

دور التخصص النوعي لمراقب الحسابات في مواجهة إدارة عملية المراجعة للحد
من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية

أ.د/ محمد أحمد إبراهيم خليل
أستاذ المراجعة ووكيل الكلية
لشئون خدمة المجتمع وتنمية البيئة

د/ هناء علي عبد الله
مدرس المحاسبة بالكلية

سوزان رضوان عبدالعزيز أحمد

دور التخصص النوعي لمراقب الحسابات في مواجهة إدارة عملية المراجعة للحد من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية

الأستاذ الدكتور/ محمد أحمد خليل الدكتورة/ هناء علي عبد الله
أستاذ المراجعة ووكيل الكلية مدرس المحاسبة بالكلية
لشئون خدمة المجتمع وتنمية البيئة

المستخلص

الهدف: يهدف هذا البحث إلى دراسة مدى أهمية التخصص النوعي لمراقب الحسابات على منظمات الأعمال ومدى قدرة مراقب الحسابات المتخصص في مواجهة الممارسات السلبية التي تقوم بها الإدارة لإدارة عملية المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، وتحديد الآثار السلبية الناتجة عن إدارة عملية المراجعة وممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية .

المنهجية: في الجانب النظري استخدمت الباحثة المنهج الاستنباطي لتحليل ما تضمنته الدراسات السابقة واستنباط الاستنتاجات المنطقية التي تساعد في تحقيق هدف البحث. أما في الجانب التطبيقي استخدمت الباحثة المنهج الاستقرائي في استقراء ردود أفعال ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة تجاه الظاهرة موضوع البحث عن طريق إجراء دراسة اختبارية على عينة من مراقبي الحسابات المتخصصين العاملين في مكاتب المراجعة المسجلة بهيئة الرقابة المالية بجمهورية مصر العربية ممن لديهم خبرة في مجال مراجعة حسابات شركات المساهمة، وتحليل وجهات نظر الأكاديميين المتمثلين في أعضاء هيئة التدريس (تخصص المراجعة) العاملين بالجامعات المصرية، والعاملين بالإدارة المالية للشركات المسجلة بالبورصة المصرية ومستخدمي القوائم المالية (إدارة الائتمان بالبنوك المصرية).

النتائج: توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- (١) وجود علاقة ايجابية بين التخصص النوعي لمراقب الحسابات وبين إدارة عملية المراجعة.
- (٢) وجود علاقة ايجابية بين التخصص النوعي لمراقب الحسابات وبين ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.
- (٣) وجود علاقة ايجابية بين الحد من ممارسة إدارة عملية المراجعة من خلال التخصص النوعي لمراقب الحسابات وبين الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

حدود البحث: اقتصرَت الدراسة علي دراسة تأثير دور مراقب الحسابات المتخصص على ممارسات الإدارة السلبية ومواجهة قيامها بإدارة عملية المراجعة والحد من إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، واقتصرَت عينة الدراسة الإختبارية على مراقبي الحسابات المتخصصين العاملين في مكاتب المراجعة المسجلة بهيئة الرقابة المالية بجمهورية مصر العربية، والأكاديميين المتمثلين في أعضاء هيئة التدريس (تخصص مراجعة) العاملين بالجامعات المصرية، والعاملين بالإدارة المالية للشركات المسجلة بالبورصة المصرية ومستخدمي القوائم المالية (إدارة الإئتمان بالبنوك المصرية).

الإضافة: أضاف هذا البحث إضافة إيجابية جديدة في هذا المجال لمواجهة ممارسات إدارة عملية المراجعة التي تقوم بها الإدارة محل المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية من خلال التخصص النوعي لمراقب الحسابات وكيفية الحد منها ومواجهتها.

الكلمات الإفتتاحية:

إدارة عملية المراجعة - إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية - التخصص النوعي لمراقب الحسابات.

The role of the auditor's specific specialization in facing the management of the audit process to prevent the practice of managing profits in real activities

Prof. Mohamed Ahmed Khalil

Professor of Auditing and
Vice Dean for Community
Service and Environmental
Development

Dr.Hanaa Ali A.allah

College accounting teacher

Suzan Radwan A.alaziz

Faculty of Commerce
Banha University

Abstract

Objective: This research aims to study the importance of the qualitative specialization of the auditor on business organizations and the ability of the specialized auditor to confront the negative practices carried out by management to manage the audit process and reduce profit management practices in real activities, and to identify the negative effects resulting from the management of the audit process and profit management practices in real activities.

Methodology: On the theoretical side, the researcher used the deductive method to analyze what was included in previous studies and draw logical conclusions that help achieve the goal of the research. On the practical side, the researcher used the inductive approach to extrapolate the reactions of accounting and auditing practitioners towards the phenomenon in question by conducting an experimental study on a sample of specialized auditors working in audit offices registered in the financial supervisory authority in Egypt Those who have experience in the field of auditing the accounts of joint stock companies, and analyzing the views of academics represented by faculty members (auditing specialization) working in Egyptian universities, employees of the financial management of companies listed on the Egyptian Stock Exchange and users of financial statements (credit management in Egyptian banks).

Results: The study found the following results:

- 1) The existence of a positive relationship between the qualitative specialization of the auditor and the management of the audit process.
- 2) The existence of a positive relationship between the qualitative specialization of the auditor and the profit management practices in real activities.
- 3) The existence of a positive relationship between limiting the practice of managing the audit process through the qualitative specialization of the auditor and limiting profit management practices in real activities.

Research limits: The study was limited to studying the impact of the role of the specialized auditor on negative management practices and confronting its management of the audit process and limiting the management of profits in real activities, and the sample of the experimental study was limited to specialized auditors working in audit offices registered in the Financial Supervisory Authority in the Egypt, academics represented in faculty members (auditing specialization) working in Egyptian universities, employees of the financial management of companies listed on the Egyptian Stock Exchange and users of financial statements (credit management in Egyptian banks).

Addendum: This research added a new positive addition in this field to face the management practices of the audit process carried out by the management under review and reduce the practices of profit management in real activities through the qualitative specialization of the auditor And how to reduce and confront them.

Keywords:

Managing the audit process - managing profits by real activities - the qualitative specialization of the auditor.

١ الإطار العام للبحث

١/١ المقدمة:

من الأسباب الرئيسية لتدني كفاءة أداء مراقب الحسابات أنه لم يعد قادراً على فهم عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه وذلك نتيجة كبر حجم الشركات وتعدد انظمتها والتطورات الكبيرة في الأنشطة الاقتصادية والتكنولوجيا المصاحبة للعمليات الإنتاجية وهذا الأمر صَعَّبَ عمل مراقب الحسابات في الإلمام بجميع جوانب الأنشطة الاقتصادية التي تتطلب ابداء رأيه حول قوائمها المالية، مما أدى إلى توجه مهنة المراجعة إلى التخصص النوعي في مراجعة نشاط معين، لأن التخصص النوعي لمراقب الحسابات يؤدي إلى المعرفة الكاملة والعميقة بمجال تخصصه ومتابعة ما يتم في هذا المجال بما يؤدي في النهاية إلى تقديم مهنة المراجعة والارتقاء بها.

وقد وجد البعض (Kwon, et al., 2007) أن جودة أرباح منظمات الأعمال تزداد عندما يتم مراجعة هذه المنظمات من قبل مراقب حسابات متخصص في نشاط معين وعندما يكون مراقب الحسابات متخصص في نشاط معين هذا سيؤدي إلى الحد من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية ومواجهة إدارة عملية المراجعة. والتأثير السلبي لممارسات إدارة عملية المراجعة يتمثل في تخفيض قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف تحريفات القوائم المالية والأخطاء، وذلك عن طريق تشتيت انتباه مراقب الحسابات وخفض مستوى القلق ومستوى الشك المهني له من ناحية، وزيادة ثقته في الإدارة من ناحية أخرى مما يؤدي إلى تغاضي مراقب الحسابات عن إشارات الخطر Red Flags والتي تكشفها إجراءات المراجعة مما يهدد جودة أداء عملية المراجعة (نصر، ٢٠٢٠).

٢/١ مشكلة البحث:

تقوم الإدارة بتصميم مخططاتها الإحتيالية لممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية بناء على معرفة وتوقع إجراءات عملية المراجعة التي يقوم بها مراقب الحسابات، حيث أن قلة خبرة مراقب الحسابات ومحدودية تلك الإجراءات تستخدمها الإدارة كنقاط ضعف ومن هنا

يظهر ضرورة الإتجاه إلي التخصص النوعي لمراقب الحسابات لجعله ذو خبرة وكفاءة عالية ويواجه ممارسات الإدارة لإدارة عملية المراجعة ويمكنه من اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية التي تقوم بها الإدارة لتحقيق مصالحها الذاتية علي حساب مصلحة المنظمة ذاتها وايضا علي حساب مصلحة الأطراف ذات صلة بالمنظمة، ويكون مراقب الحسابات علي دراية أكثر بمجال تخصص منظمة الأعمال ومن ثم تحقيق جودة عملية المراجعة.

أي أن توفر التخصص النوعي لمراقب الحسابات سوف يؤدي إلي تجنب الآثار السلبية لإدارة عملية المراجعة وهي تخفيض قيمة منظمة الأعمال وإخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية بالمنظمة وضعف الجوانب الأخلاقية وممارسة الغش والتلاعب في البيانات والمعلومات المحاسبية.

وممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية قد تكون أخطر علي المنظمة وأصحاب المصالح المرتبطة بها من ممارسة إدارة الأرباح بالإستحقاقات، لأنها تأتي من خلال القرارات التي تتخذها إدارة المنظمة وتتعلق بالأنشطة الأساسية التي تمارسها المنظمة خلال العام وليس بأسلوب معالجتها، وصعوبة اكتشافها من قبل مراقب الحسابات، بالإضافة إلي أنها لا تمثل مخالفة قانونية ولا تؤدي إلي التعرض للتقاضي.

ومن هنا يأتي دور التخصص النوعي لمراقب الحسابات وما ينتج عنه من زيادة الخبرة المهنية والتدريب المناسب والمعرفة المتخصصة لمواجهة هذه الممارسة، وأن ذلك يؤهلة إلي ممارسة دوره الرقابي بإعتبارة وكيلا عن المساهمين للكشف عن مدي ممارسة إدارة المنظمة لأساليب إدارة عملية المراجعة في منظمة الأعمال وكيفية منعها أو الحد منها ويمنع أحد أهم سلبيات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية والتي اشارت إليها دراسة (عبدالله، ٢٠١٨) وهي تضليل بعض الفئات اصحاب المصالح حول الوضع الإقتصادي للمنظمة، وذلك من أسباب إنهيار العديد من الشركات وضياع بعض حقوق اصحاب المصالح أو كلها وفقدان الثقة في المعلومات المنشورة التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية.

ويستنتج مما سبق أن اختيار المنظمة لمراقب حسابات متخصص لمراجعة عملياتها

يؤدي إلي تحسين جودة المراجعة من خلال تحسين تقييم مخاطر المراجعة والحد منها

(Elder, et al., 2015) ، وأيضا يواجه إدارة عملية المراجعة ويحد من ممارسات إدارة الأرباح وبالأخص ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

ومما سبق يمكن تلخيص مشكلة البحث من خلال التساؤلات البحثية التالية: -

١. ماهي المزايا الناتجة عن التخصص النوعي لمراقب الحسابات على مستوى المراقب

ذاته، وعلى مستوى المنظمة، وعلى مستوى مهنة المراجعة؟

٢. كيف يمكن الاستفادة من توفر التخصص النوعي لمراقب الحسابات في مواجهة إدارة

عملية المراجعة ومنع حدوث ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية أو الحد منها؟

٣. هل تختلف ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية عن ممارسة إدارة الأرباح

بالإستحقاقات؟ وأيها يصعب اكتشافه؟

٤. ماهي الآثار السلبية والمخاطر الناتجة عن إدارة عملية المراجعة في منظمات

الأعمال من قبل الإدارة؟ وكيفية الحد منها؟

٥. هل تؤثر السياسات التي تتبناها الإدارة بغرض إدارة عملية المراجعة سلبيا على قدرة

مراقب الحسابات على اكتشاف الأخطاء التي تتعمدها إدارة المنظمة بهدف التأثير

على صافي الأرباح؟

٦. هل تبني مراقبي الحسابات لسياسة الحيطة والحذر في تنفيذ عملهم وممارستهم لنزعة

الشك المهني في عمل الإدارة تؤثر ايجابيا على قدرتهم على اكتشاف الأخطاء التي

تتعمدها الإدارة بهدف التأثير على صافي الربح حتى وإن تبنت الإدارة سياسات

لإدارة عملية المراجعة؟

٣/١ هدف البحث:

يهدف هذا البحث بشكل رئيسي إلي توضيح دور التخصص النوعي لمراقب الحسابات في مواجهة إدارة عملية المراجعة للحد من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية :-

١. دراسة مدي أهمية التخصص النوعي لمراقب الحسابات علي منظمات الأعمال.
٢. دراسة أثر التخصص النوعي لمراقب الحسابات على إدارة عملية المراجعة.
٣. دراسة أثر التخصص النوعي لمراقب الحسابات على إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.
٤. تحديد الآثار السلبية والمخاطر الناتجة عن إدارة عملية المراجعة.
٥. دراسة أثر التخصص النوعي لمراقب الحسابات على إكتشاف الغش والتلاعب وتأثيره على جودة إعداد التقارير المالية.
٦. تحديد أثر إدارة عملية المراجعة وإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية على الأطراف المختلفة ذات صلة بالمنظمة.

٤/١ أهمية البحث:

يكتسب البحث أهمية علمية وعملية يتم توضيحهم كما يلي:

(١) الأهمية العلمية:

يسعى البحث نحو التوجه إلى التخصص النوعي لمراقب الحسابات والإستفادة منه في مواجهة إدارة عملية المراجعة للحد من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وتحقيق جودة عملية المراجعة في منظمات الأعمال وجودة الأرباح وإضفاء الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية مما ينعكس بالسلب على ممارسات الإدارة لبعض التصرفات الإحتيالية لتحقيق منافعهم الذاتية، وذلك مثل:- إدارة عملية المراجعة وإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

(٢) الأهمية العملية:

حماية حقوق أصحاب المصالح وبيان مركز المنظمة المالي بصورته الحقيقية دون تجميل للقوائم المالية، مما يؤدي إلي زيادة قيمة المنشأ وزيادة أرباحها ومن ثم عدم تعرضها

للإنهيار، وذلك عن طريق تخصص مراقب الحسابات في نشاط المنظمة ومن ثم اكتشاف ممارسات الإدارة لإدارة عملية المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وزيادة جودة عملية المراجعة وزيادة جودة المعلومات المحاسبية.

٥/١ منهج البحث:

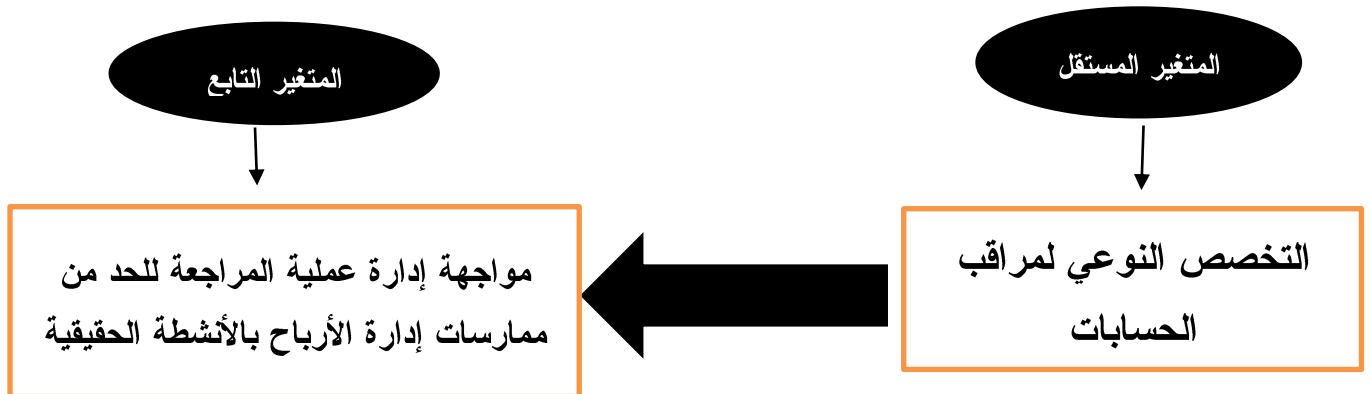
- تحقيقاً لأهداف البحث أعتمد الباحثون على المنهج الإستقرائي والمنهج الإستنباطي، وذلك من خلال إستقراء الدراسات السابقة المتعلقة بمشكلة البحث، وهى :- كيفية الإستفادة من مزايا التخصص النوعي لمراقب الحسابات فى مواجهة إدارة عملية المراجعة للحد من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وتحقيق جودة عملية المراجعة، ثم استنباط الإستنتاجات المنطقية التى تساعد فى التغلب على مشكلة البحث وزيادة جودة عملية المراجعة، وبالتالى تحقيق هدف البحث.
- أما في الجانب التطبيقي فاستخدم الباحثون المنهج الإستقرائي فى استقراء ردود أفعال ممارسى مهنة المحاسبة والمراجعة تجاه الظاهرة موضوع البحث عن طريق إجراء دراسة اختبارية على عينة من مراقبي الحسابات المتخصصين العاملين فى مكاتب المراجعة المسجلة بهيئة الرقابة المالية بجمهورية مصر العربية ممن لديهم خبرة في مجال مراجعة حسابات شركات المساهمة، وتحليل وجهات نظر الأكاديميين المتمثلين فى أعضاء هيئة التدريس (تخصص المراجعة) العاملين بالجامعات المصرية، والعاملين بالإدارة المالية للشركات المسجلة بالبورصة المصرية ومستخدمي القوائم المالية (إدارة الائتمان بالبنوك المصرية).

٦/١ حدود البحث:

- (١) لن يتناول البحث معايير المحاسبة والمراجعة إلا بالقدر الذي يحقق هدف البحث.
- (٢) لن يتناول البحث مبادئ وآليات حوكمة الشركات إلا بالقدر الذي يحقق هدف البحث.
- (٣) اقتصرت عينة الدراسة الإختبارية علي مراقبي الحسابات المتخصصين العاملين فى مكاتب المراجعة المسجلة بهيئة الرقابة المالية بجمهورية مصر العربية، والأكاديميين المتمثلين فى أعضاء هيئة التدريس (تخصص مراجعة) العاملين بالجامعات

المصرية، والعاملين بالإدارة المالية للشركات المسجلة بالبورصة المصرية
ومستخدمي القوائم المالية (إدارة الائتمان بالبنوك المصرية).

٧/١ متغيرات البحث:



شكل (٢) متغيرات البحث

٢- الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث

١/٢ الدراسات السابقة باللغة العربية:

(١) دراسة (مبارك، ٢٠١١)

هدفت الدراسة إلى دراسة تأثير الممارسات التي قد تتبعها الإدارة بهدف تشتيت انتباه مراقب الحسابات على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح وتأثير الحيطة والحذر وممارسة نزعة الشك المهني من جانب مراقبي الحسابات في التغلب على ممارسات إدارة عملية المراجعة.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

- أ- ممارسات إدارة عملية المراجعة تؤثر تأثير سلبي على قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف ممارسة إدارة الأرباح.
- ب- ممارسة مراقب الحسابات لنزعة الشك المهني وسياسة الحيطة والحذر تؤثر تأثير إيجابي على قدرته على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.

ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة تخلي مراقبي الحسابات عن حسن النية في الإدارة محل المراجعة وممارسة نزعة الشك المهني واتباع سياسة الحيطة والحذر.

(٢) دراسة (خطاب، ٢٠١٣)

هدفت الدراسة إلى توضيح أهمية تبني استراتيجية التخصص النوعي لمراقب الحسابات، وبيان كيفية قياس مدي ونطاق التخصص النوعي لمراقب الحسابات، والعلاقة بين تبني استراتيجية التخصص النوعي لمراقب الحسابات وإدارة الأرباح، وبيان تأثير كل من جودة المراجعة وحجم المنشأة علي إدارة الأرباح، ووضع نموذج محاسبي لقياس أثر تبني استراتيجية التخصص النوعي لمراقب الحسابات علي عمليات إدارة الأرباح.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

- أ. استراتيجية التخصص النوعي ضرورية لكافة المراجعين لاكتساب أعلى الخبرات والقدرات والمعارف الخاصة بنشاط المنشأة محل المراجعة
- ب. مراجع الحسابات المتخصص يخفض ممارسات إدارة الأرباح.

ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة استخدام آليات للربط بين دورية المراجعة وضرورة توافر نظام رقابي داخلي قوي.

(٣) دراسة (الجعدي، ٢٠١٥)

هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل أنواع وأساليب وطرق قياس إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وإدارة الأرباح بالاستحقاقات وأيا من هذه الأساليب الأكثر ممارسة في سوقي فلسطين وعمان للأوراق المالية، وهدفت إلى معرفة طبيعة العلاقة بين أساليب إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وإدارة الأرباح بالاستحقاقات مع عوائد الأسهم السوقية.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

- أ- تمارس الشركات في سوقي فلسطين وعمان أساليب إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية والاستحقاقات، ولكن تمارس الشركات أسلوب إدارة الأرباح بالاستحقاقات بدرجة أكبر من أساليب إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

ب- توجد علاقة ذات دلالة احصائية لأسلوب إدارة الأرباح للاستحقاقات مع العوائد السوقية لأسهم الشركات في سوق عمان، وعدم وجود علاقة ذات دلالة احصائية لأساليب إدارة الأرباح للأنشطة الحقيقية مع العوائد السوقية لأسهم الشركات في نفس السوق.

ج- توجد علاقة ذات دلالة احصائية لأسلوب إدارة الأرباح للاستحقاقات مع العوائد السوقية لأسهم الشركات في سوق فلسطين، ووجود علاقة ايضا لأسلوب التلاعب بالمبيعات كأحد أساليب إدارة الأرباح للأنشطة الحقيقية مع العوائد السوقية لأسهم الشركات في سوق فلسطين، وعدم وجود علاقة ذات دلالة احصائية للأسلوبين الآخرين من أساليب إدارة الأرباح للأنشطة الحقيقية (ممارسة أسلوب الإنتاج الزائد، وممارسة أسلوب تخفيض النفقات الاختيارية) مع العوائد السوقية لأسهم الشركات في سوق فلسطين.

ومن أهم توصيات الدراسة مايلي:

أ- ضرورة توعية مستخدمي القوائم والتقارير المالية والمستثمرين بالتأثير السلبي لتلك الممارسات على قراراتهم المالية.

ب- وضع تشريعات للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٤) دراسة (حماد، ٢٠١٧)

هدفت الدراسة إلى بيان تأثير إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية على الأداء التشغيلي المستقبلي للشركات المشكوك في إدارتها للأرباح والمدرجة في سوق الأوراق المالية المصرية.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

أ- زيادة وعي أصحاب المصالح عن مدي وتأثير خطورة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية على الأداء التشغيلي المستقبلي للشركات.

ب- الشركات التي تقوم بإدارة أرباحها تستخدم أسلوب تخفيض النفقات الاختيارية والإفراط في الإنتاج، ولم تثبت العلاقة مع نشاط التلاعب في المبيعات.

ج- هناك تأثير جوهري عكسي بين إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وكلا من:

□ معدل العائد على المساهمين.

□ معدل العائد على الأصول.

□ معدل العائد على المبيعات.

□ ربحية السهم اللاحق.

د- هناك تأثير غير جوهري عكسي لإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية على مؤشر الأرباح قبل الضرائب والفوائد.

ومن أهم توصيات الدراسة مايلي:

أ- تعديل معايير المحاسبة لتجريم استخدام الأنشطة الحقيقية لإدارة الأرباح.

ب- إلزام المنشآت بضرورة الإفصاح عن المعلومات والبيانات اللازمة لتقييم أثر إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية على مستقبل منشاتهم.

(٥) دراسة (خليل، ٢٠١٩)

هدفت الدراسة إلى تطوير التخصص النوعي لمراقب الحسابات والإستفادة منه للحد من ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية بمنظمات الأعمال المصرية.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

أ- يحقق التخصص النوعي لمراقب الحسابات الكثير من الأهداف المرتبطة بمراقب الحسابات وبمنظمات الأعمال وبمهنة المراجعة.

ب- مدخل الحصة السوقية أهم مداخل قياس التخصص النوعي لمراقب الحسابات.

ج- مراقب الحسابات المتخصص يكون أكثر قدرة على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية ومن ثم يكون أكثر قدرة على الحد منها ومواجهتها.

ومن أهم توصيات الدراسة مايلي:

أ- بضرورة نشر ثقافة مدى أهمية التخصص النوعي لمراقب الحسابات والإستعانة به في مراجعة حسابات الشركات.

ب- إصدار تشريع يلزم الشركات كبيرة الحجم بالتعاقد مع مراقب حسابات متخصص في طبيعة نشاطها لمراجعة حساباتها.

٦) دراسة (نصر، ٢٠٢٠)

هدفت الدراسة إلى تحليل ودراسة الأساليب التي يتبناها مراقب الحسابات لمواجهة ممارسات إدارة عملية المراجعة التي تقوم بها إدارة المنظمة لمنعه من اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والتحريفات الناتجة عنها ومعرفة ما إذا كان ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة يعرفون مدى تبني الإدارة لممارسات إدارة عملية المراجعة.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

- أ- وجود علاقة ايجابية بين ممارسة مراقب الحسابات لنزعة الشك المهني وبين قدرة مراقب الحسابات على مواجهة ممارسات إدارة عملية المراجعة.
- ب- ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة يدركون أن الإدارة تتبنى أساليب لإدارة عملية المراجعة.
- ج- هناك عدة أساليب يمكن مراقب الحسابات من خلالها التغلب على ممارسات إدارة عملية المراجعة أو الحد من تأثيرها السلبي.

ومن أهم توصيات الدراسة مايلي:

- أ- تطوير مراقبي الحسابات مهنيًا وتدريبهم لزيادة مهاراتهم وقدراتهم.
- ب- استحداث معايير المحاسبة للحد من ممارسات إدارة عملية المراجعة.
- ج- حرص مراقبي الحسابات على استقلالهم أثناء أداء عملية المراجعة.

٢/٢ الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

١) دراسة (Joseph, 2004)

هدفت الدراسة إلى دراسة العلاقة بين التخصص النوعي لمراقب الحسابات والاحتياال والغش في التقارير المالية.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

- أ- يكون مراقب الحسابات متخصص إذا كان يملك ٢٠% أو أكثر من الحصة السوقية في مجال تخصصه.

ب- يقاس التخصص الصناعي لمراقب الحسابات بمدخل الحصة السوقية.
 ج- أعمال المراجعة التي تقوم بها مكاتب المراجعة المتخصصة في صناعة معينة تكون ذات جودة عالية بسبب الخبرات التي حصل عليها فريق المراجعة.
 ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة تطوير مراقبي الحسابات مهنيًا وتدريبهم لزيادة مهارتهم ووضع ضوابط لتقليل الغش والإحتيال في التقارير والقوائم المالية.
 (٢) دراسة (Roychowdhury, 2006)

هدفت الدراسة إلى تقديم أدلة على أن إدارة الأرباح تتم من خلال التلاعب بالأنشطة الحقيقية وتؤثر على التدفقات النقدية.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن مديري منظمات الأعمال يقوموا بممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية من خلال تخفيض النفقات الإختيارية والإنتاج المفرط ومنح خصومات سعرية على المبيعات، وذلك إما لتلبية توقعات المحللين السنوية أو لتجنب الخسائر، وأن استخدام هذه الأساليب في إدارة الأرباح يقلل في المنظمات التي يتمتع مساهميها بقدرات تحليلية لإدراك آثار تلك الممارسات السلبية على أوضاع المنظمة.

ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة إلزام الشركات بالإفصاح عن المعلومات اللازمة لتقدير أثر إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية على مستقبل منشآتهم، وأن يتمتع مساهميها بقدرات تحليلية عالية لمعرفة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.
 (٣) دراسة (Gunny, 2010)

هدفت الدراسة إلى دراسة أثر إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية على الأداء المستقبلي للشركات وإختبار أربع أساليب لإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية REM وهما:

- تقليل تكاليف الإستثمارات التقديرية والإستثمارات المستقبلية.
- خفض الأسعار .
- التوسع في منح التسهيلات الإئتمانية.
- الإفراط في الانتاج لخفض تكاليف الانتاج المباع.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

أ- أن تلك الممارسات الأربعة السابق ذكرها تؤثر سلبياً علي جودة أرباح الشركات.

ب- أن هناك علاقة طردية بين معدل العائد علي الأصول -للشركات التي تدار أرباحها - وإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية مقارنة بالمنظمات التي لا يتم ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية بها.

٤) دراسة (Alqerm, 2016)

هدفت الدراسة إلى دراسة أثر ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية في الشركات المدرجة في السوق للأوراق المالية، وفيما إذا كانت تلك الممارسات ذو محتوى استغلالي أو معلوماتي من وجهة نظر السوق المالي.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن إدارة الشركات تستخدم تقنيات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية لتضليل المستثمرين وللتأثير على أرقام صافي الربح، حيث قدمت نتائج الدراسة دليلاً واضحاً على الاستخدام الاستغلالي لإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية للتلاعب بالأرباح.

ومن أهم توصيات الدراسة أن يجب علي المحلل المالي والمستثمرين والجهات التنظيمية أن يحلوا الأرقام المالية بشكل عميق ودقيق وخاصة تكاليف الإنتاج والنفقات التقديرية لتقييم قيمة المنشأة.

٥) دراسة (Abujassar, 2021)

هدفت الدراسة إلى ما إذا كان هيكل رأس المال له تأثير على إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وبالاستحقاقات.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة وجود ارتباط إيجابي إحصائياً بين الرافعة المالية للشركة كبديل لهيكل رأس مال الشركة وإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وبالاستحقاقات.

ومن أهم توصيات الدراسة العمل علي إجراء العديد من الأبحاث في مجال إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

التعليق على الدراسات السابقة:

(١) على الرغم من أن الدراسات التي تناولت قضية إدارة عملية المراجعة محدودة إلا أن الدراسات الحديثة في هذا المجال نتائجها تشير إلى أن إدارة عملية المراجعة قد يكون لها تأثير فعال على عملية المراجعة.

(٢) طول فترة التعامل بين الشركة ومكتب المراجعة وحجم مكتب المراجعة يؤثر على إمكانية تحقيق الإدارة لأهدافها من إدارة عملية المراجعة، فطول فترة العلاقة بين مراقب الحسابات والعميل وكبر حجم مكتب المراجعة تعتبر من العوامل التي تقلل من تأثير سياسة التشتيت على أداء مراقب الحسابات.

(٣) عندما يتم توجيه انتباه مراقب الحسابات إلى المناطق التي يبدو أنها تتضمن أخطاء في حين أنها لا تتضمن أخطاء، فإن احتمال فشل مراقب الحسابات يرتفع عند اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، ومراقبي الحسابات يكونون أكثر قدرة على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح عندما يتم توجيههم إلى مناطق مراجعة تتضمن أخطاء، ويرجع ذلك إلى أن مراقبي الحسابات قد يعتبرون ذلك مؤشراً على وجود أخطاء أخرى وللحيطة والحذر يقومون بتوسيع نطاق الفحص مما يؤدي إلى زيادة احتمال اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.

٣ التخصص النوعي لمراقب الحسابات:

١/٣ المقدمة:

ويمثل التخصص النوعي لمراقب الحسابات إتجاه ذو قيمة حيث أنه يمكن مكتب المراجعة من تقديم خدماته لمجموعة كبيرة من عملاء المراجعة الذين ينتمون لنفس التخصص، ويشتركون في نفس الخصائص والسمات الرئيسية وذلك من خلال تبني استراتيجية التميز الصناعي، ومكاتب المراجعة المتخصصة في مجال معين تتميز عن منافسيها من خلال حصتها السوقية في هذا المجال (Meza, 2013)، وأكدت على ذلك نتائج دراسة (Mayhew, et al., 2003) حيث أشارت إلى أن مكاتب المراجعة المتخصصة هي المكاتب التي تستحوذ على ٢٠% أو أكثر من الحصة السوقية لقطاع معين، كما أن التخصص النوعي لمراقب الحسابات يؤدي إلى مواجهة ممارسات الإدارة لإدارة عملية المراجعة والحد

من الآثار السلبية لممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية مما يؤدي إلى جودة عملية المراجعة، وأيضا تزداد جودة أرباح منظمات الأعمال عندما يتم مراجعتها من قبل مراقب حسابات متخصص (Kwon, 2007).

٢/٣ مفهوم وطبيعة التخصص النوعي لمراقب الحسابات:

تعددت المفاهيم حول طبيعة ومضمون التخصص النوعي لمراقب الحسابات وأن هذا التعدد لا يعني تضارب الآراء حول تعريف التخصص النوعي لمراقب الحسابات، بل بالعكس هناك تشابه كبير بين هذه التعاريف وإن كان التخصص يعني إمتلاك الشخص لتصورات أكثر اكتمالا وذاكرة أفضل لمهنة معينة وامتلاك المعرفة الكاملة والمهارات العلمية في مجال محدد أو المعرفة التي يمتلكها الفرد نتيجة التخصص في مهمة معينة ، فإن مراقبي الحسابات المتخصصين هم الذين يحصلون على التدريب اللازم و ممارسة مهنة محددة مما يعزز من كفاءة أدائهم وفعاليتهم نتيجة إكتساب الخبرات الخاصة بهذه المهنة (المقطري، ٢٠١١).

وترى (مني، ٢٠١٣) أن مراقب الحسابات لكي يكون متخصصاً لابد من توافر صفات معينة فيه، فعلى سبيل المثال وليس الحصر:

- (١) المعرفة المتميزة.
- (٢) القدرة على تحمل المسؤولية.
- (٣) القدرة على المرونة والتكيف.
- (٤) خبرة الإتصال.
- (٥) نشيط وفعال.
- (٦) الخبرة في مجال تخصصه.

٣/٣ أهمية التخصص النوعي لمراقب الحسابات:

نحن نعيش الآن في زمن يدرك فيه معظم - إن لم يكن الجميع - من أفراد المجتمع أهمية التخصص النوعي لمراقب الحسابات، فأهمية التخصص النوعي ومعرفة فائدته والمطالبة به لم يعد يقتصر على فئة معينة دون أخرى فالجميع أصبح يدرك أهمية التخصص النوعي، وفيما يلي سوف يتم تناول مزايا وأهمية التخصص النوعي لكل من: مراقب الحسابات ذاته، ولأصحاب المصالح، وللمنشآت محل المراجعة ولمكاتب المراجعة:

١/٣/٣ مزايا وأهمية التخصص النوعي لمراقب الحسابات ذاته

تتضح أهمية التخصص النوعي وما يحققه من مزايا لمراقب الحسابات ذاته فيما يلي (وائل، ٢٠١٩):

١. خفض احتمالية عزل مراقب الحسابات المتخصص من قبل عميل المراجعة.
٢. اكتشاف حالات إدارة الأرباح والحد منها، حيث يقل احتمال حدوث غش وتلاعب في القوائم المالية في حالة تخصص مراقب الحسابات في نشاط العميل مقارنة بمراقب الحسابات غير المتخصص مما يؤدي إلى جودة عملية المراجعة.
٣. اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالتقارير والقوائم المالية والحد من مخاطر المراجعة وذلك بسبب سهولة تقدير مراقب الحسابات للبنود التي تعتمد على الحكم الشخصي للإدارة والذي يحدث من خلاله التلاعب والغش في القوائم المالية.
٤. تزداد معرفته بنشاط العميل مما يؤدي إلى تخفيض المخاطر إلى أدنى حد ممكن .
٥. قيامه بعملية المراجعة بأكثر فعالية وكفاءة، لأنه الأقدر على تقديم مستويات أعلى من التأكد، والقيام بعملية المراجعة بتخطيط أفضل، واكتشاف الأخطاء الجوهرية مقارنة بمراقب الحسابات غير المتخصص.

ومما سبق يتضح أن التخصص النوعي لمراقب الحسابات أصبح من الأهمية توافره وذلك لأنه يؤدي إلى زيادة خبرة وكفاءة مراقب الحسابات المتخصص في اكتشاف الغش والأخطاء والتحريفات بصورة أكثر كفاءة وأدق من مراقبي الحسابات غير المتخصصين.

٢/٣/٣ مزايا وأهمية التخصص النوعي لأصحاب المصالح

ذكرت دراسة (عويس، ٢٠٠٧) أن استراتيجية التخصص النوعي تعمل على رفع درجة الاستجابة للتعديل في التقارير والوفاء بمتطلبات مستخدمي القوائم المالية وهي الحصول على قوائم وتقارير مالية ذات جودة إفصاح عالية وهذا لا يحدث إلا بالفهم الكامل والعميق لطبيعة صناعة العميل.

وذكرت أيضا دراسة (الصغير، ٢٠٠٨) ما يلي:

١. تخصص مراقب الحسابات في قطاع معين يؤدي إلى زيادة قدرته على توقع وتقدير الخطر الحتمي المرتبط بطبيعة نشاط القطاع ولا شك أن هذه القدرة لدى مراقب الحسابات

المتخصص تزداد عن مراقبي الحسابات غير المتخصصين مما ينعكس على أصحاب المصالح.

٢. مراقب الحسابات المتخصص يستطيع أن يطوع ويعدل إجراءات عملية المراجعة بالشكل الذي يؤدي إلى جودة هذه الإجراءات وضبطها تنفيذيا وزمنيا وفقا لبرنامج المراجعة النهائي.

٣. التخصص النوعي لمراقب الحسابات ينعكس على جودة قرارات تخطيط عملية المراجعة بشكل أفضل من مراقب الحسابات غير المتخصص مما ينعكس على جودة عملية المراجعة ومصادقية ودقة التقارير المالية التي سيعتمد عليها أصحاب المصالح.

٤. التخصص النوعي لمراقب الحسابات يؤدي إلى توافر نوع من الاتصال أو الحساسية لقرارات عملية المراجعة مما يسهل مهمة مراقب الحسابات في تحديد نقاط التحريف أو التلاعب ويقلل من احتمالات الغش في التقارير المالية.

وبناء على ماسبق يتبين أثر التخصص النوعي على أصحاب المصالح والأطراف ذو صلة بالمنشأة محل المراجعة، حيث أن مراقب الحسابات المتخصص في قطاع معين يكون ذو كفاءة وخبرة ومهارة عالية في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم والتقارير المالية بسرعة وكفاءة وفي الوقت المحدد مما يؤدي إلى قيام المنشأة محل المراجعة بتقديم قوائم وتقارير مالية خالية من أي غش أو أخطاء أو تحريفات مما يعكس الصورة الحقيقية التي عليها المنشأة والوضع الحالي الصحيح.

٣/٣/٣ مزايا وأهمية التخصص النوعي لعميل المراجعة (المنشآت محل المراجعة)

أكدت بعض الدراسات (Behn, et al., 1997; Dunn, Mayhew, 2002) على

أهمية التخصص النوعي لعميل المراجعة ويتم ذكرها فيما يلي:

١. التخصص النوعي لمراقب الحسابات يؤدي إلى زيادة رضا عميل المراجعة، كما أن يمكن لمراقب الحسابات المتخصص تقديم اقتراحات هامة للعميل ولفهم تلك الاقتراحات الهامة يجب النظر للمراجعة على أنها عملية وليست مجرد تقرير نمطي.

٢. التخصص النوعي لمراقب الحسابات يؤثر تأثيرا إيجابيا على جودة التقارير والقوائم المالية لعميل المراجعة، حيث أن منشآت الأعمال التي ترتبط بمراقبي حسابات متخصصين

في نشاطهم يقدمون جودة أرباح عالية، وتم قياس جودة الأرباح عن طريق التسويات الإستثنائية Discretionary Accruals ، وأظهرت نتائج الدراسة أن ترتبط جودة الإفصاح إيجابياً بتخصص مراقب الحسابات في النشاط المعين للمنشأة.

٣. التخصص النوعي يؤدي إلى حصول المنشأة محل المراجعة على خدمات عملية المراجعة بجودة وكفاءة وذلك لأن مراقب الحسابات يكون لديه قدرة عالية على القيام بتغيرات أكثر جودة بما يتناسب مع بيئة الأعمال المحيطة من حيث ساعات المراجعة وعدد أعضاء الفريق، أي أن جودة عملية المراجعة (جودة الأداء المهني) تزداد كلما تزداد الحصة السوقية لمراقب الحسابات المتخصص في قطاع معين.

٤/٣/٣ مزايا وأهمية التخصص النوعي لمكاتب المراجعة

تتضح أهمية التخصص النوعي وما يحققه من مزايا لمكاتب المراجعة فيما يلي (وائل، ٢٠١٩):

١. مكاتب المراجعة المتخصصة تستطيع تكوين هيكل معرفة وخبرات خاصة بمجال تخصصه، وبالتالي تقديم خدمات ذات جودة عالية مما يعمل على الارتقاء بمستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة، والتي تتحدد بناء على الجودة والمهارات والقدرات وليس تذنية الأتعاب أو غيرها من الأساليب التي لا تتماشى مع سلوكيات وقواعد مهنة المراجعة.
٢. توزيع تكاليف التطوير والتدريب على مجموعة أكبر من العملاء.
٣. يكون لدى مكاتب المراجعة المتخصصة فرصة قوية لتلبية احتياجات العملاء بصورة متميزة ومن ثم تحقيق عوائد إقتصادية مرتفعة.

٤/٣ قيود وعيوب التخصص النوعي لمراقب الحسابات:

بالرغم من تعدد مزايا التخصص النوعي لمراقب الحسابات إلا أن هناك بعض العيوب والقيود على التخصص النوعي لمراقب الحسابات سيتم عرضها فيما يلي (عوض، ٢٠٠٦):

١. إن استقلال مراقب الحسابات من الممكن أن يتعرض للتهديد من خلال تخصص مراقب الحسابات في صناعة معينة حيث أن من المتوقع أن يزداد اعتقاد مكاتب المراجعة على

عاملاتها في النشاط المعين وما يرتبط بذلك من إمكانية تقديم خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة لهؤلاء العملاء.

٢. لا يعتبر التخصص النوعي الطريقة الوحيدة فقط التي تميز مكاتب المراجعة نفسها عن المنافسين وقد لا يمثل الآلية الأكثر تميزاً بالنسبة لكل عميل، فحجم العميل قد يمثل أحد قيود التخصص النوعي فقد تفضل المنشآت صغيرة الحجم وجود علاقات شخصية مع مراقب الحسابات الذي لديه قاعدة من العملاء أو المنشآت صغيرة الحجم أكثر من مراقب الحسابات الذي يعرض تخصصاً صناعياً بشكل عام.

٣. يشكل تهديد تسرب أو تحويل المعلومات إلى المنافسين والذي قد يحول دون ارتباط مراقب الحسابات مع المنشأة ومنافسيها في نفس النشاط.

ولذا فإن أهم عيوب وسلبيات التخصص النوعي لمراقب الحسابات تتمثل فيما يلي:

١. إفشاء أسرار العملاء .
٢. المبالغة في تقدير الأتعاب .
٣. محدودية وقلة عمله مقارنة بذوي التخصصات الشاملة .
٤. التقادم، أي الإرتكان إلى الخبرة دون بذل المجهود والعناية المهنية الواجبة وللتغلب على ذلك لابد من حرص مراقب الحسابات على:

١. التطوير المستمر لخبراته ومهاراته.
٢. التأهيل العملي والعلمي المستمر.

٥/٣ دوافع ظهور التخصص النوعي لمراقب الحسابات :

إن التخصص النوعي لمراقب الحسابات أصبح ذو أهمية كبيرة ليس فقط على المستوى المحلي، وإنما تمتد أهميته لتصل إلى المستوى العالمي، وأهتم الكثير بالإتجاه إلى التخصص النوعي لمراقب الحسابات لما له من أهمية كبيرة ويرجع ذلك إلى العديد من الأسباب منها يتلخص فيما يلي:

١. التغيرات المستمرة في بيئة الأعمال والتي يتسم بها الإقتصاد العالمي، مثل: انفتاح الأسواق في ظل العولمة والتكتلات الاقتصادية، مما يؤدي ذلك الأمر إلى ضرورة تطوير عملية المراجعة بما يتوافق مع هذه التغيرات بحيث يصبح مراقب الحسابات أكثر معرفة وخبرة وإلماماً بطبيعة عمل نشاط عملاء عملية المراجعة (ليبب ، ٢٠٠٥).
٢. زيادة حجم القواعد المحاسبية الخاصة بكل نشاط نوعي على حده مما أدى إلى ضرورة فهم مراقب الحسابات للمزيد من طبيعة الأنشطة المختلفة لعملاء المراجعة (متولي، ٢٠٠٦).

٦/٣ مداخل قياس التخصص النوعي لمراقب الحسابات:

في ضوء مفهوم وطبيعة التخصص النوعي لمراقب الحسابات يمكن القول بأن تحديد ما إذا كان مراقب الحسابات ومؤسسات المراجعة تُعد متخصصة في مجال معين أم لا من خلال المداخل التالية (عوض، ٢٠٠٦):

١/٦/٣ مدخل الحصة السوقية Market Share Approach :

يتم تحديد مدى تخصص مراقب الحسابات من عدمه وفقاً لهذا المدخل ويعد هذا المدخل هو الأكثر شيوعاً لقياس التخصص النوعي لمراقب الحسابات، ومراقب الحسابات الذي يمتلك حصة سوقية أكبر في صناعة ما يكون هو الأكثر تخصصاً وامتلاكاً للخبرة والمعرفة في هذه الصناعة.

٢/٦/٣ مدخل حصة المحفظة Portfolio Share Approach :

يستخدم هذا المدخل في قياس التخصص النوعي لمراقب الحسابات وتحديد مدى تخصصه في القطاعات المختلفة التي يقوم مراقب الحسابات بخدمتها، ويعتبر مراقب الحسابات متخصص وفقاً لهذا المدخل عندما يمثل قطاع معين النسبة الأكبر من أتعابه أو محفظته.

٣/٦/٣ مدخل المتخصصين في الصناعة:

يقوم هذا المدخل على أساس تحديد أكبر الموردين أو مقدمي الخدمات في كل قطاع، بالإضافة إلى ثاني وثالث أكبر الموردين وإذا كان هناك فروق واضحة بين الثاني والثالث أو بين الثالث وبقية الموردين فهذا يشير إلى وجود تخصص لمراقبي الحسابات في هذا القطاع (توفيق، ٢٠١٥ ؛ Coulier et al , 2016).

٤/٦/٣ مدخل إعلان المكتب عن نفسه:

يعد مكتب المراجعة متخصصا عند إعلانه على الموقع الإلكتروني الخاص به أنه يقدم خدمات متخصصة في نشاط معين ولا يعتبر متخصصا في الأنشطة التي لا يقوم بالإعلان عنها، فمثلا: الجهاز المركزي للمحاسبات يقوم بالإعلان عن تخصصه حيث أفراد إدارات مستقلة تختص كل منها بمراجعة مجال محدد (الديسبي، ٢٠١١).

٧/٣ الاعتبارات التي يضعها مراقب الحسابات في الحسبان عند إختيار التخصص:

ويتم عرض أهم هذه الاعتبارات كما يلي (منصور، ٢٠١٢) :

١. حالة الإستقرار التي يتسم بها نشاط معين، حيث أن مستوى الإستقرار الذي يتمتع به نشاط معين والفرص الإستثمارية المتوقعة له تعتبر محدد رئيسي في تفضيل نشاط معين عن آخر للتخصص فيه، فإستقرار البيئة التي يعمل بها نشاط معين وحالات النمو والتوسع المنتظر تحقيقه يشجع العديد من مراقبي الحسابات على تحمل المزيد من الإستثمارات من أجل تحسين قدرتهم على مراجعة النشاط المختار وتقديم خدمة مراجعة ذات جودة عالية.
٢. الإختلافات الموجودة بين الأنشطة المختلفة، حيث أن التباينات الموجودة بين الأنشطة المختلفة تعتبر إحدى المحددات الهامة عند إختيار مراقب الحسابات للنشاط المتوقع التخصص فيه، وقرار تخصص مراقب الحسابات في نشاط معين قد يتأثر بالإختلافات الموجودة داخل هذا النشاط .

٤ التخصص النوعي لمراقب الحسابات وعلاقته بإدارة عملية المراجعة

١/٤ المقدمة:

التخصص النوعي لمراقب الحسابات لم يعد أمراً ترفيهياً بل أصبح من الأمور الضرورية والهامة والمطلوبة نتيجة ما تشهده بيئة الأعمال بصفة عامة وبيئة المراجعة بصفة خاصة (منصور، ٢٠٠٧)، ولقد أشار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) إلى أن التخصص النوعي لمراقب الحسابات يعتبر أحد أهم خمسة قضايا تؤثر علي مهنة المراجعة في القرن الحالي، وأشارت نتائج دراسة (المقطري، ٢٠١١) إلى أن التخصص النوعي لمراقب الحسابات يمثل إتجاهاً حديثاً لمزاولي مهنة المراجعة رغبة في زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة وإذا كان التخصص النوعي يعني امتلاك الفرد لتصورات أكثر اكتمالاً وذاكرة

أفضل تجاه تخصص معين وزيادة المعرفة والمهارات العلمية والعملية لديه، فإن مراقبي الحسابات المتخصصين هم الذين لديهم المعرفة الكاملة والعميقة والمتخصصة والخبرة المهنية في تخصص ما ويكون متخصص بالكفاءة والفعالية المطلوبة مما يؤدي إلي اكتشاف أي ممارسات سلبية أو تحريفات أو احتيال أو تلاعب تقوم به الإدارة محل المراجعة لإدارة عملية المراجعة مما يؤدي إلي مواجهة إدارة عملية المراجعة ومن ثم تحقيق جودة عملية المراجعة.

٢/٤ مفهوم إدارة عملية المراجعة:

إدارة عملية المراجعة هي استراتيجية تتبناها إدارة المنظمة وتقوم بإستخدام بعض الأساليب لمنع مراقب الحسابات من اكتشاف الممارسات التي تقوم بها الإدارة لإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، وإعداد قوائم وتقارير مالية مضللة لتحقيق منافعهم الذاتية ومنع مراقبي الحسابات من اكتشافها عند القيام بعملية المراجعة، ويتم ذلك بإستخدام الإدارة أساليب متعددة مثل: أن تضع الإدارة دليل الإثبات لمراقب الحسابات بشكل معين للتلاعب في مستوى الخطر المتعلق بهذا الدليل فالإدارة تتعمد أن تقدم لمراقب الحسابات معلومات غير صحيحة أو غير مكتملة، بهدف تغطية الممارسات المحاسبية التي تكون محل تساؤل أو جدل. أو أن تقوم الإدارة بإستخدام سياسة الطعم Baiting Tactics ، والتي تعمل علي تشتيت وتوجيه انتباه مراقب الحسابات وتحويله بعيداً عن المناطق التي تتضمن تحريفات وممارسات سلبية مما يؤثر سلباً علي قدرة مراقب الحسابات علي اكتشاف الأخطاء والغش، حيث تعتمد الإدارة إلهاء مراقب الحسابات وتشتيت انتباهه وذلك بوضع أخطاء كطعم له في مناطق معينة لتوجيه انتباه مراقب الحسابات إلي هذه المناطق بإعتبارها ذات تحريف عالية وهي في الحقيقة خالية من أي تحريفات، وذلك لصرف انتباه مراقب الحسابات بعيداً عن مناطق المراجعة الأخرى التي تتضمن تحريفات عالية بحيث يقضي مراقب الحسابات وقت أطول في مراجعة تلك المناطق ومن ثم يقل الوقت المخصص لمراجعة مناطق أخرى التي تتضمن تحريفات وإدارة أرباح بالأنشطة الحقيقية مما يؤدي إلي فشل مراقب الحسابات في اكتشاف تلك الممارسات.

٣/٤ أساليب ممارسات إدارة عملية المراجعة:

تقوم الإدارة ببعض التحريفات في التقارير والقوائم المالية لتحقيق دوافعهم ومنافعهم الذاتية، وتحاول إخفاء تلك التحريفات عن طريق قيامها بإدارة عملية المراجعة للتأثير على مراقب الحسابات وتشتيته لكي لا تكتشف تلك الممارسات، وتقوم الإدارة بذلك عن طريق اتباعها لعدة أساليب مثل:

١/٣/٤ سياسة الطعم:

طريقة صُممت لتحويل انتباه مراقب الحسابات بعيداً عن مناطق معينه تتضمن تحريفات قامت بها الإدارة للتأثير على صافي الربح، ولتطبيق تلك السياسة هناك طريقتين مختلفتين:

الأولى: تشويه القوائم المالية أي تقديم قوائم مالية خادعة، ويتم ذلك بأن تجعل الإدارة منطقة معينة في القوائم المالية تبدو وكأنها تتضمن أخطاء وهي في حقيقة الأمر لا تتضمن أي أخطاء، وذلك لكي تجذب مراقب الحسابات لها وتشتت وتبعد انتباهه عن مناطق أخرى تحتوي بالفعل على تحريفات قامت بها الإدارة.

الثانية: تقوم الإدارة بتضمين القوائم المالية على أخطاء سهلة الاكتشاف وغير مؤثرة على صافي الربح لتجذب انتباه مراقب الحسابات بعيداً عن المناطق التي بها تحريفات، حيث اكتشاف مراقب الحسابات لتلك الأخطاء السهلة يجعله يقتنع بأنه قد أدى الواجب الذي عليه، وأيضاً استجابة الإدارة لتصحيح هذه الأخطاء يخلق اقتناع لدى مراقب الحسابات بحسن نية الإدارة والإقناع بنزاهتها كما أن مراقب الحسابات سيبدل جهداً ووقتاً أطول لاكتشاف الأخطاء التي تعتمد الإدارة توجيهه إليها، وبالتالي لن يكون لديه الوقت الكافي للبحث عن الأخطاء التي ارتكبتها الإدارة بهدف إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية في المناطق الأخرى.

ويستنتج أن الإدارة تسعى إلى توجيه مراقب الحسابات إلى مناطق لا تتضمن أخطاء أو إلى مناطق تتضمن فعلاً أخطاء ولكنها غير مؤثرة على صافي الربح، ودوافع الإدارة لتوجيه مراقب الحسابات نحو المناطق التي لا تحتوي على أخطاء تتمثل في أن مراقب الحسابات قد يستنتج أنه إذا كانت حسابات الإدارة محل المراجعة في المناطق التي تبدو أنها عالية الخطورة تكون صحيحة، فإن باقي الحسابات في المناطق الأخرى ستكون أيضاً صحيحة.

٢/٣/٤ سياسة الإقناع :

بعد اكتشاف مراقب الحسابات للتحريفات والممارسات السلبية التي قامت بها الإدارة في القوائم والتقارير المالية عن قصد وتعمد من قبل الإدارة بهدف إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، ومحاولة منها للقيام بإدارة عملية المراجعة تقوم الإدارة باستخدام سياسة الإقناع، والتي فيها تقوم بإقناع مراقب الحسابات بأن ما اكتشفه من تحريفات وممارسات سلبية هو نتيجة أخطاء غير متعمدة وليس بقصد الغش والتدليس في القوائم والتقارير المالية.

٣/٣/٤ التلاعب بأدلة الإثبات:

تقوم الإدارة بالتلاعب في أدلة الإثبات التي يطلبها مراقب الحسابات بعد قيامه باكتشاف التحريفات في القوائم المالية وتقديم أدلة الإثبات بشكل معين، حيث أشارت بعض الدراسات (Johnson, et al., 1993) إلى أن الإدارة تضع دليل الإثبات لمراقب الحسابات بشكل معين لكي تؤثر على تقديره للخطر المرتبط بهذا الدليل، فالإدارة قد تعتمد أن تقدم لمراقب الحسابات معلومات غير صحيحة أو غير مكتملة بهدف تغطية بعض الممارسات السلبية التي تكون محل تساؤل أو جدل.

٤/٤ دوافع إدارة عملية المراجعة:

يكن السبب الرئيسي وراء قيام الإدارة بإدارة عملية المراجعة هو محاولة الإدارة إخفاء ما قامت به من تحريفات وممارسات سلبية ليست في مصلحة المنظمة ولا الأطراف ذات صلة بالمنظمة ولكنها تكون لصالح الإدارة وتحقيق منافعهم ودوافعهم الذاتية، حيث تقوم الإدارة بإدارة الأرباح بنوعها سواء كانت إدارة الأرباح بالإستحقاقات أو إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية للتلاعب بأرقام صافي الربح لتحقيق مصالح ومنافع ودوافع ذاتية، ولكي تقوم الإدارة بإخفاء ذلك تلجأ إلى إدارة عملية المراجعة بعدة طرق وأساليب لتشتيت تركيز وانتباه مراقب الحسابات وتحويله بعيداً عن تلك المناطق التي تحتوي على تحريفات وغش وتدليس متعمد كي لا يقوم مراقب الحسابات باكتشاف تلك التحريفات.

٥/٤ التأثير السلبي لممارسات إدارة عملية المراجعة:

تقوم الإدارة بتصميم مخططاتها الإحتيالية بناء على معرفة وتوقع إجراءات عملية المراجعة التي يقوم بها مراقب الحسابات كما تستخدم محدودية تلك الإجراءات وقلة خبرة مراقبي الحسابات كنقاط ضعف لإخفاء التحريفات، وبالتالي فإنه بدون الفهم العميق والجيد للكيفية التي تُرتكب بها هذه التحريفات وإخفاؤها فإن مراقب الحسابات يمكنه بصعوبة تصميم الإجراءات للكشف عن هذه التحريفات (Hoffman, Zimbelman, 2009).

٦/٤ أساليب مراقب الحسابات المتخصص لمواجهة إدارة عملية المراجعة :-

سوف يتم تجميع وعرض أساليب يقوم مراقب الحسابات المتخصص باستخدامها لمواجهة إدارة عملية المراجعة.

ومن ضمن الأساليب التي يتبعها مراقب الحسابات لمواجهة إدارة عملية المراجعة ما يلي:

١/٦/٤ إتباع مبدأ الحيطة والحذر وممارسة نزعة الشك المهني:

تعتبر ممارسة نزعة الشك المهني أحد العوامل المؤثرة على جودة أداء عملية المراجعة، ومن ثم علي مصداقية وعدالة تقارير المراجعة حيث أن لإجراء عملية مراجعة تتصف بالجودة وفقاً لأخلاقيات مهنة المراجعة لابد من قيام مراقب الحسابات بنزعة الشك المهني (Nelson, 2009).

٢/٦/٤ طول فترة العلاقة بين مراقب الحسابات والإدارة:

المقصود بطول فترة التعامل بين مراقب الحسابات والشركة محل المراجعة هو عدد السنوات التي يكون فيها مراقب الحسابات مسئول عن مراجعة قوائم وحسابات تلك الشركة، ويُعد هذا من أهم الأساليب التي حظت باهتمام العديد من الدراسات الأكاديمية والمنظمات المهنية لما لها من تأثير جوهري علي جودة أداء عملية المراجعة، حيث أن جودة أداء عملية المراجعة يتطلب معرفة متعمقة من مراقب الحسابات لطبيعة نشاط الشركة والمتغيرات المؤثرة عليه (Harber, Hart, 2018). وبالتالي فإن طول فترة العلاقة بين مراقب الحسابات والشركة محل المراجعة يجعله علي دراية ومعرفة أكثر بنشاط الشركة، ومن ثم إختصار الوقت اللازم لتنفيذ عملية المراجعة وبكفاءة وتخفيض أتعاب عملية المراجعة (Daugherty, et al., 2013).

٣/٦/٤ استقلالية وموضوعية مراقب الحسابات:

تُعد استقلالية مراقب الحسابات وموضوعيته أحد الركائز الرئيسية والأساسية لمهنة المراجعة، وأساس الثقة وجودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية للشركة محل المراجعة وذلك لأهميته في تحسين جوده عملية المراجعة (Carrera, et al., 2007)، بالإضافة إلى أن استقلالية مراقب الحسابات تعني أنه يقوم بأعماله بنزاهة وموضوعية بحيث لا يقوم بإعطاء معلومات وبيانات غير ممثلة للواقع أو إخفاء الحقائق ولا ينزلق وراء سلطة ولا يستسلم لضغوطات الإدارة، بل يجب أن يكون مستقلاً عن إدارة الشركة و محايداً في أحكامه وإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية والحفاظ على عدم تحيزه

ونزاهته في جميع مراحل عملية المراجعة بدءاً من مرحلة التخطيط وجمع أدلة الإثبات وصولاً إلى مرحلة إبداء رأيه الفني المحايد وإعداد تقرير المراجعة (Arens, et al., 2012).

٤/٦/٤ عقد جلسات العصف الذهني:

جلسات العصف الذهني يقصد بها في مهنة المراجعة أنها جلسات مناقشة حرة ومفتوحة بين أعضاء لجنة المراجعة، وفيها يبحثون إمكانية تعرض القوائم والتقارير المالية لتحريفات وأخطاء ناتجة عن الغش والتدليس، وتصور الطرق التي تتم بها تلك التحريفات والأخطاء وكيفية إخفائها وذلك قبل البدء في تنفيذ عملية المراجعة، وتمكن مراقبي الحسابات من تطوير أفكارهم بطريقة إبداعية ذو جودة عالية لتصميم إجراءات فعالة غير متوقعة لكشف هذا الغش والتحريف الذي تم إخفاؤه (هنداوى، ٢٠١٩)، تحسين أداء فريق لجنة المراجعة من خلال تضافر جهودهم وتحفيزهم مما يدفعهم إلى توليد أفكار جديدة مبتكرة وخلق إجراءات فعالة لاكتشاف ممارسات وتحريفات الإدارة، لتنفيذ عملية المراجعة بفعالية وكفاءة وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة (Hoffman, Zimbelman, 2009).

٥/٦/٤ الحرص على تجنب المساءلة القانونية:

إن تعدد مستخدمي البيانات والمعلومات المحاسبية بالقوائم والتقارير المالية أدى إلى زيادة حجم المسؤولية القانونية على عاتق مراقبي الحسابات برغم عدم وجود علاقة تعاقدية بين مراقبي الحسابات وهؤلاء إلا أن مراقب الحسابات أصبح مسؤولاً تجاه الأطراف الموقعة على العقد ومستخدمي التقارير والقوائم المالية، وتعدد المسؤولية القانونية التي قد يتعرض لها مراقب الحسابات فقد تكون مسؤولية مهنية أو تأديبية أو مدنية أو جنائية، كما أن التكاليف التي يتحملها مراقبي الحسابات لا تقتصر على دفع التعويضات فقط بل تمتد إلى خسارة السمعة المهنية والحرمان من ممارسة المهنة مستقبلاً (نصر، ٢٠٢٠).

وسوف يتم تناول أنواع مسؤوليات مراقبي الحسابات القانونية كما يلي:

(١) المسؤولية المهنية:

إن بذل العناية المهنية الواجبة مفهوم يفرض مستوى من مستويات الأداء الذي يجب تحقيقه عند القيام بعملية المراجعة، وهذا المستوى يدخل في نطاق ما يعرف بالمسؤولية المهنية لمراقب الحسابات وتتمثل هذه المسؤولية المهنية في المبادئ الأخلاقية التي يجب أن يتمتع بها

مراقب الحسابات والتي تعمل على زيادة الثقة فيما يقوم به من عمل وما يبيده من آراء وما يعده من تقارير، وعلى الرغم من أن الإدارة محل المراجعة هي المسؤولة بصفة رئيسية عن صحة وكيفية شكل ومضمون التقارير المالية وما تتضمنه من معلومات وبيانات إلا أن هذا لا يعني إعفاء مراقب الحسابات من تلك المسؤولية، ولذلك يجب على مراقب الحسابات الالتزام بمعايير المراجعة وأخلاقياتها وإظهار هذه المسؤولية عند تنفيذ خطوات وإجراءات عملية المراجعة (الحلو، ٢٠١٢).

٢) المسؤولية التأديبية:

تعني المسؤولية التأديبية الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني بإعتبار تلك القواعد إرشادات لمراقب ويجب على مراقب الحسابات الالتزام بها مما يؤدي إلى زيادة قدرته على اكتشاف ممارسات الإدارة السلبية، ويتحمل مراقب الحسابات المسؤولية التأديبية عن كل مخالفة أو تقصير أخلاقي أو تقني في القواعد المهنية ومن ثم فإن سكوته عن تلك الممارسات والمخالفات أو عدم الإشارة إليها يؤدي إلى منعه من مزاولة المهنة وشطب أسمه من جدول أعضاء ممارسي المهنة (الرماحي، ٢٠٠٩).

٣) المسؤولية المدنية:

يعتبر مراقب الحسابات مسئول مسؤولية كاملة أمام الإدارة وتجاه الغير عن أي ضرر يلحق بهؤلاء سواء كان مادي أو معنوي وعليه تعويضهم في حالة ارتكاب أخطاء أو التقصير أثناء تأدية عمله، غير أنه لا بد من إثبات الضرر أو التقصير بصفة مباشرة أو غير مباشرة، وتنقسم المسؤولية المدنية إلى مسؤولية تعاقدية ومسؤولية تقصيرية.

أ) المسؤولية التعاقدية :

هي مسؤولية مراقب الحسابات القانونية تجاه عملائه ويعتبر مراقب الحسابات مسئولاً قانونياً تجاه الإدارة والذي يحكم العلاقة بين الإدارة محل المراجعة ومراقب الحسابات عقد مبرم بينهما يكون مشتملاً على واجبات وحقوق كلا الطرفين، ويقع على عاتق مراقب الحسابات مسؤولية تعاقدية حال وجود إهمال كلي أو إهمال إعتيادي وغش وأن حدود هذه المسؤولية يحددها خصوصية العقد المبرم ويتحمل مراقب الحسابات مسؤولية الإخلال بشروط العقد (الحسيني، ٢٠١١).

ب) المسؤولية التقصيرية :

هي مسؤولية مراقب الحسابات القانونية تجاه مستخدمي التقارير المالية (الطرف الثالث) أي أنها المسؤولية تجاه الغير الذي لم يرتبط معهم مراقب الحسابات بعقد (الذبيات، ٢٠١٩).

مما سبق يجب على مراقب الحسابات توخي الحذر وبذل العناية المهنية الواجبة عند القيام بعملية المراجعة ولا يلبي أغراض الإدارة محل المراجعة وأن يلتزم بالعقد المبرم بينه وبين الإدارة وإلا سيتعرض للمساءلة المدنية.

٤) المسؤولية الجنائية:

يتعرض مراقب الحسابات للمسؤولية الجنائية إذا تعدي الضرر نطاق الفرد الطبيعي أو المعنوي إلى (بوعزة، ٢٠١٤).

٦/٦/٤ أتعاب عملية المراجعة:

تعتبر أتعاب عملية المراجعة التي يتقاضاها مراقب الحسابات إحدى المؤشرات الهامة التي تؤثر على استقلاليته وجودة أداء عملية المراجعة، حيث أن في ظل المنافسة الحادة في سوق مهنة المراجعة تميل الأتعاب إلى التقلب متأثرة بعوامل العرض والطلب مما يؤثر على استقلال مراقب الحسابات وجودة الخدمة التي يقدمها (جربوع، ٢٠٠٧)، وتعتبر أتعاب عملية المراجعة من أهم العوامل المؤثرة على استقلالية مراقب الحسابات وجودة الخدمة التي يؤديها أي أنه الأتعاب يجب أن تكون عادلة ومتناسبة مع الجهد الذي يبذله مراقب الحسابات ومع سمعة مكتبه وخبرته المهنية وايضا درجة المخاطر التي يمكن التعرض لها (نجم، ٢٠١٢).

٧/٦/٤ التخصص النوعي:

التخصص النوعي لمراقب الحسابات يعني أن يكون مراقب الحسابات متخصص في مجال معين وذلك يمكنه من القيام بعملية مراجعة منشأة تنتمي إلى مجال تخصصه بكفاءة وفعالية ويقوم بإبداء رأيه في مدى عدالة القوائم المالية بصورة محايدة، بالإضافة إلى بعض السمات والمهارات الشخصية التي تمكنه من أداء عملية المراجعة بجودة عالية، وأشارت دراسة (Mukhlisin, 2018) إلى أن التخصص النوعي يلعب دوراً هاماً في الإرتقاء بدرجة كفاءة أداء مراقب الحسابات وذلك من خلال تحسين قدرته علي دقة تقدير المخاطر الحتمية

عملية المراجعة وجودة قرارات تخطيطها ومواجهة واكتشاف ممارسات الإدارة السلبية، واتجهت العديد من مكاتب المراجعة الكبرى خلال السنوات القليلة الماضية إلى القيام بعمليات إعادة هيكلة أنشطتها في مجال المراجعة على أساس التخصص النوعي وذلك بهدف تقديم الخدمات بمستوى كفاءة أعلى وزيادة ثقة مراقب الحسابات في نفسه مما ينعكس على دقة وجودة أداء عملية المراجعة.

بناء على ماسبق فإن الإدارة تقوم ببعض الممارسات السلبية لتحقيق أهدافهم الشخصية، كالعامل على تحقيق مستويات عالية من الأرباح بهدف الحفاظ على مراكزهم الوظيفية أو زياده مكافآتهم بصرف النظر عن تأثيراتها على الفترة المالية، أي أن الإدارة تقوم بإدارة عملية المراجعة لمنع مراقب الحسابات من اكتشاف تلك الممارسات والتلاعب في القوائم والتقارير المالية وتشتيته مما قد يلحق الضرر بالمنشأة وبمصالح الأطراف المرتبطة بالمنشأة، ولكي يتغلب مراقب الحسابات على ذلك لابد وأن يكون متخصصاً في مجال المنظمة لما ينتج عن ذلك من زيادة الخبرة المهنية والتدريب المناسب والمعرفة المتخصصة لمواجهة تلك الممارسات السلبية وهذا ما سوف تتناوله النقطة التالية.

٥- إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية ودور مراقب الحسابات المتخصص في اكتشافها والحد

منها

١/٥ المقدمة:

تعد إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية من أخطر التحديات التي تواجهها الأسواق المالية العالمية نظراً لما لها من آثار سلبية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية التي تعتبر بمثابة الروح المحركة لأي سوق مالي ومصدر استقراره وكفاءته حيث تلجأ إدارة الشركات إلي تطبيق أساليب إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وذلك لتحسين الصورة أمام المستثمرين وتحسين العوائد السوقية وجلب الإستثمارات، وتمثل إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية احدي ممارسات إدارة الأرباح التي ظهرت بوضوح بعد صدور قانون Sarbanes Oxley Act وعادة ما تتم هذه الممارسات من خلال إحداث التغيرات الاقتصادية الحقيقية في أنشطة المنشأة الرئيسية.

٢/٥ مفهوم وطبيعة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية

ذكرت دراسة (صقر، ٢٠١٦) أن إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية تمثل التغيير المتعمد لرقم الربح من قبل إدارة الشركة من خلال قرارات ممارسة الأنشطة داخل الشركة سواء كانت استثمارية أو تشغيلية وسواء كان الدافع بغرض زيادة الكفاءة أو يكون انتهازي وذلك بتغيير توقيت المعاملات لتحقيق التدفقات النقدية المستقبلية والحالية مثل: تعجيل عمليات البيع أو تأجيل المصروفات التقديرية، ويرى (خليل، ٢٠٢٠) أن ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية مرحلة متقدمة علي كل من:

١. ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية: والتي تتحايل فيها إدارة المنظمة علي المبادئ المحاسبية المقبولة.
٢. ممارسة أساليب إدارة الأرباح بالإستحقاقات: والتي تعتمد فيها إدارة المنظمة علي بدائل وخيارات السياسات المحاسبية المختلفة.

مما سبق يتضح أن إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية تقوم أساسا علي اتخاذ الإدارة لقرارات تخص الأنشطة التشغيلية أو التمويلية أو الإستثمارية للشركة لتحقيق دوافعهم الذاتية علي حساب الفئات الأخرى أصحاب المصالح.

٣/٥ أساليب ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية

تتم إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية عن طريق:

١/٣/٥ إدارة الأنشطة التشغيلية Operating Activities Management :

أ. تعجيل المبيعات Accelerating Sales :

تعجيل أو زيادة المبيعات تتم عن طريق استخدام الشروط الإئتمانية والخصومات السعرية للعملاء مما يؤدي إلي زيادة المبيعات ومن ثم زيادة الأرباح في الأجل القصير وبالتالي ينعكس ذلك إيجابيا علي تقارير الدخل (Roychowdhury, 2006).

ب. الإفراط في الإنتاج Over Production :

ويتم ذلك عن طريق زيادة حجم الإنتاج عن مستوي الطلب المتوقع مما يؤدي بطبيعة الحال إلى تخفيض التكاليف الثابتة للوحدة الواحدة، ومن ثم انخفاض تكلفة الوحدة المنتجة وبالتالي تتخفض تكلفة البضاعة المباعة (سمية، ٢٠١٢ ؛ Thomas & Zhang, 2002).

ج. تخفيض المصروفات الاختيارية Reduction Of Discretionary Expenditure :

يقوم العديد من المديرين التنفيذيين باستخدام أسلوب تخفيض المصروفات الاختيارية لإدارة الأرباح وتتمثل هذه المصروفات فيما يلي: (مصروفات البحث والتطوير، مصروفات البيع، المصروفات الإدارية والعمومية، مصروفات الدعاية والإعلان) وبالتالي فإن تخفيض هذه المصروفات يؤدي إلى زيادة الأرباح (حماد، ٢٠١٧).

٢/٣/٥ إدارة الأنشطة الاستثمارية Investing Activities :

يتم إدارة الأرباح باستخدام هذه الأنشطة من خلال التحكم في توقيت بيع الأصول طويلة الأجل واختيار الوقت المناسب الذي يخدم أهداف ومصالح الإدارة وبعد ذلك يتم التقرير عن الأرباح المحققة من بيع تلك الأصول في تقرير الدخل.

٣/٣/٥ إدارة الأنشطة التمويلية Financing Activities :

أ. إعادة شراء الأسهم Shares Repurchases :

تتم إدارة الأرباح من خلال إعادة شراء أسهم الشركة وتحويلها إلى أسهم خزينة، وذلك لتخفيض عدد الأسهم العادية وبالتالي تزداد ربحية السهم (Hribar ; 2002 ; Bens et. al., 2006).

ب. إصدار الأسهم Issuance Of Shares :

تتم إدارة الأرباح من خلال إصدار أسهم جديدة لتوفير السيولة اللازمة بدلا من الإقتراض وتجنب تحمل عبء فائدة الإقتراض على قائمة الدخل، ومن ثم المقارنة بين تخفيض ربحية السهم نتيجة زيادة عدد الأسهم وبين تخفيض الأرباح بسبب الفائدة في حالة الإقتراض (خليل، ٢٠٢٠).

ج. التوريق Securitization :

تتم إدارة الأرباح من خلال المشتقات المالية لإدارة التدفقات النقدية ويتم ذلك عن طريق قيام الإدارة بالآتي:

- (١) إختيار توقيت صفقات التوريد.
 - (٢) تقدير الفوائد المحتجزة ومكاسب التوريد.
 - (٣) توريق حسابات المدينين والتي يتم استبعادها من الدفاتر المحاسبية.
- حيث يتم الاعتراف بخسائر وبمكاسب التوريد في الدفاتر المحاسبية والتقارير عنها في القوائم المالية بالشكل الذي يحقق أهداف الإدارة (Kolsi & Matoussi, 2011).

٤/٥ فلسفة استخدام إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية:

تقوم إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية علي فلسفتين أساسيتين هما (Ali & Zhang, 2015):

الفلسفة الأولى: سلوك الإدارة الإنتهازي Management's Opportunistic Behavior

تقوم هذه الفلسفة على أساس تحقيق المكاسب والدوافع والمنافع الذاتية للإدارة عند اتخاذ قراراتهم على حساب أصحاب المصالح المرتبطين بالمنظمة مما يؤدي إلى تضليل أصحاب المصالح، وهذه الفلسفة هي الأكثر شيوعا في الأدب المحاسبي ويلجأ إليها المديرون لتجنب الخسائر ولتلبية توقعات ربحية المحليين ولتحقيق دوافع شخصية لهم

الفلسفة الثانية: تحقق المسؤولية الرشيدة Rational Responsibility :

تقوم الإدارة باستخدام الأنشطة الحقيقية لإدارة الأرباح لمواجهة التقلبات الإقتصادية الصادمة التي تتعرض لها المنظمة، حيث يقوم بإتخاذ القرارات المؤثرة المرتبطة بالأنشطة الحقيقية للمنظمة لفترات محدودة وبشكل عارض لمواجهة تلك التقلبات وللحفاظ على استقرار الأداء المالي للشركة.

٥/٥ دوافع استخدام الإدارة الأنشطة الحقيقية لإدارة الأرباح:

تلجأ إدارة المنظمة إلي استخدام الأنشطة الحقيقية لإدارة الأرباح بهدف تحقيق أهداف معينة سواء كانت النية سيئة أو رشيدة وأهم هذه الدوافع ما يلي:

أ. دوافع ذاتية **Personal Motivations**: كارتباط حوافز ومكافآت الإدارة بحجم الأرباح المحقق مما يؤثر علي استقرارهم الوظيفي.

ب. دوافع تعاقدية **Contractual Motivations** : تجنب المنظمات لإنتهاك شروط الإقتراض والتي تكون محددة وفقا لتلك العقود بدلالات ونسب معينة لضمان استمرارية العقود المبرمة.

ج. دوافع سوق رأس المال **Capital Market Motivations** : التوسع في استخدام المعلومات المحاسبية من قبل المحللين الماليين والمستثمرين عند تقييم الأسهم أدى إلى خلق الحافز لدي إدارة المنظمة للتلاعب في الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

د. دوافع تشريعية وسياسية **Political and Legislations Motivations**: العديد من الشركات تلجأ إلى إدارة أرباحها لتجنب التكاليف التشريعية والسياسية علي الشركة خاصة السياسات الضريبية والقواعد الحكومية وطلبات نقابات العمال.

ويستنتج أن تعدد دوافع الإدارة لإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية ويكمن بعضها في مصلحة الشركة والبعض الآخر في مصلحة الإدارة بصرف النظر عن مصلحة الشركة وهذا لا يمنع أن ذلك يهدد استقرار المنظمة في الأجل الطويل وحتى وإن كان هناك منافع تتحقق في الوقت الحالي فذلك يضر المنظمة علي المدى البعيد.

٦/٥ تنامي إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية عن إدارة الأرباح بالإستحقاقات والفرق بينهما:

فضل المديرين في السنوات الأخيرة استخدام أسلوب إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية عن إدارة الأرباح بالإستحقاقات وذلك لعدة أسباب سيتم عرضها كما يلي (زين الدين، ٢٠١٢، حماد، ٢٠١٧):

إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية	إدارة الأرباح بالإستحقاقات
تتمتع بمساحة زمنية طويلة تمتد علي الفترة المحاسبية بأكملها مما يسمح بتطويع الأنشطة الحقيقية لتلبية جميع الأهداف المتوقعة	يؤدي الإعتماد عليها إلى عدم مقابلة توقعات المستثمرين أو تحقيق الأهداف الإدارية الخاصة أو تجنب الخسائر، لأنها تتم في نهاية الفترات المالية وبالتالي لا يكفي الوقت معالجة المستحقاقات لتلبية حجم التوقعات المطلوبة.

لها تأثير مباشر علي زيادة التدفقات النقدية للمنظمة مما يساعد المنظمات ذوي الإستدانة العالية علي توليد النقدية وتوفير السيولة وتعينهم علي سداد التزاماتهم التعاقدية وقروضهم.	ليس لها تأثير مباشر علي التدفقات النقدية ولا توفر السيولة وأن تأثيرها يقتصر فقط علي التلاعب بأرقام الربحية.
تقوم علي أساس القرارات التشغيلية التي يتخذها المديرين والمرتبطة بالأنشطة الرئيسية للمنظمة ويصعب إكتشافها من قبل مراقبي الحسابات لأنها خارج نطاق عملهم.	تقوم علي أساس المعالجات المحاسبية التي يقوم بمراجعتها مراقب الحسابات ويتأكد من صحتها لأنها في نطاق عملي ولذلك يسهل إكتشافها.
تتخفف تكاليف ممارستها لأنها لا تمثل أي مخالفة قانونية أو للقواعد والمبادئ المحاسبية.	إرتفاع تكاليف ممارستها نتيجة القيود والمخاطر العالية التي تواجهها وهذه التكاليف تتجاوز الفوائد التي تدرها إدارة الأرباح بالإستحقاقات.

جدول رقم (١): الفرق بين إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وإدارة الأرباح بالاستحقاقات مما سبق يتضح أن إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية تكون هي الأوفر والأكثر تلبية لتوقعات المحللين الماليين والمستثمرين عن إدارة الأرباح بالإستحقاقات، لما لها من مميزات كثيرة تدفع المديرين إلي ممارستها كتأثيرها المباشر علي النقدية وقلة تكاليفها وصعوبة إكتشافها بالإضافة إلي أنها لا تمثل مخالفة قانونية ولا تخالف المبادئ المحاسبية ومن ثم لا تضر بسمعة المنظمة ولا تؤثر سلبيا على حصتها السوقية.

٧/٥ أثر ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية علي التدفقات النقدية:

عندما تقوم الإدارة بممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية يؤثر ذلك على التدفقات النقدية الحالية للمنظمة أو التدفقات النقدية المستقبلية وذلك من خلال Roychowdhury, (2003):

١/٧/٥ التلاعب بالمبيعات: وفيها يقوم المديرون بزيادة مبيعات الفترة الحالية بصورة مؤقتة من خلال التساهل في شروط الائتمان أو تقديم خصومات في الأسعار.

٢/٧/٥ تخفيض المصروفات التقديرية: تقوم المنظمة بتخفيض المصروفات التقديرية سواء كانت مصروفات عمومية وإدارية أو مصروفات الدعاية والإعلان، وذلك لأن تأثيرها لا يظهر علي المدي القصير الأجل، حيث تقوم المنظمة بالتضحية بالقيمة المستقبلية طويلة الأجل لتحقيق أرباح علي المدي القصير.

٣/٧/٥ **توقيت بيع الأصول:** أتاحت المعايير المحاسبية لمديري المنظمات اختيار توقيت عملية بيع أصول المنظمة بما يحقق لهم مكاسب ولكن يراعي فرق القيمة بين صافي القيمة السوقية والدفترية لتحقيق تلك المكاسب.

٤/٧/٥ **الإفراط في الإنتاج:** يقوم المديرون بالإفراط في الإنتاج لتلبية الطلب المتوقع ويرجع ذلك إلى تخفيض التكاليف الثابتة وذلك بتوزيع هذه التكاليف على عدد أكبر من الوحدات وعند عدم زيادة التكاليف الحدية تنخفض تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة. مما سبق يتضح أن ليست كل ممارسات الإدارة لإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية تؤدي إلى زيادة التدفقات النقدية الحالية، أي أن إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية قد تؤدي إلى زيادة التدفقات النقدية الحالية أو تؤدي إلى انخفاضها مما يؤكد مدي خطورة ممارسة الإدارة لإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية على القيمة السوقية للمنظمة واستقرارها.

٨/٥ **دور مراقب الحسابات المتخصص في اكتشاف والحد من ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية**

التخصص النوعي يزيد من قدرة مراقب الحسابات على الاحتفاظ باستقلاله ومواجهة ضغوط العملاء للمساومة ومن ثم تزداد قدرته على رفض ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، حيث أن هناك علاقة بين الاستقلال والحد من ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، ويزيد التخصص النوعي لمراقب الحسابات من جودة عملية مراجعة التقديرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية والتي تمثل أحد أساليب ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية والتلاعب في التقارير والقوائم المالية للمنظمة (خليل، ٢٠٢٠).

٦ نتائج البحث:

تم التوصل من خلال الدراسة النظرية لهذا البحث إلى النتائج التالية:

(١) الإدارة تقوم ببعض الممارسات السلبية لتحقيق أهدافهم الشخصية، كالعامل على تحقيق مستويات عالية من الأرباح بهدف الحفاظ على مراكزهم الوظيفية أو زياده مكافآتهم بصرف النظر عن تأثيراتها على الفترة المالية.

- (٢) الإدارة تقوم بإدارة عملية المراجعة لمنع مراقب الحسابات من اكتشاف تلك الممارسات والتلاعب في القوائم والتقارير المالية وتشتيته مما قد يلحق الضرر بالمنشأة وبمصالح الأطراف المرتبطة بالمنشأة.
- (٣) لكي يتغلب مراقب الحسابات على إدارة عملية المراجعة لابد وأن يكون متخصصاً في مجال المنظمة لما ينتج عن ذلك من زيادة الخبرة المهنية والتدريب المناسب والمعرفة المتخصصة لمواجهة تلك الممارسات السلبية.
- (٤) يجب على مراقب الحسابات توخي الحذر وبذل العناية المهنية الواجبة عند القيام بعملية المراجعة ولا يلبي أغراض الإدارة محل المراجعة وأن يلتزم بالعقد المبرم بينه وبين الإدارة وإلا سيتعرض للمساءلة المدنية.
- (٥) طول فترة العلاقة بين مراقب الحسابات والشركة يؤثر تأثيراً إيجابياً على جودة عملية المراجعة.
- (٦) طول فترة العلاقة بين مراقب الحسابات والشركة محل المراجعة سلاح ذو حدين، فمثلاً لها مزايا عديدة فأيضاً ينتج عنها سلبيات وعيوب.
- (٧) مراقب الحسابات المتخصص في قطاع معين يكون ذو كفاءة وخبرة ومهارة عالية في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم والتقارير المالية بسرعة وكفاءة وفي الوقت المحدد مما يؤدي إلى قيام المنشأة محل المراجعة بتقديم قوائم وتقارير مالية خالية من أي غش أو أخطاء أو تحريفات مما يعكس الصورة الحقيقية التي عليها المنشأة والوضع الحالي الصحيح.

٧ توصيات البحث:

يوصي الباحثون من خلال نتائج الدراسة النظرية والإختبارية لهذا البحث إلى مايلي:

- (١) ضرورة توجه جهود الباحثين إلى مزيد من الدراسات عن كيفية الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وإدارة عملية المراجعة .

٢) ضرورة عمل ندوات ومحاضرات ومناقشات لمراقبي الحسابات المتخصصين لتوعيتهم بشأن مخاطر وسلبيات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وإدارة عملية المراجعة.

٣) عقد دورات تدريبية دورية لتطوير مراقبي الحسابات المتخصصين مهنيًا وزيادة كفاءتهم وتدريبهم ومن ثم زيادة قدرتهم علي اكتشاف ممارسات الإدارة السلبية.

٤) إصدار معيار مراجعة يلزم مراقبي الحسابات بالتخصص النوعي في مجال معين مما ينعكس بالإيجاب على عملية المراجعة.

٨ المراجع

١/٨ المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

١. الذنيبات، علي عبد القادر، (٢٠١٩). "تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق"، الطبعة الثانية، الجامعة الأردنية.

٢. الرماحي، نواف محمد عباس، (٢٠٠٩). "مراجعة العمليات المالية"، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع - عمان.

ب- الدوريات:

١. الجعدي، عمر، (٢٠١٥). "ممارسات ادارة الارباح بالمستحقات والانشطة الحقيقية وعلاقتها بالعوائد السوقية للأسهم - دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين وعمان للأوراق المالية"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث والعلوم الانسانية، جامعة النجاح الوطنية، مجلة (٢)، العدد (١٢)، ص ص. ٢٣٧٩-٢٤٠٨.

٢. الديسبي، محمد محمد عبد القادر، (٢٠١١). "العلاقة بين التخصص والجودة في مجال المراجعة - دراسة تطبيقية عن قرار المراجع بشأن استمرار شركات المساهمة المصرية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، المجلد (٣٥)، العدد (٢)، ص ص. ٣٠٩-٣٣٣.

٣. المقطري، معاذ طاهر صالح، وآخرون، (٢٠١١). "أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة - دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد (٢٧)، العدد (٤)، ص ص. ٤١٠-٤٣٥.

٤. جربوع، يوسف، (٢٠٠٧). "مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة"، دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة - فلسطين، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد (١)، ص ص. ٤٢-٧٨.

٥. حماد، مصطفى احمد محمد احمد، (٢٠١٧). "أثر استخدام الانشطة الحقيقية لادارة الارباح REM على الاداء التشغيلي اللاحق للشركات المصرية - دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس، المجلد (٢١)، العدد (١)، ص ص. ٩-٦٢.

٦. خطاب، جمال سعد، (٢٠١٣). "العلاقة التشابكية بين التخصص النوعي للمراجعين وإدارة الأرباح وانعكاسات ذلك علي الاداء السوقي لمنشآت الاعمال"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة جامعة عين شمس، المجلد (١٧)، العدد (٤)، ص ص. ٢٩٣-٣٦١.
٧. خليل، محمد أحمد إبراهيم، (٢٠١٩). " دور التخصص النوعي لمراقب الحسابات في الحد من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية بمنظمات الأعمال: دراسة تحليلية"، *مجلة الدراسات والبحوث التجارية*، كلية التجارة جامعة بنها، المجلد (٣٩)، العدد (٢)، ص ص. ٦٥-١.
٨. عبد الله، يوسف صلاح، (٢٠١٨). "دور لجان المراجعة في الحد من السلوك الإنتهازي للإدارة في إدارة الأرباح بهدف تحسين جودة التقارير المالية - دراسة ميدانية على قطاع البنوك بمملكة البحرين، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة جامعة عين شمس، المجلد (٢٢)، العدد (٢)، الجزء (٢)، ص ص. ١١٥٩-١١٩٠.
٩. مبارك، الرفاعي إبراهيم، (٢٠١١). " تأثير ممارسات العميل لإدارة عملية المراجعة على قدرة المراجع على اكتشاف إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية على البيئة السعودية"، *مجلة التجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد (٢)، العدد (٢)، ص ص. ٢٤٥-٢٩٤.
١٠. محمد، منى حلمي محمد، (٢٠١٣). "أثر استراتيجية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة أداء عملية المراجعة"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة جامعة عين شمس، المجلد (١٧)، العدد (١)، ص ص. ٦٤-١.
١١. منصور، أشرف محمد ، (٢٠٠٧). "تقييم التخصص النوعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة: دراسة ميدانية"، *مجلة الدراسات المالية والتجارية*، كلية التجارة جامعة بني سويف، العدد (١)، ص ص. ٢٢٩-٢٨٤.

ج- الرسائل العلمية:

١. الحلو، شرين مصطفى، (٢٠١٢). "المسؤولية المهنية لمدققى الحسابات فى اكتشاف الغش والخطأ فى القوائم المالية- دراسة تطبيقية بمكاتب تدقيق الحسابات فى قطاع غزة"،

رسالة مقدمة لإستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، الخارجيين في قطاع غزة - فلسطين.

٢. بوعزة، مروءة، (٢٠١٤). "مسؤوليات المراجع الخارجى تجاه الغش فى القوائم المالية - دراسة ميدانية لعينة من محافظى الحسابات لولاية ورقلة"، **مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماجستير أكاديمى، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير**.
٣. نصر، لمياء سيد احمد عبد المعطى، (٢٠٢٠). "أساليب المراجع لمواجهة ممارسات الإدارة لإخفاء إدارة الأرباح"، **رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة جامعة طنطا**.
٤. هندأوى، هبة عثمان محمود، (٢٠١٩). "دور العصف الذهنى لفريق المراجعة فى الحد من التأثير السلبي لممارسات العميل لإدارة عملية المراجعة - دراسة تجريبية"، **رسالة مقدمة لإستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير فى المحاسبة، كلية التجارة جامعة كفر الشيخ**.

٢/٨ المراجع باللغة الأجنبية:

A. Periodicals:

1. Alqerm, Jehad Feras, (2016). "The Pricing of the Real Earnings Management Evidence from Malaysian Stock Exchange", **Journal for Humanitarian and Social Research**, No,(32), pp.27-49.
2. Carcello, V., Joseph, Albert, Nagy, L., (2004). "Client size, auditor specialization and fraudulent financial reporting", **Managerial Auditing Journal**, Vol.(19), No.(5), pp.651-668.
3. Carrera, N., Gómez-Aguilar, N., Humphrey, C., & Ruiz-Barbadillo, E., (2007). "Mandatory audit firm rotation in Spain: a policy that was never applied", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol.(20), No.(5), pp.671-701.
4. Daugherty, B., Dickins, D., Higgs, J., & Tatum, K., (2013). " The Question of Mandatory Audit Firm Rotation: Would Investors Benefit?", **The CPA Journal**, Vol.(83), No. (1), p.28.
5. 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.
6. Gunny, K. A., (2010). "The relation between earnings management using real activities manipulation and future performance: Evidence

- from meeting earnings benchmarks", **Contemporary Accounting Research**, Vol. (27), No. (3), pp.855-888.
7. Harber, M., & Hart, D., (2018). " Mandatory audit firm rotation: South African academics' perspective", **Southern African Journal of Accountability and Auditing Research**, Vol.(20), No. (1), pp.101-114.
 8. Hoffman, V. B., & Zimbelman, M. F., (2009). " Do strategic reasoning and brainstorming help auditors change their standard audit procedures in response to fraud risk?", **The Accounting Review**, Vol.(84), No.(3), pp.811-837.
 9. Johnson, P. E., Grazioli, S., & Jamal, K., (1993). "Fraud detection: Intentionality and deception in cognition", **Accounting Organizations and Society**, Vol.(18), No.(5), pp.467-488.
 10. Kwon, S.Y., Lim, C.Y., and tan, P.M., (2007). "Legal Systems and Earnings Quality: The Role of Auditor Industry Specialization", **Journal of Practice and Theory**, Vol.(26), No.(2), pp.25-55.
 11. Mayhew, B. W., & 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.(22), No. (2), pp.33-52.
 12. Nelson, M. W., (2009). "A model and literature review of professional skepticism in auditing", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol.(28), No.(2), pp.1-34.
 13. Roychowdhury, Sugata, (2006). "Earnings management through real activities manipulation", **Journal of Accounting and Economics**, Vol.(42), No.(3), pp.335-370.

B. Others:

1. Abujassar, Monira, (2021). " The Impact of Capital Structure on Accrual-Based and Real Earnings Management: Evidence from Jordan", **Masters Abstracts International**, Turkey.
2. Arens, R. J. Elder, & Mark, B., (2012). " Auditing and assurance services: an integrated approach", **Boston: Prentice Hall**.