companies", **Springer Science+Business Media New York** 2016
4. Prawitt, D. F. ,et al. (2009). Internal Audit Quality and Earnings Management, **The Accounting Review**. Vol.84, No. 4, pp.1255-1280.
5. _____ . (2012). Internal Audit Outsourcing and the Risk of Misleading or Fraudulent Financial Reporting: Did Sarbanes- Qxley Get It Wrong ?. **Contemporary Accounting Research**. Vol.29, Issue 4, pp.1109-1136.
6. Salameh , R., et al .(2011) , "Alternative Internal Audit Structures and Perceived Effectiveness of Internal Audit in Fraud Prevention: Evidence from Jordanian Banking Industry, **Canadian Social Science** Vol. 7, No. 3, 2011, pp. 40-50