

أثر ممارسات إدارة الربح على قرار تغيير مراقب الحسابات
" دراسة إختبارية "

إعداد

الدكتور

جمال على سعد مروان

مدرس المحاسبة

كلية التجارة – جامعة الزقازيق

الدكتور

ناجى نجيب يوسف

أستاذ المراجعة

كلية التجارة – جامعة الزقازيق

الطالبة / سعاد السيد محمود على سعد

معيد بكلية التجارة بنات بتفهننا الأشراف – جامعة الزهر

أولاً : مقدمة ومشكلة البحث

من الموضوعات التى نالت إهتماماً كبيراً من دول العالم والهيئات المهنية المشتغلين بمهنة المحاسبة والمراجعة بعد إنهيار العديد من الشركات العالمية العملاقة والتى حدثت فى نهاية القرن الماضى وأوائل القرن الحالى ، والتى تبين من دراستها حدوث تزييف فى القوائم المالية لهذه الشركات والتلاعب فى إعداد حساباتها من خلال قيام هذه الشركات بإدارة الربح ، وأن تقارير مراقبى الحسابات كانت تقاريراً نظيفة لم تكشف هذه القوائم عن التزييف واحتمال تعرضها للإفلاس ، وأن ما حدث يرجع إلى استمرار مراقبى الحسابات بمراجعة حسابات هذه الشركات لسنوات طويلة وخضوعهم لسيطرة إدارة هذه الشركات ومن ثم إعداد الحسابات بما يتفق مع مصالحها .

ولمواجهة ذلك الموقف ظهرت المناداه بضرورة الحد من التلاعب فى الحسابات وإدارة الربح ، وبضرورة إصدار ما هو مناسب بشأن تغيير مراقبى الحسابات والدعوة إلى إلزام إدارة الشركات بالتغيير الإلزامى لمراقبى الحسابات ، وحيث أن تغيير مراقب الحسابات فى مصر يتم بشكل إختيارى وأن هناك العديد من الدوافع التى ترغب إدارة الشركات فى تحقيقها من خلال قيامها بتغيير مراقب الحسابات (اختيارياً) بدون تشريع هذا بخلاف التلاعب فى الحسابات وإدارة الربح ، فقد أثيرت التساؤلات حول الدور الجوهرى لممارسات إدارة الربح فى قرار تغيير مراقب الحسابات فى مصر .

ثانياً : أهداف البحث:

يهدف البحث بصورة أساسية إلى الكشف عن مدى تأثير ممارسات إدارة الربح على قرار تغيير مراقب الحسابات فى مصر .

ثالثاً : أهمية البحث :

لهذا البحث أهمية فهو يساهم فى الكشف عن دوافع وأساليب إدارة الربح والآثار السلبية التى تترتب عليها ، كما يساهم فى الكشف عن الأساليب التى من الممكن استخدامها للتحقق من وجود إدارة ربح فى الشركات وأبعادها ، وكذلك التعرف على دوافع قيام الشركات بتغيير مراقب الحسابات وعمما إذا كانت إدارة الربح هى السبب وراء عملية التغيير ، وذلك قبل صدور التشريعات المنظمة للتغيير لضمان استقلال مراقب الحسابات وأيضا للحد من سلبيات إدارة

الربح ، ومن ثم الكشف عن مدى أهمية هذه التشريعات وإيضاح ما يجب إتخاذه من إجراءات أخرى للحد من إدارة الربح .

رابعاً: منهجية البحث :

يعتمد منهج البحث على :

1- المنهج الإستقرائي :

ذلك من خلال الاعتماد على الكتب والمراجع والدوريات والمنشورات المتعلقة بإدارة الربح ، وأيضاً ما يتعلق بتغيير مراقب الحسابات ، بهدف التعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات المشابهة ، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات في مجال الدراسة.

2- الدراسة الإختبارية :

من خلال الإعتماد على البيانات المالية المنشورة كوسيلة لجمع البيانات ، واستخدام نموذج إشارات الإنذار Red Flags في قياس ممارسات شركات العينة لإدارة الربح ، كما اعتمدت الباحثة على إختبار (T-Test) لإستخلاص النتائج .

خامساً: خطة البحث :

إحتوت الدراسة علي أربعة فصول نظمت علي النحو التالي :

الإطار العام للبحث

الفصل الأول : التغيير الإختياري والإلزامي لمراقب الحسابات .

الفصل الثاني : إدارة الربح وموقف مراقب الحسابات من اكتشافها والتقرير عنها .

الفصل الثالث : الدراسات السابقة

الفصل الرابع : الدراسة الإختبارية

الفصل الأول : التغيير الإختياري والإلزامى لمراقب الحسابات

تناولت الباحثة فى هذا الفصل بعض دوافع التغيير الإختياري لمراقب الحسابات وأشارت إلى أن هناك مجموعة من العوامل التى تدفع إدارة الشركات لتغيير مراقبى الحسابات ومن أهم هذه العوامل التى تطرقت إليها الباحثة :

1- حاجة الشركة محل المراجعة إلى قيام مراقب الحسابات بتقديم خدمات إضافية غير

خدمات المراجعة :

قد ترغب إدارة الشركة فى الحصول على بعض الخدمات الأخرى من المراقب بخلاف خدمات المراجعة كالخدمات المالية والإستشارية وغيرها ، وفى حال عدم تقديم المراقب مثل هذه الخدمات قد يدفع إدارة الشركة لتغييره وتعيين مراقب آخر يقدم لها مثل هذه الخدمات .

2- العلاقة الشخصية بين الإدارة ومراقب الحسابات :

لتحقيق رغبات الإدارة من قبل مراقب الحسابات يتطلب الأمر نشوء علاقة وطيدة بينهما ، وفى حال عدم قدرة الإدارة على إنشاء مثل هذه العلاقة فإنها قد تقوم بتغييره وتعيين مراقب آخر يذعن لرغباتها .

3- الخلاف حول العرض والإفصاح :

فى حالة حدوث خلاف بين المراقب والإدارة حول نطاق وإجراءات عملية المراجعة قد تعتمد الإدارة إلى تغييره حال تدخلها فى عمله وعدم اقتناعها بما يطلبه لأداء عمله .

4- استخدام مكاتب مراجعة ذات السمعة الحسنة والشهرة :

فمراقب الحسابات الذى لا يتمتع بالسمعة الحسنة والشهرة تعتمد إدارة الشركة إلى تغييره وتعيين مراقب آخر يتمتع بهاتين الصفتين .

5- حدوث تغييرات فى الإدارة العليا للشركة :

قد ترغب الإدارة الجديدة فى الحصول على مراقب حسابات يتماشى معها فى تحقيق رغباتها لذا تعتمد إلى تغيير مراقب الحسابات الحالى .

6- حجم مكتب المراجعة

قد ترغب الشركة محل المراجعة فى تغيير مراقب الحسابات واختيار مراقب آخر يتسم بكبر حجم مكتبه ، وذلك لأن جودة أداء الخدمة غير ملموسة ، مما يدفع الشركة إلى اللجوء إلى مكاتب مراجعة كبيرة الحجم والتي يتصف أداؤها بالجودة العالية .

7- تقرير المراجعة

عندما يصدر مراقب الحسابات تقريراً غير نظيف بأن يتحفظ فى تقريره أو يعطى رأياً عكسياً فى القوائم المالية طبقاً للوقائع والأحداث التى تواجهه فى تنفيذ عملية المراجعة ، فمن المحتمل أن يؤدى صدور هذا التقرير إلى تغييره لعدم توافق رأيه مع رغبات إدارة الشركة محل المراجعة حيث يؤدى هذا التقرير إلى التأثير بشكل سلبى على أسعار أسهم الشركة محل المراجعة ، سوف تعمل إدارة الشركة على تغيير مراقب الحسابات وذلك لتجنب مثل هذا النوع من التقارير .

ثم تناولت الباحثة إجراءات التغيير الإختيارى لمراقب الحسابات فى ضوء ما صدر من تشريعات فى بعض دول العالم مثل المملكة المتحدة حيث أصدر معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز فى عام 1968 توصية بضرورة إتصال مراقب الحسابات الجديد بالمراقب السابق قبل قبول عملية المراجعة لمعرفة العوامل التى أدت إلى تغييره حتى يمكنه أن يقرر بشأن قبول المهنة ، أما فى الولايات المتحدة الأمريكية فقد أصدرت هيئة الأوراق المالية والبورصة فى عام 1974 سلسلة من التشريعات من ضمنها القرار رقم (165) وهو قرار يلزم الشركات المسجلة لديها بضرورة الإعلان عن العوامل التى أدت إلى تغيير المراقبين الحاليين بأخرين من خلال إعداد وتقديم ما يعرف بنموذج 8-k وتقديمه إلى رئيس هيئة تداول الأوراق المالية SEC خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إنهاء خدمة المراقب ، وفى أكتوبر عام 1975 أصدر المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين AICPA بيان المراجعة رقم (7) والذى قضى بضرورة الإتصال بين المراقب الجديد والمراقب السابق، وذلك لمعرفة العوامل التى أدت إلى تغييره، والتي قد تؤدى إلى عدم قبول مراقب الحسابات الجديد للإرتباط بالعميل ، وفى عام 1978 قامت بورصة الأوراق المالية بنيويورك NYSE بإصدار قرارا يقضى بمطالبة الشركات بضرورة تكوين لجان مراجعة فى كل شركة تتداول أسهمها فى البورصة ، كما حدد القرار أن يكون أعضاء هذه اللجان من غير مديرى الشركة التنفيذيين ، وتتولى لجان المراجعة فى المقام الأول عملية اختيار المراقب وتغييره بالاعتماد على عدة معايير فنية وموضوعية .

أما فى الدول العربية مثل المملكة العربية السعودية فقد نص قانون الشركات السعودى على أنه يجوز للجمعية العامة العادية فى كل وقت تغيير مراقبى الحسابات مع عدم الإخلال بحقهم فى التعويض إذا وقع التغيير فى أى وقت غير لائق أو لغير مبرر مقبول ، أما فى المملكة الأردنية الهاشمية فقد تضمن قانون الشركات الأردنى رقم (22) لسنة 1997 عقوبات تعيين وواجبات ومسئوليات مراقب الحسابات حيث جاء فى الباب السابع من القانون فى المادة (192) أنه يتوجب على الهيئة العامة لكل من شركات المساهمة وشركة التوصية بالأسهم والشركة ذات المسؤولية المحدودة أن تنتخب مراقبا أو أكثر من بين مراقبى الحسابات المرخص لهم مزاولة المهنة لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد ، أما فى اليمن فقد حدد قانون الشركات التجارية الجهة المسؤولة عن تغيير مراقب الحسابات حيث نصت المادة (174) من القانون على أنه لا يجوز تغيير مراقب الحسابات إلا بقرار من الجمعية العامة .

وفى مصر نجد أن قانون الشركات رقم 159 لسنة 1981 قد حدد شروطا لتغيير مراقبى الحسابات ، فقد جاء فى المادة رقم (103) الآتى :

- يجوز للجمعية العامة فى جميع الأحوال بناء على إقتراح أحد أعضائها تغيير مراقب الحسابات .
- يتعين على صاحب الإقتراح أن يخطر الشركة برغبته وما يستند إليه من أسباب وذلك قبل انعقاد الجمعية العامة بعشرة أيام على الأقل .
- على الشركة إخطار المراقب فورا بنص الإقتراح وأسبابه .
- للمراقب أن يناقش الإقتراح فى مذكرة كتابية تصل إلى الشركة قبل انعقاد الجمعية العامة بثلاثة أيام على الأقل .
- يتولى رئيس مجلس الإدارة تلاوة مذكرة المراقب على الجمعية العامة .
- وللمراقب فى جميع الحالات أن يقوم بالرد على الإقتراح وأسبابه أمام الجمعية العامة قبل إتخاذ قرارها .

ومن هنا يتضح أن المشرع المصرى قد وضع مجموعة من الضوابط لحماية مراقب الحسابات من العزل التعسفى وأيضا للحد من تأثير إستخدام تغيير المراقب كأداة للتأثير على استقلاله إلا أنه وعلى الرغم من هذه الضوابط التى حددها المشرع تظل إدارة الشركة هى المسئولة عن عزل المراقب وتعيين غيره عن طريق إقناع كبار المساهمين بأن تغيير المراقب

الحالى يحقق مصلحة مباشرة لهم ، ومن ثم يستجيب هؤلاء المساهمين لمطالب الإدارة ويتخذون قرارهم بتغيير مراقب الحسابات .

ثم تناولت الباحثة الدوافع المختلفة وراء التغيير الإلزامى لمراقب الحسابات والتي تستهدف فى المقام الأول الحفاظ على إستقلال مراقب الحسابات (الاستقلال الحقيقى ، والإستقلال الشكلى) وذلك من خلال تحقيق إستقلال مراقب الحسابات فى ضوء برنامج المراجعة والذى يتحقق من خلال عدم تدخل إدارة الشركة فى إستبعاد أو تحديد أو تعديل أى جزء من برنامج المراجعة ، وكذلك الإستقلال فى مجال الفحص من خلال عدم وجود محاولات من جانب الإدارة لتحديد أو تعيين لمجالات الأنشطة التى يجب فحصها أو إختبارها أو اقتراح قبول أدلة إثبات معينة ، وكذلك الإستقلال فى مجال التقرير من خلال التحرر من الشعور بأى التزام بتعديل أثر الحقائق الموجودة فى التقرير على أى طرف من الأطراف ، وتجنب إستبعاد أية حقائق من التقرير الرسمى من أجل إدراجها فى تقرير غير رسمى من أى نوع ، وكذلك تجنب إستخدام الألفاظ الغامضة عند عرض الحقائق والآراء والتوصيات وتفسيرها .

ثم تناولت الباحثة وجهات النظر المختلفة حول التغيير الإلزامى لمراقب الحسابات بين مؤيد ومعارض حيث يستند المؤيدون للتغيير الإلزامى لمراقبى الحسابات إلى أنه يحقق العديد من المزايا من أهمها :

- يعتبر حلا جيدا للحفاظ على استقلال مراقب الحسابات
- يساعد فى تعزيز درجة المنافسة فى سوق المراجعة .
- منع التعارض فى المصالح بين مراقب الحسابات والعميل والتي قد تنشأ من العلاقات طويلة الأجل بينهما .
- يعطى نظرة جيدة وموضوعية للقوائم المالية .
- يعمل على تحسين جودة عملية المراجعة .
- يحد من الفرص المتاحة لعملية تسويق الرأى .
- يزيد من كفاءة التقارير المالية ومن ثم يعيد للمستثمرين ثقتهم فى التقارير المالية التى يستخدمونها فى بناء قراراتهم الإستثمارية وخاصة بعد الإنهيارات التى تعرضت لها كبرى الشركات الأمريكية .

أما المعارضون لسياسة التغيير الإلزامى لمراقبي الحسابات فيستندون إلى الأسباب التالية :

- يزيد من حالات الفشل المالي وبصفة خاصة فى السنوات الأولى للتعاقد بين المراقب والعميل ومن ثم فهو لا يؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة .
- يؤدي تطبيق التغيير الإلزامى لمراقبي الحسابات إلى احتمال إصدار تقارير مضللة حيث أن قيام الشركة بتغيير مراقب حسابات قد تراكمت لديه المعرفة الواسعة حول عمليات الشركة وبيئة العمل والمخاطر التي تواجهها، واستبداله بمراقب آخر جديد ليس لديه هذه المعرفة من الممكن أن يؤدي إلى إصدار تقارير مضللة.
- يؤدي إلى إنخفاض جودة لجنة المراجعة .
- يؤدي تطبيق التغيير الإلزامى لمراقبي الحسابات إلى زيادة التكاليف بالنسبة للمراقب والعميل فتغيير مراقب الحسابات ينطوي عليه تكاليف كبيرة ، فعملية الإختيار تعد عملية باهظة التكاليف وتستغرق وقتاً طويلاً، حيث يستغرق قادراً كبيراً من وقت الإدارة والموظفين ومن الموارد الأخرى في مساعدة المراقب الجديد على التعرف على نظم وإجراءات الشركة مما يؤدي إلى زيادة تكاليف عملية المراجعة ، وزيادة التكاليف التي يتحملها المراقب حتى يتفهم طبيعة العمليات الخاصة بالعميل.
- وفى هذا الصدد ترى الباحثة أن المنافع المترتبة على عملية التغيير الإلزامى لمراقبي الحسابات تفوق التكاليف المترتبة على عملية التغيير ، فالتغيير الإلزامى سوف يقلل من درجة الإرتباط التي قد تنشأ نتيجة طول فترة الإرتباط بين المراقب والعميل مما يدعم من إستقلال مراقب الحسابات ومن ثم يزيد من جودة عملية المراجعة .
- وأخيراً تناولت الباحثة فى هذا الفصل بعض الجهود الدولية للتغيير الإلزامى لمراقب الحسابات فى بعض الدول الأوروبية .

الفصل الثانى : إدارة الربح وموقف مراقب الحسابات من اكتشافها والتقرير عنها

تناولت الباحثة فى هذا الفصل بعض المفاهيم المتعلقة بممارسات إدارة الربح كما تناولت الباحثة الإستراتيجيات والطرق التى تتبعها الإدارة لممارسة إدارة الربح فالإدارة وهى بصدد إدارة رقم الربح تتبع ثلاث إستراتيجيات وهى إستراتيجية تضخيم الأرباح أو إستراتيجية تخفيض الأرباح ، أو إستراتيجية تمهيد الدخل.

كما تناولت الباحثة الدوافع المختلفة للقيام بإدارة الربح وتعنى الأسباب التى تؤدى إلى إدارة الربح ، وترى الباحثة أن السبب الرئيسى لقيام الإدارة بإدارة الربح والذى يبنى عليه الأسباب الأخرى هو رغبة الإدارة فى تحسين صورتها أمام الملاك من أجل الإستمرار فى عملها داخل الشركة وظهورها بصورة حسنة تزيد من درجة ثقة الملاك فى كفاءتها حتى وإن تم ذلك على غير الحقيقة ، ويساعدها فى ذلك مدى المرونة فى المعايير المحاسبية عند تطبيق الممارسات المحاسبية المختلفة وقت إعداد القوائم المالية ، وذلك بسبب انفصال الملكية عن الإدارة نتيجة لتوسع أعمال الشركات وزيادة حدة المنافسة فى سوق الأعمال .

ثم تم عرض الأساليب المختلفة لإدارة الربح وهى تتمثل فى أسلوبين مختلفين وهما :
أساليب حقيقية وأساليب محاسبية ثم تناولت الباحثة المحددات أو العوامل التى تؤثر على ممارسات إدارة الشركة لإدارة الربح وتتمثل فى : حجم الشركة ، نسبة المديونية ، ربحية الشركة ، القيد بسوق الأوراق المالية ، نوع الصناعة ، سيولة الشركة ، نوع القطاع الذى تنتمى إليه الشركة ، نسبة السعر (القيمة الدفترية) ، هيكل الملكية .

ثم تناولت الباحثة بعد ذلك نتائج وسلبيات إدارة الربح ،

وتتمثل أهم سلبيات ادره الربح الإنتهازية فى :

إنخفاض جودة الأرباح المحاسبية – إرتفاع تكاليف عملية المراجعة – الإستغلال السيء لظاهرة الملكية الغائبة نتيجة انفصال الملكة عن الإدارة بما يحقق أهداف طرف (الإدارة) وتجاهل أهداف الأطراف الأخرى (الملاك والمساهمين) – حدوث أضرار اجتماعية من خلال التكاليف الإجتماعية الناتجة عن الإستثمارات الخاطئة من قبل الشركات فى الفترات التى يتم فيها التلاعب فى الأرباح – خلق قيود على مرونة إعداد التقارير المستقبلية – تحقيق قيمة مضافة سالبة ، وضياع الموارد السيادية للدولة ، والتعرض للفشل المالى والإفلاس.

ثم تناولت الباحثة بعض العوامل التى يمكن أن تؤثر فى موقف مراقب الحسابات من إدارة الربح (محددات لإدارة الربح) وتتمثل هذه العوامل فى : حجم مكتب المراجعة ، ونوع مراقب الحسابات ، والتخصص الصناعى لمراقب الحسابات ، والمساءلة القانونية لمراقب الحسابات ، وحجم الشركة محل المراجعة .

كما تناولت الباحثة بعض معايير المحاسبة المصرية ودورها فى الحد من أو السماح

بممارسات إدارة الربح..

وأخيرا تناولت الباحثة بعض النماذج المستخدمة في الكشف عن إدارة الربح ، وتم التركيز علي نموذج إشارات الإنذار أو ما يعرف بالأعلام الحمراء *Red Flags* وهو يمثل أحد النماذج الحديثة المستخدمة في الكشف عن ممارسات إدارة الربح يتكون من ستة مؤشرات وهي مؤشر المبيعات ، ومؤشر المخزون، ومؤشر الاستحقاقات التشغيلية ، ومؤشر الإستحقاقات ، ومؤشر المخصصات ، ومؤشر جودة الأصول .

الفصل الثالث : الدراسات السابقة

مقدمة : إستهدف هذا الفصل إستعراض أهم الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين ممارسات إدارة الربح وتغيير مراقب الحسابات مع تقييمها والوقوف على أهم الملاحظات بشأنها ، بالشكل الذي يمكن من خلاله الإسترشاد بها والإستفادة منها في إتمام الدراسة الحالية. وفيما يلي عرض ملخص لأهم الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين تغيير مراقب الحسابات وإدارة الربح :

دراسة (Defond and Subramanyam, 1998)	(1)
إختبار العلاقة بين تغيير مراقب الحسابات وإدارة الربح	هدف الدراسة
تغيير مراقب الحسابات	المتغير المستقل
إدارة الربح	المتغير التابع
تم الإعتماد على نماذج الإنحدار الخطى المتعدد لاختبار فروض الدراسة ، وتم قياس إدارة الربح باستخدام الاستحقاقات الاختيارية المقدره باستخدام نموذج <i>Jones</i> الأصلى لعينة مكونة من 503 شركة أمريكية فى الفترة من عام 1990 وحتى عام 1993 ، وذلك فى العامين السابقين للتغيير وفى العام الذى حدث فيه التغيير .	تصميم الدراسة
وجود علاقة عكسية معنوية بين الاستحقاقات الاختيارية وتغيير مراقب الحسابات حيث لوحظ انخفاضاً جوهرياً فى الاستحقاقات الاختيارية للشركات فى السنة الأخيرة لمراقب الحسابات السابق (السنة قبل التغيير مباشرة) ، ولكن كانت الاستحقاقات الاختيارية غير معنوية خلال السنة الأولى لمراقب الحسابات الجديد (سنة التغيير) مما يشير إلى أن مراقب الحسابات الجديد كان أكثر تحفظاً من مراقب الحسابات السابق ، وهذا يعنى فشل إدارة الشركة فى الحصول على مراقب حسابات أكثر تساهلاً معها والسماح لها بممارسة إدارة الربح (تسويق الرأى) .	نتائج الدراسة
دراسة (Davis et al.,2000)	(2)

هدف الدراسة	إختبار ما إذا كان طول فترة الإستمرار في عملية المراجعة يسمح للإدارة بحرية أكبر في استخدام الاستحقاق الإختياري كوسيلة لإدارة الربح
المتغير المستقل	طول فترة الإستمرار في عملية المراجعة
المتغير التابع	جودة المراجعة (القيمة المطلقة للإستحقاقات الإختيارية)
تصميم الدراسة	تم الإعتماد على نماذج الإنحدار لاختبار فروض الدراسة ، وتم استخدام نموذج <i>Jones</i> الأصلي في قياس إدارة الربح والذي يعمل على قياس إجمالي الاستحقاق وفصله إلى استحقاق إختياري واستحقاق غير إختياري وذلك بالتطبيق على عينة مكونة من 855 شركة أمريكية خلال الفترة من 1981 وحتى 1998.
نتائج الدراسة	وجود علاقة طردية بين طول فترة الاستمرار في عملية المراجعة والقيمة المطلقة للاستحقاق الإختياري ، ومن هنا أوصت الدراسة بضرورة تغيير مراقب الحسابات كل فترة حيث أن التغيير يساهم في الحد من ممارسات الإدارة لإدارة الربح .
(3)	دراسة (Davidson et al.,2006)
هدف الدراسة	إختبار العلاقة بين تغيير مراقب الحسابات وممارسات إدارة الربح
المتغير المستقل	تغيير مراقب الحسابات
المتغير التابع	إدارة الربح
تصميم الدراسة	تم استخدام نموذج <i>Jones</i> المعدل <i>The Modified Jones Model</i> في قياس إدارة الربح ، وذلك بالتطبيق على عينة مكونة من 1132 شركة أمريكية قامت بتغيير مراقبي الحسابات في الفترة من عام 1993 وحتى عام 1997 ، كما تم تقسيم عينة الدراسة على أساس رأى مراقب الحسابات السابق (نظيف / معدل)، وكذلك حجم مكتب المراجعة (كبير / صغير)
نتائج الدراسة	عدم وجود علاقة بين تغيير مراقب الحسابات وإدارة الربح حيث لوحظ عدم معنوية الاستحقاقات الاختيارية للشركات بعد تغيير مراقب الحسابات لشركات العينة ومن ثم فشل الإدارة في عملية تسويق الرأى والحصول على مراقب أكثر تساهلاً <i>lenient auditor</i> ، كما توصلت الى أن الشركات التي كانت تراجع من خلال مراقب حسابات ينتمى الى أحد مكاتب المراجعة الست الكبار ثم قامت باختيار مراقب لا ينتمى إلى أحد مكاتب المراجعة الست الكبار وتلقت رأى مراجعة معدل من المراقب السابق <i>Prior Auditor</i> ، زيادة الاستحقاقات الاختيارية لها بشكل أكبر

من الاستحقاقات الاختيارية للشركات التي تلقت رأى مراجعة نظيف .	
دراسة (Chia et al.,2007)	(4)
إختبار أثر إختيار مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الربح	هدف الدراسة
حجم مكتب المراجعة (مقاسا بـ <i>Big6</i>)	المتغير المستقل
إدارة الربح (الاستحقاقات الاختيارية)	المتغير التابع
تم الإعتماد على نماذج الإنحدار لإختبار فرضيتي الدراسة ، تم استخدام الاستحقاقات الاختيارية في قياس ادارة الربح والمقدرة باستخدام النموذج المقترح من جانب (Ashbaugh,2003) ، وذلك بالتطبيق على عينة مكونة 125 شركة مقيدة في بورصة سنغافورة في فترات الأزمات المالية الآسيوية (التي حدثت عام 1997) ، وتم تحديد فترة الدراسة لتشمل الفترة قبل الأزمة وبعدها ، وهي الفترة من 1976- 1998 ، تم استخدام المتغير <i>Post</i> ليعبر عن التغير في الاستحقاقات الاختيارية للشركات التي تراجع من خلال أحد مكاتب المراجعة الست الكبار ، والتي تراجع من خلال مراقب لا ينتمي لأحد مكاتب المراجعة الست الكبار	تصميم الدراسة
وجود علاقة سالبة معنوية بين الاستحقاقات الاختيارية وحجم مكتب المراجعة حيث لوحظ قيمة سالبة للمتغير <i>Post</i> في معادلة الإنحدار مما يدل على انخفاض معنوي في الاستحقاقات الاختيارية للشركات التي تختار مراقب حسابات ينتمي إلى أحد مكاتب المراجعة الست الكبار <i>Big6</i> ، بينما الشركات التي لا تختار مراقب ينتمي إلى أحد مكاتب المراجعة الست الكبار لوحظ قيمة موجبة للمتغير <i>Post</i> مما يدل على زيادة معنوية في الاستحقاقات الاختيارية لها ، ومن هنا أشارت الدراسة إلى أن مكاتب المراجعة الست الكبار هي وحدها القادرة على الحد من ممارسات إدارة الربح ، وأن مكاتب المراجعة الأخرى قد تسمح لعملائها بممارسة إدارة الربح ، مما قد يدفع إدارة الشركات لإختيار مراقب حسابات ليس من أحد مكاتب المراجعة الست الكبار إذا توافرت لديها الرغبة في ممارسة إدارة الربح .	نتائج الدراسة
دراسة (Reed et al.,2007)	(5)
إختبار العلاقة بين تغيير مراقب الحسابات وإدارة الربح	هدف الدراسة
تغيير مراقب الحسابات	المتغير المستقل
إدارة الربح	المتغير التابع
إستخدمت الدراسة نموذج <i>Jones</i> المعدل في قياس إدارة الربح باستخدام	تصميم الدراسة

<p>عينة مكونة من 119 شركة تايوانية قامت شركة المراجعة لافنثول وهورواث بمراجعة حساباتها في الفترة من عام 1985 وحتى عام 1994 .</p>	
<p>وجود علاقة سالبة معنوية بين تغيير مراقب الحسابات ومستوى الاستحقاقات الاختيارية حيث وجد انخفاضا معنوياً في مستوى الاستحقاقات الاختيارية للشركات التي كانت تراجع من خلال لافنثول وهورواث بعد تغييرها بشركة مراجعة أخرى ، مما يدل على أن مراقبي الحسابات التابعين لشركة لافنثول وهورواث كانوا أقل تحفظاً في الكشف عن ممارسات عملائهم لإدارة الربح ، وأن عملية التغيير ساهمت في الحد من ممارسات إدارة الربح</p>	<p>نتائج الدراسة</p>
<p>دراسة (Chen et al.,2008)</p>	<p>(6)</p>
<p>إختبار العلاقة بين طول فترة ارتباط مراقب الحسابات (شريك / شركة) بالعميل وجودة الأرباح</p>	<p>هدف الدراسة</p>
<p>طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بالعميل</p>	<p>المتغير المستقل</p>
<p>جودة الأرباح</p>	<p>المتغير التابع</p>
<p>أجريت هذه الدراسة في تايوان ، وباستخدام عينة مكونة من 888 شركة تايوانية مع استبعاد الشركات التابعة للقطاع المالي وذلك في الفترة من عام 1990 وحتى عام 2001، تم الاعتماد على نموذج الإنحدار لاختبار العلاقة بين طول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات والعميل وإدارة الربح ، وتم استخدام الإستحقاقات الاختيارية المعدلة بالأداء طبقاً لنموذج (Kothari et al.,2005) في قياس إدارة الربح .</p>	<p>تصميم الدراسة</p>
<p>علاقة سالبة معنوية بين طول فترة ارتباط شريك المراجعة بالشركة محل المراجعة والاستحقاقات الاختيارية حيث لوحظ انخفاضا معنوياً في الاستحقاقات الاختيارية مع طول فترة ارتباط شريك المراجعة <i>Partner</i> بالشركة ، وبعد ضبط مدة الإرتباط بشريك المراجعة لوحظ انخفاضاً معنوياً في الإستحقاقات الإختيارية مع طول فترة الإرتباط ، وهذا يعنى أن تغيير مراقب الحسابات يسمح للعميل بإدارة الربح .</p>	<p>نتائج الدراسة</p>
<p>دراسة (Wei and Xing 2008)</p>	<p>(7)</p>
<p>إختبار أثر تغيير مراقب الحسابات على استقلاله من منظور التلاعب في الأرباح</p>	<p>هدف الدراسة</p>
<p>تغيير مراقب الحسابات</p>	<p>المتغير المستقل</p>
<p>إدارة الربح</p>	<p>المتغير التابع</p>
<p>تم تصميم نموذج إنحدار متعدد لإختبار فروض الدراسة ، وتم قياس إدارة</p>	<p>تصميم الدراسة</p>

<p>الربح باستخدام الاستحقاقات الاختيارية المقدر باستخدام نموذج Jones الأصلية مرة ، ونموذج Jones المعدل مرة أخرى ، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المقيدة في بورصة الصين في الفترة من عام 1999 وحتى عام 2004 ، وتم قياس الاستحقاقات الاختيارية في السنة قبل التغيير مباشرة وفي السنة التي حدث فيها التغيير .</p>	
<p>علاقة موجبة معنوية بين الإستهقاقات الإختيارية وتغيير مراقب الحسابات حيث لوحظ زيادة معنوية في الإستهقاقات الإختيارية بعد تغيير المراقب للشركات التي نشرت أرباحها في سنة التغيير، وفي المقابل وبالنسبة للشركات التي أبلغت عن خسائر في سنة التغيير لوحظ انخفاضا معنويا في الإستهقاقات الإختيارية لها أي أنها قد استخدمت سياسة تصفية الخسائر <i>Big Bath</i> في تخفيض أرباحها من نفس العام .</p>	<p>نتائج الدراسة</p>
<p>دراسة (الزمر، 2009)</p>	<p>(8)</p>
<p>دراسة العلاقة بين تغيير مراقب الحسابات وإدارة الربح</p>	<p>هدف الدراسة</p>
<p>تغيير مراقب الحسابات</p>	<p>المتغير المستقل</p>
<p>إدارة الربح</p>	<p>المتغير التابع</p>
<p>تم إجراء دراسة تطبيقية لاستكشاف وتقييم العلاقة بين ممارسات إدارة الربح المقدر بالاستحقاقات الكلية المقدر بالاعتماد على النموذج المقترح من جانب (Xiong,2006) ، وتغيير مراقب الحسابات خلال الفترة من عام 2004 م وحتى عام 2006 م باستخدام عينة من الشركات المساهمة المقيدة في سوق الأوراق المالية السعودية والبالغ عددها 78 شركة ، واعتمد الباحث على المنهج الإيجابي الذي يقوم على تجميع البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة ثم تحليلها وتفسيرها ، كما تم تقسيم عينة الدراسة إلى مجموعتين من الشركات (مجموعة شركات قامت بتغيير مراقب الحسابات خلال فترة الدراسة ، ومجموعة شركات لم تقم بتغيير مراقب الحسابات خلال نفس الفترة) ثم قياس الاستحقاقات الكلية لكلا المجموعتين .</p>	<p>تصميم الدراسة</p>
<p>وجود علاقة موجبة معنوية بين ممارسات إدارة الربح وتغيير مراقب الحسابات حيث لوحظ زيادة معنوية في مقدار الاستحقاقات الكلية لبعض الشركات بعد التغيير وهذا يعنى أن قيام الشركات بتغيير مراقب الحسابات كان يخفى وراءه الرغبة في ممارسة إدارة الربح .</p>	<p>نتائج الدراسة</p>
<p>دراسة (Davis et al., 2009)</p>	<p>(9)</p>
<p>إختبار أثر طول فترة إرتباط مراقب الحسابات بالشركة محل المراجعة على ممارسة الشركات لإدارة الربح بهدف مقابلة توقعات المحللين الماليين ، وذلك قبل وبعد صدور قانون <i>Sarbanes-Oxley</i> .</p>	<p>هدف الدراسة</p>

المتغير المستقل	طول فترة الارتباط بمراقب الحسابات
المتغير التابع	إدارة الربح
تصميم الدراسة	إستخدام الإستحقاقات الإختيارية المقدره باستخدام نموذج Jones الأصلي في قياس إدارة الربح ، تقدر قصر فترة الارتباط بـ 3 سنوات أو أقل ، وأن طول الفترة تقدر بـ 15 سنة أو أكثر، باستخدام عينة من الشركات الأمريكية في الفترة من عام 1988 وحتى عام 2006
نتائج الدراسة	وجود علاقة موجبة معنوية بين طول فترة الارتباط بمراقب الحسابات واستخدام الشركة للإستحقاقات التي تؤدي إلى زيادة الدخل لمقابلة توقعات المحللين الماليين وذلك في الفترة قبل صدور قانون SOX ، وبعد صدور القانون توصلت الدراسة إلى عدم وجود علاقة بين طول فترة الارتباط بمراقب الحسابات واستخدام الشركة محل المراجعة للإستحقاقات الإختيارية التي تؤدي إلى زيادة الدخل بهدف مقابلة توقعات المحللين الماليين . وهذا يعنى أن تغيير مراقب الحسابات كل فترة معينة قد يسمح بممارسات إدارة الربح ومن ثم فإن هذه الدراسة لا تؤيد التغيير الإجبارى لمراقب الحسابات فيما يتعلق بممارسات إدارة الربح للعملاء حيث أن طول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات والعميل لا تؤثر على ممارسات إدارة الربح للعملاء
(10)	دراسة (Gul et al.,2009)
هدف الدراسة	إختبار أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على العلاقة بين طول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات والشركة محل المراجعة وجودة رقم الأرباح
المتغير المستقل	تكرار إرتباط مراقب الحسابات بالشركة محل المراجعة
المتغير التابع	جودة رقم الأرباح (القيمة المطلقة للإستحقاقات الاختيارية)
تصميم الدراسة	تم استخدام جودة الاستحقاق كمؤشر تقريبي Proxy لجودة رقم الأرباح والمقدرة باستخدام أحد التعديلات المدخلة على نموذج Jones الأصلي (Jones,1991) وهو النموذج المقترح من جانب (Ball and Shivakumar ,2006) مع إدخال معدل النمو والتدفقات النقدية كعوامل مؤثرة على إجمالي الإستحقاق ، وذلك باستخدام عينة من الشركات التي تراجع حساباتها من خلال أحد مكاتب المراجعة الكبار (4 أو 5 أو 6) في الفترة من عام 1993 وحتى عام 2004 .
نتائج الدراسة	1- العلاقة بين قصر فترة الارتباط بين مراقب الحسابات والعميل وبين انخفاض جودة رقم الأرباح تكون أضعف في الشركات التي يتم مراجعتها من خلال مراقبين متخصصين في صناعة العميل . 2- انخفاض استقلال مراقب الحسابات خلال السنوات الأولى للإرتباط

<p>نتيجة تعمد الشركة محل المراجعة تخفيض مبلغ الأتعاب <i>Low</i> <i>Balling</i> ويفسر ذلك بأن مراقب الحسابات عادة يحدد أتعاباً منخفضة لقبول شركة جديدة والاحتفاظ بها مما يؤدي إلى تعويض خسائر السنوات الأولى في السنوات التالية ، حيث يصبح مراقب الحسابات أكثر تساهلاً في السنوات الأولى حتى يمكنه الاحتفاظ بالشركة أطول فترة ممكنة لتعويض خسائر السنوات الأولى مما يؤدي إلى إنخفاض جودة عملية المراجعة ومن ثم انخفاض جودة رقم الأرباح .</p>	
<p>دراسة (Ho et al., 2010)</p>	<p>(11)</p>
<p>اختبار العلاقة بين طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بالعميل وإدارة الربح</p>	<p>هدف الدراسة</p>
<p>طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بالعميل</p>	<p>المتغير المستقل</p>
<p>إدارة الربح</p>	<p>المتغير التابع</p>
<p>تم إجراء هذه الدراسة في البيئة الأمريكية ، وتم الاعتماد على نماذج الانحدار لاختبار فروض الدراسة ، وتم تقدير إدارة الربح بالإستحقاقات الإختيارية المقدره باستخدام النموذج المقترح من جانب (Kothari et al., 2005) ، وذلك بالتطبيق على 9025 شركة / سنة في الفترة من عام 1996 وحتى عام 2003 .</p>	<p>تصميم الدراسة</p>
<p>وجود علاقة طردية بين طول فترة إرتباط مراقب الحسابات بالعميل وتوجيه توقعات المحللين الماليين نحو الهبوط حيث لوحظ أن الشركات تلجأ إلى إدارة توقعات المحللين نحو الهبوط كبديل عن إدارة الربح التصاعدية ، ومن ثم فإنه مع طول فترة الإرتباط فإن الشركات تكون أقل احتمالاً لإدارة الربح التصاعدية ، وأكثر عرضة لتوجيه توقعات المحللين نحو الهبوط .</p>	<p>نتائج الدراسة</p>
<p>دراسة (Martinez and Reis ,2010)</p>	<p>(12)</p>
<p>أثر التغيير الإلزامي لمراقبي الحسابات على ممارسات إدارة الربح</p>	<p>هدف الدراسة</p>
<p>تغيير مراقب الحسابات</p>	<p>المتغير المستقل</p>
<p>إدارة الربح</p>	<p>المتغير التابع</p>
<p>تم قياس إدارة الربح بالاستحقاقات غير العادية لرأس المال العامل والتي تستخدم رأس المال العامل كمقياس تقريبي لقياس الإستحقاقات الإختيارية الجارية Discretionary Current Accruals والتي يتم تقديرها بالإعتماد على النموذج المقترح من جانب Defond and Park ,2001 ، وتم تصنيف الشركات بين شركات تُراجع من خلال مراقب حسابات</p>	<p>تصميم الدراسة</p>

<p>ينتمي لأحد مكاتب المراجعة الأربعة الكبار؛ وشركات لا تُراجع من خلال مراقب حسابات ينتمي لأحد مكاتب المراجعة الأربعة الكبار، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات العامة البرازيلية في الفترة بين 1997 – 2007.</p>	
<p>عدم وجود علاقة معنوية بين نوع تغيير مراقبي الحسابات (إلزامي أو اختياري) ونوع تقرير المراقب (متحفظ / غير متحفظ)، وممارسات إدارة الربح .</p>	<p>نتائج الدراسة</p>
<p>دراسة (Carver et al., 2011)</p>	<p>(13)</p>
<p>إختبار أثر اختيار مراقب حسابات لا ينتمي الى أحد مكاتب المراجعة الكبيرة على ممارسة العميل لإدارة الربح</p>	<p>هدف الدراسة</p>
<p>تغيير مراقب الحسابات</p>	<p>المتغير المستقل</p>
<p>إدارة الربح</p>	<p>المتغير التابع</p>
<p>تم قياس إدارة الربح من خلال الاستحقاقات الاختيارية المقدره مرة باستخدام نموذج Jones الأصلي ونموذج Jones المعدل (Dechow, 1995) مع إدخال التعديلات المقترحة من جانب (Ball and Shivakumar,2006) ، ومرة أخرى دون إدخال هذه التعديلات. وذلك بالتطبيق على عينة مكونة من 952 شركة أمريكية قامت بتغيير مراقب الحسابات في الفترة من عام 2003 وحتى عام 2005 .</p>	<p>تصميم الدراسة</p>
<p>وجود زيادة معنوية في مقدار الاستحقاقات الاختيارية للشركات التي قامت بتغيير مراقب حسابات ينتمي إلى أحد مكاتب المراجعة الكبيرة إلى مراقب حسابات لا ينتمي إلى أحد مكاتب المراجعة الكبيرة وذلك خلال العامين التاليين للتغيير ، بينما الشركات التي كانت تراجع من خلال مكاتب مراجعة صغيرة ثم قامت باختيار مكاتب مراجعة كبيرة <i>auditor Upgrade activity</i> ، لوحظ انخفاضا معنوياً في مقدار الاستحقاقات الاختيارية لها بعد التغيير مقارنة بمقدار الإستحقاقات الاختيارية لها قبل التغيير، الأمر الذي يشير إلى أن رغبة إدارة الشركات - التي تقوم بتغيير مراقب حسابات ينتمي إلى أحد مكاتب المراجعة الأربعة الكبار واختيار مراقب حسابات لا ينتمي إلى أحد مكاتب المراجعة الأربعة الكبار - في ممارسة إدارة الربح كانت سبباً وراء عملية التغيير.</p>	<p>نتائج الدراسة</p>
<p>دراسة (عبد الرحمن، 2012)</p>	<p>(14)</p>
<p>إختبار العلاقة بين طول فترة إرتباط مراقب الحسابات بالعميل <i>Auditor Tenure</i> وإدارة الربح</p>	<p>هدف الدراسة</p>

المتغير المستقل	تكرار الارتباط بمراقب الحسابات
المتغير التابع	إدارة الربح
تصميم الدراسة	تم تصميم نموذج إنحدار لاختبار فرضيتي الدراسة ، وتم قياس إدارة الربح باستخدام الإستحقاقات الإختيارية المقدر باستخدام نموذج Jones المعدل (Dechow, 1995)، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المساهمة المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية خلال الفترة من عام 2004 م وحتى عام 2008 م
نتائج الدراسة	وجود علاقة موجبة ضعيفة وغير معنوية بين تكرار الارتباط بمراقب الحسابات وإدارة الربح .
(15)	دراسة (مبارك ، 2012)
هدف الدراسة	إختبار العلاقة بين طول فترة إرتباط مراقب الحسابات بالعميل وجودة عملية المراجعة
المتغير المستقل	طول فترة الإرتباط
المتغير التابع	جودة عملية المراجعة (القيمة المطلقة للتغير في نسبة ميلر)
تصميم الدراسة	استخدمت الدراسة جودة رقم الأرباح كمؤشر على جودة عملية المراجعة واعتمدت على القيمة المطلقة للتغير في نسبة ميلر كمقياس لجودة رقم الأرباح ، ومن ثم لقياس جودة المراجعة ، فكلما اختلفت نسبة ميلر عن الصفر (سواء بالموجب أو السالب) دل ذلك على وجود تلاعب في رقم الأرباح ومن ثم إنخفاض جودة رقم الأرباح ومن ثم انخفاض جودة عملية المراجعة .
نتائج الدراسة	عدم وجود علاقة بين جودة عملية المراجعة وطول فترة إرتباط مراقب الحسابات بالشركة
(16)	دراسة (Bandyopadhyay et al.,2014)
هدف الدراسة	أثر التغيير الإلزامى لشريك المراجعة على جودة عملية المراجعة
المتغير المستقل	تغيير مراقب الحسابات
المتغير التابع	جودة عملية المراجعة (جودة الإستحقاقات)
تصميم الدراسة	اختبرت الدراسة العلاقة بين التغيير الإلزامى لشريك المراجعة بالتركيز على الثلاث سنوات التالية مباشرة لعملية التغيير، أى في السنة السادسة والسابعة والثامنة ، وتم استخدام جودة الاستحقاقات كمقياس تقريبي لجودة رقم الأرباح ومن ثم قياس جودة عملية المراجعة وتم استخدام النموذج المقترح من جانب (Kothari,2005) والذي يمثل أحد التعديلات

<p>المقترحه لنموذج Jones المعدل (Dechow et al.,1995) بإضافة الأداء المالى مقاسا بمعدل العائد على الأصول وذلك لتقدير الاستحقاقات الاختيارية لقياس جودة رقم الأرباح وجودة عملية المراجعة ، وذلك باستخدام عينة من الشركات العامة الصينية تشمل 273 شركة فى الفترة من عام 2004 وحتى عام 2011 والتي خضعت للتغيير الإلزامى لشريك المراجعة كل خمس سنوات بما يقتضيه قانون الشركات فى الصين</p>	
<p>وجود علاقة سالبة معنوية بين الاستحقاقات الاختيارية والتغيير الإلزامى حيث وجد أن معامل التغيير <i>Post</i> سالبا فى معادلة الإنحدار المستخدمة لقياس أثر التغيير معبرا عنه بالتغير <i>Post</i> على جودة عملية المراجعة (مقاسة بالاستحقاقات الاختيارية) وهذا يعنى أن جودة المراجعة فى السنوات الثلاث التالية للتغيير كانت أعلى منها فى السنة الأخيرة قبل التغيير (السنة الخامسة) ، كما أشارت النتائج إلى أنه على الرغم من عدم وجود تغيرا ملحوظا فى مقدار الاستحقاقات الاختيارية فى السنة التالية مباشرة للتغيير (السنة السادسة) والسنة الأخيرة قبل التغيير (السنة الخامسة) والذى يدل على أن الشركات لم تنفذ سياسة تصفية الخسائر <i>Big Bath</i> بعد التغيير مباشرة ، إلا أن مقدار الاستحقاقات الاختيارية كان أقل فى السنتين التاليتين (السنة السابعة والسنة الثامنة) للسنة الأولى من التغيير وهذا يعنى تحسن جودة عملية المراجعة بعد التغيير ، أى أن عملية التغيير قد ساهمت فى الحد من ممارسات إدارة هذه الشركات لإدارة الربح .</p>	<p>نتائج الدراسة</p>
<p>دراسة (عبد المنعم ، 2014)</p>	<p>(17)</p>
<p>إختبار العلاقة بين تغيير مراقب الحسابات وجودة وتكلفة عملية المراجعة</p>	<p>هدف الدراسة</p>
<p>تغيير مراقب الحسابات</p>	<p>المتغير المستقل</p>
<p>جودة عملية المراجعة (الإستحقاقات الإختيارية)</p>	<p>المتغير التابع</p>
<p>تم قياس جودة عملية المراجعة بالاستحقاقات الاختيارية المقدره باستخدام نموذج Jones المعدل (Dechow,1995)، وذلك بالتطبيق على عينة مكونة من 26 شركة مقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية قامت بتغيير مراقب الحسابات فى الفترة من عام 2000 وحتى عام 2012 .</p>	<p>تصميم الدراسة</p>
<p>وجود علاقة سالبة معنوية بين التغيير الاختياري لمراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة حيث لوحظ زيادة معنوية في مقدار الاستحقاقات الاختيارية المقدره باستخدام نموذج Jones المعدل بعد التغيير، ومن ثم فإن التغيير الاختياري لمراقب الحسابات يؤدي إلى تخفيض جودة عملية المراجعة ومن ثم زيادة ممارسات إدارة الربح .</p>	<p>نتائج الدراسة</p>

تقييم الدراسات السابقة :

من العرض السابق للدراسات السابقة يتضح ما يلي :

1- معظم الدراسات الأجنبية إهتمت بظاهرة التغيير الإلزامى لمراقبى الحسابات وذلك لأن القوانين فى هذه البلدان تفرض على الشركات تطبيق سياسة التغيير الإلزامى لمراقبى الحسابات كل فترة زمنية محددة .

2- الدراسات السابقة تمت فى بيئات مختلفة وفى فترات زمنية مختلفة مما أدى معها إلى إختلاف النتائج ، فمنها من توصل إلى وجود علاقة طردية بين تغيير مراقبى الحسابات وممارسات ادارة الربح حيث لوحظ زيادة معنوية فى مقدار الإستحقاقات الاختيارية المستخدمة فى قياس إدارة الربح بعد التغيير ، ومنها من توصل إلى وجود علاقة سلبية حيث لوحظ انخفاضاً معنوياً فى مقدار الإستحقاقات الاختيارية عقب عملية التغيير مباشرة .

3- تنوعت الدراسات السابقة فيما بينها من حيث المقاييس المستخدمه فى قياس إدارة الربح، فمنها من استخدم نموذج *Jones* الأسمى ، ومنها من استخدم أحد تعديلات هذا النموذج، ومنها من استخدم أكثر من نموذج فى الدراسة (حيث استخدم نموذج *Jones* مرة وأحد تعديلاته مرة أخرى) .

4- تعد الدراسة الحالية إمتداداً للدراسات السابقة التى اهتمت بدراسة العلاقة بين تغيير مراقبى الحسابات وممارسات إدارة الربح للتعرف على ما إذا كان تغيير مراقبى الحسابات يخفى وراءه الدافع من قبل إدارة الشركات لإدارة الربح ، بمعنى الحصول على مراقب حسابات يكون أكثر تساهلاً معها فى القيام بإدارة الربح أى أنها تنجح فى عملية تسويق الرأى .

وترى الباحثة أن الدراسات السابقة التى وردت فى البحث وتناولت العلاقة بين ممارسات إدارة الربح وتغيير مراقب الحسابات لم تتنوع فى المقاييس المستخدمة فى قياس إدارة الربح على الرغم من تعددها حيث اعتمدت بشكل أساسى على نماذج الإستحقاقات الإختيارية فقط وبصفة خاصة نموذج *Jones المعدل Jones Modified (Dechow et al., 1995)* ولم تستخدم نموذج إشارات الإنذار *Red Flags* فى قياس إدارة الربح مما قد تختلف معه النتائج، إلا أن الدراسة الحالية ستعتمد فى قياس إدارة الربح على نموذج إشارات الإنذار وذلك للأسباب التالية :

1- يعتبر أفضل النماذج من حيث سهولة إستخدامه ووضوح مؤشراتته والتى يتم استخراجها من القوائم المالية ذاتها التى يعتمد عليها فى ممارسة إدارة الربح .

- 2- يمكن من خلال المؤشرات التي يتكون منها هذا النموذج معرفة المجال المستخدم في ممارسة إدارة الربح .
- 3- تطبيق نماذج الإستحقاقات الإختيارية يتطلب قدرأ من التأهيل قد لا يتوافر لدى الأطراف المهتمة بتحديد مدى ممارسة الشركة لإدارة الربح .
- 4- تحتاج نماذج الإستحقاقات الإختيارية إلى بيانات سلسلة زمنية قد لا تتوافر في كل الشركات محل الدراسة.

الفصل الرابع : الدراسة الإختيارية

تناولت الباحثة في هذا الفصل تصميم الدراسة الإختيارية وتضمن النقاط التالية :هدف ومنهج الدراسة الإختيارية، وتحديد متغيرات البحث وكيفية قياسها حيث تم استخدام نموذج إشارات الإنذار *Red Flags* في قياس إدارة الربح ، ثم تم تحديد مجتمع وعينة الدراسة، واستقرت الباحثة على عينة مكونة من 21 شركة مقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية وكلها قامت بتغيير مراقب الحسابات، وذلك خلال فترة تبدأ من عام 2000 وحتى عام 2012، وباستخدام البيانات والقوائم المالية المنشورة كوسيلة لجمع البيانات، كما تم تحديد أسلوب الدراسة حيث قامت الباحثة بالآتي:

أولاً: تم حساب قيم مؤشرات إدارة الربح لكل شركة من شركات العينة على مدار خمس سنوات (سنتين قبل تغيير مراقب الحسابات وفي سنة التغيير وسنتين بعد التغيير) ثم تم حساب متوسط مؤشرات إدارة الربح لعينة الدراسة قبل تغيير مراقب الحسابات وتم حساب متوسط مؤشرات إدارة الربح لها بعد تغيير مراقب الحسابات.

ثانياً: تم إجراء إختبار (T-Test) لتحديد مدى معنوية الفرق بين متوسط مؤشرات إدارة الربح لشركات العينة قبل تغيير مراقب الحسابات ومتوسط مؤشرات إدارة الربح بعد التغيير. كما تم تحديد أداة الدراسة حيث قامت الباحثة بحساب المؤشرات الستة لكل شركة من شركات العينة على مدار خمس سنوات لكل شركة (سنتين قبل تغيير مراقب الحسابات وسنة التغيير وسنتين بعد التغيير)، وكان مجموع المعادلات التي قامت الباحثة بحسابها 630 معادلة كما تم تحديد حدود الدراسة حيث اقتصر تطبيق الدراسة الحالية على الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية والتي تنتمي إلى 9 قطاعات إقتصادية فقط بعد إستبعاد قطاعي البنوك

والخدمات المالية الأخرى وذلك لخضوعهما لمعايير وقوانين خاصة تختلف بطبيعتها عن باقى الشركات ، كما تم استبعاد 6 قطاعات إقتصادية أخرى وذلك للأسباب التالية :

1- لم تتوفر البيانات المطلوبة للدراسة فى بعض الشركات التى تنتمى إلى هذه القطاعات وتتمثل فى التقارير المالية السنوية وذلك خلال فترة الدراسة.

2- بعض هذه القطاعات لم يحدث فيها تغيير لمراقب الحسابات خلال فترة الدراسة.

3- بعض الشركات التى تنتمى لبعض هذه القطاعات كانت تراجع بواسطة الجهاز المركزى للمحاسبات مما يعنى معرفة سبب التغيير مسبقا.

وكانت نتائج التحليل الإحصائى كالتالى :

توصلت الباحثة إلى عدم وجود علاقة معنوية بين تغيير مراقب الحسابات وإدارة الربح حيث لوحظ أن دلالة الإختبار قد بلغت قيمتها 0,27 وهى أكبر من مستوى المعنوية 0,05.

وعند الإطلاع على تقرير مراقب الحسابات إتضح للباحثة أن تقارير مراقب الحسابات لشركات العينة كانت تقاريراً نظيفة سواء قبل أو بعد التغيير مما يدل على أن رغبة إدارة شركات العينة فى الحصول على تقرير نظيف من مراقب الحسابات لا يعد سببا وراء تغيير مراقب الحسابات فى هذه الشركات.

وأخيرا تناولت الباحثة فى هذا الفصل تفسير نتائج البحث وخلصت إلى:

خلاصة ونتائج البحث

أولاً: خلاصة البحث :

هدف هذا البحث إلى الكشف عن مدى تأثير ممارسات إدارة الربح على قرار تغيير مراقب الحسابات من خلال :

(1) دراسة وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بتغيير مراقب الحسابات .

(2) إجراء دراسة إختبارية على عينة من الشركات المصرية المقيدة فى بورصة الأوراق المالية لتقديم دليل عن مدى ممارسة تلك الشركات لإدارة الربح وبصفة خاصة تلك الشركات التى قامت بتغيير مراقب الحسابات لتحديد ما إذا كان هناك علاقة بين ممارسة تلك الشركات لإدارة الربح وتغييرها مراقب الحسابات .

وقامت الباحثة فى سبيل تحقيق هذا الهدف إلى تقسيم البحث إلى الفصول التالية :

الفصل الأول : التغيير الإختيارى والإلزامى لمراقب الحسابات

وقد تناولت الباحثة فى هذا الفصل دوافع التغيير الإختيارى لمراقب الحسابات وأشارت إلى أن هناك مجموعة من العوامل التى تدفع إدارة الشركات لتغيير مراقبى الحسابات وهى : حاجة الشركة محل المراجعة إلى قيام مراقب الحسابات بتقديم خدمات إضافية غير خدمات المراجعة ، و عدم وجود علاقة شخصية بين الإدارة والمراقب حيث تقوم الإدارة بتغيير مراقب الحسابات الذى لا تربطه بها علاقة شخصية ، والخلاف بين الإدارة والمراقب حول طرق العرض والإفصاح المتعلقة بالقوائم المالية ، و حدوث خلاف بين الإدارة والمراقب حول إجراءات عملية المراجعة ، رغبة الإدارة فى الحصول على مكاتب مراجعة أكثر شهرة (المكاتب كبيرة الحجم) ، حدوث تغييرات فى الإدارة العليا للشركة حيث ترغب الإدارة الجديدة فى إنهاء ما يربط الشركة بالإدارة القديمة أو تفضيلها مراقب حسابات آخر لأسباب شخصية ، أو لرغبتها فى زيادة الثقة بها وبالشركة ، حجم الشركة حيث ترغب الشركات الكبيرة الحجم فى تغيير مراقب حسابات الذى لا تتناسب إمكانياته مع زيادة حجم أصولها وتنوع أنشطتها ، والتخصص الصناعى لمراقب الحسابات ، وأتعب عملية المراجعة ، التعثر المالى للشركة محل المراجعة ، حجم مكتب المراجعة ، وتقدير المراجعة ، ثم تناولت الباحثة إجراءات التغيير الإختيارى لمراقب الحسابات فى ضوء ما صدر من تشريعات فى دول العالم وفى مصر ، كما تم عرض دوافع التغيير الإلزامى لمراقب الحسابات وتتمثل فى الحفاظ على إستقلال مراقب الحسابات .

ثم تناولت الباحثة الآراء المؤيدة والمعارضة للتغيير الإلزامى لمراقب الحسابات حيث يرى المؤيدون لفكرة التغيير الإلزامى أن طول فترة علاقة المراقب بالشركة محل المراجعة تجعله يؤدى عمله بتراخى ومن ثم عدم قدرته على اكتشاف الأخطاء وتنخفض بالتالى جودة عملية المراجعة ، بينما المعارضون يرون أن طول فترة الإرتباط بين المراقب والشركة تكسبه فهما أفضل لخصائص العميل ومن ثم تزداد خبرته وبالتالي زيادة جودة عملية المراجعة .

الفصل الثانى : إدارة الربح وموقف مراقب الحسابات من اكتشافها والتقرير عنها

تناولت الباحثة فى هذا الفصل المفاهيم المختلفة لإدارة الربح فهناك من يرى أن إدارة الربح هى ممارسات تتم فى نطاق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومن ثم فهى تعتبر جيدة حيث تكون مفيدة في توصيل معلومات أكثر فعالية إلى السوق وتحقيق النمو الإقتصادى للشركة أو تكون فى نطاق المبادئ المحاسبية ولكن يتم استغلالها بهدف تضليل أصحاب المصالح المختلفة وفى هذه الحالة تعتبر سيئة ، ومنهم من تجاوز هذا الحد ليرى أن إدارة الربح لا تختلف عن التلاعب فى القوائم المالية فهى تخالف المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ، حيث تؤثر هذه الممارسات على رقم الربح المنشور ومن ثم فهى تخفى المركز المالى الحقيقى للشركة ، ثم عرضت الباحثة الإستراتيجيات والطرق المختلفة لإدارة الربح ودوافع الإدارة للقيام بممارسات إدارة الربح ، ثم عرض الأساليب المختلفة لإدارة الربح، ومحدداتها ، ونتائجها ، وسلبياتها ، ثم تناولت الباحثة بعض العوامل التى تحدد موقف مراقب الحسابات من إدارة الربح وهى : حجم مكتب المراجعة ، ونوع مراقب الحسابات ، والتخصص الصناعى لمراقب الحسابات ، والمسئولية القانونية لمراقب الحسابات ، وحجم الشركة محل المراجعة ، كما تم عرض بعض معايير المحاسبة المصرية ومدى مساهمتها فى السماح أو الحد من ممارسات إدارة الربح ، ثم تم توضيح إجراءات الكشف عن ممارسات إدارة الربح فى ضوء بعض معايير المراجعة الدولية والأمريكية التى اهتمت بهذا الشأن ، وأخيرا تناولت الباحثة بعض النماذج المستخدمة فى الكشف عن إدارة الربح ، وتم التركيز بشكل أساسى على النماذج التى تعتمد على الاستحقاقات التى تمثل أكثر المجالات إستخداما فى إدارة الربح وتم تقسيم هذه النماذج إلى قسمين وهما : نماذج تفترض ثبات الاستحقاق الغير اختياري (الإجباري) ، ونماذج تعتمد على تقدير الاستحقاق الغير اختياري (الإجباري) .

ثم تطرقت الباحثة إلى الحديث عن نموذج إشارات الإنذار أو ما يعرف بالأعلام الحمراء *Red Flags* وهو يمثل أحد النماذج الحديثة المستخدمة فى الكشف عن ممارسات إدارة الربح .

الفصل الثالث : الدراسات السابقة

وفيه تم عرض بعض الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين تغيير مراقبى الحسابات وممارسات إدارة الربح ، ثم قامت الباحثة بالتعليق على هذه الدراسات وأهم الاختلافات بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة لها ، واتضح للباحثة أن معظم الدراسات السابقة قد تمت فى بيئات أجنبية تطبق سياسة التغيير الإلزامى لمراقب الحسابات لذا كان محور اهتمامها هو دراسة العلاقة بين التغيير الإلزامى - والذى تم التعبير عنه بطول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات والعميل والتي تم قياسها بعدد السنوات التي قضاها مراقب الحسابات داخل الشركة محل المراجعة- وإدارة الربح ، إلا أن الدراسة الحالية تمت فى البيئة المصرية وهى بيئة لا تتوافر فيها القوانين التي تلزم الشركات بتطبيق سياسة التغيير الإلزامى لمراقب الحسابات فالتغيير فى مصر يتم إختياريا وليس إلزاميا لذا اهتمت الدراسة الحالية بقرار التغيير الذى تتخذه إدارة الشركة بإرادتها دون إلزام من قبل القوانين أو التشريعات المهنية لها بالتغيير كل فترة زمنية محددة .

الفصل الرابع : الدراسة الإختبارية

قامت الباحثة بإجراء الدراسة الإختبارية بالإعتماد على البيانات المالية المنشورة كوسيلة لجمع البيانات ، وتم تحديد عينة الدراسة بناء على مجموعة من الشروط التي ترى الباحثة أنها لازمة لإجراء الدراسة الإختبارية ، وبناء عليه خلصت الباحثة إلى عينة مكونة من 21 شركة مساهمة مقيدة فى بورصة الأوراق المالية المصرية قامت بتغيير مراقبى الحسابات فى الفترة من عام 2000 وحتى عام 2012 ، واعتمدت الباحثة على (T-Test) لإستخلاص النتائج ، وتم الإعتماد على نموذج إشارات الإنذار *Red Flags* فى قياس إدارة الربح .

وخلص هذا الفصل إلى عدم وجود علاقة معنوية بين ممارسات إدارة الربح وتغيير مراقب الحسابات حيث كانت دلالة الإختبار أكبر من 0,05 .

ثانيا : نتائج البحث :

خلصت الباحثة من هذا البحث إلى نتيجة هامة وهى أن قرار تغيير مراقب الحسابات لم يؤثر بشكل عام على ممارسات الشركات لإدارة الربح حيث ظلت معظم الشركات تمارس إدارة الربح سواء قبل أو بعد تغيير مراقب الحسابات ، وهذا يعنى

أن قيام هذه الشركات بتغيير مراقب الحسابات يتعلق بأسباب أخرى ليس لها علاقة بممارسات إدارة الربح وقد تعود هذه الأسباب الى :

- 1) قد يكون حدث خلاف بين إدارة الشركة ومراقب الحسابات حول إجراءات عملية المراجعة أو حول الأتعاب الخاصة بعملية المراجعة .
- 2) قد ترغب الشركة في زيادة جودة عملية المراجعة من خلال الارتباط بمراقب حسابات ينتمى إلى أحد مكاتب المراجعة الكبيرة والتي تتميز بالشهرة والسمعة الحسنة ، مما يضيف مزيداً من الثقة في التقارير المالية التي تقوم بنشرها والتي يعتمد عليها المستثمرون في اتخاذ قراراتهم الإستثمارية .
- 3) قد ترغب الشركة في الحصول على مراقب حسابات يكون أكثر تخصصاً في مجال الصناعة التي تنتمي إليها .
- 4) قد ترغب الشركة في تخفيض التكاليف والحصول على مراقب حسابات يقبل بأقل قدر من الأتعاب .

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية :

أ) الكتب

1- حماد ، طارق عبد العال ، 2007، " موسوعة معايير المراجعة - شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية - مسؤوليات وأخلاقيات المراجع " ، الجزء الأول ، الدار الجامعية .

ب) الدوريات

1. إبراهيم ، رشا محمود سليم ، 2012، " نموذج محاسبي مقترح لقياس أثر تقرير مراقب الحسابات على قرارات الإستثمار ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس العدد الثالث ، 1009-1036 .

2. أحمد ، سامح محمد رضا رياض ، 2012، " أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح وانعكاساتها على التوزيعات النقدية في الشركات الصناعية المساهمة المصرية " ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، مجلد (8) ، العدد الرابع ، 736-761 .

3. الرشيدى ، ممدوح صادق محمد، 2010 ، " مدخل إشارات الإنذار (Red Flags) كأداة للكشف عن إدارة الأرباح المحاسبية بالتطبيق على الشركات الأكثر نشاطا فى سوق الأوراق المالية المصري " ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج ، المجلد الرابع والعشرون ، العدد الثانى ، ديسمبر، 1-6315 .
4. الصغير، محمد السيد محمد، 2011، " استخدام الشبكات العصبية الاصطناعية فى تطوير نموذج مراجعة لتفعيل دور المراجع الخارجى فى كشف الممارسات الاحتيالية فى التقارير المالية "، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج ، مجلد (25) ، العدد الثانى، 147-186 .
5. خليل، محمد أحمد إبراهيم ، 2012، " تطوير دور لجنة المراجعة كأحد آليات حوكمة الشركات للحد من ممارسة إدارة الربح بمنظمات العمال المصرية – دراسة نظرية اختبارية " ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها، السنة 32، مجلد(2)، العدد الأول ، 1-65. صحصاح ، عصمت أنور، 2013 ، " إنعكاسات تطبيق حوكمة الشركات على المراجع الخارجى "، مجلة الفكر المحاسبى ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، مجلد 17، 401-448 .
6. عبد الرحمن ، أحمد رجب عبد الملك ، 2012، " المدخل التحليلى للقوائم المالية المنشورة كأداة للكشف عن إدارة الأرباح " ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج ، مجلد رقم (26) ، العدد الأول ، 391-430 .
7. كساب ، ياسر السيد ، 2012 ، " مدى إدراك مستخدمى القوائم المالية لمحددات فعالية لجان المراجعة بالشركات المساهمة السعودية – دراسة ميدانية " ، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الرابع ، 399-454 .
8. محمد ، منى حلمى محمد ، 2013 ، " أثر استراتيجية التخصص الصناعى لمراقب الحسابات على جودة أداء عملية المراجعة "، مجلة الفكر المحاسبى ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، المجلد السابع عشر ، العدد الأول ، 409-436 .
9. مشتهى ، صبرى ماهر، 2014، " تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجى وانعكاس ذلك على رأى مدقق الحسابات الخارجى " ، مجلة الجامعة الإسلامية

للدراستات الإقتصادية والإدارية ، كلية العلوم الإدارية والإقتصادية، جامعة القدس المفتوحة،
المجلد الثانى والعشرون ، العدد الثانى، يونيو ، 231 - 261 .

ج (الرسائل

1. أبو سالم ، سيد سالم محمد ، 2012 ، " العلاقة بين مستوى تطبيق آليات حوكمة الشركات وإدارة الدخل " ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق .
2. حطبة، بهانة وداد محمد ، 2010 ، " مدخل مقترح لتطوير دور مراقب الحسابات فى الكشف عن ممارسات الإدارة لظاهرة التطويع المصطنع للأرباح فى إطار معايير المحاسبة والمراجعة" ، رسالة دكتوراة ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس .
3. عبد الرحمن ، وليد محمد محمد السيد ، 2012 ، " علاقة التخصص القطاعى وتكرار الإرتباط بالمراجع بإدارة الربح - دراسة إمبريقية " ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق .

د (الإنترنت

1. الإتحاد الدولى للمحاسبين (IFAC) ، 2009 ، " إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة " ، متاح على : www.ifac.org
2. القانون رقم (159) لسنة 1981 الخاص بشركات المساهمة والتوصية بالأسهم وذات المسؤولية المحدودة ، متاح على www.investment.gov.eg
3. الهيئة العامة للرقابة المالية ، 2006 ، " قرار وزير الإستثمار رقم 243 لسنة 2006 باعتماد معايير المحاسبة المصرية " ، متاح على : www.efsa.gov.eg
ثانيا : المراجع الأجنبية :

A) Books

1- Scott, W., 2003, "*Financial Accounting Theory* ", Prentice Hall.

B) Periodicals

1- Abdul Nasser, A.E. Abdul Wahid, S. Nazatul, F. Nazri, and M.Hudaib, 2006, "Auditor- Client relationship: the case of audit tenure and auditor switching in Malaysia", *Managerial Auditing Journal* 21 (7), 724-737.

- 2- Chadegani, A.A, Z.Mohamed and A.Jari, 2011," The Determinant Factors of Auditor Switch among Companies Listed on Tehran Stock Exchange", *International Conference on Sociality and Economics Development 10*.
- 3- Davidson, W.N., P.Jiraporn, and P.DaDalt, 2006,"Causes and consequences of Audit shopping: An analysis of Auditor opinions, Earnings Management, and Auditor changes", *Quarterly Journal of Business and Economics*, 45, 69-87.
- 4- Davis, L. R., B. S. Soo, and G. M. Trompeter, 2009," Auditor Tenure and the Ability to Meet or Beat Earnings Forecasts", *Contemporary Accounting Research* 26(2), 517-548
- 5- DeAngelo, L.,1986,"Accounting Numbers As Market Valuation Substitutes: A Study of Management Buyouts of Public Stock holders," *The Accounting Review* 61(3), 400-420.
- 6- Dechow, P. M., and R. G. Sloan, 1991, " Executive Incentives and The Horizon Problem: An Empirical Investigation", *Journal of Accounting and Economics* 14(1), 51-89.
- 7- Dechow, P. M., R.G. Sloan, and A.P.Sweeny, 1995, "Detecting Earnings Management", *The Accounting Review* 70 (2), 193-226.
- 9-Healy, P. M., 1985, "The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decision", *Journal of Accounting and Economics* 7(1-3), 85-107.
- 10- Healy, T., and Y. Kim, 2003," The Benefits of Mandatory Auditor Rotation", *Regulation* 26(3), 10-11.
- 12- Jones, J. J., 1991, "Earnings Management during Import Relief Investigations", *Journal of Accounting Research* 29(2), 193-228.