

" دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح -
دراسة نظرية "

إعداد

علياء صابر صالح

إشراف

الأستاذ الدكتور / إبراهيم ناصر خاطر

الأستاذ الدكتور / علي أحمد زين

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد بالكلية

أستاذ المحاسبة والمراجعة بالكلية

وعصبة معاهد القاهرة العليا

مقدمة البحث :-

تهدف المراجعة الخارجية إلى إبداء رأي في محابد عن مدى عدالة تعبير القوائم المالية، وما يترتب على ذلك من إضفاء الثقة والمصدقية على البيانات التي تتضمنها هذه القوائم، لكن في الواقع العملي نجد ان هذا الدور يقلص ويتضح ذلك من خلال اصدار المراجع الخارجي لأرى بدون تحفظ حول قوائم مالية تتضمن ممارسات محاسبية احتيالية تؤثر على مصداقية المعلومات المالية وقابلية الشركة على الاستثمار، وهو ما نتج عنه اهتزاز صورة مكاتب المراجعة وإغلاق العديد منها واختفاء اسمها من اسواق المهنة نهائيا على سبيل المثال مكتب (Arthur Andersen) الذي ثبت تورطه في العديد من الفضائح المحاسبية أبرزها فضيحة Enron عام ٢٠٠٢، كل هذه الأحداث طرحت العديد من التساؤلات حول مدى مسؤولية المراجع الخارجي في حدوث هذه التلاعبات المحاسبية ومدى قدرته على اكتشافها، كما امتدت دائرة التساؤلات حول مستوى جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي لعملية المراجعة.

ففي أعقاب الإهيارات المالية التي طالت كبريات الشركات العالمية مثل (Enron) عملاق الطاقة الأمريكية و (WorldCom) ثاني أكبر شركات الاتصالات الأمريكية وما تبع ذلك من انهيار مكتب المراجعة العالمي Arthur Andersen الذي قام بمراجعة الحسابات والقوائم المالية لشركتي إيزرون و وركوم^(١)، حاولت المنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية فهم الاسباب الحقيقية لهذه الإهيارات، وقد توصلت معظم هذه الدراسات والتحقيقات الى أن اتساع بعض الشركات لممارسات محاسبية احتيالية خاصة بممارسات إدارة الأرباح (Earnings Management) يعتبر من أهم العوامل المسببة لإهيار هذه الشركات نظرا للإعتمادات السلبية لهذه الممارسات على الشركات.

مشكلة البحث :-

أدت الفضائح المالية والمحاسبية للشركات الأمريكية الى الكثير من الآثار السلبية على أسعار الاسهم في الولايات المتحدة الأمريكية وعلى مناخ الاستثمار العالمي، وتضاعفت مخاوف حملة الأسهم من حدوث المزيد من حالات التلاعب بالشركات الكبرى عقب الإعلان عن الفضائح المحاسبية لشركات أمريكية كبرى

1- Jean B., Sondra M., and Lucie C.* The Effect of Audit Committee Expertise, Aggressive Earnings Management. * Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 23,2004.

" دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من مملسات إدارة الأرباح -
دراسة نظرية "

إعداد/ عطاء صالح

مستخلص البحث

تظهر 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 ، وكخف أى تلاعب يتم بالشركة ، بالإضافة الى إمكانية كخف قوة نظام الرقابة الداخلي للشركة في نهاية السنة المالية ، تأخذ عملية المراجعة من قبل المراجعين الخارجيين دوراً كبيراً من أجل تخفيف ممارسة إدارة الأرباح بالإضافة إلى قدرتهم على العمل على منع المديرين من اتباع إدارة الأرباح ، لذلك يهدف هذا البحث الى تحديد دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال المصرية وذلك من خلال التعرف لدور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، وقد إنتهى البحث إلى وجود علاقة طرئية بين جودة المراجعة الخارجية وممارسات إدارة الأرباح .

مثل زيروكس واترون و وركوم حيث أدى التلاعب المحاسبي لهذه الشركات والتستر على خسائرها الى زيادة وهبية في قيمة أسهمها "وتذكر محفلون اقتصاديون أن مكاتب المراجعة الكبرى أصبحت في وضع حرج في أعقاب الإعلان عن الفضائح المالية لعدد من الشركات الكبرى مشدين على أن مكاتب المراجعة مسؤولة مسؤولية مباشرة عن التقارير المالية لهذه الشركات (١٠)".

حيث أوضح " تقرير اللجنة الداخلية لشركة انرون والشركة من أعضاء من مجلس إدارة الشركة أن أسباب انهيارها يرجع الى اتباعها بعض الممارسات الإحتيالية للمحاسبة والتي سميت بالمحاسبة الإبداعية أو الإبتكارية ، ويعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة المصدر الرئيسي لظهور المحاسبة الإبداعية، فصلة المديرين في تظليل الضرائب والأرباح الموزعة، ومصلة حطة الأسمهم في تعظيم العائد على استثماراتهم (١١)، ومصلة الموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة، والمسؤولين في تحسين ضرائب أكثر. وتعدد المصالح - رغم تعارضها - هو ما تسبب في انتشار المحاسبة الإبداعية او الإحتيالية .

"وتعد إدارة الأرباح من "أهم صور المحاسبة الإبداعية التي تمت مناقشتها في أدبيات المحاسبة. وتأتي على نوعين: - النوع الأول : الإدارة الحقيقية للأرباح Real Management، والتي تؤثر على التدفقات النقدية، وإدارة الأرباح من خلال إدارة الاستحقاقات المحاسبية Management Accrual، من خلال التعبير في التقديرات والسياسات المحاسبية.

والنوع الثاني : هو الأكثر انتشارا " ، وهو الذي يندرج تحت مفهوم المحاسبة الإبداعية، وقد اعتمدت أدبيات المحاسبة بصورة أساسية على دراسة عنصر الاستحقاقات الاختيارية للكشف عن إدارة الأرباح في الشركات، وذلك لأن الاستحقاقات الاختيارية تشكل الفرق بين الأرباح والتدفقات

١٠- دا/ سامح محمدرضا رياض احمد ، " أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح، وتحكمها على التوزيعات النقدية في الشركات الصناعية المساهمة المصرية " ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد الثامن، العدد الرابع، 2012 .

2- Powers.W,"Report Of Investigation By the Special Investigative committee Of the Board Of Directors Of Enron Corp", 2002,http/www.PRN.com.

التفنية^(١) ، كما يتدرج ضمن إدارة الأرباح أسلوب محاسبي شائع للتعامل مع الخسائر يسمى Big Bath Accounting حيث تتم فرضية Big Bath على تقليل تقديرات المكاسب والأرباح للشركة في فترة معينة مقابل المبالغة في تقدير الخسائر. ويهدف هذا الأسلوب إلى التخلص من الخسائر المتراكمة في سنة من السنوات التي يتم فيها تحقيق الخسائر، وذلك من خلال مضاعفة الخسائر (المبالغة في تقديرها)، لضمان تحسين الأرباح في السنة أو السنوات المقبلة^(٢).

ويلاحظ أن لهبة المراجعة الخارجية دورها الإيجابي في الحد من الآثار السلبية لإدارة الأرباح، حيث أنها تعيد أساساً إلى إبداء الرأي في مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية، وما يترتب على ذلك من إضفاء للثقة والمصداقية على البيانات التي تتضمنها تلك القوائم. وعند اجاز المراجعة لهذا الدور الجوهري فإنها تفي بمسئوليتها الاجتماعية تجاه المجتمع ككل بكفاءة وفعالية، الأمر الذي يتطلب تخصيص مجموعة مستقلة من المعايير الخاصة بجودة المراجعة الخارجية حتى تحتفظ مهنة المراجعة بثقة المجتمع فيها.

وبناء على ما سبق فإنه يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات التالية :-

- 1- ما هو شكل العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية و ممارسات إدارة الأرباح ؟
- 2- هل جودة المراجعة الخارجية تؤثر على ممارسات إدارة الأرباح ؟
- 3- هل للمراجع الخارجي دور في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ؟

هدف البحث :-

يهدف هذا البحث إلى تحديد دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بمؤسسات الأصيل المصرية ، حيث تمر السوق المالية في مصر بمرحلة من عدم الاستقرار. ويحتاج المجتمع ثقة المستثمر الداخلي والخارجي فيها حيث يعتبر عملية المراجعة الخارجية أحد أهم أدوات تحقيق الاستقرار ودعم الثقة في السوق ، ويمكن تحقيق الهدف الرئيسي للبحث من خلال الأهداف الفرعية التالية:-

^{١-} فريخج إلى :-

- دا هنام صحن عواد الطليحي ، " نموذج محاسبي متقترح للتغير بطور الأرباح في الشركات المساهمة المصرية - دراسة تطبيقية " ، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة بني سويف ، العدد الأول ، ٢٠٠٨ .

- دا صعلم علي فرج ، " ممارسات المحاسبة الإلكترونية و أثرها على أسعر و جودة تداول الأوراق المالية " مجلة مركز صالح عبدكف كامل للاقتصاد الإسلامي، العدد الرابع عشر ، العدد الرابعون ، ٢٠١٠ .

- دا فريد محرز فريد" دور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية المسجلة ببورصة الأوراق المالية" ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، ٢٠١٤ .

- ١- التعرف على مفهوم وأهمية وخصائص جودة المراجعة الخارجية .
- ٢- تحديد العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وممارسات إدارة الأرباح .
- ٣- توضيح دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح .

حدود البحث :-

- ١- تقتصر الدراسة على قياس جودة المراجعة الخارجية دون المراجعة الداخلية .
- ٢- تركز هذه الدراسة على أسلوب واحد من أساليب المحاسبة الابتكارية وهو إدارة الأرباح دون باقي أساليب المحاسبة الابتكارية ، حيث يعتبر من أكثر الأساليب انتشارا.

أهمية البحث :-

أ. الأهمية العلمية :-

تتمثل أهمية البحث من الناحية العلمية في التعرض لموضوع هام في مجال المراجعة ، حيث أن جودة المراجعة الخارجية يؤثر على ممارسة إدارة الأرباح بالشركات المصرية ، حيث تعتبر ممارسة إدارة الأرباح مشكلة هامة في ظل قيام ادارات الشركات باستخدام أساليب المحاسبة الابتكارية وذلك لظهور نتيجة النشاط والموقف المالي الذي يحقق أهدافها القصيرة والطويلة الأجل.

ب. الأهمية العملية :-

تتمثل أهمية البحث من الناحية العملية في العمل على افادة العديد من الفئات ، حيث يفيد اقتراح نموذج لقياس جودة المراجعة الخارجية جهات عديدة كالمراجعين الخارجيين والمديرين الماليين ورؤساء مجالس إدارة الشركات والمستثمرين .. وغيرهم من فئات المجتمع ، حيث أن مكاتب المراجعة تسمى جاهدة الى رفع مستوى جودة الأداء المهني لديها حتى تلائم التطورات التي تحدث في الإقتصاد المصري بالإضافة الى زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة .

منهجية البحث :-

يعتمد البحث على المنهج الاستقرائي من خلال تحديد وتحليل ما ورد بالفكر الاكاديمي والمهني للمحاسبة والمراجعة والعلوم المرتبطة بهما مثل العلوم الادارية ، عن موضوع جودة المراجعة الخارجية في ضوء معايير

المراجعة والتدريية والمصرية وأثر ذلك على ممارسات إدارة الأرباح ؛ وتقتل أهم المصادر التي سيئ الحصول منها على المعلومات اللازمة ؛ الكتب والدوريات العلمية - سواء العربية أو الأجنبية - كذلك ما أصدرته المنظمات العلمية والمهنية بالمحاسبة والمراجعة من معايير ونشرات وتوصيات ورشادات ؛ ولجرا ما أوصت به المؤتمرات والندوات التي تنازلت موضوع البحث . بالإضافة إلى استخدام المنهج الاستنباطي في تحديد دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بصوروية مصر العربية .

تقسيمات البحث :-

البحث الأول :- الدراسات السابقة

البحث الثاني :- جودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بممارسات إدارة الأرباح .

المبحث الأول

الدراسات السابقة

(١) دراسة (ابو عجيله ، ٢٠١٠) (١)

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف مدى ممارسة إدارة الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة بورصة عمان لإدارة الأرباح من ناحية ، وفحص تأثير إحدى العوامل المؤثرة على تلك الممارسة ، والمتعلقة في خصائص جودة المراجعة (حجم مكتب المراجعة ، وارتباط مكتب المراجعة بمكاتب مراجعة عالمية ، وفترة الاحتفاظ بالصيول، وأتعاب المراجعة ، والتخصص في صناعة الصيول) من ناحية أخرى .

ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة بورصة عمان قد قامت بممارسة إدارة الأرباح ، بالإضافة إلى أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية لكل من خصائص جودة المراجعة التي تم استخدامها في ممارسات إدارة الأرباح ، باستثناء متغير ارتباط مكتب المراجعة بمكاتب مراجعة عالمية .

أوجه الشبه :-

- تناولت هذه الدراسة مفهوم وأسباب ودوافع والعوامل المؤثرة في ممارسات إدارة الأرباح.
- تناولت الدراسة مجموعة من الخصائص المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية واعتبرتها مقياساً لجودة المراجعة الخارجية .
- حددت الدراسة خصائصاً معينة من خصائص جودة المراجعة الخارجية والتي تؤثر في الحد من ممارسات إدارة الأرباح .
- قدمت الدراسة نموذجاً يربط بين خصائص جودة المراجعة كمتغير مستقل وممارسات إدارة الأرباح كمتغير تابع .

١ - د/ علاء محمد أبو عجيله ، د/ علاء محمد حمدان ، " أثر جودة التدقيق في الحد من الدارة الأرباح : دليل من الأردن " ، الصفحة العربية العلوم الإدارية ، الجامعة الأهلية ، سلطنة البحرين ، عدد ١٧ ، مجلد ٢٠١٠ ، ١٧ .

أوجه الاختلاف :-

- اقتصرت الدراسة على مجموعة محددة فقط من الخصائص وذلك لقياس جودة المراجعة الخارجية.
- لم تتطرق الدراسة الى المقياس الرئيسى لقياس جودة المراجعة وهو الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها ، بالإضافة للخصائص المحددة في الدراسة وغيرها من الخصائص الأخرى.
- قمت الدراسة نموذجيا بربط بين خصائص جودة المراجعة كمقياس مستقل وممارسات إدارة الأرباح كمقياس تابع دون توضيح مفهوم النموذج وارتباطه وأسباب اختياره .

(٢) دراسة (سعيد ، ٢٠١٢)^(١١) :-

استهدفت هذه الدراسة التعرف على دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في ضوء العوامل البنائية - المعايير والتبرعات - في ليبيا .

ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها ما يلي :-

- أن قواعد وأداب وسوك المهنة هي قواعد تحكم أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة وتضع حدا للتعبير في الحسابات المحاسبية ، ولحد من التقديرات الحكمية للإدارة بالإضافة إلى زيادة فعالية القياس والإفصاح المحاسبى ، وبالتالي تصدر المعايير المحاسبية لتنظيم العمل المحاسبى في المنشآت الاقتصادية ، وتنظم معايير المحاسبة والمراجعة العلاقة بين الإدارة والمساهمين ، وتضبط سلوكيات الإدارة والمراجعين الخارجيين باعتبارهم وكلاء عن المساهمين ، وكذلك مشكلة الاختيار بين القواعد المحاسبية وإضفاء قدر من الثقة وإمكانية الإعتماد على القوائم المالية وما تحويه من معلومات محاسبية ، وبالتالي فإن غياب معايير المحاسبة والمراجعة يدفع الإدارة إلى التلاعب فى المعلومات المالية وهذا يؤدي إلى وجود ممارسات إدارة الأرباح.

- أن التزام المراجعين بمعايير السوك المهني يساهم في رفع مستوى مهنة المراجعة وزيادة مكانتها في المجتمع واختارها من جميع الأطراف ذات العلاقة ، فالالتزام بهذه المعايير يساعد على تقليل حالات التلاعب والفتن في القوائم المالية ، وبالتالي يساهم بشكل كبير في تخفيض وجود إدارة الأرباح.

١- سعيد محمد سعيد ، " دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية على المصرف التجارية الليبية " ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، عبر مشورة ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة جيلان ، ٢٠١٢ .

أوجه الشبه :-

- تناولت الدراسة العديد من جوانب ممارسات إدارة الأرباح بشكل مفصل .
- ركزت الدراسة على أن التزم المراجع الخارجي بمعايير السلوك المهني ، ومعايير المحاسبة والمراجعة يساهم في رفع مستوى جودة مهنة المراجعة مما يؤدي الى تخفيض ممارسات إدارة الأرباح .
- أكدت الدراسة أن رفع مستوى جودة مهنة المراجعة الخارجية يساهم بشكل كبير في تخفيض وجود إدارة الأرباح .

أوجه الاختلاف :-

- انحصرت الدراسة على أن التزم المراجع الخارجي بأدب وسلوكيات مهنة المراجعة يساهم في رفع كفاءتها
- أشارت الدراسة الى أهمية معايير المحاسبة والمراجعة بشكل عام رفع مستوى مهنة المراجعة وزيادة مكانتها دون التطرق الى تحديد معايير مراجعة معينة تؤثر في قياس جودة المراجعة للحد من ممارسات إدارة الأرباح .
- انحصرت الدراسة على موضوع التزم المراجع الخارجي بأدب وسلوكيات مهنة المراجعة في المصارف التجارية البنائية فقط .

(٣) دراسة (Mmehet, 2012)^(١) :-

استهدفت هذه الدراسة توضيح العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وممارسة إدارة الأرباح وجوده النظام القانوني لإدارة الأرباح ، وذلك باستخدام مشاهدات ١٥٠٧ شركة من الشركات المسجلة في الشركات الخاصة خلال ٨ دول صاعدة ، وبالتالي فإن الاختلاف بين شركات المراجعة Big4 - non Big4 يستخدم كمؤشر لجودة المراجعة والمستحقات التقديرية تستخدم كمقياس لممارسة إدارة الأرباح .

وقد توصلت هذه الدراسة الى أنه في الشركات البرازيلية والمكسيكية فقط توجد علاقة معنوية بين المستحقات التقديرية وجودة المراجعة الخارجية ، أما بالنسبة للدول الأخرى فلا توجد هذه العلاقة المعنوية وأكثر من ذلك فإن كفاءة النظام القانوني يساعد على تخفيض جوائز إدارة المراجعة وحول هذه النتائج فإن

1 - Mmehet Unsal Memis , " Earnings Management, Audit Quality and Legal Environment: An International Comparison", International Journal of Economics and Financial Issues Vol. 2, No. 4, 2012

مكاتب المراجعة الأربعة الكبار لا يستطيعون السيطرة على حوافز إدارة الأرباح في كل دولة صاعدة ولكن النظام القانوني الفعال يحقق ذلك.

لوجه القبيح :-

- أكدت الدراسة على وجود علاقة بين جودة المراجعة الخارجية وممارسات إدارة الأرباح وكفاءة النظام القانوني.
- قامت الدراسة بالمقارنة بين شركات المراجعة من قبل Big4 - non Big4 ، وذلك لقياس جودة المراجعة الخارجية .

- ركزت الدراسة على المستحققات التقديرية كمقياس لممارسات إدارة الأرباح.

أوجه الاختلاف :-

- اقتصرت الدراسة على أن الاختلاف بين شركات المراجعة Big4 - non Big4 مثل عدد العملاء لكل مكتب - يستخدم كقياس لجودة المراجعة الخارجية فقط دون الإبتداء لمعايير المراجعة المستخدمة في تلك مكاتب المراجعة والتي تعتبر من المقاييس الأساسية لجودة المراجعة الخارجية .
- اقتصرت الدراسة الى أهمية فعالية النظام القانوني فقط في تخفيض حوافز إدارة المراجعة
- أكدت الدراسة على وجود علاقة بين جودة المراجعة الخارجية وممارسة إدارة الأرباح وكفاءة النظام القانوني وذلك بالشركات البرازيلية والمكسيكية فقط دون غيرها من الدول .

(٤) دراسة (Abu Taher & Ronald & M Khokan ,2013)^(١)

استهدف هذه الدراسة فحص آثار جودة المراجعة الخارجية على ممارسة إدارة الأرباح في الشركات الاسترالية أثناء الأزمة المالية العالمية ، وفي سياق دراسة هذه القضية قامت الدراسة بعمل كامل لترويج عديدة من الأدب الحديث : سلوك إدارة الأرباح ، والأزمة المالية العالمية ، وجودة المراجعة ، وإدارة الأرباح يتم تقديمها عن طريق المكونات التقديرية للمستحققات الكلية ، حيث تشمل جودة المراجعة في استخدام شركة

1 - Abu Taher Mollik, Monir Mir, Ronald Mchver and M Khokan Bepari , " Effects of Audit Quality on Earnings Management During the Global Financial Crisis: An Empirical Analysis of Australian Companies " , Proceedings of 9th Asian Business Research Conference 20-21 December, 2013.

مراجعة كبيرة وذلك من خلال خصائص لجنة المراجعة ، كما تم استخدام عدة اختبارات لتحديد الفروق في ادارة الأرباح لعشرات المراجحة بواسطة Big4 - non Big4 ، وايضا استخدمت طريقة انحدار البيانات المجمعمة لتحليل أثر جودة المراجعة والأزمة المالية العالمية على المستحقات التقديرية ، وقد تكونت العينة من ١٤٩ شركة خلال الفترة ٢٠٠٦-٢٠٠٩ .

وقد توصلت الدراسة الى أن الشركات الأسترالية مندمجة في مستوى عالي من ممارسة ادارة الأرباح أثناء الأزمة المالية العالمية ، مع استثناء استقلالية لجنة المراجعة ، وجودة المراجعة الخارجية في الغالب ليس لها تأثير في تخفيف هذا السلوك.

أوجه الشبه :-

- أكدت الدراسة على وجود علاقة بين جودة المراجعة الخارجية وممارسات ادارة الأرباح .
- تم قياس جودة المراجعة من خلال خصائص لجنة المراجعة بينما ممارسات ادارة الأرباح فقد تم قياسها عن طريق المكونات التقديرية للمستحقات الكلية .
- ركزت الدراسة على فحص الأثر بين جودة المراجعة وممارسات ادارة الأرباح في ظل وجود الأزمة المالية .

أوجه الاختلاف :-

- اقتصرت الدراسة على قياس جودة المراجعة من خلال خصائص لجنة المراجعة فقط.
- توصلت الدراسة الى وجود تأثير طفيف بين جودة المراجعة الخارجية والحد من ممارسات ادارة الارباح ولكن يمكن القول ان الدراسة توصلت لتلك النتيجة لتركزها على لجنة المراجعة فقط في قياس جودة المراجعة الخارجية دون التطرق لمعايير المراجعة الدولية والتي تعتبر المقياس الأساسي لقياس جودة المراجعة الخارجية والذي من خلاله يمكن الحكم على مدى تأثيره على ممارسات ادارة الأرباح.

(٥) دراسة (١١) Rusmin, 2014 :-

استهدفت هذه الدراسة فحص أثر جودة المراجعة الخارجية على ممارسة ادارة الأرباح ، كما ركزت هذه الدراسة على الشركات المسجلة في بورصة Efek في اندونيسيا ودراسة ماليزيا وسنغافورة خلال الفترة ٢٠٠٥-٢٠١٠ حيث أن نموذج Jones 1990 استخدم لقياس المستحقات التقديرية (كمؤشر لممارسة ادارة الأرباح) وأن مؤشر فائض التدفقات النقدية الحرة هو مؤشر متغير مع الشركة ذات درجة (١) لو كانت تدفقاتها النقدية المحترجة فوق الروسط الحسابي للبيئة وأن سعرهم لمعدل الحجز أقل من الروسط الحسابي للبيئة في السنة المالية وبخلاف ذلك اذا كانت الدرجة (صفر) فإنها تشير الى جودة المراجعة الخارجية .

وقد توصلت هذه الدراسة الى أن دول هالند النمو في جنوب شرق آسيا من المتوقع أن تتعايش مع اتفاقيات التجارة الحرة ، فالعالم متفتح أمام الشركات الأجنبية وبالتالي يوجد مقاصد جيدة مما يزيد الحاجة لفهم معالجة التدفقات النقدية الحرة وإعادة فحص التقارير المالية وهذه الدراسة فحصت بدقة العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية ، وممارسات ادارة الأرباح ، حيث توصلت الى أن جودة المراجعة الخارجية لها علاقة عكسية مع ممارسة ادارة الأرباح في كل دولة من الدول الثلاثة.

أوجه الشبه :-

- أكدت الدراسة على وجود علاقة عكسية بين جودة المراجعة الخارجية وممارسات ادارة الأرباح.
- تم قياس جودة المراجعة الخارجية بالطريقة خاصة وذلك من خلال مؤشر متغير مع الشركة ذات درجة (١) لو كانت تدفقاتها النقدية المحترجة فوق الروسط الحسابي للبيئة وأن سعرهم لمعدل الحجز أقل من الروسط الحسابي للبيئة في السنة المالية وبخلاف ذلك اذا كانت الدرجة (صفر) فإنها تشير الى وجود جودة المراجعة الخارجية.

- استخدمت الدراسة المستحقات التقديرية كمؤشر لقياس ممارسة ادارة الأرباح.

¹ - Rusmin Emilia W, Astarni Bambang Hartadi, "The Impact of Surplus Free Cash Flow and Audit Quality on Earnings Management: The Case of Growth Triangle Countries", Asian Review of Accounting, Vol. 22, No3, 2014.

أوجه الاختلاف :-

- ركزت الدراسة في التطبيق على الشركات المسجلة في بورصة Efbk في اندونيسيا وبورصة ماليزيا وسنغافورة خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠٠٥ فقط دون غيرها من الفترات.
- اقتصرت الدراسة على قياس جودة المراجعة الخارجية من خلال متغير معين دون التطرق الى وجود عوامل أخرى يمكن من خلالها قياس جودة المراجعة الخارجية لتحديد مستواها وذلك لبيان أثرها على ممارسة ادارة الأرباح .

(٦) دراسة (أبو جراد ، ٢٠١٥)^(١) :-

استهدفت هذه الدراسة بشكل أساسي تقييم فعالية استقلالية المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المصارف التجارية العاملة في فلسطين ، بالإضافة الى إبراز دور العوامل المؤثرة على إستقلال المراجع الخارجي في الكشف والحد من عمليات إدارة الأرباح في البيئة الفلسطينية في قطاع المصارف المحلية ، وكذلك التعرف على أخلاقيات مهنة المراجعة في فلسطين والوقوف على التحديات التي تواجهها في التطبيق من قبل المراجع وذلك للمساهمة في تعزيز الإستقلال لدى المراجع الخارجي لأنه لا يكفي أن يكون المراجع مستقلاً ظاهرياً بل يجب توفر الإستقلال الحقيقي .

ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها ما يلي :-

- على الرغم من أهمية موضوع إستقلال المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح إلا أنه لم يلق الاهتمام الكافي في بيئة الأعمال الفلسطينية خاصة في المصارف التجارية وأن نقطة البداية الحقيقية لتطوير أداء المراجع الخارجي تكمن في الاعتراف بأهمية إستقلال مكاتب المراجعة.
- أن المراجع الخارجي يمكنه القيام بدوره المتوقع للرقابة على آليات العمل المصرفي وتحقيق مجموعة من المكاسب من أهمها : مساعدة أعضاء مجلس الإدارة في أداء مهامهم ومسئولياتهم القانونية ، والمساهمة في تحسين وتطوير التقارير المالية والمعالجات المحاسبية والمساهمة في تطوير وتعزيز الرقابة الداخلية في

١ - مهند رمضان عبد الكريم أبو جراد ، " تقييم فعالية استقلالية المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المصارف التجارية العاملة في فلسطين - دراسة وصفية تحليلية " ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان ، ٢٠١٥ .

القطاع المصرفي من أجل تقليص فرص الاحتيال والاختلاس ... وغيرها مما يؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

- وجود علاقة ارتباط طردية بين عبء الدراسة في تقييم دور استقلال المراجع الخارجي للحد من ممارسات إدارة الأرباح بالقطاع المصرفي .

أوجه الشبه :-

- ركزت الدراسة على توضيح أهمية استقلال المراجع الخارجي والتي يعتبر أحد المعايير الهامة المؤثرة على قياس جودة المراجعة الخارجية .
- أشارت الدراسة إلى أن استقلال المراجع الخارجي الظاهري والحقيقي معا يعتبر النقطة الحقيقية في تطوير أداء المراجع ومن ثم الحد من ممارسات إدارة الأرباح .

أوجه الاختلاف :-

- اقتصرت الدراسة على تقييم استقلال المراجع الخارجي فقط في قياس جودة المراجعة الخارجية .
- أكدت الدراسة على أن استقلال المراجع الخارجي فقط يؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح دون التطرق لعوامل أخرى .
- لم تتعرض الدراسة لمعايير أخرى تؤثر على قياس جودة المراجعة الخارجية واقتصرت على تقييم استقلال المراجع الخارجي .

المبحث الثاني

جودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بممارسات إدارة الأرباح

تعتبر المراجعة الخارجية وسيلة اتصال إضافية للمعلومات المالية والمحاسبية فهي تساعد مستخدمي المعلومات في الحصول على معلومات مالية ومحاسبية موثوق منها لترشيدهم قراراتهم ، وذلك من خلال اضافة الثقة والمصداقية على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ، ومن ثم فاذا تمت عملية المراجعة بجودة عالية فإن مخرجاتها ستكون ايضا ذات جودة وفعالية في ترشيدهم قرارات مستخدميهما .

وتؤدى جودة اداء عملية المراجعة الى تحقيق أهمية المراجعة ودورها الجوهرى في المجتمع بكفاءة وفعالية ، ولا يتحقق هذا الدور وما يتبعه من تحقيق مصلحة المجتمع الا من خلال الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها ، بالإضافة لعوامل أخرى لتحقيق جودة المراجعة لكي تحتفظ المراجعة بثقة المجتمع فيها ، ويمكن التمييز بين مفاهيم الجودة كما يلي :-

- مفهوم الجودة في اللغة العربية :- " الجودة في اللغة العربية مشتقة من (جود) وهو أصل يدل على كثرة العطاء ، والجود : هو السخي ، ومن اشتقاقاته : الجيد ، وعليه فإن المعنى اللغوي للجودة يتضمن العطاء الواسع والأداء الجيد الذي يبلغ حدا فائقا ^(١) ، بالإضافة الى تراثنا الاسلامي أيضا والذي يحفل بالكثير بما يخص الجودة ، ان الله عز وجل قال في محكم آياته " وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون وستردون الى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم تعملون " ^(٢) ، أما الجودة كما هي في قاموس أكسفورد ^(٣) فتعني الدرجة العالية من النوعية أو القيمة ، وعرفتها مؤسسة الجودة الأمريكية المتخصصة في تدريب وأعداد الشركات لتصبح متصفة بالجودة بأنها اتمام الأعمال الصحيحة في الأوقات الصحيحة ^(٤) .

1 - www.ar.wikipedia.org, 2016

٢- القرآن الكريم ، سورة التوبة ، الآية ١٠٥ .

3- Oxford University Press. All rights reserved. Copyright © 2017

4 - www.hrdisussion.com/fnr/0488.html, 2016.

- مفهوم الجودة في القرآن والسنة :- قال رسول الله صلى الله عليه وسلم " ان الله يحب اذا عمل احدكم عملا ان يتقنه " (١) ، واتقان العمل يعني اخراج ناتج العمل بأفضل صورة ممكنة ❶

- مفهوم الجودة اصطلاحا :- يروج مفهوم الجودة (Quality) الى الكلمة اللاتينية (Qualities) والتي تعني طبيعة الشيء ؛ ودرجة صلابته ، وقيما كانت تعني الدقة في تصنيع الآلات التاريخية (والتي تعني طبيعة الشيء ؛ ودرجة صلابته ، وقيما كانت تعني الدقة في تصنيع الآلات التاريخية واليدوية بما فيها من تماثيل وقلاع بغرض التفاخر بها ، أما حديثا وبعد ظهور الثورة الصناعية وتطور علم الادارة وتطور الانتاج الكبير والشركات الكبرى وازدياد المنافسة ، فقد تركز معناه في البداية على التفتيش أو إعادة تأهيل المنتجات المرفوضة (١) .

- مفهوم الجودة المبني على المنتج :- في أوائل الخمسينيات بدأت المنافسة الحادة بين الأمريكيين واليابانيين ، ففي الولايات المتحدة تأسست أول هيئة للجودة في عام ١٩٤٩ باسم اللجنة القومية لاستقلال الجودة Accreditation on The National Commission ، وظهر في اليابان مفهوم (الجودة) على نطاق الشركات ككل كمفهوم متكامل Company Wide Quality Control ، وتبنا ذلك ظهر المفهوم في الولايات المتحدة بمعنى " لا أخطاء " (١) .

ومما سبق يمكن القول أن الجودة تعني المنتج الذي تتوافر فيه المعايير والمعايير المحددة والموضوعة بواسطة الجهات المعنية والتي تتضمن تحقيق الجودة خلال مراحل انتاج المنتج ، بما يحقق رغبات واحتياجات العملاء ، وحيث أن المراجعة تعتبر من الخدمات المهنية فيمكن أن يطبق عليها مفهوم جودة المنتجات كأساس لوضع مفهوم عام للجودة .

١ - الجامع الصغير من حديث النبي الشريف السبيطي ، تحقيق المدريش ، الذي الأول ، الطبعة الأولى ، مكتبة دار مصطلح الاز ، مكة المكرمة ١٩٩٨ ، ص ٢٩٧ .

٢ - ابن قتي فضل ، قوس مستقى جودة خدمات المصارف الإسلامية العاملة في فلسطين - من وجهة نظر العملاء - رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية بيزة ، ٢٠٠٧ ، ص ٢٨ .

٣ - سبم أكد الطويل ، تأثير مقاييس بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمخري الحسابات في قطاع غزة - دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، ٢٠١٢ ، ص ٢٣ .

- مفهوم الجودة في المراجعة :- حظي مفهوم جودة المراجعة باهتمام الجمعيات المهنية والباحثين، وبالرغم من ذلك لم يتطور مفهوم واضح ومحدد لها، سواء في المعايير التي أصدرتها المنظمات المهنية، أو في الدراسات التي أجراها الباحثين ، وتوى الباحث أن صعوبة وضع مفهوم محدد لجودة المراجعة يرجع إلى العديد من الأسباب منها :-

- أن الخدمات على خلاف السلع المادية لا يمكن اختبارها مقدما .

- أن هناك صعوبة في قياس جودة المراجعة بعد إتمام عملية المراجعة لعدم وجود مقاييس محددة لها وهذا ما ستقوم به الباحثة .

- عدم توافر الخبرة لدى المستفيدين من هذه الخدمة .

ومن خلال استقراء العديد من الدراسات التي تناولت مفهوم جودة المراجعة ، تعرض الباحثة لبعض المفاهيم السائدة لجودة المراجعة ، وذلك على النحو التالي :-

تعتبر De Angelo من الأوائل الذين ربطوا جودة المراجعة بمبدأ اكتشاف المراجع للأخطاء في القوائم المالية حيث عرفت جودة المراجعة بأنها " احتمال قيام المراجع باكتشاف ثغرة في النظام المحاسبي للسيل والتقارير عن هذه الثغرة"⁽¹⁾.

ويلاحظ أن هذا التعريف اعتبر جودة المراجعة أداة لتقليل المخاطر وذلك من خلال اكتشاف الثغرات والأخطاء والمخالفات والتقارير عنها وبالتالي يمكن القول أن التعريف ركز على نتائج عملية المراجعة (التقرير) دون الإشارة الى باقي خطوات عملية المراجعة .

كما عرف SAIs جودة المراجعة بأنها " الدرجة التي تحدد الخصائص الكاملة لتحقيق متطلبات عملية المراجعة ، وتتضمن هذه الخصائص الأهمية والمصدقية والموضوعية والمجال والتوقيت الملائم والكفاءة والفعالية"⁽²⁾ .

1 - De Angelo, L.E. " Auditor Independence, Low Balling, and Disclosure Regulation", Journal of Accounting and Economic, Vol.3, No.2, 1981 , p.183

2 - Supreme Audit Institutions (SAIs) , " Guidelines On Audit Quality " , The European Union,Luxembourg .
Version29, 2004

ويلاحظ أن هذا التعريف يركز على خصائص جودة المعلومات المحاسبية دون أن يتطرق إلى خطوات المراجعة والنتاج النهائي لعملية المراجعة .

كما يرى أحد الباحثين أن جودة المراجعة عبارة عن " تنفيذ عملية المراجعة وفقاً للمعايير والإرشادات المهنية بما يؤدي إلى توفير أعلى مستوى ممكن لاكتشاف المراجع للأخطاء والاختلافات التي قد توجد بالقوائم والتقرير عنها بما يؤدي إلى زيادة مستوى ثقة المعلومات التي وفرتها المراجع لمستخدمي القوائم والتقرير المالية" (١) .

ويلاحظ أن هذا التعريف يركز على تنفيذ عملية المراجعة والذي سوف ينعكس في النهاية على نتائج عملية المراجعة وذلك في حدود المعايير المهنية بالإضافة إلى الاهتمام بتحقيق احتياجات مستخدمي القوائم المالية .

كما عرفها باحث آخر بأنها عبارة عن " أنها تتمثل في درجة التزام المراجع بالمعايير المهنية وتبذل العناية المهنية الواجبة عند ادانة لعمله ، وقرينة على اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية والتقرير عنها بجد وموضوعية" (٢) .

ويلاحظ أن هذا التعريف يركز على أن جودة المراجعة هو الالتزام بالمعايير المهنية والمحافظة على جِدَاد المراجع ، دون التطرق إلى تنفيذ عملية المراجعة بالإضافة إلى عدم تحديد درجة انضاح احتياجات مستخدمي القوائم المالية .

ويرى أحد الباحثين أن جودة المراجعة عبارة عن " احتمال قيام المراجع باكتشاف ثغرة في النظام المحاسبي للعمل والتي تعتمد على القدرات الفنية للمراجع الخارجي ، واحتمال التقرير عن الأخطاء، والتي تعتمد على استقلالية المراجع الخارجي" (٣) .

١ - عارف سمود كامل ، أثر جودة المراجعة على ثقة الإدارة على تطبيع المصطلح للأيام في منظمات الأعمال المصرية - دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، ٢٠٠٩ ، ص ٢٧ .

٢ - د/ ناصر السيد كساب ، أثر مصادر لائحة حوكمة الشركات في السلة العربية السعودية على جودة عملية المراجعة - دراسة ميدانية ، المحلة العلمية للتجارة والتربو ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، السجل الأول ، العدد الأول ، ٢٠١١ .

3- Diana Mostafa Mohamed Magda Hussien Hebb , "Auditor Independence, Audit Quality and the Mandatory Auditor Rotation in Egypt " , Education, Business and Society: Contemporary Middle Eastern Issues, Vol. 6, 2013, p.119

ويلاحظ أن هذا التعريف ركز على أن قرارات المراجع الفنية فقط هي التي تساعد على اكتشاف الأخطاء والتقرير عن ذلك بحيادية ، دون اللجوء إلى خطوات عملية المراجعة والالتزام بالمعايير المهنية . كما يروي باحث آخر أن جودة المراجعة تتمثل في " أداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية طبقا لمعايير المراجعة ، مع الإقصاح عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية المكتشفة ، والعمل على تلبية احتياجات ورغبات مستخدمي القوائم المالية ^(١) .

ويلاحظ أن هذا التعريف ركز على تنفيذ عملية المراجعة بكفاءة مع الالتزام بالمعايير وكذلك تقليل المخاطر وذلك من خلال اكتشاف الأخطاء بالإضافة إلى الاهتمام بتحقيق احتياجات مستخدمي القوائم المالية دون التطرق إلى نتائج عملية المراجعة (التقرير) .

وفي حدود العرض السابق لمفاهيم جودة المراجعة يتضح للباحثة الآتي:-

- يعد تحديد مفهوم جودة المراجعة من الأمور الصعبة وذلك لصعوبة وضع حدود واضحة للتطاق أو المجال الذي يجب أن تغطيه جودة المراجعة.

- يقتصر كل تعريف على زوايا معينة فقط من وجهة نظر الباحث وأضع التعريف .

- أن جودة المراجعة تتحقق عندما تتوفر الشروط التالية:-

أ . التزام المراجع بمعايير المراجعة المهنية المتعارف عليها ، وأداب وقواعد السلوك المهني .

ب . التزام مكاتب المراجعة بمعايير الرقابة على جودة المراجعة ، حيث تتمثل تلك المعايير في مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تتبناها مكاتب المراجعة لتوفير القناعة المعقولة لإنجاز مهام المراجعة وفقاً للمبادئ الأساسية للمراجع ، بالإضافة إلى الإقصاح عن الأخطاء والمخالفات التي تم اكتشافها في القوائم المالية.

لذلك ترى الباحثة أن تعريف جودة المراجعة يتمثل في " تنفيذ عملية المراجعة بكفاءة وفعالية مع الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة وقواعد وأداب السلوك المهني وإرشادات المراجعة ، وكذلك القواعد والإجراءات التي تصدرها الهيئات المهنية ، بما يضمن اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية والتقرير عنها بحياد وموضوعية بما يحقق ويشبع احتياجات مستخدمي القوائم المالية " .

^١ - احمد بنبر ، "جودة المراجعة مثالا لتطبيق فنية التوثيق بين مستخدمي القوائم المالية وراعي الحسابات" ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاسمي مراح - زرقة ، الجزائر ، ٢٠١٤ ، ص ٦ .

ثانياً :- أهداف جودة المراجعة الخارجة :-

- هناك عدة أهداف لجودة المراجعة يمكن إنجازها كما يلي (١) :-
- توفير إرشادات خاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع من أجل الالتزام بالمتطلبات الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهمة المراجعة .
 - توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب المراجعة لتوفير القناعة المعقولة بتريعية المراجعة بصورة عامة والالتزام بتبناج وتطبيق المعايير المهنية .
 - كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل .
 - تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتفريق العمليات وتحسين كفاءة وقائية أداء المهام .
 - زيادة وتحسين معنويات أعضاء مكتب المراجعة ورفع روحهم المعنوية .
 - المساهمة في الجهد الوطني من أجل الارتقاء بمهنة المراجعة .
- تساهم في الحد من تعرض المراجعين للمشاكل والمسائل القانونية ، وتجنبهم الاتهام بالتقصير في أداء الواجب الوطني .

وباسبق ترى الباحثة أن جودة المراجعة الخارجية تعمل على زيادة ثقة المجتمع في مهنة المراجعة ، كما أنها تعتبر وسيلة مقيدة تمكن مكاتب المراجعة من الاحتفاظ بالعملاء الحاليين وجذب العملاء الجدد .

ثالثاً :- أهمية جودة المراجعة الخارجة :-

" لقد حظى موضوع جودة المراجعة باهتمام كبير من قبل الباحثين في مجال المراجعة ، ويرجع السبب في ذلك إلى أن جودة المراجعة تعد السند الأساسي لثقة المستثمرين في المعلومات المالية وغير المالية كما أنها تلعب دوراً تكاملياً في النمو الاقتصادي للمجتمع ككل ولستقراره المالي (١) " وبالإضافة إلى ذلك يعتبر الاهتمام بجودة المراجعة الخارجية مطلباً ضرورياً للمراجع الخارجي وكافة الأطراف الأخرى حيث يكون لها

١- مقرر بشرع المراجع ، " لجان المراجعة ودورها في زيادة جودة المراجعة وتطبيق قواعد فحوص الشركات في المصروف السنوية " ، رسالة دكتوراه في المحاسبة ، غير منشورة ، معهد بحوث ورشات العالم الإسلامي ، جامعة أم درمان الإسلامية ، السودان ، ٢٠١٥ ، ص ٧٠ .

2- Wong ,J. , " Audit Quality and International Standards on Auditing " , www.ifac.org , 2004 , p1

علاقة بنتائج عملية المراجعة ، فالتركيز على جودة المراجعة الخارجية يعد ضرورة لضمان بأن تبقى المهنة بمسئولياتها تجاه الأطراف المختلفة ، وتتبع أهمية جودة المراجعة من خلال المجالات التالية (١) :-

- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.
- المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.
- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.
- تخفيض صراعات الوكالة.
- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.
- أداة تلافية جيدة.
- زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية.

رابعاً :- العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية :-

تعتبر العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية من المقومات الأساسية التي يجب الاهتمام بها عند التعرض لقياس جودة المراجعة الخارجية ، وذلك للتوصل الى مقياس شامل يمكن علي أساسه الحكم علي جودة المراجعة الخارجية ، وبالتالي تعرض الباحث بعضاً من هذه العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية والتي تم التركيز عليها في العديد من الدراسات والتي تتمثل في الآتي :-

- (١) حجم مكتب المراجعة .
- (٢) سمعة مكتب المراجعة .
- (٣) الخبرة المهنية لمكتب المراجعة .

أ- يروج الى :-

- Diana Mostafa Mohamed Megda Hussien Habib et al.op.cit. . p120

د/ صلاح حند محمد على ، "دراسة تطبيقية لبعض المتغيرات المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية بالسودان - دراسة ميدانية" ، مجلة كلية العلوم الإدارية ، العدد الثاني ، ٢٠١١ ، ص ٨٧ .

- أكرم صابر السحار ، "العلاقة بين تطبيق إطار حوكمة الشركات وجودة الأداء المعنى للمراجع الخارجي" ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية في غزة ، ٢٠١٥ ، ص ٥٢ .

- خير تي العيد ، "مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المعنى لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة" ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلم القياس ، جامعة كاسدي مراح - ورقلة ، الجزائر ، ٢٠١٤ ، ص ٦ .

(٤) التخصص الصناعي لمكتب المراجعة.

(٥) التغيير الاجازي للمراجع .

(٦) أتعاب المراجع .

(٧) تقديم مكتب المراجعة للخدمات الاستشارية للميل .

(٨) استخدام مكتب المراجعة للأساليب الحديثة والمراجع المتقدمة في عملية المراجعة .

خامساً :- علاقة المراجع الخارجى بممارسات إدارة الأرباح :-

يلعب المراجع الخارجى دورا هاما فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، وحيث انه كلما كانت جودة المراجعة عالية وذات مصداقية ، أدى ذلك الى الحد من ممارسة إدارة الأرباح من قبل الشركة ، ويمكن توضيح تلك الأهمية من خلال ما يلى^(١) :-

- أن موقف المراجع يتأثر بنوعية المعيار المحاسبى الذى يحكم العملية المحاسبية من جهة ومدخل الإدارة المتبع فى إدارة الأرباح من جهة أخرى . فإذا كان المعيار المحاسبى جامد وغير مرن ، ومدخل الإدارة مركزاً على تعديل العقود أو العمليات أو الانشطة (مدخل هيكلي العمليات) فإن مطالبات المراجع بتعديل أو إلغاء أثر محاولات إدارة الأرباح تقل ، وكذلك الأمر إذا كان المعيار المحاسبى مرناً وبتبرك جانب كبير من المعالجة المحاسبية للتقرير الشخصى للإدارة .

- أن مطالبات المراجع بتعديل أو إلغاء أثر محاولات إدارة الأرباح تزداد إن كان أثر فى هذه المحاولات جوهرياً على الربح خاصة إذا كان العميل ذو حجم صغير بالنسبة لمكتب المراجعة .

- أن نسبة كبيرة من محاولات إدارة الأرباح يتم تعديلها بناء على طلب المراجع قبل إصدار تقرير المراجعة ، وأن النسبة الأكبر لا تعدل إما بسبب المرونة للمعايير المحاسبية أو بسبب عدم أهميتها النسبية ، فى حين أن نسبة الحالات التى يلجأ فيها المراجع إلى إصدار تقرير ممثل بسبب ممارسات إدارة الأرباح من جانب الإدارة ضئيلة جداً .

١ - / مصطفى رشاد العناني ، حدود مسؤوليات موظف الحسابات عن تحريفات القوائم المالية الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح وكيفية استجابه لهذه الممارسات ، مجلة المحاسبية ، السوربية ، السنة ١٤ ، العدد ٤٩ ، ٢٠٠٩ ، ص ١٨

- إن محاولات إدارة الأرباح تشمل أربعة مناطق رئيسية هي الاعتراف بالمصروفات، تحقيق الإيرادات، حالات خاصة بالاندماج، حالات أخرى، وأن نسبة كبيرة من محاولات إدارة الأرباح تتم بهدف زيادة أرباح الفترة الحالية.

- أنه كلما ازدادت جودة المراجعة ازدادت قدرة المراجع على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها، وأن كثير من الدراسات قد ربطت بين جودة المراجعة و حجم مكتب المراجعة، وأن كان هذا الرابط لا يمكن إطلاله بشكل عام ، حيث جاءت أكبر تكبات مهنة المراجعة من الممارسات غير المناسبة من أحد مكاتب المراجعة الكبرى في العالم.

-توجد علاقة عكسية بين أتعاب المراجعة ومؤشرات إدارة الأرباح ، كما توجد علاقة طردية بين استخدام أسلوب الاستحقاق الموجه لإدارة الأرباح ولتعاب عملية المراجعة مع افتراض ثبات باقي العوامل الأخرى، وذلك بسبب زيادة الخطر الكامن للمرجعة في هذه الحالة.

- أن الخدمات المهنية الأخرى التي يقدمها المراجع إلى عميل المراجعة بخلاف عملية المراجعة ذات تأثير سلبي على دور المراجع في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

- أن طول فترة المراجعة ذات أثر سلبي على دور المراجع في الحد من ممارسات الإدارة لإدارة الأرباح باستخدام أساس الاستحقاق الموجه، حيث توجد علاقة طردية بين طول فترة المراجعة والقيمة المطلقة للاستحقاق الموجه، كما توجد علاقة عكسية بين طول فترة المراجعة والقيمة المطلقة لأخطاء توقعات المحللين الماليين بما يعكس ممارسات الإدارة لعمليات إدارة الأرباح.

- أن خبرة المراجع وتخصصه في صناعة معينة قد يحد من ممارسات الإدارة لعمليات إدارة الأرباح.
- أن وجود قواعد واشتراطات مرتبطة بمستويات الأرباح المطلوب تحقيقها من جانب بعض الهيئات التنظيمية مثل هيئة سوق المال، وارتباط هذه الاشتراطات بعقوبات متتددة مثل منع أسهم الشركة من التداول في البورصة أو منعها من زيادة رأسمالها عن طريق الاكتتاب العام قد يدفع بالإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح حتى لو أدى ذلك إلى إصدار تقرير مراجعة معطل.

بالإضافة إلى ذلك أصدر مجلس ممارسات المراجعة APB نشرة في عام ٢٠٠١ بعنوان إدارة الأرباح التصفية ، وقد تضمنت هذه النشرة مجموعة من الاعتبارات التي يجب على المراجع الخارجي. الإحاطة بها ،

وذلك تحوط لتخفيض مخاطر الإدارة التصفية للأرباح التي قد تمارسها إدارة العميل ، وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي (١):-

- التقييم الجيد للضغوط التي تقع على المديرين والدارة العليا ، من أجل الإفصاح عن مستوى معين من الأرباح ، وما قد يؤدي ذلك من ممارسات تصفية لإدارة الأرباح قد تجعل التقارير والقوائم المالية مضللة بالنسبة لمستخدميها .

- العمل من خلال أسلوب اتعاج الشك المهني ، وذلك عندما تشير الظروف المحيطة بعملية المراجعة الى وجود إدارة تصفية للأرباح .

- التركيز على العوامل المؤثرة على مفهوم الأهمية النسبية ، وذلك يتعلق بفحص نتائج عملية المراجعة .

- المتابعة الجادة للمديرين والإدارة العليا ، وذلك فيما يتعلق بشورية أو تصحيح الأخطاء التي اكتشفها عملية المراجعة .

يتضح مما سبق ضرورة تحديد مسئولية المراجع إزاء ممارسات إدارة الأرباح ، وتحديد الاستجابة الواجبة من جانبه لاكتشاف هذه الممارسات والتقارير عنها وذلك لتحقيق جودة المراجعة الخارجية.

- مهدي رمضان عبد الكريم أبو حنبل ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٧١