

العلاقة بين فترة المراجعة وإدارة الأرباح

"دراسة اختبارية على الشركات المساهمة التركبية"

إعداد

الأستاذ الدكتور / هلال عبدالفتاح عفيفي

أستاذ المحاسبة كلية التجارة جامعة الزقازيق

أ/ أيمن محمد عبدالمقصود

وكيل حسابات بوزارة المالية

المخلص

يهدف البحث إلى إختبار العلاقة بين فترة المراجعة و إدارة الأرباح، لما شهده العالم فى السنوات الأخيرة من إنهيار وإفلاس كثير من الشركات ومكاتب المراجعة منها علي سبيل المثال مكتب أندرسون للمراجعة، والتساؤلات التي أثيرت حول دور شركات و مكاتب المراجعة العالمية فى إفلاس العديد من الشركات مثل Enron وكان ذلك نتيجة التلاعب فى عمليات المراجعة والتي كان من أحد أسبابها تطور العلاقة بين المراجع والعميل، الأمر الذى يطالب به البعض من تحديد فترة المراجعة والإزام تغيير المراجع كل مدة محددة، حيث يرى المدافعون عن فكرة التغيير الإلزامي للمراجع أنه يعزز من استقلاليته، وعلى الجانب الآخر يرى البعض أن تغيير المراجعين يترتب عليه إطالة فترة التقرير وبالتالي يدل على إرتفاع التكلفة، وقد إستخدام الباحث نموذج جونز (Jones) لقياس إدارة الأرباح لقياس مدى وجود تلاعب فى الحسابات، وتوصلت النتائج إلى وجود علاقة دالة إحصائيا عكسية بين فترة المراجعة وإدارة الأرباح.

المصطلحات الأساسية: إدارة الأرباح، فترة المراجعة.

Abstract

The research aims to test the relationship between the audit period and Earnings management, because of the collapse and bankruptcy of many companies and audit firms in the world in recent years, for example Anderson's audit firm, and questions raised about the role of companies and The global audit firms in the bankruptcy of many companies such as Enron and this was the result of the manipulation of the audit process, which was one of the reasons for which was the evolution of the relationship between the auditor and the client, which some people demand from determining the period of the audit and obligating the auditor to change every specific period, where the advocates of the idea of mandatory change of auditor see that it enhances its independence. On the other hand, some people see changing the auditors results in prolonging the reporting period and thus indicating the high cost. The researcher used the Jones model to measure Earnings management. The results revealed that there is a significant inverse relationship between audit period and Earnings management.

Keywords: Earning Management, Audit period.

مقدمة ومشكلة البحث:

شهدت الفترة الأخيرة تطورات وتحولات كبيرة كان لها عظيم الأثر على معظم إقتصاديات دول العالم والتي بدورها أثرت بشكل مباشر وفاعل على مهنة المحاسبة والمراجعة التي تواجه عددا من التحديات خاصة بعد الانهيارات المالية التي شهدتها العديد من الشركات العملاقة، والتي تراجع القوائم المالية الخاصة بها من قبل مكاتب المراجعة الكبرى، ومثال ذلك انهيار شركة (Enron) والتي تعد من أضخم شركات الطاقة في الولايات المتحدة الأمريكية، والتي أدى انهيارها إلى انهيار واحد من أكبر مكاتب المراجعة في العالم وهو (Aurther Anderson)، حيث أثبت تورطه في التلاعب المالي الذي تم في شركة إنرون، وذلك بسبب استخدام بعض أساليب إدارة الأرباح، ويمكن القول أن حالات الغش آخذة في الزيادة يوماً بعد يوم، ويتضح ذلك من خلال التقارير المتعددة التي أصدرتها رابطة فاحصي الغش المعتمدين ("ACFE" Association of Certified Fraud Examiners) والتي أوضحت في عام 2014 أن نسبة الإنخفاض في الإيرادات السنوية المترتب على حالات الغش قد ارتفعت من 5% إلى 7%، مما أوجد ضرورة للتعرف على ما هية إدارة الأرباح والتعرف على أساليبها المتنوعة ودورها فيما حدث من انهيارات مالية، خاصة وأن هذه الانهيارات حدثت في الوقت التي قامت فيه شركات المراجعة بإصدار تقارير عن أعمال المراجعة والتي تؤكد عدالة عرض القوائم المالية في التعبير عن المراكز المالية لهذه الشركات، الأمر الذي كان معه ضرورة إلقاء الضوء والتعرف على أساليب وآليات الحد من استخدام إدارة الأرباح، وإختبار العلاقة بين فترة المراجعة وإدارة الأرباح.

واستناداً لما تقدم، فإن مشكلة البحث تتمثل في الإجابة على السؤال التالي:

– هل تؤثر فترة عملية المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح في القوائم المالية للشركات المساهمة التركيبية؟

أهداف البحث:

- 1- دراسة أهم الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح، وأثرها على جودة عملية المراجعة، وطرق الحد منها.
- 2- دراسة وتحليل دوافع الإدارة من استخدام أساليب إدارة الأرباح.
- 3- دراسة واختبار العلاقة بين فترة المراجعة وإدارة الأرباح في الشركات المساهمة التركيبية.

منهج وفرض البحث:

ينتهج البحث المنهج التحليلي كمدخل أساسي في الدراسة من خلال استقراء وتحليل الدراسات السابقة والتي تضمنها الأدب والفكر المحاسبي المعاصر في مجال المحاسبة المالية وخاصة الدراسات التي تناولت مجال إدارة الأرباح، وفي ضوء مشكلة الدراسة يحاول الباحث تحقيق أهداف البحث من خلال اختبار الفرض التالي:

توجد علاقة بين فترة المراجعة وإدارة الأرباح.

خطة البحث:

تحقيقاً لأهداف البحث فقد تم تنظيمه وتقسيمه كما يلي:

القسم الأول: إدارة الأرباح.

القسم الثاني: العلاقة بين فترة المراجعة وإدارة الأرباح.

القسم الثالث: الدراسات السابقة وتطوير فرض البحث.

القسم الرابع: الدراسة الإختبارية.

القسم الأول: إدارة الأرباح

أولاً: مفهوم إدارة الأرباح

حاول العديد من الباحثين تعريف مفهوم إدارة الأرباح، ونظراً لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المفهوم، وقد بنيت تلك التعريفات كل حسب وجهة نظر من وضعها، حيث عرف (Scott, 2009, 403) إدارة الأرباح بأنها "خيارات السياسات المحاسبية المتخذة من قبل المديرين من أجل تحقيق بعض الأهداف المحددة للأرباح".

ويعرف (Mulford, 2002: 134) إدارة الأرباح بأنها عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل.

وأشار (Dechow and Skinner, 2000) إلى أن التركيز الرئيسي لإدارة الأرباح ليس فقط على أساس أنشطة إدارة الأرباح في إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل الإعتراف بالإيرادات والمصروفات وإنما تتضمن إدارة الأرباح أيضاً أنشطة تشغيلية أو حقيقية والتي تتعامل مع أنشطة المشروع الإختبارية، مثل تخفيض في فترة إبطاء المبيعات.

وعرفها (7: 2002, Mason) بأنها العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفته بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات شركات الأعمال.

ثانياً: دوافع الإدارة من استخدام ادارة الأرباح

خلصت العديد من الدراسات (Yang., 2008) إلى أن إدارة الأرباح تحدث في أربعة حالات، حيث يدير المديرون الأرباح بهدف: تزييف الحقائق قبل طرح الأسهم للاكتتاب العام، وزيادة مكافآت المديرين، وتجنب تعهدات المديونية، وتخفيض تكاليف التنظيم وزيادة المزايا (عفي، 2014)، ويمكن تصنيف أسباب لجوء بعض الشركات إلى استخدام إدارة الأرباح من حيث مصدرها إلى دوافع خارجية ودوافع داخلية، من خلال النقاط التالية (حسين وفليح، 2011؛ 362-372):

1- الدوافع الخارجية:

تمثل البيئة الخارجية محددًا أساسيًا لسلوك إدارة المنشأة وتتوقف كفاءة الإدارة على كيفية التعامل مع المحددات البيئية الخارجية، وهناك مجموعة من الدوافع الخارجية التي قد تدفع الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح، ومن أهم هذه الدوافع (سميرة، آخرون، 2012):

- زيادة الإقتراض من البنوك: تستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤثرات الإئتمانية كخطوة تسبق إتخاذ قرار منح القروض لهذه الشركات بهدف تقييم أدائه التحسين تلك المؤثرات والمعايير (Popescu, and Nisulescu, 2013).
- تحقيق تصنيف مهني متقدم: تتنافس العديد من منشآت الأعمال العاملة في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني (Rating) التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استنادًا إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من المعلومات المالية التي تعدها منشآت الأعمال (الأغا، 2011).
- التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية: إن استخدام أساليب ادارة الأرباح تهدف إلى تعظيم هذه القيم ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية حيث تكون الغاية من ذلك تعظيم القيمة المالية ومن ثم تحسين أسعار اسهم تلك الشركات في الاسواق المالية Reyad (2013).
- تحسين الأداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية مثل زيادة مكافآت مجلس الإدارة المبنية على الأداء، لاظهارها بصورة أفضل أمام مجلس الادارة.
- التهرب الضريبي: وذلك عن طريق تخفيض الايرادات وزيادة المصاريف بهدف تخفيض الهامش الضريبي.

2- الدوفع الداخلية:

إذا كانت البيئة الخارجية محددا لسلوك إدارة المنشآت، فإن متغيرات البيئة الداخلية لا تقل في التأثير على أداء منشآت الأعمال عن متغيرات البيئة الخارجية، وعلى الرغم من صعوبة التحكم على متغيرات البيئة الخارجية إلا أنه من الممكن رقابة المتغيرات الداخلية ويتمثل أهمها في (صيام، 2009)، (عفيفي، 2014):

- مكافأة الإدارة: حيث تسعى إدارة المنشأة إلى تعظيم صافى الربح وذلك لتعظيم منفعتها الذاتية المتمثلة في زيادة الحوافز والمكافآت التي تحصل عليها.
- هيكل الملكية: ان رغبة الإدارة في ادارة الأرباح تزداد بزيادة انفصال الملكية عن الادارة.
- الأمان الوظيفي: ان تقييم أداء الإدارة هو الدافع الأساسي من استراتيجيات ادارة الأرباح وتحاول الادارة بشتى الطرق الإستمرار في مناصبها بصرف النظر عن العوائد النقدية.
- تحقيق مكاسب شخصية: حيث تعتبر من أهم دوافع الإدارة لإستخدام ادارة الأرباح بمساعدة مراجع الحسابات الخارجى وعلى حساب كافة الفئات ذات المصالح.

ثالثاً: أنماط إدارة الأرباح

تتعدد أنماط وأشكال وأنواع التلاعب بالحسابات وتتباين تصنيفاتها تبعاً لرؤية دارسى هذه الظاهرة ، ولعل من أبرز الذين درسوا هذه الظاهرة ، Comiskey ,Mulford، فى كتاب ، Schilit ، 2002 وفيما يلى عرض لأشكال التلاعب بالحسابات (الحلبي، 2015: 23):

- 1- المحاسبة النفعية **Aggressive Accounting**: هي الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبية محددة لتحقيق أهداف مرغوبة منها تحقيق أرباح عالية، سواء أكانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أملا.
- 2- تمهيد الدخل **Income Smoothing**: هو شكل من أشكال التلاعب فى الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل فى السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السىء، وتخفيض الأرباح المتزايدة فى الدخل والإحتفاظ بها فى شكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السىء .
- 3- الغش فى التقارير المالية **Fraudulent Financial Reporting**: ويعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد، أو حذف قيم معينة أو إخفاؤها فى المعلومات المالية، بهدف تضليل مستخدمى المعلومات المالية، وهذا النوع يعتبر عملاً مخالفاً للقانون (الصورى، 2013).

رابعاً: الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح

وهناك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح وهي كالتالي (Micheal, 2011) ؛
الصوري، 2013):

- عدم إظهار الحسابات المستحقة والمعدومة مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح والأصول المتداولة.
- اعتماد تقديرات الإدارة للمخزون والبضائع وعدم تحقق مراجع الحسابات القانوني منها مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح بشكل غير حقيقي.
- تضمين المبيعات عقود بيع غير مؤكدة مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات والأرباح.
- تسجيل جزء من المبيعات في الفترة اللاحقة أو الماضية مما يؤدي إلى التأثير على النتائج والأرباح.
- عدم استبعاد مبيعات ما بين الشركات التابعة والشقيقة مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات.
- إعادة التقييم للموجودات الثابتة مما يؤدي إلى تضخيم الموجودات وحقوق المساهمين.
- تصنيف الشركات التابعة والخاسرة منها كاستثمار وعدم دمج حساباتها مع الشركة الأم مما يؤدي إلى إظهار جزء من الخسائر بنسبة الإستثمار المسجل.
- زيادة توزيعات أرباح الشركات التابعة إلى الشركة الأم مما يؤدي إلى تضخيم أرباح الاستثمارات.
- تحويل الأعمال الخاسرة إلى شركة تابعة مما يؤدي إلى إظهار جزء من الخسائر بنسبة الإستثمار المسجل في دفاترها المحاسبية.
- تسجيل بعض الإيرادات و/أو المصاريف غير العادية في الإحتياطات الخاصة وليس في قائمة الدخل مما يؤدي إلى التأثير إيجاباً أو سلباً على الأرباح.
- تخفيض المخزون بشكل غير عادي في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمخزون.
- تسريع تحصيل المدينين وتأخير دفع الدائنين في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمدينين والدائنين.
- تأخير عمليات الشراء وتسريع إصدار الفواتير في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمدينين والدائنين وتحسين النتائج النهائية وبالتالي صافي الأرباح المحققة.

خامساً: الإتجاهات الحديثة المستخدمة للحد من ممارسات إدارة الأرباح

لا شك أن مكافحة ممارسات إدارة الأرباح تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة ، ولهذا فان على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بإدارة الأرباح وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، وفيما يلي أهم الإتجاهات والوسائل الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها.

5/1- دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

ترتبط المحاسبة سواء على المستوى المهني أو على المستوى التنظيري بحوكمة الشركات ارتباطاً وثيقاً لما لمبادئ وإجراءات الحوكمة تأثيراً كبيراً على المجالات العلمية والمهنية للمحاسبة (Abdel razek, M. 2012)، حيث حاولت العديد من المنظمات المهنية جاهدة نحو وضع مبادئ لحوكمة الشركات، ومن هذه المنظمات معهد التمويل الدولي (Institute of International Finance "IIF"، ومجلس إعداد التقارير المالية (Financial Reporting Council "FRC")، ومنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (Organization for Economic co-operation and Development "OECD")، واهتماماً هي المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية عام 1999 والتي تم إعادة صياغتها عام 2004، والتي أعدت الأساس الذي يتم الإستناد اليه في العديد من دول العالم في مجال تطوير مهنة المحاسبة لتوجيه وترشيد ورقابة سلوك الإدارة العليا لأنماط القرارات التي تسهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وذلك من خلال ما يلي (أبو كريشة، 2015؛ Odia, and Ogiedu, 2013):

- ضرورة أن تؤدي وظيفة المحاسبة دوراً بارزاً في دراسة ظاهرة الحوكمة ضمن دائرة الدراسات المحاسبية، ومن خلال مخرجات هذه الوظيفة يمكن قياس وتقرير نتائج أعمال الشركة، وهذا في النهاية يحقق متطلبات تطبيق مبادئ الحوكمة.
- تطبيق مبادئ حوكمة الشركات سيؤثر على درجة ومستوى الإفصاح عن البيانات المالية والإدارية للشركة، وهذا تأكيد على أن الإفصاح والشفافية وظاهرة حوكمة الشركات وجهان لعملة واحدة يؤثر كل منهما في الآخر ويتأثر به، فإذا كان الإفصاح هو أحد أهم مبادئ الحوكمة، فإن إطار الإجراءات الحاكمة للشركات يجب أن يحقق الإفصاح بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية (الجعلى، 2015: 46-47).
- تؤثر قوة حوكمة الشركات على تطوير استراتيجية المراجعة، فمن خلال تنفيذ وظيفة الإشراف بشكل فعال تتأكد فعالية الرقابة (Reyad, 2013)، كما أنه يوجد ارتباط وثيق بين قوة آليات الحوكمة المرتبطة بالمراجع وجودة التقارير المالية، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة فعالية وكفاءة المراجعة (أبو كريشة، 2015: 108).
- يساعد التطبيق الفعال لحوكمة الشركات في معالجة الإختلال الأخلاقي في الفكر والتطبيق المحاسبى من خلال مقارنة الإلتزام بالمواثيق والقيم الأخلاقية وبصفة خاصة العدالة والشفافية ومساعدة الإدارة وحماية حقوق الآخرين (عبدالفتاح، 2010: 76).

بناءً على ما تقدم، يرى الباحث أن تفعيل وتطبيق آليات وإجراءات حوكمة الشركات والشفافية التي تتضمنها مبادئ حوكمة الشركات لها دور جوهري وهام في الحد من ممارسات إدارة الأرباح داخل الشركات وبالتالي تقليل هذه الممارسات على أرقام القوائم المالية الأمر الذي يحسن معه أداء المنشآت وزيادة كفاءة الأداء وبالتالي استمرارية هذه الشركات وتحسين صورتها في السوق من أجل المنافسة، ومواجهة الأزمات المالية.

5/1/1- دور لجان لمراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

تزايدت حالات الفشل الإداري نتيجة لتدخل الإدارة في عملية إعداد القوائم المالية لتحقيق أهدافها وما ترتب عليه من انخفاض ثقة المستثمرين في القوائم المالية المنشورة، وقد أدى ذلك إلى الإهتمام بتشكيل لجان المراجعة وتفعيل دورها كرد فعل لإعادة الثقة في قوائمها المالية، وتتركز إختصاصات لجان المراجعة في ثلاثة مجالات رئيسية، وهي التقارير المالية ورفع مستوى جودة المراجعة، وحوكمة الشركات باعتبارها إحدى آلياتها، وامتدت إختصاصات لجان المراجعة بعد ظهور العديد من المشاكل المالية بعد الأزمة المالية وانهيار الكثير من الشركات والبنوك (Garcia, 2012)، لكي تشمل المسؤولية عن دراسة المخاطر والأزمات التي تتعرض لها الشركات، وكيفية مواجهة تلك الأزمات وأي ممارسات غير سليمة، لذا سيتم العمل على بيان دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة المالية على النحو التالي (سمرة، 2014: 165):

- فحص ومراجعة تقديرات الإدارة، والتأكد من عدم المبالغة في إعداد تلك التقديرات.
- فحص وتقييم نظام وإجراءات الرقابة الداخلية وذلك من خلال (Hwang and Kim, 2011):
تقييم نظام الرقابة الداخلية والتحقق من أنها تقدم الضمانات الكافية، ومناقشة تقرير مراقب الحسابات وتقديم تقرير عن ذلك للإدارة، تقييم خطط الإدارة للتعامل مع نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.
- المشاركة في عملية إدارة المخاطر عن طريق تقدير مخاطر الغش على كل المستويات الإدارية، والتأكد من وجود استراتيجية للمنشأة فيما يتعلق بإدارة وتقييم المخاطر، معرفة وفهم حجم المخاطر التي تواجه المنشأة.
- إحكام الرقابة على أداء الشركة من خلال (Garcia, 2012)، فحص ومراجعة جميع تعاملات المديرين على أسهم المنشأة مع الأطراف ذات العلاقة، وفحص ومراجعة مكافآت وأتعاب أعضاء مجلس الإدارة.
- دعم وظيفة المراجعة الخارجية وسلامة استقلالها وذلك من خلال (Hamdan, 2013)، الكفاءة والقدرة المهنية والخبرة هما المحدد الأساسى لتعيين وعزل المراجع الخارجى، والتنسيق ما بين

المراجع والأطراف الأخرى داخل المنظمة، والإشراف ومتابعة خدمات التأكد التي يقدمها المراجع الخارجي، ومناقشة المراجع الخارجي في التقرير الذي يقدمه للجنة.

- العمل على دعم وتحفيز وظيفة المراجعة الداخلية واستقلاليتها بالمنشأة من خلال (Peter and Julie, 2009)، مراجعة ومناقشة أنشطة وتقارير المراجعة الداخلية، مراجعة ومناقشة خطة المراجعة الداخلية الموافقة عليها.

5/2- دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

جرى إعداد المعايير المحاسبية لإختيار أفضل الطرق لكل معاجة محاسبية سواء من خلال المنظمات المهنية أو من خلال القوانين في دول أخرى، حيث قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية ("International Accounting Standards Board "IASB") إستبدال معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards) بالمعايير الدولية للتقارير المالية ("International Financial Reporting Standards" IFRS)، وإجراء بعض التعديلات في المعايير السابقة وإصدار معايير جديدة للحد من الجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية، ومن أهم تلك التعديلات (الصبيح، 2016: 337؛ Michael, 2011):

- العمل على إلغاء معظم البدائل للمعالجات الأساسية والمعالجات المسموح بها في المعايير الجديدة، والإكتفاء بمعاجة محاسبية واحدة، وذلك لتوحيد المعالجات وعدم اتاحة المجال للإختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في أساليب إدارة الأرباح في التلاعب في حسابات الدخل.
- إضافة الشرح والتفسير الملحق بالمعايير إلى متن المعايير الرئيسي وإلغاء الملحق الخاصة بكل معيار، لذا تكون هذه التفسيرات جزء أساسى وملزم مثل المعيار.
- إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي للمعيار، ويعتبر هذا الأمر من وجهة نظر الباحثين من أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة، فقد اتضح أن هناك صعوبات متعددة في التطبيق العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبة (عبدالفتاح، 2010: 87).
- قيام المجلس بإصدار معايير جديدة غير موجودة في بعض الدول لعل من أهمها المعيار الدولى الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة (International Financial Reporting Standards for Small & Medium-Sized Entities (Delloit, 2010) والذي يركز على قطاع كبير من الشركات صغيرة ومتوسطة الحجم والتي تجد صعوبة في تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة.

5/3- دور المحاسبة القضائية فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح

ظهرت المحاسبة القضائية نتيجة الحاجة إلى محاسبين قضائيين للتحقيق فى عدة نشاطات مالية مشبوهة وتقديم التقارير التى توضح الحقائق وما وراء الأرقام (حسن، 2015)، وعرفت المحاسبة القضائية بأنها تتضمن تطبيق المفاهيم والأساليب المحاسبية لحل المشكلات القضائية والإفصاح عن الأشخاص المسئولين عن الغش والتلاعب (Coenen, 2006: 3)، حيث تستخدم الإجراءات القانونية فى التحرى والحد من ممارسات أساليب التلاعب فى القوائم المالية من خلال الآتى (Kristic, 2009 ؛ الكبيسى، 2011):

- تحديد وتقدير حجم الخسائر المتكبدة أو المحتملة وجمع الأدلة المالية التى ستكون بمثابة أدلة قوية لدعم المطالبات القانونية بغرض الإسترداد وتحديد المسئول عن ارتكاب الإحتيال.
 - تقييم الأداء المالى وتحريفات القوائم المالية فى جميع بنودها، والتغييرات غير المبررة فى بدائل السياسات المحاسبية، والأضرار الناتجة عن الغش والإحتيال فى القوائم المالية.
 - المراجعة التشريعية والإلتزام بالنظم، وإجراء الفحص لتحديد المخاطر الناتجة عن الغش، المقابلة الشخصية مع المسئولين، التحرى عن الحقيقة عن طريق التحريات اللازمة عن الأنشطة غير القانونية والمشكوك فيها.
 - تقييم مدى الإلتزام بالقوانين والتشريعات فى حالة وجود إعانات حكومية أو تبرعات أو هبات ممنوحة، وتقييم حالات التصفية وتقدير حقوق الدائنين وأولوية السداد.
 - فحص وتقييم الرقابة الداخلية وتحرى الثغرات أو نقاط الضعف التى تستخدم فى الغش والتلاعب، وتقدير حجم الأرباح المفقودة نتيجة الفرص المضيعة علة المنشأة.
- يستنتج الباحث مما سبق الدور المهم للمحاسبة القضائية فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال عمليات الرقابة على الإلتزام بالنظم والتحرى عن المخالفات المالية فى القوائم المالية والتغييرات غير المبررة لبدائل السياسات المحاسبية ودعم الإستشارات القضائية، وتقديم الخبرة فى الأمور المالية، حيث يمكن للمحاسب القانوني أن يمارس دوره فى المجالات التى تتطلبها المحاسبة القضائية، من خلال التدريب على مفهوم المحاسبة القضائية واستقراء القوانين.

5/4- دور المراجعة المستمرة فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح

- تقوم المراجعة المستمرة بدور هام فى تقليل عمليات التلاعب فى البيانات المالية وذلك من خلال القيام بالإجراءات التالية (عبدالقيوم، 2018 ؛ الخطيب، 2013 ؛ عطية، 2009):
- استخدام التكنولوجيا الحديثة أثناء المراجعة من شأنها تحسين كفاءة وفعالية عملية المراجعة.

- تخطيط المراجعة بفعالية يعطى القدرة على الإحساس المبكر بالمخاطر التي يمكن أن تواجهها الشركة عند تشغيل البيانات إلكترونياً.
- إن تطبيق آليات المراجعة المستمرة كفاءة وفاعلية يقلل من ممارسات إدارة الأرباح ويفيد الأطراف ذات المصلحة بنشاطات الوحدة الاقتصادية.
- تعتبر المراجعة المستمرة مؤشراً جيداً في الحد من ارتكاب الأخطاء من خلال تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- اهتمام المراجعة المستمرة بتقديم تقارير نتائج الفحص خلال وقت الأحداث أو بعد وقوعها مباشرة يساعد في إضفاء الثقة في المعلومات المحاسبية.

5/5- الشك المهني لمراجع الحسابات

تساهم القوائم المالية غير الواقعية في تكبد مستخدميها خسائر لا يمكن التغاضي عنها وضعت مهنة المراجعة أمام تحديات كبيرة تتطلب من المراجع أداء واجباته والمهام المنوط بها بالكفاءة المطلوبة، وأن يتحلى بمتطلبات الشك المهني التي تضمن تقييماً انتقادياً لأدلة الإثبات المتوفرة (العازمي، 2013: 43)، وعليه فقد أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (American Institute of Certified Public Accountants "AICPA") في عام 2002 معيار المراجعة رقم 99 والذي ركز على توسيع مسؤوليات مراجعي الحسابات مع توفير الإرشادات التي تساعدهم في اكتشاف الغش والتضليل بالقوائم المالية والتقارير عنه، ومن أهم الإرشادات التي وفرها المعيار لمراجع الحسابات زيادة درجة الشك المهني إلى أقصى حد بغض النظر عن معلوماتهم السابقة عن نزاهة وصدق الشركات محل المراجعة، بحيث ألا يتخلى المراجع عن الحياد فيما يتعلق بمعتقداته حول صدق وأمانة الإدارة من عدمه، أو أن يعتقد أن صدق وأمانة الإدارة أمر لا شك فيه (حسين، 2010: 72)، كما أنه من المتطلبات الهامة للشك المهني الواجب التقييم لأدلة الإثبات المتوفرة، فإن تبين لمراجع الحسابات وجود مؤشرات تدل على احتمالية وجود غش بالقوائم المالية للشركة، فعليه اتخاذ الإجراءات اللازمة لتعديل تخطيط وإجراءات عملية المراجعة بما يضمن له التأكد من أن الحسابات لا يشوبها أي خلل أو تحريفات جوهرية من شأنها أن تؤثر على مدى عدالة وصدق عرض القوائم المالية (Rose, 2003: 31-38).

بناء على ما تقدم يمكن تلخيص الشك المهني بناء على ما تناوله الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين ("International Federation of Accountants "IFAC") بأنه الشك الذي يعمل على توفير العقلية المتسائلة لدى مراجع الحسابات عند قيامه بفحص أدلة الإثبات التي يحصل عليها من خلال إجرائه لعملية المراجعة أو التي تقدم إليه من قبل الإدارة أو المسؤولين عند تنفيذ ومتابعة إجراءات المراجعة (1: Grenier, 2010).

القسم الثاني: العلاقة بين فترة المراجعة وإدارة الأرباح

تمثل فترة المراجعة وارتباط مراجع الحسابات بالمنشأة محل المراجعة موضوعا جوهريا نال اهتمام الباحثين والأكاديميين كأحد العوامل المحددة لجودة عملية المراجعة في ظل انتشار ممارسات ادارة الأرباح (فوده وآخرون، 2018)، وماشده العالم خلال السنوات الأخيرة من انهيار وإفلاس كثير من الشركات والمؤسسات المالية (مثل: Limanbrothres Washington Mutual; Indy; Mac; Xerox)، وخاصة بعد أحداث انهيار شركة Enron العالمية وإلقاء جزءا من المسئولية على مكتب آرثر أندرسون كونه المسئول عن مراجعة حسابات تلك الشركة واتهامه بالتلاعب بالمعلومات المحاسبية لها مستغلاً بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تُظهر هذه المعلومات بغير شكلها الصحيح، ويقصد بفترة المراجعة عدد السنوات التي يقوم فيها مراقب الحسابات بمراجعة القوائم المالية محل المراجعة، والتي اختلفت فيها وجهات النظر من حيث طول وقصر فترة المراجعة.

فهناك وجهة نظر توضح بأن طول فترة ارتباط مراجع الحسابات مع العميل لها منافع تعود على مراجع الحسابات والعميل، حيث يكتسب المراجع معلومات خاصة بشكل أكبر عن العميل تساعده في أداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية أكبر، ويمكنه التعرف على مواطن المشاكل وإيجاد الحلول بصورة أسرع، كما أن تكلفة عملية المراجعة تصبح أقل مع طول فترة المراجعة.

يتبين مما سبق أن مويدى طول فترة المراجعة يعتمدون على أنه ليس بالضرورة أن قصر فترة المراجعة تدعم استقلال المراجع (عبدالله، 2003)، وأن طول فترة المراجعة يؤدي الى تعميق فهم المراجع لطبيعة العميل وتكسبه خبرة وثقة قد يخسرهما في حالة قصر فترة المراجعة. أما وجهة النظر الأخرى فترى طول فترة المراجعة مع العميل يجعل عملية المراجعة روتينية سنة بعد الأخرى ولا يساعد ذلك على الإبداع والتجديد حتى لو حدثت تغيرات جوهريّة على نظام العميل المحاسبية والرقابية، كما تعددت بعض العيوب يمكن عرضها كما يلي (عبدالرحمن، 2012):

- نشوء العلاقات القوية بين المراجع والعميل يترتب عليه قيام المراجع بالعديد من الخدمات الإستشارية للعميل، الأمر الذي يوفر له دخلا إضافيا من العميل وبالتالي لا يرغب في فقده.
- أن المراجع يحاول دائما إرضاء العميل من أجل الإبقاء عليه لفترة قادمة وبالتالي فإنه إذا كان المراجع على دراية مسبقة بأنه سيتم تغييره حتما وفقا لألية تغييره في وقت محدد فإنه سوف يسعى للحفاظ على استقلاله ولا يسعى لإرضاء العميل.
- الإلتزام بمده محددة للمراجعة يساعد على تنشيط المنافسة بين مكاتب المراجعة وأن كل مكتب سوف يحاول الحصول على العملاء بتقديم المراجعة بجودة عالية.

- الإلتزام بمدته محددة للمراجعة سيجعل هناك مراجعه دائمة لعمل المراجع السابق عندما يتولى مراجع جديد المهمة.
 - لن يعتمد المراجع ماليا على عميل بعينه وبالتالي يكون المراجع فى وضع يؤهله لإبداء وجهات نظر مغايره لوجهة نظر العميل فى الأمور المرتبطة بالتقرير المالى.
 - أن طول فترة المراجعة ونشوء بعض العلاقات الشخصية مع العميل تضع هذه العلاقات المراجع موضع الحريص على مصالح الإدارة.
- يتبين مما سبق أن معارضى طول فترة المراجعة يعتمدون فى ذلك على أنه ضمانا لإستقلال المراجعواضفاء الثقة فى القوائم المالية التى خضعت للمراجعة.

القسم الثالث: الدراسات السابقة وتطوير فرض البحث

تناولت كثير من الدراسات العلاقة بين فترة المراجعة وأثرها على ممارسات إدارة الأرباح وأثر ذلك على جودة عملية المراجعة، ومن هذه الدراسات:

دراسة (Karami et al., 2017): هدفت الدراسة الى بيان العلاقة بين طول فترة عملية المراجعة وارتباط مراقب الحسابات مع العميل وتأخر تقرير المراجعة مع توضيح أثر التخصص القطاعى على علاقته وأثر ذلك على جودة عملية المراجعة، وتمثلت عينة الدراسة 141 شركة عاملة فى عدد 25 قطاع عن الفترة من عام 2010 الى عام 2014. وتوصلت الدراسة إلى أن طول فترة ارتباط مراقب الحسابات مع العميل قد يساهم فى الحد من تأخر تقرير المراجعة مما يساعد على ارتفاع مستوى جودة عملية المراجعة وبالتالي انخفاض ممارسات إدارة الأرباح.

دراسة (Pham and Daw, 2014): هدفت الدراسة إلى دراسة العلاقة بين طول فترة ارتباط مكتب المراجعة بالعميل وتأخر تقرير المراجعة مع توضيح أثر التخصص القطاعى على علاقته وأثر ذلك على جودة عملية المراجعة، وتمثلت عينة الدراسة 729 شركة مساهمة عن الفترة من 2008 الى 2010. وتوصلت الدراسة الى هناك علاقة سالبة بين فترة المراجعة وتأخر تقرير المراجعة والذى يمكن أن يلعب دورا هاما فى سلوك الإدارة واستخدام بعض ممارسات إدارة الأرباح، كما توصلت أيضا إلى أن التخصص القطاعى لمراقب الحسابات يضعف العلاقة الإيجابية بين طول فترة المراجعة وتأخر تقرير المراجعة.

دراسة (Zgarni, 2012): هدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة بين جودة عملية المراجعة وإدارة الأرباح فى الشركات التونسية، وبيان أثر تطبيق القانون المالى رقم 96-2005 والذى يقضى بأهمية

جودة عملية المراجعة من خلال فترة عملية المراجعة ومكاتب المحاسبة الكبرى (Big4) والتخصص الصناعي وتأثير ذلك على ممارسات إدارة الأرباح. توصلت الدراسة إلى أن طول فترة عملية المراجعة غير مرتبط بوجود ممارسات عمليات إدارة الأرباح في الشركات وأنه لا توجد علاقة بينهما. كما توصلت الدراسة أيضا إلى أن هنالك علاقة سالبة بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات مكاتب المحاسبة الكبرى ومستوى حدوث ممارسات عمليات إدارة الأرباح، وكذلك أن المراجعين في مكاتب المحاسبة الكبرى يعملون على تعزيز عملية إدارة الربح الحقيقي (Real Earning Management "REM").

دراسة (Mangyet al. 2008): هدفت الدراسة إلى بيان أثر طول فترة المراجعة والتغيير الدوري للمراجعين الخارجيين على جودة عملية المراجعة في ولاية كاليفورنيا، وتضمنت عينة الدراسة الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية. وتوصلت الدراسة إلى أن طول فترة التعاقد لها تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة نتيجة كبر حجم المعرفة التي يمتلكها المراجع نتيجة عمليات الفحص لشركة العميل على مدار فترات طويلة، مع التأكيد على أن انخفاض مستوى الاستقلال المهني مرتبط بالصفات الشخصية للمراجع وليس بطول فترة المراجعة.

دراسة (Fagher & Mande, 2008): هدفت الدراسة إلى تحليل أثر طول العلاقة بين شريك المراجعة والشركة محل المراجعة على التقديرات وانعكاس ذلك على جودة عملية المراجعة، وتضمنت عينة الدراسة 20 شركة في قطاعات مختلفة للسوق الأسترالية خلال الفترة من 1992 وحتى 2004، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك عالقة طردية بين طول فترة المراجعة بين المراجع الخارجي والشركة محل المراجعة وإنخفاض الحكم الشخصي للمراجع وماله من تأثير إيجابي على الحكم الشخصي والشك المهني للمراجع الخارجي، ومن ثم على جودة عملية المراجعة والذي ينعكس على عمليات ادرة الأرباح.

دراسة (أبو الخير، 2006): هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر فترة المراجعة والتغيير الإجباري للمراجعين على جودة عملية المراجعة والتكاليف الخاصة بها، وتمثلت عينة الدراسة في استخدام عينة مكونة من 40 شركة سعودية تغطي الفترة من 1995 حتى 2004، حيث تم استخدام طول فترة التقرير بديلا لتكلفة المراجعة، والإستحقاقات الإختيارية بديلاً لجودة المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى أن جودة المراجعة لم تنخفض في السنوات الأولى كما أثبتت الدراسات الأمريكية وأن تغيير المراجعين يترتب عليه إطالة فترة التقرير وبالتالي يدل على ارتفاع التكلفة، كما أثبتت النتائج أن المراجع إذا أبقت عليه

الشركة بعد انقضاء المدة المقررة بأي وسيلة غير مخالفة لضوابط التغيير، يستجيب للعميل ولايحد من تجاوزاته في القوائم المالية. وأوصت الدراسة بإمكانية تبني آليات التغيير مع وضع ضوابط تحول دون الإلتفاف عليها وأن لا تقل المدة النظامية لبقاء المراجع مع العميل عن خمس سنوات.

دراسة (Carcello & Nagy, 2004): هدفت الدراسة إلى تحليل تأثير طول فترة تعاقد بين شركة المراجعة والشركة محل المراجعة على الغش في القوائم المالية، وتضمنت عينة هذه الدراسة على 251 شركة إنتهكت أحكام المادة 10(B)-5 خلال الفترة من عام 1990 وحتى 2001 وتم إستبعاد المؤسسات المالية. وتوصلت هذه الدراسة إلى أن هناك علاقة سالبة بشكل كبير بين فترة المراجعة وبين الإحتيال في القوائم المالية، فكلما قصرت فترة المراجعة زادت عمليات الغش في القوائم المالية بالمقارنة بالابقاء على مكتب المراجعة لفترة زمنية طويلة.

دراسة (Johnson et al. 2002): هدفت هذه الدراسة إلى تحليل طبيعة العلاقة بين طول فترة التعاقد ومستوى جودة القوائم المالية مفاصة بجودة رقم الأرباح، وتم قياس مستوى جودة رقم الأرباح باستخدام الإستحقاق غير المتوقع والإستحقاق الجاري كمقياس لجودة الأرباح للشركة محل المراجعة، وبالتالي كمقياس لجودة عملية المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى أن الإستحقاقات غير المتوقعة كانت مرتفعة عندما كانت فترة المراجعة قصيرة، أي من عامين إلى ثلاثة أعوام، عنه في حالة إذا كانت فترة المراجعة متوسطة، أي من أربعة إلى ثمانية أعوام، بالإضافة إلى ذلك فقد توصلت هذه الدراسة إلى أنه لا يوجد دليل على أن طول فترة التعاقد بين المراجع الخارجي والشركة محل المراجعة من تسع سنوات فأكثر تؤدي إلى تخفيض رقم الإستحقاقات غير المتوقعة مقارنة بحالتي العلاقة القصيرة أو المتوسطة.

تطوير فرض البحث

بناء على الإطار النظري والدراسات السابقة وللإجابة عن التساؤلات التي تم طرحها في مشكلة الدراسة يمكن تطوير فرض البحث على النحو التالي:

تختلف فترة المراجعة من شركة إلى أخرى وذلك وفقاً لحجم الشركة وطبيعة نشاطها، وعلى الرغم من بعض الإنتقادات التي وجهت لعملية تحديد فترة المراجعة والتغيير الإلزامي للمراجع بعد مدة محددة، من ارتفاع تكاليف المراجعة وانخفاض جودتها في السنوات الأولى (أبو الخير، 2006)، إلا أن بعض الدراسات أوصت بأهمية تحديد مدة معينة لفترة المراجعة للشركة والتغيير الإلزامي للمراجع لتحقيق

مستوى مناسب من النزاهة والشفافية ودعم استقلال المراجع، وذلك بعد فشل بعض عمليات المراجعة نتيجة تطور العلاقة بين المراجع والعميل (Davids S. Jenkins, Uma Velury. 2008)، هذا بالإضافة إلى أن الكثير من المنظمات العلمية والنظامية مثل هيئة الأوراق المالية (SEC) تشير إلى ضرورة التغيير الإلزامي للمراجعين للحد من العلاقة المتنامية بين المراجع والعميل.

ومن الناحية الإختبارية، فقد توصلت دراسة (Karami et al., 2017) إلى أن طول فترة ارتباط مراقب الحسابات مع العميل قد يساهم في الحد من تأخر تقرير المراجعة مما يساعد على ارتفاع مستوى جودة عملية المراجعة وبالتالي انخفاض ممارسات ادارة الأرباح، وأشارت دراسة (Carcello & Nagy, 2004) إلى أن هناك علاقة سالبة بشكل كبير بين فترة المراجعة وبين الإحتيال في القوائم المالية، فكلما قصرت فترة المراجعة زادت عمليات الغش في القوائم المالية بالمقارنة بالابقاء على مكتب المراجعة لفترة زمنية طويلة، وقد أيدت دراسة (Pham and Daw, 2014) ماتوصل اليه karami حيث توصل إلى هناك علاقة سالبة بين فترة المراجعة وتأخر تقرير المراجعة والذي يمكن أن يلعب دوراً هاماً في سلوك الادارة واستخدام بعض ممارسات إدارة الأرباح، وفي هذا الإتجاه أوضحت دراسة (Mangyetal. 2008) إلى أن طول فترة التعاقد لها تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة نتيجة كبر حجم المعرفة التي يمتلكها المراجع نتيجة عمليات الفحص لشركة العميل على مدار فترات طويلة، مع التأكيد على أن إنخفاض مستوى الإستقلال المهني مرتبط بالصفات الشخصية للمراجع وليس بطول فترة المراجعة، وبينت دراسة (أبو الخير، 2006) من خلال بيانات عينة مكونة من 40 شركة سعودية تغطي الفترة من عام 1995 وحتى عام 2004 إلى وجود علاقة سالبة بين فترة المراجعة وعملية إدارة الأرباح، كما أثبتت النتائج أن جودة المراجعة لم تنخفض في السنوات الأولى، وأوصت الدراسة بإمكانية تبني آليات التغيير مع وضع ضوابط تحول دون الإلتفاف عليها وأن لا تقلل المدة لبقاء المراجع مع العميل عن خمس سنوات، مما سبق يمكن صياغة وتطوير فرض البحث كما يلي:

توجد علاقة سالبة بين فترة المراجعة وإدارة الأرباح.

القسم الرابع: الدراسة الإختبارية

فى هذا الجزء من الدراسة سوف يتم التطرق إلى الطرق والأساليب الإحصائية التى تم استخدامها لتحليل البيانات المجمعة وعرض النتائج، ويتمثل مجتمع الدراسة فى الشركات المساهمة التركية عن أعوام 2014، 2015، 2016، واعتمد الباحث فى إتمام الدراسة الحالية على اختيار عينة من تلك الشركات المقيدة، واعتمد الباحث فى الحصول على كافة البيانات اللازمة لإتمام الدراسة الحالية على الموقع الرسمى للبورصة التركية، حيث اعتمد الباحث على التقارير المالية السنوية للشركات المساهمة التركية خلال فترة الدراسة، ويعتمد الباحث فى إختبار فرض الدراسة على نموذج عامل الإندثار على مستوى قطاعى لإختبار العلاقة بين فترة المراجعته وإدارة الأرباح. وسوف يتم استخدام النموذج لإختبار فرض الدراسة على النحو التالى:

$$EM_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{Aud. tenure}_{i,t} + \beta_2 \text{Size}_{i,t} + \beta_3 \text{ROA}_{i,t} + \beta_4 \text{LEV}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

حيث أن :

$EM_{i,t}$: إدارة الأرباح للشركة (i) فى العام (t).

β_0 : المقدار الثابت.

β_1 : معاملات المتغيرات المستقلة .

$\beta_2 \beta_3 \beta_4$: معاملات المتغيرات الضابطة .

$Big4_{i,t}$: حجم مكتب المراجعة.

$Size_{i,t}$: حجم الشركة (i) فى العام (t).

$ROA_{i,t}$: ربحية الشركة (i) فى العام (t).

$LEV_{i,t}$: الرفع المالى للشركة (i) فى العام (t).

$\varepsilon_{i,t}$: الخطأ العشوائى (البواقى).

أولاً: الإحصاءات الوصفية

1- فترة المراجعة:

جدول رقم (1): الإحصاءات الوصفية لفترة المراجعة

فترة المراجعة		
النسبة	التكرار	
8.8	3	سنة واحدة
17.6	6	سنتين
73.5	25	3 سنوات
100.0	34	الإجمالي

من الجدول السابق يمكن ملاحظة أن:

عدد الشركات الذي تنطبق عليهم "سنة واحدة" في العينة هي 8.8%، بينما عدد الشركات الذي تنطبق عليهم "سنتين" في العينة هي 17.6%، وعدد الشركات الذي تنطبق عليهم "3 سنوات" في العينة هي 73.5%.

2- إدارة الأرباح:

الإحصاءات الوصفية لإدارة الأرباح

جدول رقم (2): الإحصاءات الوصفية لإدارة الأرباح

إدارة الأرباح		
النسبة	التكرار	
29.4	10	منخفضة
61.8	21	متوسطة
8.8	3	مرتفعة
100.0	34	الإجمالي

من الجدول السابق يمكن ملاحظة أن 29.4% من الشركات إدارة الأرباح لها "منخفضة"، و61.8% من الشركات إدارة الأرباح لها "متوسطة"، و8.8% من الشركات إدارة الأرباح لها "مرتفعة".

3- حجم الشركة:

تم تكوين هذا المتغير عن طريق استخدام طريقة (Visual Binning) في برنامج spss بحيث أن يقوم البرنامج بتقسيم قيم المتغير على ثلاث أقسام أدناها يكون منخفض و أقصاها يكون مرتفع و أوسطها يكون متوسط.

جدول رقم (3): الإحصاءات الوصفية لحجم الشركة

حجم الشركة		
النسبة	التكرار	
35.3	12	منخفض
32.4	11	متوسط
32.4	11	مرتفع
100.0	34	الإجمالي

من الجدول السابق يمكننا ملاحظة أن :

35.3% من الشركات حجمها "منخفض"، و 32.4% من الشركات حجمها "متوسط"، و 32.4% من الشركات حجمها "مرتفع".

4-العائد على الأصول:

تم تكوين هذا المتغير عن طريق استخدام طريقة (Visual Binning) في برنامج spss بحيث أن يقوم البرنامج بتقسيم قيم المتغير على ثلاث أقسام أدناها يكون منخفض و أقصاها يكون مرتفع و أوسطها يكون متوسط.

جدول رقم (4): الإحصاءات الوصفية للعائد على الأصول

العائد على الأصول		
النسبة	التكرار	
32.4	11	منخفض
35.3	12	متوسط
32.4	11	مرتفع
100.0	34	الإجمالي

من الجدول السابق يمكننا ملاحظة أن:

32.4% من الشركات كان العائد على الأصول لها "منخفض"، و 35.3% من الشركات كان العائد على الأصول لها "متوسط"، و 32.4% من الشركات كان العائد على الأصول لها "مرتفع".

5-الرافعة المالية:

تم تكوين هذا المتغير عن طريق استخدام طريقة (Visual Binning) في برنامج spss بحيث أن يقوم البرنامج بتقسيم قيم المتغير على ثلاث أقسام أدناها يكون منخفض و أقصاها يكون مرتفع و أوسطها يكون متوسط.

جدول رقم (5): الإحصاءات الوصفية للرافعة المالية

الرافعة المالية		
النسبة	التكرار	
35.3	12	منخفض
32.4	11	متوسط
32.4	11	مرتفع
100.0	34	الإجمالي

من الجدول السابق يمكننا ملاحظة أن:

35.3% من الشركات كان الرافعة المالية لها "منخفض"، و 32.4% من الشركات كان الرافعة المالية لها "متوسط"، و 32.4% من الشركات كان الرافعة المالية لها "مرتفع".

ثانياً: دراسة العلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة

1-العلاقة بين إدارة الأرباح و العائد على الأصول

جدول رقم (6): العلاقة بين إدارة الأرباح و فترة المراجعة

Correlations				
فترة المراجعة	إدارة الأرباح			
-0.528**	1.000	معامل الارتباط	إدارة الأرباح	Spearman's rho
0.001		المعنوية		
34	34	حجم العينة		
1.000	-0.528**	معامل الارتباط	فترة المراجعة	
	0.001	المعنوية		
34	34	حجم العينة		
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).				

من الجدول السابق يمكن ملاحظة أن قيمة المعنوية Spearman's rho 0.001 وهي أقل من $(\alpha=0.01)$ ، لذا يمكن القول أنه توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين إدارة الأرباح وفترة المراجعة وهي علاقة عكسية حيث كانت إشارة معامل الارتباط سالبة وتتراوح بين (0.4 و 0.7) فزيادة فترة المراجعة يصحبها نقص في إدارة الأرباح.

2-العلاقة بين إدارة الأرباح و العائد على الأصول:

جدول رقم (7): العلاقة بين إدارة الأرباح و العائد على الأصول

Correlations				
العائد على الأصول	إدارة الأرباح			
-0.455**	1.000	معامل الارتباط	إدارة الأرباح	Spearman's rho
0.007		المعنوية		
34	34	حجم العينة		
1.000	-0.455**	معامل الارتباط	العائد على الأصول	
	0.007	المعنوية		
34	34	حجم العينة		
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).				

من الجدول السابق يمكننا ملاحظة أن :

بالنظر إلى قيمة معنوية Spearman's rho نجد أنها 0.007 و هي أقل من $(\alpha=0.01)$ ، لذا يمكننا القول أنه توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين إدارة الأرباح و العائد على الأصول و هي علاقة

عكسية متوسطة حيث كانت إشارة معامل الارتباط سالبة و تتراوح بين (0.4 و 0.7) فمع زيادة العائد على الأصول عادة يكون مصحوب بانخفاض في إدارة الأرباح.

3-العلاقة بين إدارة الأرباح و الرافعة المالية:

جدول رقم (8): العلاقة بين إدارة الأرباح و الرافعة المالية

Correlations				
الرافعة المالية	ادارة الأرباح			
-0.460**	1.000	معامل الارتباط	إدارة الأرباح	Spearman's rho
0.006		المعنوية		
34	34	حجم العينة		
1.000	-0.460**	معامل الارتباط	الرافعة المالية	
	0.006	المعنوية		
34	34	حجم العينة		
** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).				

من الجدول السابق يمكننا ملاحظة أن :

بالنظر إلى قيمة معنوية Spearman's rho نجد أنها 0.006 و هي أقل من ($\alpha=0.01$)، لذا يمكننا القول أنه توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين إدارة الأرباح والرافعة المالية وهي علاقة عكسية متوسطة حيث كانت إشارة معامل الارتباط سالبة و تتراوح بين (0.4 و 0.7) حيث مع زيادة الرافعة المالية يكون مصحوب بانخفاض في إدارة الأرباح.

4-العلاقة بين إدارة الأرباح و حجم الشركة:

جدول رقم (9): العلاقة بين إدارة الأرباح و حجم الشركة

Correlations				
حجم الشركة	إدارة الأرباح			
0.153	1.000	معامل الارتباط	إدارة الأرباح	Spearman's rho
0.387		المعنوية		
34	34	حجم العينة		
1.000	0.153	معامل الارتباط	حجم الشركة	
	0.387	المعنوية		
34	34	حجم العينة		

من الجدول السابق يمكن ملاحظة أن:

بالنظر إلى قيمة معنوية Spearman's rho نجد أنها 0.387 وهي أكبر من ($\alpha=0.05$)، لذا يمكننا القول أنه لا توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين إدارة الأرباح و حجم الشركة.

ثالثاً: نتائج التحليل الإحصائي

تم الإعتماد على برنامج Spss Ver.24 في إجراء التحليلات الإحصائية، وتم استخدام طريقة تحليل الانحدار Enter Regression للوصول إلى أي المتغيرات التفسيرية لها تأثيراً على المتغير التابع وكذلك إبراز نسبة مساهمة كل متغير مفسر للعلاقة بالمتغير التابع، وذلك كما يلي:

جدول رقم (10): نتائج تحليل الانحدار

المتغيرات المفسرة	معاملات الانحدار β	قيمة t	الدلالة sig	VIF
فترة المراجعة	.496	2.602	*.015	1.104
المقدار الثابت	-1.206	-1.670	.106	
حجم الشركة	.041	.136	.893	1.167
العائد على الأصول	-5.136	-2.388	** .024	1.576
الرفع المالي	-.003	-.018	.985	1.072
معامل التحديد = 0.469%				
* و** تشير إلى الدلالة الإحصائية عند مستوى معنوية 1% و7% على الترتيب.				
قيمة F = 4.77 دلالة F = 0.003				
قيمة اختبار Durbin-Watson = 2.281				
دلالة اختبار كولمغروف سمينروف = 0.2				

يوضح الجدول السابق تحليل نموذج الانحدار، حيث يتضح الآتي:

أ- النموذج معنوي إحصائياً حيث كانت قيمة الدلالة لاختبار $F=0.003$ وهي أقل من ($\alpha=0.05$) ومن ثم يمكن القول أن المتغير المستقل له تأثير على المتغير التابع.

ب- جودة توفيق النموذج مقبولة حيث أنه استطاعت المتغير المستقل أن يفسر حوالي 47% من الاختلافات الموجودة في المتغير التابع.

ج- هناك تأثير دال إحصائياً لفترة المراجعة على المتغير التابع حيث كانت قيمة المعنوية = 0.015 وهي أقل من ($\alpha=0.05$)، كذلك تبين وجود تأثير دال إحصائياً للعائد على الأصول على المتغير التابع

حيث كانت قيمة المعنوية = 0.024 وهي أقل من ($\alpha=0.05$)، بينما لم يكن هناك تأثير دال إحصائياً للرفع المالي على المتغير التابع حيث كانت قيمة المعنوية = 0.985 أى أكبر من ($\alpha=0.05$).

النتائج:

- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي إلى وجود علاقة دالة إحصائياً بين إدارة الأرباح وفترة المراجعة وهي علاقة عكسية حيث كانت إشارة معامل الارتباط سالبة وتتراوح بين (0.4 ، 0.7) فزيادة فترة المراجعة يصحبها نقص في إدارة الأرباح لذا يتم قبول فرض البحث والذي ينص على وجود علاقة سالبة بين فترة المراجعة وإدارة الأرباح.
- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي إلى وجود علاقة دالة إحصائياً بين إدارة الأرباح والرافعة المالية وهي علاقة عكسية متوسطة حيث كانت إشارة معامل الارتباط سالبة وتتراوح بين (0.4 و 0.7) حيث مع زيادة الرافعة المالية يكون مصحوب بانخفاض في إدارة الأرباح.
- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي إلى وجود علاقة دالة إحصائياً بين إدارة الأرباح والعائد على الأصول وهي علاقة عكسية متوسطة حيث كانت إشارة معامل الارتباط سالبة وتتراوح بين (0.4 و 0.7) فمع زيادة العائد على الأصول عادة يكون مصحوب بانخفاض في إدارة الأرباح.
- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أنه لا توجد علاقة دالة إحصائياً بين إدارة الأرباح وحجم الشركة، حيث أنه بالنظر إلى قيمة معنوية Spearman's rho نجد أنها 0.387 وهي أكبر من ($\alpha=0.05$).
- تشير الكثير من المنظمات العلمية والنظامية مثل هيئة الأوراق المالية (SEC) إلى ضرورة تحديد فترة المراجعة للحد من العلاقة المتنامية بين المراجع والعميل.
- قصر فترة المراجعة يترتب عليه إطالة فترة التقرير وبالتالي يدل على إرتفاع التكلفة.

المراجع

المراجع العربية

- أبو كريشة، طه زكريا (2015)، "دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات ادارة الأرباح وتحسين مستوى الإفصاح فى التقارير المالية"، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة اسيوط، 59: 89-118.
- أبو الخير، مدثر طه السيد (2006)، التغيير الإيجابى للمراجعين وأثره على تكاليف جودة المراجعة- دراسة ميدانية فى البيئة السعودية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، 30 (2): 117-71.
- الأغا، عماد سليم (2011)، "دور حوكمة الشركات فى الحد من التأثير السلبى للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين.
- الحلبى، ليندا حسن (2015)، "دور مدقق الحسابات الخارجى فى الحد من آثار ادارة الأرباح على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا.
- الجعلى، عبدالوهاب موسى (2015)، "دور آليات حوكمة الشركات الداخلية فى التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة الثقافة والتنمية، نوفمبر، 16 (98): 74-29.
- الخاتم، خولة عبدالباقي (2017)، التغيير الدورى للمراجع الخارجى وأثره على جودة المعلومات المحاسبية- دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين.
- الخطيب، حسن محمد صالح (2013)، "اطار مقترح لتفعيل دور المراجع الداخلى فى الحد من التلاعب بالإرباح"، مجلة الفكر المحاسبى، جامعة عين شمس، 4: 34-15.
- الصبيح، عبدالحميد مانع (2016)، "إشكالية المحاسبة الإبداعية وأثر المعايير الدولية للتقارير المالية عليها"، مجلة رماح للبحوث والدراسات، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، الأردن، سبتمبر، 19: 341-321.
- الصورى، محمد أحمد (2013)، "دور مدقق الحسابات الخارجى فى الحد من المحاسبة الإبداعية فى القوائم المالية-دراسة تطبيقية على شركات التدقيق-غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.

- الكبيسي، عبدالستار (2011)، ""المحاسبة القضائية ضرورة للمساهمة في حل المنازعات بصورة عادلة""، ندوة علمية حول ""المحاسبة القضائية في دولة قطر"" عقدت بمقر جمعية المحاسبين والمراجعين، الدوحة، قطر، 4 مايو.
- العازمي، يوسف مرضى (2013)، ""دور مدقق الحسابات الخارجى فى الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية فى الشركات الصناعية المدرجة فى سوق الأوراق المالية الكويتى""، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية.
- حسن، عادل محمد محمد (2015)، ""دور المحاسبة القضائية فى الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية- بحث ميدانى من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة""، أماراباك- مجلة علمية محكمة تصدر عن الأكاديمية العربية للعلوم والتكنولوجيا، الولايات المتحدة الأمريكية، 6 (18): 123-136.
- حسين، فارس جميل ، وفليح، حسن (2011)، ""أساليب المحاسبة الإبداعية فى قائمتى الدخل والمركز المالى فى الشركات المساهمة المدرجة فى بورصة عمان""، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، 27: 356-388.
- حسين، محمد سعيد على (2010)، ""مدخل مقترح لتطوير دور مراقب الحسابات فى التقرير عن القوائم المالية المضللة - دراسة ميدانية""، ملخص رسالة دكتوراة، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، 1 (2): 61-68.
- سميرة، مطيوى، فهيمة، وبديسى (2012)، الحوكمة وقاية من الفساد المالى والإدارى الناتج من المحاسبة الإبداعية-حالة الشركة الامريكية لتسويق الكهرباء والغاز الطبيعى (Enron)، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، عدد يناير: 27-34.
- فودة، شوقى السيد؛ عبدربه، هدير عاطف السيد؛ نخال، أيمن محمد صبرى (2018)، أثر التخصص القطاعى لمراقب الحسابات على طول فترة ارتباط مراقب الحسابات وحجم مكتب المراجعة لتحسين جودة عملية المراجعة - دراسة ميدانية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، جامعة كفر الشيخ، كلية التجارة، عدد (4): 307-378.
- صيام، وليد زكريا (2009)، ""مدى إدراك محلى الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الاخلاقية والإجراءات المناسبة للكشف عنها فى البنوك التجارية الأردنية""، المجلة الأردنية فى إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 5(2): 160-181.
- عبدالله، عارف عبدالكريم (2003)، أثر التطورات المعاصرة فى بيئة المراجعة على سلوك المراجعين عند تقدير أتعاب المراجعة بجمهورية مصر العربية، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، (2): 313-353.

عبدالفتاح، محمد عبدالرحمن (2010)، "دور المعايير المحاسبية فى الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات بالقوائم المالية المنشورة-دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبى، جامعة عين شمس، 14 (2) ديسمبر: 71-123.

عبدالرحمن، وليد محمد السيد (2012)، علاقة التخصص القطاعى وتكرار الارتباط بالمراجع بإدارة الأرباح – دراسة امبريقية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الزقازيق.

عبدالقيوم، محمد عبدالله (2018)، "دور المراجعة المستمرة فى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة ميدانية على بنك فيصل الاسلامى السودانى"، رسالة ماجستير، جامعة أم درمان الاسلامية.

عطية، أمل عبدالفضيل (2009)، "اطار مقترح لمراجعة التجارة الإلكترونية"، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها.

عفيفى، هلال عبدالفتاح (2014)، العلاقة بين إدارة الأرباح وعدم تماثل المعلومات: هل هناك تأثير للإفصاح الإختبارى؟ دراسة تحليلية اختياريية على الشركات المساهمة المصرية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، 36 (1): 265-344.

عفيفى، هلال عبدالفتاح (2014)، العلاقة بين هيكل الماكية وإدارة الأرباح- دراسة اختبارية، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، (2): 157-243.

المراجع الأجنبية

Abdel razek, M. 2012.The association between earning management and corporate governance – a survey fromEgypt. Journal of Finance and Accounting, 3(8): 128-131.

Available at: <http://www.nd.edu/carecob/workshop/09>.

Coenen. 2006. Why didn't our Auditors Find the Fraud?. Wisconsin Law Journal 25 (20): 3-34.

Carcello, J. V. & Nagy, A. L., 2004, Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Iss. 2, pp. 15 - 55.

Dauids S. Jenkins, Uma Velury. 2008. Does auditor tenure influence the reporting of conservative earnings?..Journal of Accounting and Public Policy 27: 115–132.

- Dechow, P. M. and Skinner, D. J. 2000. Earnings management: Reconciling the views of accounting academics, practitioners, and regulators. Accounting Horizons 14 (2): 235-250.**
- Deloit. 2010. IFRS for SMEs in your Pocket. April: 13.**
- Garcia, L. S., E. R. Barbadillo and M. O. Perez. 2012. Audit Committee and internal audit and the Quality of Earning: Empirical Evidence From Spanish Companies. Journal of Management Governance (16): 305-331.**
- Grenier, H. and Jonathan.2010.Encouraging Professional Skepticism in the Industry Specialization Era: A Dual.Process Model and an Experimental Test.**
- Fagher, R., Mande, I., 2008, " Auditor tenure managerial fraud, and report qualification: 55 there and evidence", The Accounting Review, PP. 332-375.**
- Hamdan, A. M. M., Mushtaha, S. M. S., and Al-Sartawi, A. A. M. 2013. The Audit Committee Characteristics and Earnings Quality: Evidence from Jordan. Australasian Accounting Business and Finance Journal 7 (4): 51-80.**
- Hwang, B. and Kim, S. 2011. Social Ties and Earning Management, available at: <http://ssrn.com/abstract=1215962>, may.**
- Johnson, P. E., Jamal, K., Berryman, R. G., 2002,"Effects of Framing on Auditor decisions", Organization Behavior and Human Decision processes, pp 75-105.**
- Karami, G., Karimiyani,T.,andSalati,S., 2017, "Auditor Tenure,Auditor Industry Expertise, and Audit Report Lag: Evidences ofIran", Iranian Journal of Management Studies (IJMS), Vol. 10,No. 3.**
- Kristic, J. 2009. The Role of Forensic Accountants In Detecting Frauds In Financial Statements. Economics and Organization 6 (3): 295-334.**
- Mangy, D., T. Mock, and J. T urner, 2008, " Does Increased audit partner tenure reduce audit quality?", Journal of Accounting Auditing and Finance, PP. 553-572.**

- Mason, E. 2002. Ethics in Business and Ethics in Accounting. Accounting Today: 2-10.**
- Michael, J. 2011. Creative Accounting, Fraud and International Accounting Standards. University of Bristol.**
- Mulford, C. E. and Comisky. 2002. The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices, USA. John Wiley and Sons, Inc: 3.**
- Odia, J. O. and Ogiedu, K. O. 2013. Corporate Governance, Regulatory Agency And Creative Accounting Practices In Nigeria. Mediterranean Journal Of Social Sciences, MCSER Publishing, Rome-Italy, 4(3): 55-66.**
- Peter, B., and C. Julie. 2009. Audit Committees and earning quality. Accounting and Finance, January 49 (2): 267-281.**
- Pham, M., and Dao, T., 2014, " Audit tenure, auditor specialization and audit report lag ", Managerial Auditing Journal, Vol. 29, No. 6, pp. 490-512.**
- Popescu, L. M. and Nisulescu. I. A. 2013. Detecting Creative accounting practices and their impact on the quality of information presented in financial statements. journal of knowledge management, economics and information technology 3 (6).**
- Reyad, S. M. R. 2013. The Role of Auditing Quality as a tool of Corporate Governance in Enhancing Earnings Quality: Evidence from Egypt. International Management Review 9 (2): 83-93.**
- Rose, A. M. and Rose. 2003. The effect of fraud risk assessments and a risk analysis decision aid on auditor's evaluation of evidence and judgment. Accounting Forum 27 (3): 31-38.**
- Scott, W. R. 2009. Financial Accounting Theory. Fifth edition, Prentice Hall, Toronto.**
- Yang, C.-Y., Lai, H.-N. and Tan. B. L. (2008), "Managerial Ownership Structure and Earnings Management", Journal of Financial Reporting and Accounting, 6(1): 35-53.**
- Zgarni, Inaam. 2012. Audit and Earning Management in Tunisian Context. International Journal of Accounting and Financial Reporting 2 (2): 17-33.**