

العنوان:	أثر الدوران الالزامي للمراجع الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المصرية
المصدر:	مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية
الناشر:	جامعة بنها - كلية التجارة - قسم المحاسبة
المؤلف الرئيسي:	المليجي، هشام حسن عواد
مؤلفين آخرين:	خاطر، إبراهيم نادر شحاتة، دياب، محمد عبدالقادر، عبدالكريم، راوية فاروق الراوي(م. مشارك)
المجلد/العدد:	ع2
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2022
الشهر:	ديسمبر
الصفحات:	429 - 480
رقم MD:	1405624
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	الشركات المساهمة، إدارة الأرباح، المراجعة الخارجية، مصر
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/1405624

للاستشهاد بهذا البحث قم بنسخ البيانات التالية حسب أسلوب
الإستشهاد المطلوب:

أسلوب APA

المليجي، هشام حسن عواد، خاطر، إبراهيم نادر شحاتة، دياب، محمد
عبدالقادر، و عبدالكريم، راوية فاروق الراوي. (2022). أثر الدوران الالزامي
للمراجع الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة
المصرية. مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية، ع2، 429 - 480. مسترجع من
<http://search.mandumah.com/Record/1405624>

أسلوب MLA

المليجي، هشام حسن عواد، إبراهيم نادر شحاتة خاطر، محمد عبدالقادر
دياب، و راوية فاروق الراوي عبدالكريم. "أثر الدوران الالزامي للمراجع الخارجي
على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المصرية." مجلة
الدراسات والبحوث المحاسبية ع2 (2022): 429 - 480. مسترجع من
<http://search.mandumah.com/Record/1405624>

أثر الدوران الالزامي للمراجع الخارجي على ممارسات ادارة الارباح في الشركات المساهمة المصرية

رؤية فاروق الربوي عبد الكريم

د/ محمد عبد القادر دياب
أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة - جامعة حلوان

أ.د/ إبراهيم ناصر شعاعه
أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة - جامعة حلوان

أ.د/ هشام حسن عبد الملهي
أستاذ المحاسبة المالية ورئيس قسم
المحاسبة الأسبق
كلية التجارة - جامعة حلوان

أثر الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المصرية

أ.د/ هشام حسن عواد المليجي أ.د/ إبراهيم نادر شحاته د/ محمد عبد القادر دياب رابوة فاروق الراوي عبد الكريم

ملخص الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في تقييم أثر الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المصرية حيث انه في ظل تباين نتائج الأبحاث المتعلقة بتأثير الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي، تظهر أهمية تقييم أثر الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية في ضوء التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي حيث ان عدم الأخذ بأثر الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح في الاعتبار من شأنه ان يؤدي الى عدم توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل مستخدمي التقارير المالية، وتقليل قدرة مراجع الحسابات الخارجي في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المصرية ولتحقيق اهداف البحث واختبار فروضه على استخدام كل من المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي، فضلا عن استخدام اسلوب الدراسة النظرية واسلوب الدراسة الميدانية وقد توصلت نتائج الدراسة الى انه توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي وضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

الكلمات المفتاحية:

الدوران الإلزامي - إدارة الأرباح

The Effect of Mandatory Audit Tenure on the Earning Management Practices in the Egyptian corporation firms

Study summary

The main objective of the study is to assess the impact of the mandatory rotation of the external auditor on the earnings management practices in the Egyptian joint stock companies. In the Arab Republic of Egypt, in the light of the scientific and practical qualification of the external auditor, as not taking into account the impact of the mandatory rotation of the external auditor on earnings management practices would lead to the failure to provide information necessary for decision-making by users of financial reports, and reduce the ability of the external auditor to disclose Earnings management practices in the Egyptian joint stock companies, and to achieve the objectives of the research and test its hypotheses on the use of each of the deductive approach, the inductive approach, and the descriptive analytical approach, as well as the use of the theoretical study method and the field study method. Control timing of operating decisions the investment and financing mechanism for adjusting profits in joint stock companies listed and .traded in the stock market in the Arab Republic of Egypt

Key words:

Mandatory rotation - Earnings management

مقدمة:

شهدت بيئة المراجعة تغيرات واضحة وملموسة خلال الفترة الأخيرة، وهو ما فرض توجيه الجهود نحو تطوير دور المراجع الخارجي واستخدامه لأساليب متطورة لتتواءم مع التغيرات الحديثة، و تطور العلاقة بين الشركة والمراجع الخارجي بما يمكن من إضفاء الثقة على خدمات المراجعة، وهذا ما دفع إلى دراسة تفعيل وتطوير دور المراجع الداخلي من خلال إصدار تشريعات تلزم الشركات بالدوران الإلزامي للمراجع الخارجي⁽¹⁾.

١ - مشكلة الدراسة:

لاحظت الباحثة وجود اختلافات حول الآثار الايجابية والآثار السلبية لأثر الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح مما يشكل فجوة بحثية، وهو ما دفع الباحثة إلى أن تطمح نحو تغطية هذه الفجوة البحثية المتمثلة بتقييم اثر الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي في ضوء التأهيل العلمي والعمل على ممارسات إدارة الأرباح في البورصة المصرية بالشمول والتفصيل، وذلك في محاولة للوصول إلى إطار شامل يسترشد به الأطراف أصحاب المصلحة عند اتخاذ القرارات التشغيلية والاستثمارية، والتمويلية.

وفي ظل تباين نتائج الأبحاث المتعلقة بتأثير الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي، تظهر أهمية تقييم أثر الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية في ضوء التأهيل العلمي والعمل للمراجع الخارجي.

وبناء عليه تتمثل مشكلة الدراسة في ان عدم الاخذ باثر الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح في الاعتبار من شأنه ان يؤدي الى عدم توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل مستخدمي التقارير المالية، وتقليل قدرة مراجع الحسابات الخارجي في الكشف عن ممارسات ادارة الارباح في الشركات المساهمة المصرية.

وبناء على ما تقدم، كذلك وفي ضوء ما أسفرت عنه عملية المراجعة العلمية للأدب المحاسبي في موضوع الدراسة وما انتهت إليه الدراسة الاستطلاعية المنوه عنها يمكن صياغة مشكلة هذا الدراسة في التساؤل الرئيس التالي:

ما هو أثر تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية؟

(1) Dada, Michael Olusegun (2018) Mandatory Auditor Rotation, Auditor Independence, Audit Fees and Audit Quality: A Survey of Selected Audit Firms in Lagos State, **Master Degree**, Kwara State University.

ويتفرع من التساؤل الرئيس التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو أثر تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية؟
- ما هو أثر تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية؟
- ما هو أثر تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية؟

٢- أهداف الدراسة:

- يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في تقييم اثر الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المصرية، وتحقيق الاهداف الفرعية التالية:
- دراسة درجة الارتباط بين الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي وضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح.
- دراسة درجة الارتباط بين الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي وضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح.
- دراسة درجة الارتباط بين الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي وضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح.

٣- فروض الدراسة:

- في ضوء تساؤلات وأهداف الدراسة فإن الدراسة تعتمد على اختبار فرضية رئيسية تتمثل في التالي: "من المتوقع وجود تأثير معنوي ايجابي للعلاقة بين الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي كمتغير مستقل وممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية كمتغير تابع "

وفي إطار الفرض السابق، يمكن صياغة الفروض الفرعية التالية:

■ الفرض الأول:

- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي وضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

■ الفرض الثاني:

- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي وضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

■ الفرض الثالث:

- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي وضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

٤- منهج الدراسة:

تعتمد الباحثة لتحقيق أهداف البحث واختبار فروضه على استخدام كل من المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي، فضلا عن استخدام أسلوب الدراسة النظرية واسلوب الدراسة الميدانية وذلك على النحو التالي:

١/٤ المنهج الاستنباطي:

سوف يتم الاعتماد علي المنهج الاستنباطي الذي يتجه من العام إلي الخاص أو من الكل إلي الجزء، حيث قامت باستخدامه في إعداد الإطار النظري للدراسة وصياغة مشكلة وفروض البحث من خلال مراجعة ما أمكن التوصل إليه من المراجع العلمية المتخصصة في مجال المحاسبة المالية والمراجعة. وقد أوضحت هذه المراجع أهمية موضوع الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي وتأثيره على ممارسات إدارة الأرباح. وساعدت كذلك في التعرف على أهم العوامل التي يجب أخذها في الاعتبار عند القيام بمثل هذه الدراسة، وكذلك أهم الأساليب التي يمكن استخدامها في التحليل.

٢/٤ المنهج الاستقرائي:

سوف يتم الاعتماد علي المنهج الاستقرائي الذي يتجه من الخاص إلي العام أو من الجزء إلي الكل، حيث قامت الباحثة باستخدامه في الدراسة الميدانية التي تمت بهدف التعرف على اتجاهات الفئات ذات الاهتمام بموضوع أثر الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح، وذلك من خلال استخدام قواعد بيانات الشركات المسجلة بالبورصة المصرية وتطبيق البرنامج الإحصائي (SPSS) لما يحتويه من معادلات إحصائية يمكن من خلالها إجراء المقارنات اللازمة لاختبار صحة الفروض التي قدمها الباحثة.

٣/٤ المنهج الوصفي التحليلي:

سيتم إتباع أسلوب الوصف التحليلي والذي يقوم علي وصف و تحليل الظاهرة محل الدراسة و هي دراسة اثر كل من الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي علي ممارسات إدارة الأرباح (التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح، التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح، التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح) وذلك بغرض التوصل إلي نتائج من شأنها تحقيق أهداف البحث.

٥- خطة الدراسة:

تحقيقاً لأهداف البحث واختبار فروضه فقد تم تقسيمه إلى مقدمة وأربعة أقسام بجانب الخلاصة والنتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية وذلك على النحو التالي:

القسم الأول: الدراسات السابقة.

القسم الثاني: الإطار الفكري للدوران الإلزامي للمراجع الخارجي.

القسم الثالث: أثر الدوران الإلزامي على ممارسات إدارة الأرباح.

القسم الرابع: دراسة ميدانية لأثر الدوران الإلزامي على ممارسات إدارة الأرباح.

القسم الأول: الدراسات السابقة:

المحور الأول: دراسات تتعلق بالدوران الإلزامي للمراجع الخارجي

١- دراسة Chung, Hyeesoo Hyun (2004) ^(١)

هدفت الدراسة إلى:

■ بحث العلاقة بين الدوران الإلزامي الانتقائي للمدققين وجودة عملية المراجعة.

■ دراسة سياسة تعيين المدققين في كوريا

■ دراسة كيف تختلف الاستحقاقات التقديرية وهي مقياس لجودة الأرباح باختلاف متطلبات تعيين المدقق

للشركات الكورية التي من المحتمل أن تعتمد على ممارسة إدارة الأرباح.

توصلت الدراسة إلى:

■ الحد من طول العلاقة بين المدقق والعميل يؤدي إلى وجود حافز أكبر للمدققين للحفاظ على استقلالهم،

مما يقيد الشركات بشكل فعال في عدم التلاعب الانتهازي في الأرباح من خلال ممارسات إدارة

الأرباح.

٢- دراسة جريوع، يوسف محمود (٢٠٠٨) ^(٢)

هدفت الدراسة إلى:

■ توضيح مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز

موضوعيته واستقلاله.

(1) Chung, Hyeesoo Hyun (2004) Selective mandatory auditor rotation and audit quality: An empirical investigation of auditor designation policy in Korea, Doctor Degree, Purdue University.

(٢) جريوع، يوسف محمود، (٢٠٠٨)، مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة

وتعزيز موضوعيته واستقلاله، دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة- فلسطين، مجلة الجامعة

الإسلامية، ع. ١، ص ص ٧٥٧-٧٩٤.

توصلت الدراسة إلى:

- فكرة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي تحدث دائماً عندما تواجه الشركات المساهمة مشاكل نتيجة لانخفاض قيمة أسهمها في السوق المالي.
- وإن طول فترة العلاقة التعاقدية بين المراجع وعميله سوف تنقص من موضوعيته واستقلاله.

٣- دراسة Anthony Hcatanach Jr, Paul L Walker (2009) ^(١)

هدفت الدراسة إلى:

- دراسة اثر الدوران الإلزامي للمدققين من خلال توفير إطار بحث مفاهيمي لاستعراض علاقة الدوران الإلزامي بجودة عملية المراجعة.

توصلت الدراسة إلى:

- تعتبر قدرة المدقق وسلوكه المهني من العوامل الرئيسية التي تؤثر على الأداء.
- للحوافز الاقتصادية وهيكل السوق علاقات متبادلة ومتداخلة مع كل من الأداء.

٤- دراسة Harris, Kathleen (2012) ^(٢)

هدفت الدراسة إلى:

- بحث العلاقة المعنوية بين قواعد الدوران الإلزامي للمدققين مرتبطة وجودة عملية المراجعة باستخدام البيانات المتاحة من ثلاث دول اعتمدت قواعد الدوران الإلزامي للمدققين (MAR).

توصلت الدراسة إلى:

- توجد علاقة معنوية بين قواعد الدوران الإلزامي للمدققين وجودة عملية المراجعة.

٥- دراسة Patrick Velte (2012) ^(٣)

هدفت الدراسة إلى:

- قياس اثر الدوران الإلزامي للمراجع كإجراء إصلاحي لزيادة استقلالية المدقق على جودة المحاسبة المالية وجودة عملية المراجعة.

توصلت الدراسة إلى:

- جاءت النتيجة على عكس تصور المفوضية الأوروبية، حيث انه لا ينعكس الدوران الإلزامي للمراجع بشكل أساسي على زيادة جودة المحاسبة المالية والمراجعة.

(1) Anthony Hcatanach Jr, Paul L Walker, (2009) The international debate over mandatory auditor rotation: a conceptual research framework, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Volume 8, Issue 1, Pages 43-66.

(2) Harris, Kathleen (2012) Mandatory audit rotation: An international investigation, *Doctor Degree, University of Houston*.

(3) Patrick Velte (2012) External rotation of the auditor, *Journal of Management Control*, volume 23, pages 81-91.

٦- دراسة Patrick Velte & Carl-Christian Freidank (2012) ^(١)

هدفت الدراسة إلى:

■ دراسة العلاقة بين الدوران الداخلي والخارجي للمراجع وجودة المحاسبة المالية والمراجعة الخارجية.

توصلت الدراسة إلى:

■ التأثير الكلي لدوران المراجع الخارجي على المحاسبة المالية وجودة المراجعة غير مؤكد من الناحية النظرية، لأن الدوران الإلزامي للمراجع يمكن أن يؤدي أيضا إلى انخفاض استقلال المراجع، كما أنه يرتبط بتأثير التعلم والمعرفة المتقطعة للمراجع أو شركة المراجعة.

٧- دراسة Corinna Ewelt-Knauer & others (2013) ^(٢)

هدفت الدراسة إلى:

■ دراسة وتقييم آراء أصحاب المصلحة حول الدوران الإلزامي لشركة المراجعة.

■ تسليط الضوء على أوجه القصور في الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدوران الإلزامي لشركة المراجعة.

■ صياغة مقترحات بحثية للأبحاث المستقبلية في هذا المجال وتقديم توصيات لصانعي السياسات.

توصلت الدراسة إلى:

■ تختلف آراء أصحاب المصلحة حول الدوران الإلزامي لشركة المراجعة على نطاق واسع.

■ لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية للدوران الإلزامي لشركة المراجعة على جودة عملية المراجعة واستقلالية المدقق.

■ نظرا لعدم وجود أدلة تثبت العلاقة بين الدوران الإلزامي لشركة المراجعة وتحسين جودة المراجعة، فإن المنظّمون يحتاجون إلى تحديد الأهداف طويلة الأجل لمتطلبات الدوران الإلزامي لشركة المراجعة بدقة.

٨- دراسة أبو رياش، أحلام أحمد (٢٠١٣) ^(٣)

هدفت الدراسة إلى:

■ التعرف على ماهية وطبيعة معدل الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي، ومزاياه وعيوبه والآراء المؤيدة والمعارضة له.

■ معرفة أثر معدل دوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ممارسة إدارة الأرباح من قبل الشركات المدرجة ببورصة فلسطين.

(1) Patrick Velte & Carl-Christian Freidank (2012) The link between in- and external rotation of the auditor and the quality of financial accounting and external audit, *European Journal of Law and Economics*, volume 40, pages 225-246.

(2) Corinna Ewelt-Knauer, Anna Gold & Christiane Pott (2013) Mandatory Audit Firm Rotation: A Review of Stakeholder Perspectives and Prior Research, *Accounting in Europ*, Volume 10, Issue 1, Pages 27-41.

(٣) أبو رياش، أحلام أحمد، (٢٠١٣)، أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية (غزة).

■ معرفة أثر معدل دوران الإلزامي المراجع الخارجي على استقلالية المراجع الخارجي في الشركات المدرجة ببورصة فلسطين.

■ الوقوف على مدى ممارسة الشركات المساهمة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية لظاهرة إدارة الأرباح.

■ التعريف بمفهوم جودة المراجعة الخارجية ومعرفة مدى توافر جودة المراجعة في منشآت المراجعة الموجودة في الأراضي الفلسطينية.

■ التعريف بظاهرة إدارة الأرباح من حيث طبيعتها ومؤشراتها ومبرراتها وطرق ممارستها والآثار المترتبة عليها، والتعرف على الأساليب الحديثة لكشف ممارسة إدارة الأرباح.

توصلت الدراسة إلى:

■ الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية قد مارست إدارة الأرباح بنسب متفاوتة خلال فترة الدراسة ٢٠٠٥-٢٠١١.

■ وجود علاقة سلبية بين طول مدة خدمة المراجع (عدم التغيير الدوري للمراجع) وجودة المراجعة. وتفسير ذلك أن طول مدة خدمة المراجعة تؤثر سلباً على استقلال المراجع، وتؤدي إلى توطيد علاقته بالإدارة مما يشجعها على ممارسة سلوك إدارة الأرباح، ومن ثم فكلما انخفضت مدة خدمة المراجعة كلما زادت قدرة المراجع على اكتشاف ومعالجة سلوك إدارة الأرباح وبالتالي تزداد جودة المراجعة.

■ ضعف الدور الرقابي لإدارة سوق فلسطين للأوراق المالية على الشركات المدرجة حيث أنها مارست إدارة الأرباح بنسب متفاوتة خلال سنوات الدراسة، وبذلك تكون نشرت قوائم مالية مضللة تحتوي على أرقام مالية غير حقيقية ولا تعكس الوضع الحقيقي لنتائج أعمالها.

٩- دراسة Lee, Beu (2016) ^(١)

هدفت الدراسة إلى:

■ بحث أثر الدوران الإلزامي لشركة المراجعة والاحتفاظ الإلزامي لشركة المراجعة على استقلالية رأي المدققين.

توصلت الدراسة إلى:

■ وجدت هذه الدراسة أن استقلالية رأي المدققين قد زاد بمجرد أن بدأت الحكومة الكورية في تطبيق الدوران الإلزامي لشركة المراجعة.

١٠- دراسة العبيدان، سليمان عادل (٢٠١٦) ^(٢)

هدفت الدراسة إلى:

(1) Lee, Beu (2016) The Effects of Mandatory Audit Firm Rotation and Mandatory Audit Firm Retention on Opinion Shopping, Doctor Degree, University of Houston.

(٢) العبيدان، سليمان عادل، (٢٠١٦)، مدى أهمية التغييرات الإلزامي للمراجع الخارجي لتحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله: دراسة ميدانية بالكويت، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة بنها.

- تحديد مدى أهمية التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي لتحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله في ظل البيئة الكويتية.
- توصلت الدراسة إلى:
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وتحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاليته.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي ورأيه حول فرضية استمرارية الشركة محل المراجعة و تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاليته.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وأثره على الالتزام بالقواعد المهنية التي تقضي بها معايير المراجعة الدولية وبين تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعية واستقلالية المراجع الخارجي.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وأثره على زيادة تراكم الخبرة والمعرفة المهنية التي ينتمي إليها عميل المراجعة (إدارة الشركة)، وبين تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعية واستقلالية المراجع الخارجي.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وأثره على جودة وتكلفة وأتعاب عملية المراجعة، وتعزيز موضوعيته واستقلاله.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية حول مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاليته يعزى إلى كل من (المؤهل العلمي- التخصص - سنوات الخبرة - العمر).

١١ - دراسة Dordzhieva, Aysa (2017) ⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى:

- تتناول هذه الدراسة الجدل الدولي حول ما إذا كان يجب أن يكون دوران شركات المراجعة إلزامياً.
- توصلت الدراسة إلى:
- يعتقد أنصار سياسة الدوران الإلزامي لشركات المراجعة أن العلاقة طويلة الأمد بين المدقق والعميل تؤدي إلى قيام المدقق ببناء علاقة اقتصادية مفرطة مع العميل مما يؤدي إلى تآكل استقلالية المدقق.
- تم بناء نموذج نظري يقارن حوافز المدققين لإصدار تقارير مالية مستقلة عند تطبيق الدوران الإلزامي لشركات المراجعة وأيضاً حوافز المدققين لإصدار تقارير مالية مستقلة عند عدم تطبيق الدوران الإلزامي لشركات المراجعة.

(1) Dordzhieva, Aysa (2017) Disciplining Role of Auditor Tenure and Mandatory Auditor Rotation, Doctor Degree, UNIVERSITY OF MINNESOTA.

١٢- دراسة Dada, Michael Olusegun (2018) ^(١)

هدفت الدراسة إلى:

- بحث تأثير فترة المراجعة على جودة رأي المدقق.
- تحديد العلاقة بين استقلالية المدقق وتقارير جودة عملية المراجعة.
- تقييم أثر أتعاب المراجعة على جودة عملية المراجعة.

توصلت الدراسة إلى:

- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين فترة المراجعة وجودة عملية المراجعة.
- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استقلالية المدقق وجودة عملية المراجعة.
- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب المراجعة وجودة عملية المراجعة.
- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الدوران الإلزامي للمدققين وجودة عملية المراجعة.

١٣- دراسة كساب، ياسر السيد (٢٠١٩) ^(٢)

هدفت الدراسة إلى:

- دراسة أثر تغيير المراجع الخارجي على جودة التقارير المالية : دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السعودية

توصلت الدراسة إلى:

- يرى المعارضون للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي أن تبني هذه الآلية لتنظيم عمليات المراجعة يترتب عليه ارتفاع تكاليف المراجعة و انخفاض جودتها في السنوات الأولى لعملية المراجعة مما ينعكس بدوره على جودة التقارير المالية.
- يرى المؤيدون أن التغيير الإلزامي هو الوسيلة الأفضل لدعم استقلال المراجع وأن أي ارتفاع في تكاليف المراجعة سوف يعوضه ارتفاع جودة عملية المراجعة و من ثم جودة التقارير المالية و نظرا لأهمية قضية تغيير المراجع و أثرها على جودة التقارير المالية بصرف النظر عن آلية التغيير سواء كان إلزامي أم غير إلزامي.

١٤- دراسة Resmi A. Fadilah (2021) ^(٣)

(1) Dada, Michael Olusegun (2018) Mandatory Auditor Rotation, Auditor Independence, Audit Fees and Audit Quality: A Survey of Selected Audit Firms in Lagos State, Master Degree, KWARA STATE UNIVERSITY.

(٢) كساب، ياسر السيد، (٢٠٠٧)، أثر تغيير المراجع الخارجي على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السعودية، مجلة البحوث المحاسبية، ع. ٢، ديسمبر، كلية التجارة، جامعة طنطا.

(3) Resmi A. Fadilah (2021) The influence of client importance on the audit quality: A study to understand external auditor's role as the guardians of strong and justice organizations (Goal

هدفت الدراسة إلى:

- قياس أثر أهمية العميل على جودة المراجعة من خلال المقارنة بين ما قبل وما بعد صدور اللائحة الحكومية الإندونيسية رقم ٢٠ لعام ٢٠١٥، والتي تنص على أنه لم يعد هناك دوران إلزامي لشركة المراجعة.

توصلت الدراسة إلى:

- أدى إلغاء الدوران الإلزامي لشركة المراجعة إلى تقوية العلاقة بين العميل والمراجع، وبالتالي فإن أهمية العميل ستؤدي إلى تقليل جودة المراجعة.
- لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين تأثير أهمية العميل على جودة المراجعة في الفترة التي سبقت إلغاء الدوران الإلزامي لشركة المراجعة والفترة التي تلتها.
- لا تزال تحافظ شركات المراجعة في إندونيسيا على نزاهتها ربما بسبب تطبيق عقوبات قانونية وبالتالي حافظ المدققون على دورهم كوكيل لنقطة البيانات المالية من خلال توفير تدقيق عالي الجودة لتعزيز مسؤولية وشفافية المنظمات.

المحور الثاني: دراسات تتعلق بالعلاقة بين الدوران الإلزامي وممارسات إدارة الأرباح:

١٥ - دراسة غنيم، محمود رجب (٢٠١٣) ^(١)

هدفت الدراسة إلى:

- توضيح أثر تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، من خلال تحديد مجموعة المتغيرات المرتبطة بالتغيير الإلزامي، والتي تتأثر به إيجاباً أو سلباً ومدى تأثيرها المباشر أو غير المباشر على قدرة المراجع في اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية.

توصلت الدراسة إلى:

- وجود علاقة بين تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وبين كل من المتغيرات التي تتأثر به وهي (خصائص الشك المهني، منحنى التعلم، الاستقلال المهني، التكاليف الأولية لعملية المراجعة).
- أن المتغيرات المستقلة ذات المعنوية وهي الاستقلال المهني، والتكاليف الأولية لعملية المراجعة لها تأثير أكبر على قدرة المراجع في اكتشاف التحريفات الجوهرية عن المتغيرات الأخرى.

١٦ - دراسة صبري ماهر، مشتهى (٢٠١٤) ^(١)

16 sustainable development goals), IOP Conference Series: Earth and Environmental Science, vol. 716, p. 012117 (9 pp.).

(١) غنيم، محمود رجب، (٢٠١٣)، أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على قدرته في اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية : دراسة ميدانية في البيئة السعودية، مجلة العلوم الإنسانية والإدارية، ع ٤، ديسمبر، ص ص ١٦٣-٢٤٢، مركز النشر والترجمة، جامعة المجمعة.

هدفت الدراسة إلى:

- التعرف على تأثير معدل دوران المدقق على جودة المراجعة الخارجي في الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين.
- تحليل أثر هذه العلاقة على رأي مدقق الحسابات الخارجي.

توصلت الدراسة إلى:

- وجود علاقة طردية بين معدل دوران المدقق وجودة المراجعة الخارجي في الشركات المساهمة المدرجة ببورصة فلسطين، بمعنى أن طول الفترة التعاقدية بين المدقق الخارجي والشركة محل المراجعة تسهم في زيادة ممارسة إدارة الأرباح من قبل إدارة هذه الشركات.
- طول الفترة التعاقدية للمدقق الخارجي مع الشركة محل المراجعة تسهم في توجه المدقق نحو إصدار رأي قياسي معياري (نظيف) بغض النظر عن جودة عملية المراجعة، باعتبار أن تقارير المدقق مرتبطة بأداء الشركة وليس لها علاقة بجودة الخدمة المقدمة.

١٧ - دراسة منصور، اشرف محمد ابراهيم (٢٠١٧) ^(٢)

هدفت الدراسة إلى:

- تحليل سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الاعمال المصرية من خلال استطلاع اراء عينة من ذوي العلاقة بمهنة المراجعة.

توصلت الدراسة إلى:

- يعارض كل من الادارة العليا والاكاديميين والمراجعين الخارجيين تطبيق الدوران الالزامي لكتب المراجعة
- يؤيد كل من الادارة العليا والاكاديميين والمراجعين الخارجيين التدوير الالزامي لشريك المراجعة او التدوير الاختياري لمكتب المراجعة.
- لا يوجد اتفاق بين كل من الادارة العليا والاكاديميين والمراجعين الخارجيين على المدة المناسبة التي يجب على عملاء المراجعة بعدها تغيير مكتب المراجعة بالكامل.

١٨ - دراسة التميمي، هاشم حسن (٢٠١٨) ^(١)

(١) صبري ماهر، مشتمى (٢٠١٤)، تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة المراجعة الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، ع. ٢، ص ص ٢٣١-٢٦١، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة.

(٢) منصور، اشرف محمد ابراهيم (٢٠١٧)، رؤية تحليلية انتقادية لتدوير المراجعة الخارجية في بيئة الاعمال المصرية - دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الاول، ابريل

هدفت الدراسة إلى:

- بيان ماهية وطبيعة معدل دوران المدقق الخارجي الإلزامي، ومزاياه وعيوبه والآراء المؤيدة والمعارضة له، وكذلك معرفة أثر دوران المدقق الخارجي الإلزامي على جودة المراجعة في الشركات.
- ركز البحث في جانبه التطبيقي على تحليل أثر دوران المدقق الخارجي الإلزامي على جودة المراجعة واكتشاف الأخطاء.

توصلت الدراسة إلى:

- الدوران الخارجي للمدقق يعتبر وسيلة لتعزيز الاستقلالية والجودة بسبب منع توطد العلاقة بين المدقق والإدارة، إذ أنه يجب التمييز بين شركات المراجعة الموجهة نحو سوق رأس المال، وشركات المراجعة غير الموجهة نحو سوق رأس المال.
- من العوامل التي تفقد المدقق الخارجي موضوعيته واستقلاله هي عدم ممارسة الشك المهني في عملية المراجعة وهذا ينتج عادة من طول المدة التي يقضيها المدقق في المكان نفسه، وفي هذه الحالة يصبح ذو نظرة غير متجددة ولا يتوصل إلى أدلة جديدة كافية بخلاف ما توصل إليه في الماضي.

١٩- دراسة الهواري، محمد عبد العزيز (٢٠٢٠) ^(٢)

هدفت الدراسة إلى:

- تحليل أثر الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي (كمتغير مستقل) على كل من جودة الإفصاح المحاسبي وتكلفة الاقتراض (كمتغيرات تابعة).
- استعرضت الدراسة وجهات النظر المؤيدة والمعارضة للدوران الإلزامي للمراجع الخارجي.
- التعرف على موقف الهيئات المهنية والدول من تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي.
- استعراض طبيعة العلاقة بين تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي وكل من جودة الإفصاح المحاسبي وتكلفة الاقتراض.

توصلت الدراسة إلى:

- وجود علاقة طردية بين الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي وجودة الإفصاح المحاسبي وفقاً لمؤشر استاندرد أند بورز.

(١) التميمي، هاشم حسن (٢٠١٨)، أثر عدم تبني الدوران الإلزامي للمدقق الخارجي في جودة المراجعة واكتشاف الأخطاء- دراسة ميدانية في شركات ومكاتب المراجعة العراقية، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، ع. ٤٣، كلية دجلة الجامعة الأهلية، ص ص ٨٠-٥٠

(٢) الهواري، محمد عبد العزيز، (2020)، أثر الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على تحقيق جودة الإفصاح بالقوائم المالية وتنمية تكلفة الاقتراض: دراسة تطبيقية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، ع ١٠، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، ص ص ٧٠١-٧٤١

- وجود علاقة عكسية معنوية بين الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي وتكلفة الاقتراض. وهو ما يشير إلى أن الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي يؤدي إلى ارتفاع مستوى ثقة المقرض في الرأي الفني المحايد للمراجع الخارجي فيخفض معدل العائد الذي يطلبه على استثماراته وبالتالي تنخفض تكلفة الاقتراض.
- بدخول جودة الإفصاح المحاسبي كمتغير معدل للعلاقة بين الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي وتكلفة الاقتراض يؤدي إلى ارتفاع مستوى العلاقة العكسية المعنوية بين المتغيرين، وفي ذلك دلالة على أن التأثير الأولي للمراجع الخارجي ينعكس على جودة الإفصاح المحاسبي بما يجعل المقرض المستخدم الخارجي للقوائم المالية على ثقة تامة بمصداقية المعلومات المعروضة بها ومن ثم تنخفض تكلفة الاقتراض.
- ارتفاع ممارسات الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي يؤدي ولا شك إلى ارتفاع مستوى الإفصاح المحاسبي وفقا لمؤشر استاندر آند بورز وانخفاض تكلفة الاقتراض والعائد الذي يطلبه المقرض على استثماراته

٢٠ - دراسة البحراوي، إيمان محمد (٢٠٢١) ^(١)

هدفت الدراسة إلى:

- بيان العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة وممارسات إدارة الأرباح الحقيقية في الشركات العاملة بسوق الأوراق المالية المصري.
- توصلت الدراسة إلى:
- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين خصائص مجلس الإدارة وإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية من خلال المبيعات.
- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين خصائص مجلس الإدارة وإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية من خلال الإنتاج.

(١) البحراوي، إيمان محمد (٢٠٢١)، تحليل العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة وممارسات إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية: دراسة تطبيقية على سوق الأوراق المالية المصري، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، ع.١، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ص ص ١٨٣-٢٠٧

التعليق على الدراسات السابقة وتحديد الفجوة البحثية:

اختلفت الدراسات السابقة عن بعضها في مجال التطبيق، حيث إن كل باحث طبق بحثه لقياس أثر متغيرات الدراسة المرتبطة بالدوران الإلزامي للمراجع الخارجي في دول مختلفة، وربما يكون هذا من أسباب الاختلاف في النتائج، حيث تختلف الظروف الاقتصادية والسياسية والقانونية من دولة لأخرى.

وقد اتضح للباحثة من خلال فحص ومراجعة الدراسات السابقة ما يلي:

- ندرة الدراسات التي أعدت دراسة مقارنة بين الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي وممارسات إدارة الأرباح في سوق الأوراق المالية المصري.
- لم تتفق الدراسات السابقة على نتيجة واحدة لأثر الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي.
- يأتي هذا البحث مختلفاً عن الدراسات السابقة في تقييم أثر الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح، مما يجعل النتائج المتوقعة أن تصل إليها الباحثة من خلال دراستها تساهم في تطوير وتحسين أداء سوق المال المصري. هذا وقد استفادت الباحثة من خلال مراجعة الدراسات السابقة في بلورة مشكلة البحث، وفي تكوين أبعاد متغيراته، وفي تحديد مقاييس تلك المتغيرات، وكذلك في بناء النموذج المفاهيمي للبحث وفي صياغة الفروض، وتصميم منهجية البحث، وهو ما سيرد بيانه في مواضع لاحقه، كما استفاد الباحثة من خلال مراجعة الدراسات السابقة في بلورة مقاييس متغيرات الدراسة.

القسم الثاني: الاطار الفكري للدوران الالزامي للمراجع الخارجي:

١. مفهوم وأهمية الدوران الالزامي للمراجع الخارجي:

يعتبر تحديد حد أقصى للفترة التي يقوم المراجع الخارجي خلالها بمراجعة حسابات شركة معينة من الأمور الهامة، نظراً لأن طول الفترة اللازمة وإن كان سيكسب المراجع الخارجي خبرات متراكمة تنعكس على جودة عملية المراجعة إلا أنه قد يؤدي إلى التأثير على استقلاله وبالتالي إمكانية الاضرار بمصالح الأطراف الأخرى. ومما يؤكد من وجهة النظر السابقة انهيار العديد من المؤسسات الكبرى في مختلف دول العالم والتي قد يتم ارجاعها إلى طول الفترة الزمنية في مراجعة حسابات الشركات والتأثير على استقلاله.

وقد أوصت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية لجنة المراجعة بتنفيذ ما يلي^(١):

- ترشيح أو تغيير المراجعين الخارجيين.
- فحص أتعاب المراجعة، وأتعاب الخدمات المهنية الأخرى.

(١) درويش، حنان (٢٠١٦)، اتجاهات المحاسبين والمراجعين نحو المعيار المصري للإقصاح المحاسبي للمشروعات الصغيرة والمتوسطة مع مقارنته بالمعيار الدولي، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، الجزء الأول، السنة العشرون، إبريل، ص ١٤.

- مناقشة خطة ومجال المراجعة مع المراجعين الخارجيين.
 - الموافقة على الخدمات المهنية التي تقدم المراجعين الخارجيين.
 - التأكد من استقلال المراجعين الخارجيين.
 - فحص نطاق ونتائج أنشطة المراجعة الداخلية.
 - التأكد من كفاية نظم الرقابة الداخلية.
 - كما أكدت لجنة على المهام التالية التي يجب أن تقوم لجنة المراجعة:
 - أن تناقش اللجنة كفاءة المراجعة الداخلية ونظام المعلومات بالشركة.
 - أن تناقش اللجنة مع الإدارة التوصيات الهامة التي توصى بها اللجنة ورد الإدارة عليها
 - التأكد من القوائم المالية السنوية.
 - مراجعة عمل التسويات اللازمة والتأكد من عدم تجاهلها. (شهيرة فاروق ٢٠٠٩ ص ٥٦ : ٥٨)
 - التحقق من تطبيق السياسات المحاسبية ومبادئ المحاسبة.
 - مراقبة تقديرات الإدارة.
 - إزالة أية صعوبات تعوق عمل المراجعين الداخليين وأي قيود على عملهم.
 - مناقشة أي تعديلات في خطة الإدارة أو في خطة المراجعة وأسبابها.
 - التأكد من موازنة أقسام المراجعة الداخلية وميثاق عملهم.
 - التأكد من المراجعة الداخلية تعمل وفقاً لمعايير المراجعة.
 - التأكد من الإفصاح في القوائم المالية.
 - إعداد تقرير سنوي يصف عمل اللجنة.
- وأصدرت نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية عام ١٩٥٨ دستور مهنة المحاسبة والمراجعة، وقد تم تقسيمه إلى أربعة أقسام: ^(١)
- القسم الأول يتكون الذي يتعلق بالواجبات والحقوق المهنية ومن ١٢ مادة تتناول حدود عمل المراجع من حيث حسن اختيار اختباره وموقفه من أمور المراجعة المختلفة وشكل ومحتويات التقرير.
 - القسم الثاني ويتكون الذي يتعلق بالأمانة المهنية من مادتين تتضمن الأمور التي يعتبر فيها المراجع مخلأً بالأمانة المهنية مثل إهماله مهنيًا في خطوات فحصه أو في تقريره عن الفحص.
 - القسم الثالث ويتكون الذي يتعلق بإيضاحات لبعض الأمور المهنية الخاصة من ثلاث مواد تتضمن عدم مسئولية المراجع عن إعداد الحسابات الختامية أو وضع الميزانية أو الاشتراك في ذلك العمل، ومتي يبدي المراجع رأياً غير متحفظ، ومدي مسئولية المراجع عن الأخطاء التي تقع منه بحسن نية.

(1) Patrick Velte & Carl-Christian Freidank (2012) The link between in- and external rotation of the auditor and the quality of financial accounting and external audit, *European Journal of Law and Economics*, volume 40, PP.225-246.

■ القسم الرابع ويتكون الذي يتعلق بآداب وسلوكيات المهنة من ثلاث مواد تتناول علاقة المراجع بالزملاء والمجتمع وعملائه والمسئولية المشتركة لمراقبي الحسابات الذين يراجعون منشأة واحدة. وتم وضع دليل للسلوك المهني صادر عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA وينقسم هذا الدليل إلى أربعة أقسام رئيسية^(١):

■ القسم الأول: يتناول المبادئ Principles وهي المعايير المثالية السلوك الأخلاقي مذكورة في شكل مصطلحات فلسفية وتتضمن ستة مبادئ رئيسية (المسئوليات، المصلحة العامة، النزاهة، الموضوعية والاستقلالية، العناية المهنية، نطاق طبيعة الخدمات).

■ القسم الثاني: يتناول قواعد السلوك Rules of conduct وهي الحد الأدنى من معايير السلوك الأخلاقي المذكورة كمواضع محددة، وهي ملزمة للأعضاء.

■ القسم الثالث: يتناول تفسيرات قواعد السلوك Interpretations of the rules of conduct وهي تفسيرات لقواعد السلوك تتم بواسطة قسم الأخلاقيات المهنية بمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي وهي غير ملزمة ولكن يجب علي مزاوول المهنة تبرير عدم تطبيقها.

■ القسم الرابع: يتناول القواعد الأخلاقية Ethical rulings وهي شرح وإجابة الأسئلة المنشورة عن قواعد السلوك المرصلة إلي المعهد من مزاوولي المهنة والمستفيدين الآخرين عن المتطلبات الأخلاقية، وهي غير ملزمة ولكن يجب علي المزاوول تبرير عدم تطبيقها.

ويؤدي الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي دورا فعالا وذلك من خلال ما يلي^(٢):

- يساعد الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على توفير المعلومات المالية الموثوق بها عن نشاط الوحدات الاقتصادية والتي يمكن الاعتماد عليها في وضع السياسات المتعلقة بتطوير وتنمية الاقتصاد القومي.

- يساعد الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على توصيل المعلومات التي تساعد على بناء ثقة المستثمرين المحليين والأجانب في النشاط الاقتصادي القومي، وذلك عن طريق الإفصاح عن المعلومات الكافية التي تكون حافزا لعدد كبير من المستثمرين، وبالتالي تعمل على تشجيع الاستثمار وسوق الأوراق المالية.

- يساعد الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على تحقيق الفوائد التي توفرها المعلومات المحاسبية للمستخدمين، فتعد التقارير والقوائم المالية المنشورة للوحدات الاقتصادية من أهم مصادر المعلومات المحاسبية بالنسبة للحكومة، بل أنها تعتبر أحد المصادر الهامة لاستخدامها في التخطيط وتقييم الأداء

(١) مطر، سعود (٢٠٠٧)، "مدى مسؤولية المراجع الخارجي عن إخفاء الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة والتصرفات غير القانونية وعدم التقرير عنها (دراسة مقارنة لأحدث المعايير الدولية والمعايير الأمريكية)"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

(٢) جازيه، محمد مجدي (٢٠٠٥)، "الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة المصرية وأثره على أسعار الأسهم"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة طنطا، ص ٢١.

في هذه الوحدات والكشف عن المشكلات التي تعوق هذه الوحدات عن أداء دورها في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

٢. الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي بين النظرية والتطبيق:

تباينت الآراء وتعددت الدراسات بين مؤيدي ومعارضين الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي والفترة البينية لاعادة تعيينه ومبررات ذلك، وتوصلت **Chung, Hyeesoo Hyun** ^(١) الى ان الحد من طول العلاقة بين المنقق والعميل يؤدي إلى وجود حافز أكبر للمراجعين للحفاظ على استقلالهم، مما يقيد الشركات بشكل فعال في عدم التلاعب الانتهازي في الأرباح من خلال ممارسات إدارة الأرباح. كما توصل جربوع، يوسف محمود ^(٢) الى ان طول فترة العلاقة التعاقدية بين المراجع وعميله سوف تنقص من موضوعيته واستقلاله. كما توصل **Harris, Kathleen** ^(٣) توجد علاقة معنوية بين قواعد الدوران الإلزامي للمدققين وجودة عملية المراجعة. وتوصلت دراسة **Patrick Velte** ^(٤) الى ان الدوران الإلزامي للمراجع لا ينعكس بشكل أساسي على زيادة جودة المحاسبة المالية والمراجعة. كما توصلت **Patrick Velte & Carl-Christian Freidank** ^(٥) الى ان التأثير الكلي لدوران المراجع الخارجي على المحاسبة المالية وجودة المراجعة غير مؤكد من الناحية النظرية، لأن الدوران الإلزامي للمراجع يمكن أن يؤدي أيضا إلى انخفاض استقلال المراجع، كما انه يرتبط بتأثير التعلم والمعرفة المتقطعة للمراجع أو شركة المراجعة.

كما توصلت **Corinna Ewelt-Knauer & others** ^(٦) الى اختلاف آراء أصحاب المصلحة حول الدوران الإلزامي لشركة المراجعة على نطاق واسع، كما لا يوجد اثر ذو دلالة معنوية للدوران الإلزامي لشركة المراجعة على جودة عملية المراجعة واستقلالية المنقق وانه نظراً لعدم وجود أدلة

(1) Chung, Hyeesoo Hyun (2004) Selective mandatory auditor rotation and audit quality: An empirical investigation of auditor designation policy in Korea, op.cit.,

(٢) جربوع، يوسف محمود، (٢٠٠٨)، مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة- فلسطين، مرجع سبق ذكره، ص ٧٥٧-٧٩٤.

(3) Harris, Kathleen (2012) Mandatory audit rotation: An international investigation, op.cit.,

(4) Patrick Velte (2012) External rotation of the auditor op.cit., pages 81-91.

(5) Patrick Velte & Carl-Christian Freidank (2012) The link between in- and external rotation of the auditor and the quality of financial accounting and external audit, op.cit., PP.225-246.

(6) Corinna Ewelt-Knauer, Anna Gold & Christiane Pott (2013) Mandatory Audit Firm Rotation: A Review of Stakeholder Perspectives and Prior Research, op.cit., Pages 27-41.

تثبت العلاقة بين الدوران الإلزامي لشركة المراجعة وتحسين جودة المراجعة، فإن المنظّمون يحتاجون إلى تحديد الأهداف طويلة الأجل لمتطلبات الدوران الإلزامي لشركة المراجعة بدقة.

كما توصلت أبو رياش، أحلام أحمد^(١) إلى أن الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية قد مارست إدارة الأرباح بنسب متفاوتة خلال فترة الدراسة ٢٠٠٥-٢٠١١، فضلاً عن وجود علاقة سلبية بين طول مدة خدمة المراجع (عدم التغيير الدوري للمراجع) وجودة المراجعة. وتفسير ذلك أن طول مدة خدمة المراجعة تؤثر سلباً على استقلال المراجع، وتؤدي إلى توطيد علاقته بالإدارة مما يشجعها على ممارسة سلوك إدارة الأرباح، ومن ثم فكلاً انخفضت مدة خدمة المراجعة كلما زادت قدرة المراجع على اكتشاف ومعالجة سلوك إدارة الأرباح وبالتبعية تزداد جودة المراجعة. كما توصل Lee, Beu^(٢) إلى أن استقلالية رأي المراجعين قد زاد بمجرد أن بدأت الحكومة الكورية في تطبيق الدوران الإلزامي لشركة المراجعة. كما توصل العبيدان، سليمان عادل^(٣) إلى أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وتحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاليته، وكذلك بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي ورأيه حول فرضية استمرارية الشركة محل المراجعة و تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاليته، وكذلك توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وأثره على الالتزام بالقواعد المهنية التي تقضي بها معايير المراجعة الدولية وبين تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعية واستقلالية المراجع الخارجي، فضلاً عن وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وأثره على زيادة تراكم الخبرة والمعرفة المهنية التي ينتمي إليها عميل المراجعة (إدارة الشركة)، وبين تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعية واستقلالية المراجع الخارجي. وتوصل كساب، ياسر السيد^(٤) إلى أنه يرى المعارضون المعارضون للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي أن تبني هذه الآلية لتنظيم عمليات المراجعة يترتب عليه ارتفاع تكاليف المراجعة و انخفاض جودتها في السنوات الأولى لعملية المراجعة مما ينعكس بدوره على جودة التقارير المالية بينما يرى المؤيدون أن التغيير الإلزامي هو الوسيلة الأفضل لدعم استقلال المراجع وأن أي ارتفاع في تكاليف المراجعة سوف يعوضه ارتفاع جودة عملية المراجعة و من ثم جودة التقارير

(١) أبو رياش، أحلام أحمد، (٢٠١٣)، أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، مرجع سبق ذكره.

(2) Lee, Beu (2016) The Effects of Mandatory Audit Firm Rotation and Mandatory Audit Firm Retention on Opinion Shopping, op.cit.,

(٣) العبيدان، سليمان عادل، (٢٠١٦)، مدى أهمية التغيرات الإلزامي للمراجع الخارجي لتحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله: دراسة ميدانية بالكويت، مرجع سبق ذكره.

(٤) كساب، ياسر السيد، (٢٠٠٧)، أثر تغيير المراجع الخارجي على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السعودية، مرجع سبق ذكره.

المالية و نظرا لأهمية قضية تغيير المراجع و أثرها على جودة التقارير المالية بصرف النظر عن آلية التغيير سواء كان إلزامي أم غير إلزامي. وتوصل **Resmi A. Fadilah** ⁽¹⁾ الى ان إلغاء الدوران الإلزامي لشركة المراجعة قد ادى إلى تقوية العلاقة بين العميل والمراجع، وبالتالي فإن أهمية العميل ستؤدي إلى تقليل جودة المراجعة.

وترى الباحثة من خلال استعراض الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي في النظرية والتطبيق الى انه لا يوجد اتفاق سواء على المستوى المحلي او على المستوى الدولي على اثر الدوران الإلزامي على كل من الموضوعية المراجع واستقلاله وجودة المراجعة الخارجية. كما ترى الباحثة الى ان تطوير معايير المراجعة بصفة عامة ومعايير المراجعة الدولية باعتبارها المصدر الذي تشتق منه معايير المراجعة المصرية وما تتضمنه من معايير تتضمن تحديد فترة للدوران الإلزامي للمراجع الخارجي، والتأهيل العلمي والعملية اللازم لاستيعابه والمامه بمعايير التقرير المالي الدولية، فضلا عن استيعابه والمامه بالممارسات المختلفة لادارة الارباح.

٣. اثر الدوران الإلزامي الخارجي للمراجع الخارجي على ممارسات ادارة الارباح:

وترى أبو رياش، أحلام أحمد ^(٢) الى ان الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية قد مارست إدارة الأرباح بنسب متفاوتة خلال فترة الدراسة ٢٠٠٥-٢٠١١، فضلا عن وجود علاقة سلبية بين طول مدة خدمة المراجع (عدم التغيير الدوري للمراجع) وجودة المراجعة. و تم تفسير ذلك بان طول مدة خدمة المراجعة سوف تؤثر سلبيا على استقلال المراجع، وتؤدي إلى توطيد علاقته بالإدارة مما يشجعها على ممارسة سلوك إدارة الأرباح، ومن ثم فكلما انخفضت مدة خدمة المراجعة كلما زادت قدرة المراجع على اكتشاف ومعالجة سلوك إدارة الأرباح وبالتبعية تزداد جودة المراجعة.

أوجبت معايير المراجعة الدولية صفات محددة لمن يؤدي العناية المهنية اللازمة بالشكل القانوني والمهني، بأن يكون ذو خبرة وكفاءة وتدريب شامل في مجال المراجعة ومؤهل علميا ومهنيًا بصورة فاعلة والخبرة تقي بمتطلبات وأغراض عملية المراجعة، خاصة وأن المعرفة والخبرة المكتسبة لدى المراجع الخارجي تلعب دور إيجابي في ترشيد اتخاذ القرار خاصة بالمسائل والقضايا المتعلقة بوجود أحداث عمليات غير قانونية نتيجة ضغوط مسبقة.

وهناك العديد من المحددات والتشريعات التي تحكم وتحدد شكل مفهوم ومعايير العناية المهنية اللازمة ومن هذه المحددات التشريعات المختلفة للمسؤوليات القانونية للمراجع الخارجي والقواعد والمعايير الصادرة من قبل الهيئات المهنية المختلفة. ويؤدي التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير المراجعة الدولية

(1) Resmi A. Fadilah (2021) The influence of client importance on the audit quality: A study to understand external auditor's role as the guardians of strong and justice organizations (Goal 16 sustainable development goals op.cit., Vol. 716, P. 012117 (9 PP.).

(٢) أبو رياش، أحلام أحمد، (٢٠١٣)، أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، مرجع سبق ذكره.

عند القيام بعملية المراجعة هو في حد ذاته المستوى المطلوب والأمثل من العناية المهنية الملائمة واللائمة، تشبهاً مع التطورات الدولية والمعاصرة والارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة وتدقيق الحسابات وتدعيم الشفافية، والإفصاح، وما يتطلبه ذلك من ضرورة توافر درجة عالية من الدقة والموضوعية في البيانات التي تحتويها التقارير المالية وضرورة التأكد من الإجراءات المتبعة في إعداد وعرض هذه التقارير من خلال الأساليب المختلفة لمراجعة وفحص الحسابات، كان لابد من إصدار مجموعة من معايير المراجعة وتدقيق الحسابات التي يتعين أن يلتزم بها كافة المتعاملين في هذا المجال^(١). وتتبع أهمية دور المراجع الخارجي من خلال أهمية وحتمية مهنة المراجعة التي تهدف إلى تمكين مراجع الحسابات من إبداء رأيه عن مدي صدق وعدالة القوائم المالية في تعبيرها عن المركز المالي للبنك ونتائج أعماله، وبالتالي فإن أهمية دور المراجع الخارجي تتمثل في إضفاء وتعزيز الثقة علي المعلومات والبيانات التي تتضمنها القوائم المالية، ووجود معايير المراجعة يساعد المراجع الخارجي علي تحديد القرارات التي يجب اتخاذها عند أداء عملية المراجعة حيث يعتمد عليها في اتخاذ القرارات المتعلقة بكل مرحلة من مراحل المراجعة، بالإضافة أن تمسك المراجع الخارجي بهذه المعايير يعتبر بمثابة خط دفاع لحمايته من الوقوع في مسؤوليات الإهمال أو التقصير عند القيام بأداء عملية المراجعة^(٢).

ومن الضروري عرض المعلومات المتعلقة بهيكل لجنة المراجعة وبعض المعلومات الأخرى مع ضرورة الإفصاح عن المعلومات التي تم التوصية بها بواسطة المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين والمعلومات المتعلقة بالأنشطة الأخرى مثل سلطة لجنة المراجعة وتدعيم استقلال المراجعين الخارجيين و يمكن إضافة المهام الآتية^(٣):

- يجب على لجنة المراجعة الكشف عن أي مخالفات مالية للإدارة ومناقشتها مع المراجع الخارجي ومسئول المراجعة الداخلية والإفصاح عن هذه المخالفات.
- مراجعة أي مشاكل في المراجعة ومدى استجابة الإدارة لها.
- ضمن مسؤوليات اللجنة حماية عملية التقرير المالي ضد التصرفات غير القانونية والإشراف على تقارير الإدارة ويمكن أن يتم ذلك عن طريق.
- اكتشاف تحايل الإدارة حيث يجب على اللجنة وضع إجراءات تسهل الاتصال بينها وبين الموظفين لإبلاغها في حالة اكتشاف أي تحايل تقوم به الإدارة.

(١) مطر، سعود ٢٠٠٧ مدي مسؤولية المراجع الخارجي عن إخفاء الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة والتصرفات غير القانونية وعدم التقرير عنها (دراسة مقارنة لأحدث المعايير الدولية والمعايير الأمريكية)، مرجع سبق ذكره.

(2) Dordzhieva, Aysa (2017), Disciplining Role of Auditor Tenure and Mandatory Auditor Rotation, Doctor Degree, University of Minnesota.

(٣) أبو العنين، رباب السيد (٢٠٢١)، الآثار المتوقعة لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) علي مستوى التحفظ المحاسبي في بيئة الأعمال المصرية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، ع. ١١، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، ص ص ٨١٩-٨٥٤.

- يجب ألا تعتمد اللجنة على الإدارة في تحديد مواضيع المناقشة بل يجب أن يكون للجنة جدول أعمال محدد مسبقاً لمناقشته.

- يجب على اللجنة إجراء مناقشات تفصيلية حول سلامة الإجراءات وجودة الإدارة المالية.

- ومن الجدير بالذكر أن هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية أصدرت تصريحاً في ١٥ / ١٢ / ٢٠٠٠ بضرورة الإفصاح عن أن لجنة المراجعة ناقشت القوائم المالية مع الإدارة والمراجع الخارجي وتأكدي من أنه تم تطبيق مبادئ المحاسبة المناسبة لها.

- التأكد من جودة المعلومات في التقارير المالية.

وقام المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين بتحديد مسؤوليات لجنة المراجعة متمثلة في اختيار المراجع الخارجي واستعراض نطاق عملية المراجعة ونتائجها وفحص الأنظمة الرقابية واستعراض القوائم المالية والملاحظات المرتبطة بها قبل عرضها على مجلس الإدارة وبالتالي يمكن للجنة المراجعة أن تقوم بالمهام الآتية:

- فحص تقرير المراجع الخارجي.

- تحديد مدى الاستجابة لتعديلات المراجع الخارجي.

- محاولة حجب المعلومات عن اللجنة، فلجنة المراجعة تعمل كمحور مركزي لأنشطة الرقابة بالشركة، وفي سبيل ذلك عليها تحديد خط دقيق لأعمالها وفاصل بين الأعمال والتدخل فلكي تصبح اللجنة فعالة عليها الحصول على تفويض من مجلس الإدارة لتقصي والاستعلام عن الموضوعات المرتبطة بأعمالها حتى لا تحجب إدارة الشركة المعلومات عنها، ولتحقيق العلاقة المثلى بين الإدارة وبين اللجنة المراجعة يتطلب الأمر علاقة من اتجاهين، فمن ناحية على الإدارة النظر إلى لجنة المراجعة على أنها امتداد لمجلس الإدارة وأنها كونت لرفع كفاءة العمل، وبالمثل يجب أن تتعامل اللجنة مع الإدارة بدون تعالي عليها^(١).

وترى الباحثة ان الدوران الالزامي للمراجع الخارجي من شأنه ان يؤدي زيادة حيادية وموضوعية واستقلالية المراجع الخارجي، وهو الامر الذي يرفع من قدرته على الكشف عن ممارسات ادارة الارباح ومن ثم الحد منها. كما تتناول في القسم الثالث اثر الدوران الالزامي على ممارسات ادارة الارباح.

القسم الثالث: اثر الدوران الالزامي على ممارسات ادارة الارباح:

١. مفهوم ودوافع ممارسات إدارة الأرباح:

تتعاطم قدرة الإدارة على القياس المتحيز للأرباح المحاسبية نتيجة مرونة تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث تتعدد بدائل تطبيق السياسات المحاسبية، وتتعدد المواقف التي تتطلب

(١) قرطام، أحمد (٢٠١١)، المسؤولية المهنية للمراجع الخارجي عن الأخطاء والغش في ظل معايير المراجعة الأمريكية والدولية: دراسة تجريبية، رسالة ماجستير، كلية التجارة جامعة عين شمس.

إجراء التقديرات المحاسبية التي تخضع لرؤية الإدارة مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة، وأجال الديون، ونسب استهلاك الأصول الثابتة وغيرها، ونسب الضرائب المتنازع عليها، فضلا عن حرية الإدارة في اختيار توقيتات الاعتراف بالإيرادات والمصروفات والأصول والخصوم. وهذا يعني أن سلوك الإدارة في إدارة الأرباح يتحقق من خلال التلاعب في متغيرات تمهيد الدخل المختلفة التي تتضمن الاختيار بين البدائل المحاسبية واختيار التقديرات المحاسبية، فضلا عن اختيار توقيتات الاعتراف بعناصر القوائم المالية التي تحقق أهدافها.

وعرفها Beneish 2001 بأنها عملية تقوم الإدارة من خلالها باستخدام المعايير المحاسبية المتعارف عليها بصورة متعمدة للوصول برقم صافي الربح إلى رقم مرغوب فيه من وجهة نظرها^(١). كما عرفها Schipper 1989 بأنها قيام الإدارة بالتدخل المتعمد في عملية التقرير المالي بهدف الحصول على بعض المنافع الخاصة^(٢).

كما عرفت كذلك بواسطة Healy and Wahlen 1998 بأنها عملية استخدام الإدارة للحكم الشخصي في عملية التقرير المالي لتعديل التقارير المالية من أجل تضليل مستخدمي تلك التقارير والتأثير على النتائج للاستفادة من الاتفاقيات التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية المعلنة^(٣). ويرى المليجي أن عملية إدارة الأرباح تتضمن الخصائص التالية^(٤):

- ١- تتم عملية إدارة الأرباح بعلم الإدارة وتحت إشرافها.
 - ٢- أن عملية إدارة الأرباح هي عملية مخططة وليست عشوائية تقوم بها الإدارة لتحقيق أهداف خاصة بها.
 - ٣- أن الهدف من إدارة الأرباح هو الوصول برقم صافي الربح إلى رقم معين يحقق مصالح مباشرة لإدارة الشركة ومصالح غير مباشرة للشركة في الأجل القصير.
- لقد تناولت العديد من الدراسات الدوافع المؤدية إلى ممارسة إدارة الأرباح ويمكننا إيجازها فيما يلي^(٥):
- أ. الدوافع التعاقدية لممارسات إدارة الأرباح:

(1) Beneish, M., "Earnings Management: A Perspective", *Managerial Finance*, Vol. 27, No. 12, 2001, P. 4.

(2) Schipper, K., "Earnings Managements", *Accounting Horizons*, 3(4), 1989, PP. 91-102.

(3) Healy, P. and Wahlen J., "Review of the Earnings Management Literature and its Manipulation of Earnings", *Journal of Accounting and Economics*, 19 (1), 1998, PP. 85-107.

(٤) المليجي، هشام حسن (٢٠٠٨)، نموذج محاسبي مقترح للتنبؤ بإدارة الأرباح في الشركات المساهمة المصرية - دراسة تطبيقية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة جامعة بني سويف، العدد الأول، ص ٨.

(٥) العبادي، مصطفى راشد (٢٠١٠)، حدود مسئولية مراجع الحسابات عن تحريفات القوائم المالية الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح وكيفية استجابته لهذه الممارسات ٢/٢، مجلة المحاسبة، ع. ٥١، الجمعية السعودية للمحاسبة، ص ص ٨-١٣.

يمكن تمييز نوعين من الدوافع التعاقدية للممارسة إدارة الأرباح كالتالي:

١. دوافع عقود مكافآت الإدارة: نجد أن كلا من نظرية الوكالة ونظرية المحاسبة الايجابية تتفق على أهمية استخدام الشركات لعقود المكافآت والتعويضات والمنح للمدراء كوسيلة لتحفيزهم على العمل بأقصى جهد ممكن، لذا قد يستغل المدراء هذا التحفيز ويعمدون إلى تغيير نتائج الشركة الحقيقية، تشكل دوافع عقود مكافآت الإدارة أهم الدوافع الداخلية التي تدفع بالإدارة إلى إدارة الأرباح من أجل تعظيم المكافآت والمنح وتحسين التدرج الوظيفي، وتتمثل بعض المكافآت والحوافز في أسهم الملكية أو خيارات أسهم مقيدة أو الغير مقيدة تعتبر أحد الحوافز التي تعتبر بالإدارة إلى ممارسة إدارة الأرباح، وهذا من أجل مقابلة توقعات المحللين الماليين للتأثير على سعر السهم في السوق بهدف زيادة مكافآتهم.

٢. عقود الاقتراض: عقود القروض وفق النظرية الايجابية تؤثر بشكل كبير على الممارسات والخيارات المحاسبية للشركة، وتشير النظرية الايجابية بشكل كبير إلى أنه في حالة كانت عقود الدين تتضمن شروط تقييد تعتمد على المعلومات المالية، سوف يدفع بالإدارة إلى السعي لاستخدام الأساليب والطرق المحاسبية التي تظهر أرباحا أكبر من حقيقتها من أجل تحسين شروط العقد.

ب. دافع ضريبي لممارسات إدارة الأرباح:

تسعى الشركات الكبيرة إلى إدارة أرباحها بشكل سالب وذلك بتخفيضها بهدف التهرب من الضرائب وتخفيض تكلفتها، فقد كانت نتيجة حظر الدول العربية تصديرها للبتروك حدوث ارتفاع في أسعاره، وهو ما أدى بالشركات البترولية إلى تحقيق أرباح كبيرة مما دفع بالكونجرس الأمريكي إلى سن قانون ضريبة خاص بالأرباح غير المتوقعة محاولة منه لكبح الارتفاع الكبير في أسعار النفط، ونتيجة لذلك دفع بالشركات إلى استعمال الخبرات التي من شأنها تخفيض النتيجة وإظهارها بأقل قيمتها الحقيقية. (١)

ج. دافع توقعات سوق المال لممارسات إدارة الأرباح:

تنشأ دوافع إدارة الأرباح المتعلقة بسوق رأس المال عندما يكون لدى الإدارة تصور بوجود علاقة بين الأرباح المعلن عنها وقيمة الأسهم في السوق المالي، حيث تستخدم الإدارة أحكامها الشخصية والحرية المتاحة لها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً للتلاعب بالأرقام المحاسبية المعلن عنها وتحسين صافي الربح بهدف التأثير على أسعار الأسهم، وفي هذا الشأن توصلت بعض الدراسات إلى أن المدراء يسعون إلى إعطاء نتائج مقاربة مع توقعات سوق المال، إضافة إلى إظهار أن أداء الشركة جيد للحفاظ على مصداقيتهم ولتجنب حدوث انخفاض كبير في الأسعار السوقية للأسهم كرد فعل سلبي للسوق المالي.

(١) الدلاهمة، سليمان مصطفى (٢٠١٥)، دور المفاهيم الأخلاقية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تحليلية، مجلة المحاسبة والمراجعة والحوكمة، ع. ١، كلية التجارة، جامعة جامعة جرش.

- ومن أهم ممارسات إدارة الأرباح وفق النظام المحاسبي في بيئة الأعمال المصرية: (١)
- طرق تقييم تكلفة المخزون: حيث نميز طريقتين هما استخدام التكلفة المعيارية من خلال قيم المواد الأولية مضاف إليها مصاريف الإنتاج ومصاريف اليد العاملة، بالإضافة إلى طريقة تطبيق سعر بيع المخزونات منسوب إلى هامش الربح الإجمالي.
 - طرق تحديد نسب التقدم في عقود طويلة الأجل: ويتم ذلك من خلال الطريقة المرجعية بإدراج الأعباء والمنتجات وفق نسبة التقدم في انجاز العمليات، بالإضافة إلى طريقة مرخص بها حيث يتم تسجيل المنتجات بقيم تعادل الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملا.
 - تقييم عناصر التثبيتات المعنوية والمادية: ونميز منها استخدام التكلفة التاريخية منقوص منها مجموع الاهلاكات وخسارة القيمة، إضافة إلى إعادة التقييم وفق القيمة العادلة عند تاريخ إقفال الحسابات.
 - تقييم ومحاسبة العقارات الموظفة: ويتم ذلك بطريقة القيمة العادلة عند إقفال الدورة، بالإضافة إلى طريقة التكلفة منقوص منها مجموع الاهلاكات وخسارة القيمة.

٢. الدوران الإلزامي للمراجع وممارسات إدارة الأرباح بين النظرية والتطبيق

- كما سبق الإشارة فإن دراسة Kadir, Abdulraheem Olayiwola (2020) قد توصلت إلى انه: (٢)
- ١- توجد فروق ذات دلالة معنوية بين جميع ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاق، تكاليف الإنتاج غير الطبيعية، والتدفقات النقدية غير الطبيعية من العمليات بين القوائم المالية للشركات في القطاعات الفرعية المختلفة.
 - ٢- بالنسبة لتأثير آلية حوكمة الشركات على أساس الاستحقاق، كشفت النتائج أن فترة عمل المدقق الخارجي والملكية المؤسسية وازدواجية الرئيس التنفيذي وسمعة المدقق الخارجي تؤثر بشكل كبير على ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاق.
 - ٣- تؤثر استقلالية مجلس الإدارة واستقلالية لجنة المراجعة واجتماع لجنة المراجعة بشكل كبير على ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية.
 - ٤- آليات حوكمة الشركات تؤثر على ممارسات إدارة الأرباح وأن كلا من قانون مراجعة حوكمة الشركات واعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لهما دور معتدل في هذا التأثير.
- كما توصل محمد، سمير إبراهيم (١) الى انه يوجد تأثير إيجابي ومعنوي لتبني معايير التقارير المالية الدولية على دقة تبؤات المحللين الماليين بالأرباح، وذلك من خلال نسبة أخطاء التبؤات بالأرباح

(1) Pawan Kumar Madhogarhia (2005) Do value and growth firms differ in their earnings management practices?, **Doctor Degree**, Faculty of Mississippi State University.

(2) Kadir, Abdulraheem Olayiwola (2020) Corporate Governance, International Financial Reporting Standards Adoption and Earnings Management Among Listed Non-Financial Firms in Nigeria, **op.cit.**,

لعينة الدراسة في فترة ما بعد تبني تطبيق معايير التطبيق المالية الدولية بالمقارنة بنسبة أخطاء التنبؤات بالأرباح لنفس العينة في فترة ما قبل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، كما ان ذلك يعكس هذا التأثير الإيجابي لتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية على جودة التقارير المالية ممثلة في زيادة دقة تنبؤات المحللين الماليين بالأرباح، فضلا عن تأكيد الدور الإيجابي لتبني تطبيق المعايير المالية الدولية في زيادة جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية.

ويساعد تحليل مدى تأثير معايير المحاسبة على انتشار ظاهرة إدارة الربحية على الحد منها ولاسيما وأنها ممارسات لا يمكن اكتشافها من قبل المحللين الماليين والمراجعين نظرا لصعوبة مراقبة أفعال وقرارات الإدارة اليومية، فمن خلال هذا التحليل يمكن توفير معرفه تقود إلى الحد من ظاهرة إدارة الربحية من خلال استقادة الفئات التالية منها:

■ واضعو المعايير المحاسبية: فمن خلال تلك المعرفة يمكنهم إجراء تعديلات على هذه المعايير في محاولة الحد من هذه الظاهرة من خلال وضع أيديهم على مواطن الضعف والقوه في المعايير المحاسبية.

■ المتعاملون في سوق رأس المال: حيث يمكن من خلال تلك المعرفة تحسين قدرتهم على تحليل المعلومات المحاسبية ومن ثم الكشف عن أى سلوك انتهازي للإدارة، وهذا من شأنه الحد من هذا السلوك مما يقود في النهاية إلى التخصيص الكفء للموارد المتاحة.

■ المراجعون: يمكنهم من خلال تلك المعرفة تقييم جودة أرباح العميل، والتعرف على المواطن التي تؤثر سلبا على مصداقية القوائم المالية، ومن ثم التقرير عنها بشكل موثوق فيه.

وفي ظل اتجاه الحكومة المصرية إلى إرساء نظام حوكمة الشركات وتطبيقه في مصر، فان الكشف عن مواطن إدارة الربحية في معايير المراجعة المصرية يعتبر في غاية الأهمية لأجل العمل على الحد منها من خلال النظام الذي يتم وضعه، ولا سيما أن معظم التلاعبات التي تمت في حسابات الشركات الأمريكية ترجع إلى القصور في نظام حوكمة الشركات.

وتساهم العلاقة بين معايير المحاسبة المصرية وإدارة الربحية في دراسة القوائم المالية للشركات والظروف المحيطة بها وذلك لتحديد مدى وجود ممارسات إدارة أرباح، وقد ركز الاهتمام بالعلاقة بين معايير المحاسبة المصرية بإدارة الربحية على الدراسات المحدودة التي تناولت الجوانب التالية: (٢)

■ النواحي الأخلاقية لإدارة الربحية.

(١) محمد، سمير إبراهيم (٢٠٢٠)، أثر تبني معايير التقارير المالية الدولية IFRS على جودة التقارير المالية مقاسة بمستوى التحسن في دقة توقعات المحللين الماليين - دراسة تجريبية، مرجع سبق ذكره، ص ص ٤٢٥-٤٢٥.

(٢) نصر، لمياء سيد (٢٠٢٠)، أساليب المراجع لمواجهة ممارسات الإدارة لإخفاء إدارة الأرباح: مع دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة طنطا.

■ دوافع إدارة الربحية.

■ تأثير إدارة الربحية على أسعار الأسهم.

ويجب على المراجع الخارجي بذل العناية المهنية اللازمة، حيث أن العناية المهنية عبارة عن قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم ولكنها تلغى الاجتهاد كما أنها وصف رفيع المستوى لممارسة المهنة المقبولة قبولاً عاماً، تهدف إلى تقليل الانطلاق في الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعد كإطار عاماً لتقليل الاختلاف في الممارسة في الظروف المتشابهة، ولتقييم كفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية وبالتالي يجب توثيق قواعد مهنية للمراجعة يتم التعارف عليها بين المراجعين لتنظيم أدائهم المهني، والتزام المراجع الخارجي بمسؤوليات وأخلاقيات مهنة محددة، وبناء على مفهوم العناية اللازمة يعتبر المراجع الخارجي شخص مهني يقدم خدماته بأجر ومن ثم عليه أن يؤدي عمله بعناية كافية وينفذ واجباته بمهارة وكفاءة وحذر، وعليه أن يخطط لعمله ويشرف على مساعديه ويقوم بتصميم عملية المراجعة وإجرائاتها. (١)

ويمكن عرض أهم الإصدارات المتعلقة بعملية الاتصال بين المراجع الخارجي وأطراف الحوكمة لتقليل ممارسات إدارة الأرباح:

- صدر تشريع ساربينز أوكسلي عام ٢٠٠٢ الذي عظم وأكد عل دور المراجع الخارجي في تأكيد جودة نتائج التقارير المالية وتخفيض ممارسات إدارة الأرباح، وهذا ما أدى إلى وجود مسؤولية متزايدة لتحسين وتعظيم الاتصال بين المراجع الخارجي وبين المراجعين الداخليين، فمثلاً نجد القسم ٢٠٢ من تشريع SOX تطلب أن يبدأ المراجع الخارجي بتحسين كل الخدمات التي سوف يقدمها، بينما تطلب في القسم ٢٠٤ من المراجع الخارجي أن يقوم بالاتصال بلجنة المراجعة بصورة دورية. (٢)

كما أن صدور تشريع ساربينز أوكسلي كان له تأثير كبير في تخفيض عمليات إدارة الأرباح بالمقارنة بالفترة السابقة لصدور هذا التشريع، حيث أن صدور تشريع ساربينز أوكسلي كان له تأثير كبير في تخفيض عمليات إدارة الأرباح بالمقارنة بالفترة السابقة لصدور هذا التشريع، كما أن الوضع الرقابي بعد صدور تشريع SOX الذي وضع قواعد تهدف إلى تقوية حوكمة الشركات وتحسين جودة التقارير المالية وتقوية استقلالية لجان المراجعة وإلا يكون من أعضاء الإدارة، كما أن القسم ٣٠٢ يمنح لجنة المراجعة مسؤولية تعيين ومتابعة عمل المراجعين الخارجيين، كما أكدت الدراسة على أهمية هذا التشريع وتأثيره الإيجابي.

(1) Dada, Michael Olusegun (2018) Mandatory Auditor Rotation, Auditor Independence, Audit Fees and Audit Quality: A Survey of Selected Audit Firms in Lagos State, **Master Degree**, Kwara State University.

(2) John E.McEnroe (2007), Perceptions of the Effect of Sarbanes-Oxley on Earnings Management Practices, **Research in Accounting Regulation**, Volume 19, Pages 137-157.

ولقد ترتب علي صدور هذا التشريع الحد من ممارسات إدارة الأرباح علي أساس المستحقات وجدير بالذكر أن هذه الممارسات قد زادت بانتظام منذ عام ١٩٨٧ وحتى صدور تشريع SOX في عام ٢٠٠٢ ثم تبع ذلك انخفاض بعد صدور هذا التشريع وعلي العكس فان ممارسات إدارة الأرباح علي أساس حقيقي كانت في انخفاض قبل صدور تشريع SOX ثم ازدادت بصورة جوهرية بعد صدور هذا التشريع.

■ صدر معيار المراجعة رقم ٢٣٠ توثيق أعمال المراجعة، بموجب هذا المعيار فإنه يجب علي المراجع الخارجي أن يقوم بتوثيق إجراءات المراجعة التي استخدمها لتدعيم الفهم والاختبارات وتقييم المخاطر، ويتم تجميع هذه الأدلة في ملفات خاصة تسمى بأوراق العمل Working Papers وقد جاء بالأمثلة التوضيحية المرفقة بنفسيات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين SAS41, AICPA, أن أحد اشتراطات توثيق المراجعة في بيان القسم ٣٨٠ بعنوان الاتصالات بلجنة المراجعة AUsec.380, Communication with Audit Committees, أن يتم توثيق أي اتصالات شفوية مع المراجع الخارجي بخصوص نطاق ونتائج المراجعة.^(١)

■ أصدر مجلس معايير المراجعة ASB معيار المراجعة رقم ٨٢ (SAS NO.82) في عام ١٩٩٧ بعنوان: "الاعتبارات الواجب مراعاتها فيما يتعلق بالغش عند مراجعة القوائم المالية" كتوجيه إجرائي موسع للتعامل حول الغش، وقد تضمن المعيار نقاط كثيرة فيما يتعلق بعملية الاتصال بين المراجع الخارجي وبين الإدارة ولجنة المراجعة حيث جاء به أنه ينبغي علي المراجع أن يتوصل إلي تفاهم مع لجنة المراجعة بخصوص الطبيعة والمدى المتوقع للاتصالات بخصوص الاختلاسات المرتكبة من قبل موظفين عند مستوي ادني من الإدارة العليا، وعندما يتعرف المراجع الخارجي علي عوامل مخاطرة لها تأثيرات متواصلة علي الرقابة، فإنه يجب أن يدرس ما إذا كانت عوامل لمخاطرة هذه تمثل ظرفاً ينبغي إبلاغ الإدارة العليا ولجنة المراجعة بها.

ثم أصدر المجلس ASB معيار المراجعة رقم ٩٩ (SAS NO.99) في عام ٢٠٠٢ بعنوان "اكتشاف الغش عن مراجعة القوائم المالية" الذي ألغي المعيار ٨٢ السابق الإشارة إليه، لمنح المعيار الجديد المراجع الخارجي مجالاً شديداً الاتساع من الإجراءات لرصد واكتشاف الغش، ويهدف هذا المعيار إلي جعل دراسة المراجع الخارجي للغش ممتزجاً بشكل متصل بعملية المراجعة باستمرار حتى اكتمال عملية المراجعة، أيضاً يشترط هذا المعيار أن تؤدي مراجعة رجعية لتقديرات العام السابق المحاسبية بغرض التعرف علي التحيز في افتراضات الإدارة التي تقوم علي التقديرات وذلك انطلاقاً من أن التقديرات المحاسبية معرضة للتلاعب بصفة خاصة لأنها تعتمد بشدة علي الحكم الشخصي ووجود الافتراضات الأساسية التي تقوم عليها.

(1) Joshua Ronen, Varda Yaari, (2011), Earnings management: Emerging insights in theory, practice, and research, **The International Journal of Accounting**, Volume 46, Issue 2, June, Pages 236-237

٣- اطار مقترح لاثـر الدوران الالزامي على ممارسات إدارة الأرباح:

لقد اتضح للباحثة من خلال الدراسة في الفصول السابقة وتحليل أثر الدوران الإلزامي على ممارسات إدارة الأرباح من خلال الدراسة في هذا الفصل ان هناك ارتباطاً قد يتواجد بين الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي وجودة المراجعة الخارجية من ناحية واستقلالية المراجع الخارجي من ناحية أخرى وما يتبع ذلك من التأثير على قدرته على الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح التي تقوم بها إدارة الشركات والحد منها. وفي ضوء ما تقدم تقوم الباحثة بعرض عناصر الاطار المقترح لاثـر الدوران الالزامي على ممارسات إدارة الأرباح على النحو التالي :

- ١- تحديد حد اقصى لفترة تعاقد المراجع الخارجي مع منشأة المراجعة وهي ثلاث سنوات.
- ٢- تحديد حد ادنى للفترة البيئية لاعادة التعاقد بين المراجع الخارجي ومنشأة المراجعة وهي ثلاث سنوات.
- ٣- وضع المزيد من معايير المراجعة الخارجية لضمان زيادة استقلالية وموضوعية المراجع الخارجي
- ٤- وضع المزيد من معايير المحاسبة التي تتضمن الاساليب المحاسبية اللازمة للكشف عن ممارسات ادارة الارباح.
- ٥- عقد دورات تدريبية المراجعين الخارجيين تتضمن تعريفهم بمواطن وانشطة ادارة الارباح، وطريقة الكشف على الاساليب المختلفة التي تلجأ اليها الادارة لادارة الارباح، وكيفية الحد منها.
- ٦- اعادة صياغة معايير المراجعة الخارجية التي تتضمن التدابير المختلفة للكشف عن ممارسات ادارة الارباح من قبل المراجع الخارجي.
- ٧- اصدار كتيب يتضمن الاجراءات التفصيلية للكشف عن ممارسات ادارة الارباح.
- ٨- عقد دورات تدريبية للمحاسبين بالشركات المصرية تتضمن تعريف المحاسبين بمواطن وانشطة ممارسات ادارة الارباح وكيفية الحد منها.
- ٩- اعادة النظر في القوانين المرتبطة بالمحاسبة والمراجعة بما يضمن اعادة النظر في التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي، وكذلك العقوبات المفروضة على المحاسبين والمراجعين فيما يتعلق بالممارسات المتعمدة لادارة الارباح، وعدم بذل العناية الواجبة من قبل المراجع الخارجي للكشف عنها.

القسم الرابع: دراسة ميدانية لاثـر الدوران الالزامي على ممارسات ادارة الارباح:

١- أهداف الدراسة الميدانية:

تسعى الدراسة الميدانية إلى الإجابة على تساؤلات المشكلة البحثية والتي تمت صياغتها في التساؤل الرئيس التالي: ما هو أثر تطبيق كل من الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية؟. وذلك من خلال الاجابة على التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو أثر تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية؟

- ما هو أثر تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية؟

- ما هو أثر تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية؟

٢- فروض الدراسة الميدانية:

تقوم الدراسة على اختبار فرضية رئيسية تتمثل في انه من المتوقع وجود تأثير معنوي ايجابي للعلاقة بين كل من الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي وممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية، وفي إطار الفرض السابق، تم صياغة الفروض الفرعية التالية:

■ الفرض الأول: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي وضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

■ الفرض الثاني: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي وضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

■ الفرض الثالث: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي وضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

٣- مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:

يتكون مجتمع الدراسة الحالية من المحاسبين بالشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية، و المستثمرين في الاسهم بالشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية، بالإضافة إلى مراجعي حسابات الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية، وقد تم جمع بيانات الدراسة اللازمة لاختبار الفروض من خلال المصادر التالية:

- بيانات التقارير المالية التي تصدرها الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.
- استمارة استبيان لفئات عينة الدراسة وهي:
- الفئة الأولى (٩٦) مفردة من المحاسبين بالشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.
- الفئة الثانية (٩٦) مفردة من المستثمرين في الاسهم بالشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.
- الفئة الثالثة (١٩٢) مفردة من مراجعي حسابات الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

٤- تحليل الاتجاهات والآراء:

١/٤ تحليل آراء واتجاهات محاسبي الشركات المساهمة

يتضمن الجدول رقم (١) التالي آراء واتجاهات محاسبي الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة.

جدول (١)

آراء واتجاهات محاسبي الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة

البيان	التكرارات	النسبة المئوية
موافق تمامًا	23	23.96%
موافق	39	40.63%
محايد	14	14.58%
غير موافق	12	12.50%
غير موافق على الإطلاق	8	8.33%
الإجمالي	96	100%

وتوضح البيانات السابقة آراء واتجاهات عينة محاسبي الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية مدى انعكاس تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على

ضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية، حيث تأتي في المرتبة الأولى الموافقين وقد بلغت نسبتها ٤٠.٦٣ % من إجمالي عدد العينة بعدد ٣٩، في حين جاء الموافقين تماما في المرتبة الثانية وبلغت نسبتها ٢٣.٩٦ % من إجمالي عدد العينة بعدد ٢٣، وفي المرتبة الثالثة جاء المحايدين في المرتبة الثالثة وبلغت نسبتها ١٤.٥٨ % من إجمالي عدد العينة بعدد ١٢.

يتضمن الجدول رقم (٢) التالي آراء واتجاهات محاسبي الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة.

جدول (٢)

آراء واتجاهات محاسبي الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة

البيان	التكرارات	النسبة المئوية
موافق تمامًا	25	26.04%
موافق	46	47.92%
محايد	13	13.54%
غير موافق	9	9.38%
غير موافق على الإطلاق	3	3.13%
الإجمالي	96	100%

توضح البيانات السابقة آراء واتجاهات عينة محاسبي الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية نحو مدى انعكاس تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية حيث تأتي في المرتبة الأولى الموافقين وقد بلغت نسبتها ٤٧.٩٢% من إجمالي عدد العينة بعدد ٤٦، في حين جاء الموافقين تمامًا في المرتبة الثانية وبلغت نسبتها ٢٦.٠٤% من إجمالي عدد العينة بعدد ٢٥، وفي المرتبة الثالثة جاء المحايدين في المرتبة الثالثة وبلغت نسبتها ١٣.٥٤% من إجمالي عدد العينة بعدد ١٣.

يتضمن الجدول رقم (٣) التالي آراء واتجاهات محاسبي الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة.

جدول (٣)

آراء واتجاهات محاسبي الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة

البيان	التكرارات	النسبة المئوية
موافق تمامًا	28	29.17%
موافق	44	45.83%
محايد	12	12.50%
غير موافق	7	7.29%
غير موافق على الإطلاق	5	5.21%
الإجمالي	96	100%

كما توضح البيانات السابقة آراء و اتجاهات عينة محاسبي الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية نحو مدى انعكاس تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية، حيث تأتي في المرتبة الأولى الموافقين وقد بلغت نسبتها ٤٥.٨٣% من إجمالي عدد العينة بعدد ٤٤، في حين جاء الموافقين تماما في المرتبة الثانية و بلغت نسبتها ٢٩.١٧% من إجمالي عدد العينة بعدد ٢٨، وفي المرتبة الثالثة جاء المحايدون في المرتبة الثالثة وبلغت نسبتها ١٢.٥٠% من إجمالي عدد العينة بعدد ١٢.

٢/٤ تحليل آراء واتجاهات المستثمرين في أسهم الشركات المساهمة:

يتضمن الجدول رقم (٤) التالي آراء واتجاهات المستثمرين في أسهم الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة.

جدول (٤)

آراء واتجاهات المستثمرين في أسهم الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة

البيان	التكرارات	النسبة المئوية
موافق تماما	31	32.29%
موافق	39	40.63%
محايد	12	12.50%
غير موافق	8	8.33%
غير موافق على الإطلاق	6	6.25%
الإجمالي	96	100%

وتوضح البيانات السابقة آراء واتجاهات عينة المستثمرين في أسهم الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية مدى انعكاس تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية، حيث تأتي في المرتبة الأولى الموافقين وقد بلغت نسبتها ٤٥.٦٣% من إجمالي عدد العينة بعدد ٣٩، في حين جاء الموافقين تماما في المرتبة الثانية و بلغت نسبتها ٣٢.٢٩% من إجمالي عدد العينة بعدد ٣١، وفي المرتبة الثالثة جاء المحايدون في المرتبة الثالثة وبلغت نسبتها ١٢.٥٠% من إجمالي عدد العينة بعدد ١٢.

يتضمن الجدول رقم (٥) التالي آراء واتجاهات المستثمرين في أسهم الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة.

جدول (٥)

آراء واتجاهات المستثمرين في أسهم الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة

البيان	التكرارات	النسبة المئوية
موافق تمامًا	27	28.13%
موافق	54	56.25%
محايد	8	8.33%
غير موافق	4	4.17%
غير موافق على الإطلاق	3	3.13%
الإجمالي	96	100%

توضح البيانات السابقة آراء واتجاهات عينة المستثمرين في أسهم الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية نحو مدى انعكاس تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية حيث تأتي في المرتبة الأولى الموافقين وقد بلغت نسبتها ٥٦.٢٥% من إجمالي عدد العينة بعدد ٥٤، في حين جاء الموافقين تمامًا في المرتبة الثانية وبلغت نسبتها ٢٨.١٣% من إجمالي عدد العينة بعدد ٢٧، وفي المرتبة الثالثة جاء المحايدين في المرتبة الثالثة وبلغت نسبتها ٨.٣٣% من إجمالي عدد العينة بعدد ٨.

يتضمن الجدول رقم (٦) التالي آراء واتجاهات المستثمرين في أسهم الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة.

جدول (٦)

آراء واتجاهات المستثمرين في أسهم الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة

النسبة المئوية	التكرارات	البيان
28.13%	27	موافق تمامًا
37.50%	36	موافق
21.88%	21	محايد
6.25%	6	غير موافق
6.25%	6	غير موافق على الإطلاق
100%	96	الإجمالي

كما توضح البيانات السابقة آراء و اتجاهات عينة المستثمرين في أسهم الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية نحو مدى انعكاس تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية، حيث تأتي في المرتبة الأولى الموافقين وقد بلغت نسبتها ٣٧.٥٠% من إجمالي عدد العينة بعدد ٣٦، في حين جاء الموافقين تماما في المرتبة الثانية و بلغت نسبتها ٢٨.١٣% من إجمالي عدد العينة بعدد ٢٧، وفي المرتبة الثالثة جاء المحايدون في المرتبة الثالثة وبلغت نسبتها ٢١.٨٨% من إجمالي عدد العينة بعدد ٢١.

٣/٤ تحليل آراء واتجاهات مراجعي حسابات الشركات المساهمة:

يتضمن الجدول رقم (٧) التالي آراء واتجاهات مراجعي حسابات الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة.

جدول (٧)

آراء واتجاهات مراجعي حسابات الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة

النسبة المئوية	التكرارات	البيان
29.69%	57	موافق تمامًا
39.58%	76	موافق
13.54%	26	محايد
9.38%	18	غير موافق
7.81%	15	غير موافق على الإطلاق
100%	192	الإجمالي

وتوضح البيانات السابقة آراء واتجاهات عينة مراجعي حسابات الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية مدى انعكاس تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية، حيث تأتي في المرتبة الأولى الموافقين وقد بلغت نسبتها ٣٩.٥٨% من إجمالي عدد العينة بعدد ٧٦، في حين جاء الموافقين تماما في المرتبة الثانية وبلغت نسبتها ٢٩.٦٩% من إجمالي عدد العينة بعدد ٥٧، وفي المرتبة الثالثة جاء المحايدين في المرتبة الثالثة وبلغت نسبتها ١٣.٥٤% من إجمالي عدد العينة بعدد ٢٦.

يتضمن الجدول رقم (٨) التالي آراء واتجاهات مراجعي حسابات الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة.

جدول (٨)

آراء واتجاهات مراجعي حسابات الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة

النسبة المئوية	التكرارات	البيان
18.75%	18	موافق تماما
58.33%	56	موافق
12.50%	12	محاييد
7.29%	7	غير موافق
3.13%	3	غير موافق على الإطلاق
100%	96	الإجمالي

توضح البيانات السابقة آراء واتجاهات عينة مراجعي حسابات الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية نحو مدى انعكاس تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية حيث تأتي في المرتبة الأولى الموافقين وقد بلغت نسبتها ٥٨.٣٣% من إجمالي عدد العينة بعدد ٥٦، في حين جاء الموافقين تماما في المرتبة الثانية وبلغت نسبتها ١٨.٧٥% من إجمالي عدد العينة بعدد ١٨، وفي المرتبة الثالثة جاء المحايدين في المرتبة الثالثة وبلغت نسبتها ١٢.٥٠% من إجمالي عدد العينة بعدد ١٢.

يتضمن الجدول رقم (٩) التالي آراء واتجاهات مراجعي حسابات الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة

جدول (٩)

آراء واتجاهات مراجعي حسابات الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة

النسبة المئوية	التكرارات	البيان
29.17%	56	موافق تمامًا
37.50%	72	موافق
18.75%	36	محايد
8.33%	16	غير موافق
6.25%	12	غير موافق على الإطلاق
100%	192	الإجمالي

كما توضح البيانات السابقة آراء واتجاهات عينة مراجعي حسابات الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية نحو مدى انعكاس تطبيق الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية، حيث تأتي في المرتبة الأولى الموافقين وقد بلغت نسبتها ٣٧.٥٠% من إجمالي عدد العينة بعدد ٧٢، في حين جاء الموافقين تمامًا في المرتبة الثانية وبلغت نسبتها ٢٩.١٧% من إجمالي عدد العينة بعدد ٥٦، وفي المرتبة الثالثة جاء المحايدين في المرتبة الثالثة وبلغت نسبتها ١٨.٧٥% من إجمالي عدد العينة بعدد ٣٦.

٥- اختبار الفروض:

١/٥ اختبار الفرض الأول:

■ الفرض العدم H_0

لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي وضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

■ الفرض البديل H_1

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي وضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

ويوضح الجدول رقم (١٠) التالي نتائج اختبار كروسكال واليس للفرض الأول.

جدول (١٠)

نتائج اختبار كروسكال واليس للفرض الأول

الاحتمال (Sig)	إحصائي الاختبار	متوسط الرتب				
		متوفرة تماما	غير متوفرة لحد ما	محايد	متوفرة لحد ما	متوفرة تماما
.002	16.59	220.11	184.60	170.55	160.63	119.75

يتضح من نتائج التحليل الإحصائي لاختبار Kruskal Wallis Test للفرض الأول أن قيمة P.value تساوي 0.002 (أي 2%) وهي أقل من مستوى المعنوية 5% وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل القائل بأنه توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي وضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

٢/٧ اختبار الفرض الثاني:

■ الفرض العدم H0

لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي وضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

■ الفرض البديل H1

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي وضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

ويوضح الجدول رقم (١١) التالي نتائج اختبار كروسكال واليس للفرض الثاني.

جدول (١١)

نتائج اختبار كروسكال واليس للفرض الثاني

الاحتمال (Sig)	إحصائي الاختبار	متوسط الرتب				
		موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
.034	42.32	239.18	208.37	166.01	198.17	87.75

ويتضح من نتائج التحليل الإحصائي لاختبار Kruskal Wallis Test للفرض الثاني أن قيمة P.value تساوي 0.034 (أي 3.4%) وهي أقل من مستوى المعنوية 5% وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل القائل بأنه توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي وضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

٣/٧ اختبار الفرض الثالث:

■ الفرض العدم H0

لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي وضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

■ الفرض البديل H1

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي وضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

ويوضح الجدول رقم (١٢) التالي نتائج اختبار كروسكال واليس للفرض الثالث

جدول (١٢)

نتائج اختبار كروسكال واليس للفرض الثالث

الاحتمال (Sig)	إحصائي الاختبار	متوسط الرتب				
		موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
.023	36.26	195.3	176.24	153.2	165.6	92.36

يتضح من نتائج التحليل الإحصائي لاختبار Kruskal Wallis Test للفرض الثالث أن قيمة P.value تساوي 0.023 (أي 2.3%) وهي أقل من مستوى المعنوية 5% وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل القائل بأنه توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي وضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية

- نتائج الدراسة التطبيقية:

١- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي وضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

٢- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي وضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

٣- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي وضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

- التوصيات:

في ضوء نتائج البحث توصي الباحثة بما يلي:

- ١- اعادة النظر في لائحة حوكمة الشركات من خلال الدليل المصري لحوكمة الشركات الصادر عن مركز المديرين المصري.
 - ٢- اعادة النظر في فترة الدوران الالزامي للمراجع الخارجي.
 - ٣- اعادة النظر في الفترة البنينة المطلوبة لاعادة تعيين المراجع الخارجي كمراقب حسابات للشركة..
 - ٤- ضرورة تأهيل المحاسبين لاستيعاب الكشف عن ممارسات ادارة الارباح بالشركات المساهمة
 - ٥- ضرورة تأهيل المراجعين للتعرف على الطرق المختلفة لادارة الارباح بالشركات المساهمة.
 - ٦- ضرورة تأهيل المراجعين لاستيعاب الكشف عن ممارسات ادارة الارباح بالشركات المساهمة
 - ٧- اعادة النظر في المعايير المصرية للمراجعة لتتوافق مع الدوران الالزامي للمراجع الخارجي، والاجراءات العملية للكشف عن ممارسات ادارة الارباح.
 - ٨- اعادة النظر في المعايير المصرية للمراجعة لاعادة التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي لتتوافق الاجراءات العملية للكشف عن ممارسات ادارة الارباح.
 - ٩- تشكيل لجنة من خبراء المحاسبة والمراجعة في مصر تتولى تقييم وتطوير معيار الاستقلال في ضوء المتغيرات البنينة الحديثة.
 - ١٠- اعادة تقييم وتطوير معايير المحاسبة المصرية للحد من مجالات استخدام ممارسات ادارة الارباح.
 - ١١- اعادة تقييم وتطوير الحد الاقصى لفترة تعاقد المراجع الخارجي مع منشأة عميل المراجعة.
 - ١٢- اعادة تقييم وتطوير الحد الادنى للفترة البنينة لاعادة المنشأة محل المراجعة مع المراجع الخارجي
- التوجهات البحثية المستقبلية:

بناء على نتائج الدراسة يقدم الباحث مجموعة الأفكار التالية كتوجهات لأبحاث مستقبلية:

- ١- توصي الباحثة الدارسين في مجال المحاسبة المالية باجراء دراسات تتضمن قياس أثر الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية وذلك من خلال استخدام معلومات القوائم والتقارير المالية ونماذج الانحدار البسيط والمتعدد وغيرها من الاساليب الاحصائية المناسبة.
- ٢- توصي الباحثة الدارسين في مجال المراجعة باجراء دراسات تتضمن تقييم فترة الدوران الالزامي للمراجع الخارجي، و الفترة البنينة المطلوبة لاعادة تعيين المراجع الخارجي كمراقب حسابات للشركة
- ٣- توصي الباحثة الدارسين في مجال المحاسبة المالية والمراجعة باجراء دراسات تتناول مدى كفاية معايير المحاسبة ومعايير المراجعة للكشف عن ممارسات ادارة الارباح بالشركات المساهمة المصرية
- ٤- توصي الباحثة الدارسين في مجال المحاسبة المالية والمراجعة باجراء دراسات تتناول مستجدات اساليب ممارسات ادارة الارباح بالشركات المساهمة المصرية، وكيفية الحد منها.

قائمة المراجع:

أولاً: قائمة المراجع باللغة العربية:

أ. الكتب:

- التهامي، عبد المنعم (٢٠١٠)، "دراسات في الأسواق المالية والبورصات"، مركز الكتاب الجامعي جامعة حلوان القاهرة، ص ٥٨.
- المليجي هشام حسن (٢٠١٨)، "المحاسبة الدولية وفقا لمعايير التقرير المالي الدولية (IFRS)- المدخل والرؤية المستقبلية"، الطبعة السادسة، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي، جامعة حلوان.
- حمد سمير الصبان، د. عبد الوهاب نصر علي (٢٠٠٢)، "المراجعة الخارجية"، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص ص ١٥٦-١٥٧.
- نور، احمد محمد (٢٠٠٩)، "مبادئ المحاسبة المالية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص ٢٢.
- ب. الرسائل العلمية:
- أبو المعاطي، أحمد عيد (٢٠٢١)، إطار مقترح لقياس أثر تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على دقة تبيؤات المحللين الماليين باستخدام الدور الوسيط لجودة الإفصاح: دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- أبو رياش، أحلام أحمد، (٢٠١٣)، أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية (غزة).
- إيمان ممدوح عبد العظيم، (٢٠١٧)، "نور المراجعة الداخلية في تطوير كفاءة وفعالية بيئة الرقابة في ضوء متطلبات الحوكمة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- جازيه، محمد مجدي (٢٠٠٥)، "الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة المصرية وأثره على أسعار الأسهم"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة طنطا، ص 21.
- جاسم، فائز عبد الحسن (٢٠١٢)، نموذج مقترح لدور المراجع الخارجي في الكشف والتقرير عن ممارسات إدارة الأرباح باستخدام الشبكات العصبية الاصطناعية وانعكاسه علي قرارات المستفيدين: دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة بنها.
- جلال كاطع صالح، (٢٠١٧)، إستراتيجيات مكافحة الفساد الإداري: دراسة ميدانية على بعض الوزارات العراقية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.
- حرية شعبان الشريف، (٢٠٠٦)، مخاطر نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية دراسة تطبيقية علي المصارف العامة في قطاع غزة، رسالة ماجستير منشورة، الجامعة الإسلامية.
- خالد، سحر (٢٠١٥)، "نور التقارير المالية الفترية في الحد من عدم تماثل المعلومات في ضوء المعايير المحاسبية دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها، ص ص ٦-٥.
- الرشدي، حمدان بويتل (٢٠٢١)، إطار مقترح لأثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على جودة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية بالتطبيق على البنوك الكويتية، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة بنها.

- الرطام، عامر (٢٠١١)، قياس تأثير التطور في معايير المحاسبة والمراجعة على مصداقية تقارير مراقبي الحسابات بدولة الكويت، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- زكى، مايكل سعد (٢٠١٧)، أثر التحفظ المحاسبي على ممارسات إدارة الأرباح في ضوء معايير التقارير المالية الدولية (IFRS): دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة السويس.
- سعد حمد أبو كميل، (٢٠١١)، تطوير أدوات الرقابة الداخلية لهدف حماية البيانات المعدة إلكترونياً، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- السيد، لؤي (٢٠٠٥)، دور معايير المراجعة في تشجيع الاستثمار في سوق الأوراق المالية (دراسة نظرية وتطبيقية)، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة جامعة عين شمس.
- سيف حسين فوزي، (٢٠٠٦)، التخطيط لعملية الرقابة وأثره على جودة أداء مراقب الحسابات دراسة تطبيقية في ديوان الرقابة المالية، رسالة ماجستير، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، العراق.
- الشامي، حاتم (٢٠٠٦)، أثر لجان المراجعة على جودة المعلومات بالتقارير المالية من وجهة نظر مستخدمي المعلومات بهدف تعظيم منفعة استخدام المعلومات، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- الشطناوي، حسن محمود (٢٠١٢)، أثر التغير في معايير التقارير المالية الدولية على جودة الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية، رسالة دكتوراه، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية.
- شهيرة فاروق (٢٠٠٩) دور لجان المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية وتفعيل حماية المستثمر دراسة مقارنة بين الهيئة العامة لسوق المال المصرية وهيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية، رسالة ماجستير، كلية التجارة جامعة عين شمس
- عبد السلام، مساعد احمد (٢٠١٨)، أثر تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية على زيادة جودة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية بالتطبيق على الشركات العامة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيل.
- العبيدان، سليمان عادل، (٢٠١٦)، مدى أهمية التغيرات الإلزامي للمراجع الخارجي لتحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله: دراسة ميدانية بالكويت، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة بنها.
- العتيبي، سعود عبد الرحمن (٢٠٠٧)، مدخل محاسبي مقترح لقياس أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية علي جودة المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال الكويتية: دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة بنها.
- عثمان، مصطفى (٢٠١٤)، "إطار مقترح لدور مراجع الحسابات في الحد من الممارسات المحاسبية الابتكارية في المعلومات المنشورة عبر الانترنت" رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة بنها، ص ٤٣.
- عيادي عبد القادر، (٢٠٠٨)، "دور وأهمية نظام المعلومات المحاسبي في اتخاذ قرارات التمويل"، رسالة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الشلف، الجزائر.

- فوزية هلالى، خديجة عمران، (٢٠٠٨)، "جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي"، رسالة ماجستير، تخصص العلوم الاقتصادية، جامعة مولاي طاهر، الجزائر.

- قرطام، أحمد (٢٠١١)، المسؤولية المهنية للمراجع الخارجي عن الأخطاء والغش في ظل معايير المراجعة الأمريكية والدولية: دراسة تجريبية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة جامعة عين شمس.

- لبيب، أيمن (٢٠١٢)، إطار مقترح لتحسين فعالية لجان المراجعة للحد من إدارة الأرباح في التقارير المالية، رسالة دكتوراة في المحاسبة، كلية التجارة جامعة عين شمس.

- مطر، سعود (٢٠٠٧)، مدى مسؤولية المراجع الخارجي عن إخفاء الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة والتصرفات غير القانونية وعدم التقرير عنها (دراسة مقارنة لأحدث المعايير الدولية والمعايير الأمريكية)، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة جامعة عين شمس.

- منصور، نسرین محمد، (٢٠١٣)، مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية (دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة)، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة.

- نصر، لمياء سيد (٢٠٢٠)، أساليب المراجع لمواجهة ممارسات الإدارة لإخفاء إدارة الأرباح: مع دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة طنطا.

- هيا يعقوب فهد العبيد، (٢٠١٢)، مدى قدرة نظام المعلومات المحاسبي في الشركات الكويتية على التعامل مع عمليات التجارة الالكترونية، رسالة ماجستير، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط.

ج. الدوريات:

- أبو العنين، رباب السيد (٢٠٢١)، الآثار المتوقعة لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) علي مستوى التحفظ المحاسبي في بيئة الأعمال المصرية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، ع. ١١، ص ص ٨١٩-٨٥٤.

- أحمد، محمد المهدي (٢٠١٩)، الآثار المحتملة من تطبيق معيار التقارير المالية الدولي (IFRS 9) على أنظمة المعلومات المصرفية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية العلوم الإدارية، جامعة أم درمان الإسلامية، ع. ٢، ص ص ٣٦٣-٤٠٢.

- البحراوي، إيمان محمد (٢٠٢١)، تحليل العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة وممارسات إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية: دراسة تطبيقية على سوق الأوراق المالية المصري، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ع. ١٠، ص ص ١٨٣-٢٠٧.

- التميمي، هاشم حسن (٢٠١٨)، أثر عدم تبني الدوران الإلزامي للمدقق الخارجي في جودة المراجعة واكتشاف الأخطاء-دراسة ميدانية في شركات ومكاتب المراجعة العراقية، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، كلية دجلة الجامعة الأهلية، ع. ٤٣، ص ص ٨٠-٥٠.
- جربوع، يوسف محمود، (٢٠٠٨)، مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة-فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية، ع. ١، ص ص ٧٥٧-٧٩٤.
- حمام، محمود وآخرون (٢٠١٥)، "أثر قائمة التدفقات النقدية على اتخاذ القرارات المالية - دراسة حالة البنوك التجارية بولاية جيجل"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد الرابع، ديسمبر، ص ص ٦٥-٨٣.
- درويش، حنان (٢٠١٦)، "اتجاهات المحاسبين والمراجعين نحو المعيار المصري للإفصاح المحاسبي للمشروعات الصغيرة و المتوسطة مع مقارنته بالمعيار الدولي" مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، الجزء الأول، السنة العشرون، إبريل، ص ١٤.
- الدلاهمة، سليمان مصطفى (٢٠١٥)، دور المفاهيم الأخلاقية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تحليلية، مجلة المحاسبة والمراجعة والحكمة، ع. ١، كلية التجارة، جامعة جامعة جرش.
- دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠١، ص ٢٣٤.
- دليل قواعد حوكمة الشركات في مصر، أكتوبر ٢٠٠٥، ص ٣-٥.
- صبري ماهر، مشتهى (٢٠١٤)، تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة المراجعة الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، ع. ٢، ص ص ٢٣١-٢٦١.
- صبري ماهر، مشتهى (٢٠١٤)، تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة المراجعة الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، ع. ٢، ص ص ٢٣١-٢٦١.
- العبادي، مصطفى راشد (٢٠١٠)، حدود مسئولية مراجع الحسابات عن تحريفات القوائم المالية الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح وكيفية استجابته لهذه الممارسات ٢/٢، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، ع. ٥١، ص ص ٨-١٣.
- عطية، فائق سيد (٢٠١٨)، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ع. ٢.
- عماد علي السويح (٢٠١٥)، "مؤسسة المعايير الدولية العداد التقارير المالية تقييم التجربة بعد أربعة عقود"، مجلة كلية الاقتصاد للبحوث العلمية، جامعة الزاوية، المجلد الأول، العدد الثاني، أكتوبر.

- غنيم، محمود رجب، (٢٠١٣)، أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على قدرته في اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية : دراسة ميدانية في البيئة السعودية، مجلة العلوم الإنسانية والإدارية، مركز النشر والترجمة، جامعة المجمعة، ع ٤، ديسمبر، ص ص ١٦٣-٢٤٢.
- الفطيمي، محمد مفتاح وأبو شيبه، إبراهيم على، (٢٠١٧)، مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية: دراسة ميدانية على المصارف التجارية في بلدية مصراتة، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، كلية الاقتصاد و العلوم السياسية، جامعة مصراتة، ع. ٥.
- كساب، ياسر السيد، (٢٠٠٧)، أثر تغيير المراجع الخارجي على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السعودية، مجلة البحوث المحاسبية، ع. ٢، ديسمبر، كلية التجارة، جامعة طنطا.
- 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، ع. ٢، ص ص ٢٤٥-٢٩٤.
- محمد، حنان محمد (٢٠٢٠)، تقييم سياسات إدارة أرباح الأنشطة الحقيقية وتأثيرها على معدل التغير في أسعار الأسهم وعوائد الأسهم عند زيادة رأس المال، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، ع. ١، ص ص ٤١-٦٣.
- محمد، سمير إبراهيم (٢٠٢٠)، أثر تبني معايير التقارير المالية الدولية IFRS على جودة التقارير المالية مقاسة بمستوى التحسن في دقة توقعات المحللين الماليين - دراسة تجريبية، مجلة الفكر المحاسبي، ع. ٢، ص ص ٤٢٥-٤٢٥.
- مختار، إكرامي سعيد (٢٠١٦)، اختبار العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وخصائص مجلس الإدارة والسيطرة العائلية والأزمة المالية العالمية ٢٠٠٨-٢٠٠٩: دراسة تطبيقية على القطاع المصرفي اللبناني، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، ع. ١، ص ص ٢٥٦-٣١٠.
- المليجي، هشام حسن، (٢٠٠٨)، نموذج محاسبي مقترح للتنبؤ بإدارة الأرباح في الشركات المساهمة المصرية - دراسة تطبيقية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة جامعة بني سويف، العدد الأول.
- منصور، اشرف محمد ابراهيم (٢٠١٧)، رؤية تحليلية انتقادية لتتوير المراجعة الخارجية في بيئة الاعمال المصرية - دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الاول، ابريل ٢٠١٧.

- الهواري، محمد عبد العزيز، (٢٠٢٠)، أثر الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على تحقيق جودة الإفصاح بالقوائم المالية وتدنية تكلفة الاقتراض: دراسة تطبيقية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، ع ١٠، ص ص ٧٠١-٧٤١.
 - الوكيل، حسام السعيد (٢٠١٠)، دور المراجعة الداخلية في تقييم وتحسين إطار الحوكمة داخل المنشأة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد الرابع، الجزء الثاني.
- ثانياً: قائمة المراجع باللغة الانجليزية:

a. Books:

- Elliott, Barry & others (2011), "Financial Accounting and Reporting" Fourteenth Edition, Pearson Education Limited, P.156.
- Fridson, Martin and others (2012) "Financial Statement Analysis A Practitioner's Guide" Third Edition, John Wiley & Sons, Inc. P.4.
- Homsett, M (2016), "Getting Started in Fundamental Analysis" John Wiley & Sons, Inc, PP.36-44.

b. Theses:

- Chung, Hyeeseo Hyun (2004), Selective mandatory auditor rotation and audit quality: An empirical investigation of auditor designation policy in Korea, **Doctor Degree**, Purdue University.
- Dada, Michael Olusegun (2018), Mandatory Auditor Rotation, Auditor Independence, Audit Fees and Audit Quality: A Survey of Selected Audit Firms in Lagos State, **Master Degree**, KWARA STATE UNIVERSITY.
- Ddamulira, David B (2017), The International Financial Reporting Standards Adoption and Value Relevance of Financial Statements of Listed Companies in the East African Community, **Doctor Degree**, School of Business and Technology, Capella University.
- Dordzhieva, Aysa (2017), Disciplining Role of Auditor Tenure and Mandatory Auditor Rotation, **Doctor Degree**, UNIVERSITY OF MINNESOTA.
- Feltham, Doris K (2013), The Adoption of International Accounting Standards for Small- and Medium-Sized Entities, **Doctor Degree**, Walden University.
- Harris, Kathleen (2012), Mandatory audit rotation: An international investigation, **Doctor Degree**, University of Houston.
- Hong, Hyun A. (2012), Does mandatory adoption of International Financial Reporting Standards decrease the voting premium for dual -class shares: Theory and evidence, **Doctor Degree**, Faculty of the USC Graduate School, University of Southern California.
- HU LINGXU (2011), Does corporate governance matter, evidence from earnings management practices in Singapore, **MASTER Degree**, Singapore Management University.
- Kadir, Abdulraheem Olayiwola (2020) Corporate Governance, International Financial Reporting Standards Adoption and Earnings Management Among

Listed Non-Financial Firms in Nigeria, **Doctor Degree**, Kwara State University, Malete, Nigeria.

- Kontopoulos, George S (2009), The value relevance of accounting information in the uk, the netherlands, germany and france: effects arising from the adoption of international financial reporting standards, **Doctor Degree**, The City University (London) (United Kingdom).
- Lee, Beu (2016), The Effects of Mandatory Audit Firm Rotation and Mandatory Audit Firm Retention on Opinion Shopping, **Doctor Degree**, University of Houston.
- Li; You. (2011), Study the impact of international financial reporting standards adoption on cost of equity capital: a vector error correction model algeria case study, **Master Degree**, Harbin Institute of Technology, Peoples Republic of China.
- Moura, André Aroldo Freitas de (2017), The Impact of Mandatory Adoption of International Financial Reporting Standards on Accounting Quality, Analysts' Information Environment and Cost of Capital in Latin America, **Doctor Degree**, Birmingham Business School, University of Birmingham.
- Ortega, Xiaoli D. (2012), The trade-off between accounting comparability and representational faithfulness with mandatory International Financial Reporting Standards adoption, **Doctor Degree**, David Eccles School of Business, The University of Utah.
- Pawan Kumar Madhogarhia (2005), Do value and growth firms differ in their earnings management practices?, **Doctor Degree**, Faculty of Mississippi State University.
- Shi, Haina (2008), Economic and Informational Consequences of Voluntary Adoption of International Financial Reporting Standards, **Doctor Degree**, School of Accounting and Finance, Hong Kong Polytechnic University.

c. Periodicals:

- Aladwan, Mohammad (2019), Fluctuations of stock price and revenue after the early adoption of IFRS 15, "revenue from contracts with customers", **Italian Journal of Pure and Applied Mathematics**, Volume 41, Pages 724–738.
- Anthony Hcatanach Jr, Paul LWalker, (2009), The international debate over mandatory auditor rotation: a conceptual research framework, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, Volume 8, Issue 1, PP.43-66.
- Corinna Ewelt-Knauer, Anna Gold & Christiane Pott (2013), Mandatory Audit Firm Rotation: A Review of Stakeholder Perspectives and Prior Research, **Accounting in Europ**, Volume 10, Issue 1, PP. 27-41.
- Dhaliwal, Dan & Naiker, Vic & Navissi, Farshid (2006), "Audit committee Financial Expertise, Corporate Governance and Accruals Quality: an empirical analysis", May. <http://ssrn.com>

- Healy, P. and Wahlen J., (1989), "Review of the Earnings Management Literature and its Manipulation of Earnings", **Journal of Accounting and Economics**, 19 (1), PP. 85-107.
- Huimin Chung, Her-JiunSheu, Juo-LienWang, (2009), Do firms' earnings management practices affect their equity liquidity?, **Finance Research Letters**, Volume 6, Issue 3, September, PP. 152-158
- John E.McEnroe (2007), Perceptions of the Effect of Sarbanes-Oxley on Earnings Management Practices, **Research in Accounting Regulation**, Volume 19, Pages 137-157.
- Joshua Ronen, Varda Yaari, (2011), Earnings management: Emerging insights in theory, practice, and research, **The International Journal of Accounting**, Volume 46, Issue 2, June, PP. 236-237
- Ken Y.Chen, Randal J.Elder, Yung-MingHsieh, (2007), Corporate Governance and Earnings Management: The Implications of Corporate Governance Best-Practice Principles for Taiwanese Listed Companies, **Journal of Contemporary Accounting & Economics**, Volume 3, Issue 2, December, PP. 73-105.
- Mohd Sabrun Ibrahim,, Faizah Darus,, Haslinda Yusoff, Rusnah Muhamad (2015), Analysis of Earnings Management Practices and Sustainability Reporting for Corporations that Offer Islamic Products & Services, **Procedia Economics and Finance**, Volume 28, PP. 176-182.
- Nada, M. S. I. (2012), Investors Decisions in Egyptian Listed Companies, **alfakr almohasby journal**, Volume 16, June, PP. 6-54.
- Normah Omar, Rashidah Abdul Rahman, Bello Lawal Danbatta, SalizaSulaiman (2014), Management Disclosure and Earnings Management Practices in Reducing the Implication Risk, **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, Volume 145, 25 August, PP. 88-96
- Patrick Velte & Carl-Christian Freidank (2012), The link between in- and external rotation of the auditor and the quality of financial accounting and external audit, **European Journal of Law and Economics**, volume 40, PP.225-246.
- Patrick Velte (2012), External rotation of the auditor, **Journal of Management Control**, volume 23, PP.81-91.
- Resmi A. Fadilah (2021) The influence of client importance on the audit quality: A study to understand external auditor's role as the guardians of strong and justice organizations (Goal 16 sustainable development goals), **IOP Conference Series: Earth and Environmental Science**, Vol. 716, P. 012117 (9 pp.).
- Schipper, K.,(1989), "Earnings Managements", **Accounting Horizons**, 3(4), PP. 91-102.
- Sylvia Veronica Siregar, Sidharta Utama (2008) Type of earnings management and the effect of ownership structure, firm size, and corporate-governance

practices: Evidence from Indonesia, *The International Journal of Accounting*, Volume 43, Issue 1, March, PP. 1-27.

d. Sites AND Others

- https://fra.gov.eg/services_forms_compa المحاسبة الدولية/معايير
- <https://www.ifac.org>
- ISACA, IT STANDARD, IT Governance, ST N10, USA, 2006.
- www.efsa.gov.eg
- www.iaasb.org
- www.iaasb.org