

إقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة

دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين

The effect of mandatory rotation of the external auditor on audit quality

Applied Study on Corporations Listed on Palestine Exchange

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هي نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وإن هذه الرسالة ككل، أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أية مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

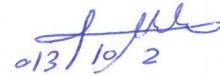
DECLARATION

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the researcher's own work, and has not been submitted elsewhere for any other degree or qualification.

اسم الطالبة: أحلام أحمد عليان أبو رياش

Student's name: Ahlam Ahmed Ulian Abu Reyash

Signature:



التوقيع:

Date:

2013/10/2

التاريخ:



الجامعة الإسلامية-غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
برنامج المحاسبة والتمويل

أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة

دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين

The effect of mandatory rotation of the external auditor on audit quality

Applied Study on Corporations Listed on Palestine Exchange

إعداد الباحثة:

أحلام أحمد أبو رياش

إشراف الأستاذ الدكتور:

سالم عبد الله حلس

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

1434 هـ - 2013 م



نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة الدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحثة/
أحلام أحمد عليان أبو رياش لنيل درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم
المحاسبة والتمويل وموضوعها:

أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة (دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين)

وبعد المناقشة التي تمت اليوم الأربعاء 26 ذو القعدة 1434هـ، الموافق 2013/10/02م الساعة الواحدة
والنصف ظهراً، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

.....
.....
.....

أ.د. سالم عبد الله حلس مشرفاً ورئيساً

أ.د. علي عبد الله شاهين مناقشاً داخلياً

د. صبري ماهر مشتهى مناقشاً خارجياً

وبعد المداولة أوصت اللجنة بمنح الباحثة درجة الماجستير في كلية التجارة/قسم المحاسبة والتمويل.

واللجنة إذ تمنحها هذه الدرجة فإنها توصيها بتقوى الله ولزوم طاعته وأن تسخر علمها في خدمة دينها ووطنها.

والله ولي التوفيق ،،،

مساعد نائب الرئيس للبحث العلمي والدراسات العليا

.....
.....
أ.د. فؤاد علي العاجز



"وكان الله على كل شيء رقيبا"

صدق الله العظيم

(سورة الأحزاب : آية 52)

"ما يلفظ من قول إلا لديه رقيب عتيد"

صدق الله العظيم

(سورة ق : آية 18)

الإهداء

أهدي ثمرة جُهدِي المتواضع إلى

والدي الكريمين اللذين كان لهما الفضل بعد الله عز وجل في حُسن تربيَتِي وتعليمِي ، فلهما مني
جزيل الشكر والتقدير والدعاء .

وإلى روح أخي الشهيد ياسر رحمه الله تعالى وأسكنه علياء الجنان

إليكم يا إخواني... وأخواتي ...

إلى كل من أحبوني وأحبتهم

إلى كل من علمني حرفاً

إلى كل من ساهم في إنجاح هذه الرسالة

إليكم جميعاً أهدي رسالتي المتواضعة وأتمنى من الله عز وجل أن ينفع بها مجتمعنا

الباحثة

أحلام أحمد أبو ريش

الشكر والتقدير

الحمد لله خالق الأكوان ومبدع الإنسان والصلاة والسلام على خير الأنام الذي بُعث بالرحمة والسلام، وعلى آله الأخيار الكرام. وبعد:

لا يسعني بعد أن من الله علي بإكمال الرسالة إلا أن أسجد لله شكراً على عظيم نعمائه وكرمه، بأن وفقني في إتمام هذه الرسالة التي بين أيديكم.

كما أتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى سعادة الأستاذ الدكتور الفاضل/ سالم عبد الله حلس أستاذ المحاسبة والمراجعة المشارك بكلية التجارة والدراسات العليا بالجامعة الإسلامية والمشرف الرئيس على هذه الرسالة الذي لم يترك جهداً إلا وقدمه، حيث كان لتوجيهاته وإرشاده وسعة صدره كبير الأثر، منذ أن تكونت فكرة البحث وبلورتها وحتى ظهورها بهذه الصورة التي بين أيديكم.

كما أتوجه بخالص الشكر والتقدير لسعادة الدكتور الفاضل / صبري مشتهي أستاذ المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة بجامعة القدس المفتوحة، لما أولاه من توجيهات وإرشادات ارتقت بمستوى الرسالة.

كما أتوجه بالشكر الجزيل لمديري في العمل / أ. عبد السلام سلمان أبو مسامح لما قدمه لي من عون لإتمام رسالتي.

وأقدم كذلك بالشكر الوافر إلى أساتذتي الأفاضل أعضاء الهيئة التدريسية في الجامعة الإسلامية بكلية التجارة-عمادة الدراسات العليا، كما أخص بالشكر الجزيل أعضاء لجنة المناقشة الأجلاء د. صبري مشتهي و أ.د. علي شاهين على ما عانوه في قراءة رسالتي المتواضعة وإثرائها بتوجيهاتهم القيمة.

وأخيراً لا يفوتني أن أقدم خالص الشكر إلى كل من ساعد وقدم العون والنصح والإرشاد خلال لإنجاز الرسالة.

الباحثة

أحلام أحمد أبو رياش

ملخص

أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة

دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين

تناولت هذه الدراسة موضوع "أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة " حيث هدفت في الإطار النظري إلى توضيح مفهوم معدل دوران المراجع والتغيير الإلزامي له وعرض وجهات النظر المؤيدة والمعارضة له، وكذلك السلبيات والايجابيات للتغيير الإلزامي للمراجع، كما ألفت الضوء على مفهوم جودة المراجعة وطرق قياسها من خلال مدخلين أولهما مدى ممارسة إدارة الأرباح في الشركات عينة الدراسة، حيث قامت الباحثة بتوضيح مفهوم إدارة الأرباح والطرق المستخدمة في إدارة الأرباح، والمدخل الثاني لقياس جودة المراجعة من خلال قدرة المراجع على المحافظة على حياده واستقلاله وبذل العناية المهنية الواجبة من خلال قدرته على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والإفصاح عنها في تقريره، ومن تم استقصاء أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة.

وقد طبقت الدراسة على عينة مكونة من (33) شركة مساهمة في سوق فلسطين للأوراق المالية خلال الفترة من 2005 إلى 2011، وقد قامت الباحثة بإجراء التحليلات اللازمة واختبار الفرضيات.

وقد تبين ما يلي:

1. الشركات الفلسطينية قد مارست إدارة الأرباح بنسب متفاوتة خلال فترة الدراسة 2005.
2. وجود علاقة سلبية بين طول مدة خدمة المراجع (عدم التغيير الدوري للمراجع) وجودة المراجعة، وأيضاً وجود علاقة سلبية جودة المراجعة وسلوك إدارة الأرباح.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها:

1. ضرورة العمل على زيادة فاعلية دور المراجعة الخارجية للحد من ممارسة إدارة الأرباح، مما يستلزم دعم استقلالية المراجع الخارجي ورفع مستوى أدائه في العمل.
2. ينبغي على إدارة السوق العمل على تحقيق كفاءة السوق المالي وزيادة فاعليته في الكشف عن الشركات التي تقوم بممارسة إدارة الأرباح.

التغيير الدوري للمراجعين لتعزيز حيادهم واستقلاليتهم وبالتالي أداء المراجعة بجودة عالية.

Abstract

The effect of mandatory rotation of the external auditor on audit quality

Applied Study on Corporations Listed on Palestine Exchange

This study aimed to examine the effect of mandatory rotation of the external auditor on quality audit (measured by two ways: the first earning management, the second by using auditor independence)

By using a unique database consisting of (231) firm-year observations for (33) Palestinian Corporation Listed at Palestine Stock Exchange over the period 2005 to 2011.

To analyze the data of study the researcher used appropriate statistical processors during SPSS and STATA.

Results:

1. Many Listed Companies in Palestine Securities Practised earnings management by different percentage during the period of study from 2005 to 2011.
2. Moreover there is a significant negative relation between Auditor Tenure and Audit Quality , also there is a significant negative relation between Earning Management and Audit Quality.

Recommendations:

1. It is important to increase the effectiveness of external auditing to decrease practice of earning management. Therefore, it require to support independence of external auditor and develop their performance at work.
2. Market management should work to achieve the efficiency of the financial market and to increase its effectiveness, especially in inspecting companies that practice earning management.
3. It is necessary to adopt a policy of rotation of auditors to enhance the impartiality and independence and thus the performance of high quality audit.

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
	صفحة العنوان
أ	آية قرآنية
ب	الإهداء
ت	الشكر والتقدير
ث	ملخص الدراسة باللغة العربية
ج	ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية
ح	قائمة المحتويات
ر	قائمة الجداول
ز	قائمة الأشكال
الفصل الأول: خطة الدراسة والدراسات السابقة	
2	مقدمة
3	مشكلة الدراسة
4	متغيرات الدراسة
5	أهمية الدراسة
5	أهداف الدراسة
6	حدود الدراسة
6	فرضيات الدراسة
6	تعريف المصطلحات الإجرائية
	الدراسات السابقة
8	الدراسات العربية
14	الدراسات الأجنبية

21	التعقيب على الدراسات السابقة
الفصل الثاني: التطور التاريخي لمهنة مراجعة الحسابات في فلسطين	
23	تمهيد
23	تعريف المراجعة
25	أهداف المراجعة
26	وظائف المراجعة الأساسية
26	واقع مهنة المراجعة في فلسطين
28	أهم المآخذ على قانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين رقم (9) لسنة 2004
29	المشاكل التي تواجه مهنة المراجعة في فلسطين
30	الجمعيات المهنية في فلسطين: (جمعية مدققي الحسابات غزة- جمعية مدققي الحسابات الضفة - جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية غزة) ودورها في تحسين المراجعة
اللجنة الوطنية الفلسطينية للحوكمة ودورها في تحسين مهنة المراجعة في فلسطين	
30	- مقدمة
31	- دور مدونة الحوكمة في جانب المراجعة (في مجال المراجعة الخارجية)
32	- مهام لجنة المراجعة التي تدعم المراجع الخارجي حسب ما أوجبتها المدونة
معايير المراجعة مفهومها وأهميتها للمراجع وللأطراف الخارجية	
33	- مفهوم معايير المراجعة
33	- أهمية معايير المراجعة
34	- الوظائف الأساسية لمعايير المراجعة
35	- أقسام معايير المراجعة

الفصل الثالث: جودة المراجعة ومعدل الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي	
38	تمهيد
38	تعريف جودة المراجعة
39	خصائص جودة المراجعة
40	أهمية جودة المراجعة
42	العوامل المؤثرة على جودة المراجعة
42	المؤشرات المستخدمة لقياس جودة المراجعة
51	ماهية وطبيعة معدل الدوران الإلزامي للمراجع
52	الاقتراحات المؤيدة لتغيير المراجع الخارجي الإلزامي
55	الاقتراحات المعارضة لتغيير المراجع الخارجي الإلزامي
59	نظرة على تطبيق معدل الدوران الإلزامي للمراجع في العديد من الدول
الفصل الرابع: إدارة الأرباح	
62	مقدمة
63	تعريف إدارة الأرباح
65	- خصائص إدارة الأرباح
65	- أقسام إدارة الأرباح
66	- أساليب وطرق إدارة الأرباح
70	- أهم الإشارات التحذيرية التي تشير على ممارسة إدارة الأرباح
71	- حوافز إدارة الأرباح
73	- أنواع قرارات الإدارة للتأثير على المعلومات المحاسبية
74	- النماذج المستخدمة لقياس إدارة الأرباح
79	- الأساليب الحديثة لكشف ممارسات ظاهرة إدارة الأرباح

	-نبذة عن بورصة فلسطين وأهدافها والإطار القانوني والرقابي عليها
81	مقدمة
82	الأهداف الرئيسية للبورصة
83	الإطار القانوني والرقابي على بورصة فلسطين
الفصل الخامس : منهجية الدراسة	
85	مقدمة
85	منهجية الدراسة
85	مصادر جمع البيانات
85	مجتمع الدراسة
92-86	الأساليب المستخدمة لقياس متغيرات الدراسة
الفصل السادس: تحليل البيانات واختبار الفرضيات	
94	مقدمة
94	تحليل البيانات
عرض الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة واختبار الفرضيات	
98-96	الإحصاء الوصفي للمتغير التابع جودة المراجعة مقاسة بإدارة الأرباح
98	اختبار الفرضية الأولى
100	اختبار الفرضية الثانية
103	الإحصاء الوصفي للمتغير التابع جودة المراجعة مقاسة باستقلالية المراجع الخارجي
103	اختبار الفرضية الثالثة
107	النتائج
108	التوصيات
110	المراجع
124	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	الموضوع	رقم الجدول
82	عدد الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية في نهاية كل عام خلال الفترة (1997-2013)	1
92	التكرارات والنسب المئوية لأنواع رأي المراجع في تقريره للشركات المساهمة الفلسطينية خلال السنوات 2005-2011	2
96	التكرارات والنسب لممارسة وعدم ممارسة الشركات المساهمة الفلسطينية لإدارة الأرباح خلال السنوات 2005-2011	3
98	نتائج اختبار (Binomial Test) لاختبار الفرضية الأولى	4
100	(Case Processing Summary-Earning Management) يلخص مفردات إدارة الأرباح المدخلة في التحليل وحجم العينة المدروسة والمفقودة	5
100	(Dependent Variable Encoding-Earning Management) يمثل رموز المتغير التابع (إدارة الأرباح)	6
101	(Iteration History-Earning Management) عدد الدورات التكرارية لمشتقات دالة الإمكان الأعظم للمتغير إدارة الأرباح	7
101	اختبار Z للفرضية الثانية "أثر معدل دوران المراجع الخارجي على إدارة الأرباح"	8
102	اختبار Chi-Square لاختبار معنوية العلاقة بين معدل دوران المراجع الخارجي على إدارة الأرباح	9
102	اختبار Z لاختبار وجود أثر للمتغير المستقل معدل دوران المراجع على المتغير التابع إدارة الأرباح من خلال قيمة Odds Ratio	10
103	التكرارات والنسب المئوية لاستقلالية المراجع الخارجي للشركات المساهمة الفلسطينية خلال السنوات 2005-2011	11

رقم الصفحة	الموضوع	رقم الجدول
104	(Case Processing Summary–Auditor Independence) يلخص مفردات استقلالية المراجع المدخلة في التحليل وحجم العينة المدروسة والمفقودة	12
104	Dependent Variable Encoding– Auditor) Independence (يمثل رموز المتغير التابع (استقلالية المراجع)	13
105	(Iteration History– Auditor Independence) التكرارية لمشتقات دالة الإمكان الأعظم للمتغير استقلالية المراجع	14
105	اختبار Z للفرضية الثانية "أثر معدل دوران المراجع الخارجي على استقلالية المراجع	15
106	اختبار Chi-Square لاختبار معنوية العلاقة بين معدل دوران المراجع الخارجي على استقلالية المراجع	16
106	اختبار Z لاختبار وجود أثر للمتغير المستقل معدل دوران المراجع على المتغير التابع استقلالية المراجع من خلال قيمة Odds Ratio	17

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	الموضوع	رقم الشكل
97	نسب ممارسة الشركات لإدارة الأرباح عبر سنوات الدراسة 2005-2011	1
99	مدى قيام الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بممارسة إدارة الأرباح عبر سنوات الدراسة السبع 2005-2011	2
99	تكرارات ممارسة الشركات لإدارة الأرباح عبر سنوات الدراسة 2005-2011	3

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1.1 المقدمة

1.2 مشكلة الدراسة

1.3 متغيرات الدراسة

1.4 أهمية الدراسة

1.5 أهداف الدراسة

1.6 حدود الدراسة

1.7 فرضيات الدراسة

1.8 تعريف المصطلحات الإجرائية

1.9 الدراسات السابقة

1.9.1 الدراسات العربية

1.9.2 الدراسات الأجنبية

1.10 التعقيب على الدراسات السابقة

1.1 مقدمة:

تعتبر مهنة مراجعة الحسابات من المهن العريقة في الدول المتقدمة، ولها تقاليد ومسؤولياتها المهنية التي تحددها جمعيات ونقابات المحاسبين والمدققين، ولقد ساهمت مهنة التدقيق بشكل كبير في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب وإدارة الاقتصاد القومي. (الساعي وآخرون، 1991، ص7)

وفي الآونة الأخيرة ظهرت أهمية مهنة المراجعة بالنسبة لمتخذي القرار في بيئة الأعمال على المستويين المحلي والدولي لما لهذه المهنة من أهمية قصوى في قرارات الاستثمار، فلم يعد تقرير المدقق قاصراً على استخدامه من قبل إدارة الشركة أو ملاكها للحكم على كفاءة إدارتها لمراد المنشأة بل تعدى ذلك وصولاً لاعتماد كثير من متخذي القرار على تقارير المدقق من مستثمرين أجنبياً ومستثمرين مرتقبين.

وزاد من أهمية مهنة المراجعة انهيار العديد من الشركات المالية الكبرى مثل Parmalat و Enron and Word Com وغيرها، وقد ثبت أن السبب الرئيسي وراء انهيار هذه الشركات وجود مخالفات مالية جسيمة لم تظهرها القوائم والتقارير المالية، وكان من تبعات انهيار تلك الشركات اختفاء العديد من مكاتب المحاسبة والتدقيق علي مستوى العالم وعلى رأسها مكتب مراجعو الحسابات الشهير Arther & Andersn، مما استدعى اقتراح وسن سلسلة من الإصلاحات البعيدة المدى والتي تؤثر على الحكم الرشيد ومهنة المحاسبة، والتي من ضمنها قاعدة معدل الدوران الإلزامي للمراجعين في المنشأة والتي تعرف بقاعدة (MAR) اختصاراً لـ Mandatory Audit Rotation، والتي تم اقتراحها كوسيلة للحفاظ علي استقلالية المدقق وزيادة جودة المراجعة وجودة القوائم المالية لرفع ثقة المستثمرين في التقارير المالية، وحيث أن استقلالية المراجع الخارجي عنصر أساسي من عناصر عملية المراجعة الجيدة فإن دراسة وتحليل كل ما من شأنه أن يؤثر علي هذه الاستقلالية لهو أمر في غاية الأهمية، ولهذا قامت الباحثة بدراسة العلاقة بين معدل دوران المراجع Auditor Rotation Rate، وجودة المراجعة Audit Quality وإن كان هناك تأثير لأحدهما على الآخر تطبيقاً على عينة مكونة من الشركات المساهمة في الأراضي الفلسطينية والمدرجة في بورصة فلسطين للأوراق المالية خلال الأعوام من 2005 وحتى 2011.

1.2 مشكلة الدراسة:

يثير موضوع الدوران الإلزامي للمراجعين في المنشآت الجدل ما بين مؤيد ومعارض لهذه القاعدة، فالمؤيدون يرون أنها ذات أثر جيد وإيجابي على جودة عملية التدقيق وذلك على اعتبار أن طول فترة العلاقة بين المراجع وإدارة الشركة محل المراجعة تهدد استقلاله كما ينتج عنها انخفاض في جودة أداء عملية المراجعة كما أن طول الفترة الزمنية بين المدقق والعميل يمكن أن يخلق نوعاً من العلاقة الشخصية التي قد تفسد عملية المراجعة (طلبة، 2000، ص 159-233).

أما المعارضون فلا يجدون أي إثبات لذلك بل أنهم قد يجدون أنها قد تؤثر سلبياً على جودة التدقيق وذلك بأنهم يرون أن التكلفة المصاحبة للإلزام بتقييد مدة العلاقة التعاقدية بين المراجع وعميله تفوق المنافع المتوقع الحصول عليها من جراء ذلك. ولاسيما ضعف المعلومات التي تكون متوفرة عن عميل المراجعة لدى المراجع البديل، والتي قد تؤدي إلى فشل عملية المراجعة، فمعرفة المراجع بكيفية تطبيق النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وعمليات التشغيل، تشكل أمراً حاسماً لاكتشاف المراجع الأخطاء والغش التي تحويها القوائم المالية، وهذه المعرفة لا يكتسبها المراجع إلا من خلال طول علاقته التعاقدية مع عميله، وهو ما يعني أن طول فترة العلاقة تقلل من اعتماد المراجع على تقديرات العميل ويجعله أكثر استقلالاً عن إدارته.

أي أن الإلزام بتغيير المراجع سوف يترتب عليه زيادة في التكاليف وأتعاب عملية المراجعة بالنسبة للمراجع الخارجي والشركة موضوع المراجعة، فالمراجع يتحمل بتكلفة الوقت الإضافي لفهم نشاط وعمليات ونظم الحسابات والرقابة الداخلية للعميل الجديد، كما أن الشركة عميل المراجعة تتحمل تكلفة وقت الدعم الذي يقدمه أفراد إدارتها للمراجع الجديد في هذا المجال. أما بالنسبة لجودة التدقيق الخارجي فتم قياسها من خلال مدى ممارسة الشركات الخاضعة للدراسة لإدارة الأرباح.

إذ أنه بلا شك أن لمهنة المراجعة دورها الإيجابي في الحد من الآثار السلبية لإدارة الأرباح حيث أنها تهدف أساساً إلى إبداء الرأي في مدى عدالة القوائم المالية وما يترتب على ذلك من إضفاء الثقة والمصداقية على البيانات التي تتضمنها القوائم المالية، التي من شأنها التخفيف من حدة القلق المتزايد من جانب المستثمرين حول بعض ممارسات الإدارة المتعلقة بإدارة الأرباح إذ أن بعض المديرين ينتهكون المبادئ المحاسبية المتعارف والمقبولة قبولاً عاماً من خلال التقديرات المحاسبية ويحرفون التقارير المالية عمداً مما يجعل البيانات الواردة في القوائم المالية تتسم بالتضليل وعدم المصداقية.

مما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة كالتالي:

ما العلاقة بين معدل دوران المراجع الخارجي وجودة المراجعة في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟

ويتفرع من هذا السؤال الرئيس التساؤلات الفرعية التالية:

- ما العلاقة بين معدل دوران المراجع الخارجي وممارسة إدارة الأرباح من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟
- ما العلاقة بين معدل دوران المراجع الخارجي واستقلاليته في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟

1.3 متغيرات الدراسة:

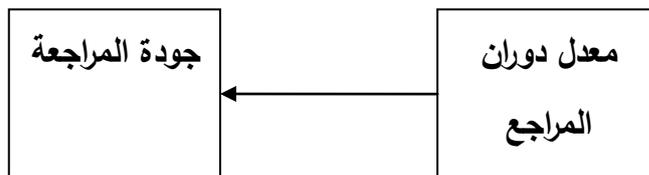
المتغيرات محور الدراسة هما معدل دوران المراجع كمتغير مستقل وجودة المراجعة الخارجية كمتغير تابع.

ومن الناحية الإجرائية سوف يتم قياس جودة المراجعة الخارجية من خلال عنصرين:

العنصر الأول هو المؤشرات المتعلقة بإدارة الأرباح، وهذا النوع سوف يتم الحصول عليه باستخدام مقياس جونز المعدل للبيانات المالية التي تم استخلاصها من التقارير المالية المنشورة للشركات المدرجة بسوق فلسطين للأوراق المالية.

أما العنصر الثاني استقلالية المراجع الخارجي من خلال قدرته على اكتشاف ممارسة الإدارة للأرباح وذلك من خلال ربط نوع رأي المراجع الموجود بتقريره مع مدى إدارة الشركات للأرباح وسوف يتم الحصول عليه من التقارير المالية المنشورة للشركات المدرجة بسوق فلسطين للأوراق المالية

وهذه العناصر من المفترض أن تتسم بدقة عالية حيث أنها مأخوذة من تقارير رسمية خضعت للمراجعة.



1.4 أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من كونها تساير الاهتمامات الحالية للمنظمات المهنية ومن أهمية الموضوع الذي تعالجه حيث أن جودة التدقيق من أهم ما تطمح إليه كافة فئات مستخدمي القوائم المالية حيث أنهم يتخذون دوماً قرارات مصيرية مبنية على أساس هذه القوائم وبذلك يريدون التأكد من ارتفاع مستوى جودة هذه القوائم المالية من خلال ارتفاع جودة التدقيق، وأحد العوامل التي يعتقد أنها تؤثر على جودة التدقيق هي معدل دوران المراجع، حيث جاءت هذه الدراسة للبحث فيما إذا كانت استمرارية المراجع في العمل لصالح نفس الشركة يؤثر على استقلاله وموضوعيته، كما تستمد أهميتها من استخدامها لقياس مدى ممارسة الشركات المدرجة في بورصة فلسطين لإدارة الأرباح كأداة لقياس جودة التدقيق حيث تبدو أهمية هذه الدراسة واضحة في ضوء التغيرات التي حدثت في بيئة الأعمال العالمية المعاصرة والتي شكل فيها التحول إلى اقتصاديات السوق أبرز ملامحها حيث أن الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والسلوك النفعي للإدارة بالتلاعب بالتقرير المالي لتحقيق نفعاً خاصاً وما لهما من آثار مباشرة على توزيع الثروة، قد يساهم في تقديم نتائج تساعد الجهات التنظيمية والمهنية على العمل على الحد من تلك الممارسات، مما يؤدي في النهاية إلى رفع كفاءة وتفعيل أداء السوق الفلسطيني.

كما أن هذه الدراسة تسلط الضوء على مفهوم وأهمية المراجعة الخارجية للشركات المساهمة العامة لما لها من دور كبير في تحقيق الأهداف المرجوة من عملية المراجعة في الحصول على قوائم مالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن الوضع المالي للمنشأة، وبث الطمأنينة في نفوس الجمهور والمستفيدين من مخرجات المراجعة.

1.5 أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى:

1. التعرف على ماهية وطبيعة معدل الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي، ومزاياه وعيوبه والآراء المؤيدة والمعارضة له.
2. معرفة أثر معدل دوران المراجع الخارجي على ممارسة إدارة الأرباح من قبل الشركات المدرجة ببورصة فلسطين.
3. معرفة أثر معدل دوران المراجع الخارجي على استقلالية المراجع الخارجي في الشركات المدرجة ببورصة فلسطين.

4. الوقوف على مدى ممارسة الشركات المساهمة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية لظاهرة إدارة الأرباح.
5. التعريف بمفهوم جودة المراجعة الخارجية ومعرفة مدى توافر جودة المراجعة في منشآت المراجعة الموجودة في الأراضي الفلسطينية.
6. التعريف بظاهرة إدارة الأرباح من حيث طبيعتها و مؤشراتنا ومبرراتها وطرق ممارستها والآثار المترتبة عليها، والتعرف على الأساليب الحديثة لكشف ممارسة إدارة الأرباح.

1.6 حدود الدراسة:

- الحد المكاني:** يتم إجراء هذه الدراسة على جميع الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.
- الحد الزمني:** يتم تطبيق هذه الدراسة عن السنوات المالية 2005-2011.

1.7 فرضيات الدراسة :

1. تمارس الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين إدارة الأرباح غير المشروعة.
2. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معدل دوران المراجع الخارجي وممارسة إدارة الأرباح من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.
3. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معدل دوران المراجع الخارجي واستقلاليتهم في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

1.8 تعريف المصطلحات الإجرائية:

1. قاعدة إلزامية معدل دوران المدقق: **Compulsory Mandatory Rotation Auditor**

يجب أن تقدم شركة التدقيق خدمات التدقيق للعميل لفترة محددة فقط وبعدها يجب أن يستبدلوا بشركة تدقيق أخرى.

2. جودة المراجعة: Auditing Quality

قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها، بالإضافة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم، وبالتالي حماية مصالح حملة الأسهم في ظل انفصال الملكية عن الإدارة، كما تشير إلى مدى استقلالية المراجع الخارجي.

3. إدارة الأرباح: Aggressive ,Creative Accounting, Earning Managemant Accounting

التحريف المتعمد للأرباح الأمر الذي يقضي بدوره إلى أرقام محاسبية تختلف بشكل أساسي عن ما يمكن أن تكون عليه في غياب التلاعب، وذلك عندما يتخذ المديرون قرارات لا تخضع لأسباب إستراتيجية بل لمجرد التعديل على الأرباح. كما يمكن تعريف إدارة الأرباح: بأنها هو ممارسة أو سلوك متعمد تقوم بها الإدارة من أجل التأثير على الدخل الذي تظهره في قوائمها المالية خلاف الحقيقة والذي من شأنه تضليل مستخدمي القوائم المالية.

4. نموذج جونز المعدل: Modified Jones' Model

هو نموذج صممه جونز عام 1991م لقياس إدارة الأرباح وتم تطويره في عام 1995م من قبل (Dechow, et.al.) في محاولة للاستفادة منه في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح على أساس حساب المستحقات الاختيارية كدليل على قيام الشركة بممارسة إدارة الأرباح.

5. دوران المراجع (التغيير الدوري للمراجع) Mandatory auditor rotation

المدة الزمنية التي يقضيها المراجع الخارجي في مراجعة أعمال الشركة أو المنشأة.

6. قانون ساربينز أوكسلي: Sarbanes – Oxly Act (SOX)

صدر قانون ساربينز أوكسلي (SOX) عام 2002 من أجل تحسين جودة خدمة المراجعة، والذي حدد فترة تدوير الشريك المدقق بأنها خمس سنوات في ارتباطات الشركات العامة، بغرض حماية المستثمرين وتحسين دقة وموثوقية المعلومات المحاسبية للشركات، ويعتبر هذا القانون من أكثر تشريعات الأوراق المالية أهمية ويتم تطبيق أحكامه على الشركات العامة ومنشآت المحاسبة العامة التي تقوم بمراجعتها في أمريكا واهتم القسم 207 في هذا القانون بالدوران الإلزامي لمنشأة المحاسبة العامة.

1.9 الدراسات السابقة:

1.9.1 الدراسات العربية:

1. دراسة (مشتهى، 2013) بعنوان " تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي "

هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير معدل دوران المدقق على جودة التدقيق الخارجي في الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين للأوراق المالية، وتحليل اثر هذه العلاقة على رأي مدقق الحسابات الخارجي، ولتحقيق أهداف الدراسة قدرت العلاقة من خلال اختبار (logistic regression) إذ رتبت بيانات 38 شركة مساهمة مدرجة في بورصة فلسطين خلال الفترة (2005-2011) بطريقة تحقيق اختبار المشترك (pooled data regression) كما تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية الملائمة.

وقد توصلت الدراسة الى وجود اثر ذو دلالة احصائية لمعدل دوران المدقق على جودة التدقيق الخارجي في الشركات المساهمة المدرجة ببورصة فلسطين، حيث تبين وجود علاقة طردية بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي، بمعنى أن طول الفترة التعاقدية بين المدقق الخارجي والشركة محل التدقيق تسهم في زيادة ممارسة إدارة الأرباح من قبل إدارة هذه الشركات. كما توصلت أيضا إلي وجود اثر ذو دلالة إحصائية لمعدل دوران المدقق على رأي المدقق الخارجي في ضل اختلاف جودة التدقيق في الشركات المساهمة المدرجة ببورصة فلسطين، حيث تبين ان طول الفترة التعاقدية للمدقق الخارجي مع الشركة محل التدقيق تسهم في توجه المدقق نحو إصدار رأي قياسي معياري (نظيف) بغض النظر عن جودة عملية التدقيق، باعتبار أن تقارير المدقق مرتبطة بأداء الشركة وليس لها علاقة بجودة الخدمة المقدمة.

وقد أوصت الدراسة بضرورة العمل على إصدار تشريعات ملزمة من قبل هيئة سوق الأوراق المالية الفلسطينية تلزم بها شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين على التدوير الإجباري للمدقق الخارجي كل فترة زمنية معينة، لما لذلك من اثر على تحسين استقلاليته وجودة الخدمات المؤداة مع مراعاة ان المدقق يحتاج على الأقل 3 سنوات لفهم أنظمة وعمليات الشركة الجديدة. كما أوصت الدراسة أيضا بضرورة العمل على إيجاد مجلس إشرافي للشركات المساهمة على نظير (PCAOB) في الولايات المتحدة الأمريكية يتولى الإشراف على أعمال المدقق الخارجي في تدقيق الشركات المساهمة العامة.

2. دراسة (شاهين، 2011) بعنوان " إدارة الأرباح ومخاطرها في البيئة المصرفية-دراسة تحليلية تطبيقية على المصارف الوطنية الفلسطينية"

هدفت الدراسة إلى البحث عن ممارسة إدارة الأرباح في البيئة المصرفية والمخاطر التي تنطوي عليها من خلال التعرف على طبيعة تلك العمليات ومؤشراتها والأساليب المتبعة في ممارستها والآثار المترتبة عليها ومدى ممارسة الإدارة المصرفية في المصارف الوطنية العاملة في فلسطين لتلك العمليات، وطبقت الدراسة على عينة من المصارف الوطنية مكونة من (5) خمسة مصارف فقط توفرت لها بيانات مالية منشورة خلال فترة الدراسة من عام 2005 حتى نهاية عام 2009م.

وقد توصلت الدراسة إلى أن إدارات المصارف التجارية الفلسطينية تقوم بعمليات ممارسة إدارة الأرباح خلال سنوات الدراسة وإن تفاوت تركيزها ومدتها بين تلك المصارف، كما أشارت الدراسة إلى خطورة تلك الظاهرة على الأداء المصرفي ومصداقية التقارير المالية المنشورة وافتقارها لخصائص الجودة مما يؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية.

وقد أوصت الدراسة بضرورة تفعيل تطبيقات قواعد الحوكمة المصرفية، وزيادة فاعلية التنظيم المهني لمهنة المحاسبة، وكذلك الدور الرقابي للسلطة النقدية للحد من الآثار السلبية لتلك الظاهرة.

3. دراسة (السرطاوي وآخرون، 2011) بعنوان " أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية ما قبل الأزمة المالية العالمية"

عمدت هذه الدراسة إلى تحقيق هدفين أساسيين: الأول يتمثل في مراجعة نقدية للقوانين والتشريعات الأردنية المتعلقة منها بلجان المراجعة، ثم استطلاع مدى تطبيقها في شركات المساهمة العامة الصناعية، أما الهدف الثاني فقد تمثل في اختبار مدى قدرة لجان المراجعة في الحد من إدارة الأرباح في هذه الشركات ، وطبقت تلك الدراسة على عينة مكونة من (50) شركة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة ببورصة عمان خلال الفترة 2001-2006. وباستخدام الأساليب المناسبة في جمع وتحليل البيانات.

خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة ببورصة عمان تقي بمتطلبات خصائص لجان المراجعة، غير أنها لم تجد أثراً لكل من: حجم لجنة المراجعة، والخبرة المالية لأعضائها، وعدد مرات الاجتماع، في الحد من إدارة الأرباح بينما وجدت الدراسة أن لاستقلال

أعضاء لجنة المراجعة أثراً في ذلك، وكذلك كان لنسبة ملكية أعضاء لجنة المراجعة في أسهم الشركة أثراً في زيادة الأرباح.

وعليه فقد أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات كان أهمها ضرورة إعادة النظر في التشريعات والقوانين الأردنية الخاصة بلجان المراجعة، ووضع شروط وخصائص من شأنها أن تكون أكثر فاعلية في الحد من إدارة الأرباح، وتقليص ملكية أعضاء لجنة المراجعة في أسهم الشركة، مع ضرورة دعم استقلالية لجنة المراجعة من خلال أن يكون جميع أعضائها من غير التنفيذيين.

4. دراسة (أبو عجيلة وحمدان، 2010) بعنوان " أثر جودة التدقيق في الحد من إدارة الأرباح - دليل من الأردن "

هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن مدى ممارسة الشركات الصناعية الأردنية لإدارة الأرباح، ومن ثم البحث في أثر جودة المراجعة والتمثلة في (حجم مكتب المراجعة، وارتباط مكتب المراجعة بمكاتب مراجعة عالمية، وفترة الاحتفاظ بالعميل، وأتعاب المراجعة، التخصص في صناعة العميل) في الحد من ممارسات إدارة الأرباح والمحاسبة الاحتياطية في تلك الشركات، وطبقت تلك الدراسة على عينة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة ببورصة عمان خلال الفترة 2001-2006.

وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة ببورصة عمان قد قامت بممارسة إدارة الأرباح خلال مختلف سنوات الدراسة من 2001-2006.
 - أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية لكل خصائص جودة المراجعة التي تم استخدامها في الدراسة في إدارة الأرباح، باستثناء متغير ارتباط مكتب المراجعة بمكاتب تدقيق عالمية.
- وأوصت الدراسة بضرورة توعية مستخدمي التقارير المالية بشكل عام، والمستثمرين بشكل خاص بآثار وانعكاسات الممارسات المتعلقة بإدارة الأرباح على قراراتهم، كما أوصت بوضع الإجراءات الكفيلة بالحد من ممارسة الشركات لإدارة الأرباح.

5. دراسة (جبران، 2010) بعنوان "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات في اليمن من وجهة نظر المحاسبين القانونيين من أجل تحسين جودة مراجعة الحسابات بها. وقد صممت الدراسة

استبانة لجمع واستقصاء البيانات اللازمة للدراسة، وطبقت الدراسة على العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة في اليمن والتي يبلغ مجموعها (113) مكتب وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن أكثر العوامل تأثيراً على جودة خدمة المراجعة من وجهة نظر المراجعين هي:

- التأهيل العلمي والخبرة العملية لأعضاء مكتب المراجعة في مجال المراجعة.
- استقلالية مراجع الحسابات من العوامل المؤثرة إيجابياً على جودة مراجعة الحسابات، حيث يعتبر استقلال مراجع الحسابات بمثابة العمود الفقري للمهنة بصفة عامة.

وقد أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها: الاهتمام العلمي والمهني والخبرة العملية الكافية للعاملين في مكاتب المراجعة مع ضرورة التركيز على مواكبة التطورات الحديثة للمهنة، المحافظة على استقلالية مراجع الحسابات ودعمها، التخطيط المسبق والتنفيذ السليم لعملية المراجعة، كما أوصت الجهات الرسمية والجمعيات المهنية في الجمهورية اليمنية بتبني معايير محاسبة ومراجعة محلية وإعادة النظر في التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة.

6. دراسة (أبو عجيلة وحمدان ، 2009) بعنوان "أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح (دليل من الأردن)"

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف مدى ممارسة إدارة الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة ببورصة عمان، لإدارة الأرباح ثم قياس مستوى الحوكمة المؤسسية داخل تلك الشركات، ومن ثم تأسيس علاقة بين ذلك المستوى ومدى ممارسة تلك الشركات لإدارة الأرباح، من ناحية أخرى وقد تم استخدام نموذج جونز المعدل لقياس إدارة الأرباح خلال فترة ست سنوات 2001-2006 وذلك لخمس وأربعين (45) شركة صناعية مساهمة عامة، وهو يقوم على أساس حساب المستحقات الاختيارية كدليل على قيام الشركة بممارسة إدارة الأرباح .

كما تم قياس مستوى الحوكمة المؤسسية في هذه الشركات خلال استبانته ذات 14 بعد (النظام والترتيب، الشفافية والإفصاح، الاستقلالية، المساءلة، المسؤولية، العدالة، الوعي الاجتماعي) وفي هذا الجزء تم استخدام مقياس ليكرت ذي الدرجات الخمس، وباستخدام أسلوب إحصائي مناسب تم إعطاء نسبة مئوية لدرجة الحوكمة المؤسسية في كل شركة من شركات العينة.

ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها، أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة ببورصة عمان قد قامت بممارسة إدارة الأرباح خلال مختلف سنوات الدراسة 2001 - 2006

بالإضافة إلى أن العلاقة بين إدارة الأرباح والحوكمة المؤسسية هي علاقة عكسية، بحيث كلما ارتفعت درجات الحوكمة المؤسسية في الشركة كلما ساهم ذلك في الحد من إدارة الأرباح. وقد أوصت الدراسة بالعديد من التوصيات منها العمل على دعم كافة الجوانب المتعلقة بالحوكمة المؤسسية داخل الشركات الصناعية عن طريق تفعيل مختلف العناصر المكونة لها لمساعدة الإدارة والمراجع على القيام بالمهام المنوطة بهم، وذلك لتفادي الآثار الجسيمة للأزمات المالية التي قد تتعرض لها تلك الشركات من جراء ضعف الجوانب التطبيقية لمبادئ الحوكمة المؤسسية بداخلها.

7. دراسة (عيسى، 2008) بعنوان "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح - مع دراسة تطبيقية"

هدفت هذه الدراسة إلى المساعدة في فهم جودة عملية المراجعة وتقييم مدى سلامة حجم منشأة المراجعة كما هدفت أيضاً إلى إبراز دور جودة المراجعة في الكشف عن عمليات إدارة الأرباح في السوق المصري. وقد تم إجراء دراسة تطبيقية على عينة من مديري المراجعة بمكاتب المراجعة الخارجية قوامها 74 مفردة، وتم تجميع البيانات باستخدام أسلوب قائمة الاستقصاء. وباستخدام أسلوب تحليل الانحدار المتعدد التدريجي في اختبار العلاقة بين جودة المراجعة كمتغير تابع والعوامل المؤثرة فيها كمتغيرات مستقلة، واستخدام تحليل الانحدار البسيط في تحليل العلاقة بين جودة المراجعة كمتغير مستقل وسلوك إدارة الأرباح كمتغير تابع وقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

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

2. وجود علاقة سلبية بين جودة المراجعة وسلوك إدارة الأرباح، وتفسير ذلك أن أداء عملية المراجعة بجودة عالية، يؤدي إلى اكتشاف ومعالجة الأخطاء والمخالفات الجوهرية والتي من بينها سلوك إدارة الأرباح، مما ينعكس إيجابياً على جودة القوائم المالية المنشورة.

وقد أوصت الدراسة بما يلي:

1. إنشاء لجنة للرقابة على جودة المراجعة في مصر، تكون مهمتها الإشراف على منشآت المراجعة لضمان التزامها بأداء مهام المراجعة بالجودة المطلوبة.

2. إصدار قانون يماثل القانون الأمريكي Sarbanes-Oxley Act of 2002 يلزم بالتفتيش المستمر على منشآت المراجعة المسجلة للتحقق من مدى التزامها بالقوانين، قواعد اللجان، قواعد هيئة سوق المال، والمعايير المهنية عند أداء مهام المراجعة .

8. دراسة (التويجري، والنافعابي، 2008) بعنوان "جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين في المملكة العربية السعودية" هدفت هذه الدراسة إلى معرفة آراء المراجعين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة المراجعة المؤداة بواسطة مكاتب المحاسبين القانونيين، وكذلك العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب المراجعة. وقد تم استخدام استبانة لجمع واستقصاء البيانات اللازمة للدراسة وتم توزيعها على 95 مراجع تابعين لثمانية مكاتب في مدينة جدة في المملكة العربية السعودية، وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن أكثر العوامل تأثيراً على جودة خدمة المراجعة من وجهة نظر المراجعين هي:

- الخبرة العملية لأعضاء مكتب المراجعة في مجال المراجعة.
- الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها.
- الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة ممثلة بالشهادات الأكاديمية.

وفي ضوء النتائج السابقة أوصت الدراسة بما يلي:

ضرورة اهتمام مكاتب المراجعة بزيادة وتنمية مستوى الكفاءة المهنية والعملية لأعضاء مكاتبها وذلك من خلال التدريب المستمر، التزام مكاتب المراجعة بالموضوعية وأخلاقيات المهنة عند فحص وتقييم القوائم المالية، واستقلال مكتب المراجعة عن منشأة العميل، بذل الجهد وإعطاء الوقت الكافيان لأداء عمل المراجعة لما لهما من تأثير ملحوظ على جودة الخدمة المقدمة.

9. دراسة (جربوع، 2007) بعنوان "مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله: دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة-فلسطين"

هدفت الدراسة إلي توضيح مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانته مكونة من ثلاث أجزاء اعتماداً على الدراسات السابقة والإطار النظري، وزعت على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة، بلغ عددها (86) استبانته، وبلغت الردود (68) استبانته صالحة للتحليل، وهي تمثل نسبة مئوية قدرها (80%) ولقد بينت نتائج الدراسة أن فكرة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي

تحدث دائما عندما تواجه الشركات المساهمة مشاكل نتيجة لانخفاض قيمة أسهمها في السوق المالي، وأن طول الفترة التعاقدية بين المراجع وعميلة سوف تنقص من موضوعيته واستقلاله، من أهم التوصيات التي قدمتها الدراسة هي ضرورة أن يمارس المراجع الخارجي الشك المهني عند مراجعة حسابات عميله، وضرورة التزام الشركات المساهمة بتغيير المراجع الخارجي.

10. دراسة (الخرزدار، 2007) بعنوان "مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله: دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة ومدراء الشركات المساهمة في قطاع غزة-فلسطين"

هدفت الدراسة إلى توضيح مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة مكونة من ستة أجزاء اعتمادا على الدراسات السابقة والإطار النظري، وزعت على المراجعين الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة العاملة في قطاع غزة، بلغ عددها (185) استبانة، وبلغت الردود (141) استبانة صالحة للتحليل، وهي تمثل نسبة مئوية قدرها (76%) ولقد بينت نتائج الدراسة أن هناك علاقة بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وأثره على التخصص المهني في الصناعة التي ينتمي إليها العميل وبين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، كما توصلت الدراسة أنه توجد علاقة بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وأثره على جودة وتكلفة وأتعاب عملية المراجعة وبين تحسين جودة المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، من أهم التوصيات التي قدمتها الدراسة هي استخدام قواعد حوكمة الشركات المساهمة كأحد آليات تطوير استراتيجية التخصص المهني في الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة.

1.9.2 الدراسات الأجنبية:

1. دراسة (Siregar, et. al, 2012)

"Audit Tenure, Auditor Rotation and the Audit Quality: The Case of Indonesia"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير فترة خدمة المراجع لدى شركة العميل و دوران المراجع على جودة المراجعة وذلك قبل وبعد تطبيق قاعدة الدوران الإلزامي للمراجع بموجب مرسوم وزير المالية الأندونيسي والذي يحمل رقم (KMK NO. KMK.6/2002).

وتم تطبيق الدراسة على الشركات الأندونيسية المدرجة في البورصة الأندونيسية عن الفترة السابقة لتطبيق مرسوم الدوران الإلزامي من سنة 1999 حتى 2001، والفترة من 2004 إلى 2008 بعد تطبيق الدوران الإلزامي، حيث قامت الدراسة باستبعاد العامين 2002، 2003 من الدراسة حيث اعتبرت أنهما بداية استخدام المرسوم ولم يتم التطبيق بشكل فعلي وقوي خلالهما وقد استخدمت الدراسة الأسلوب الوصفي التحليلي حيث قامت بجمع بيانات عن هذه الشركات من خلال تقاريرها المالية المنشورة وتحليلها.

وخلصت الدراسة إلى أن الدوران الإلزامي للمراجع لا يزيد من جودة المراجعة، كما أن فترة الحياة الأقصر للمراجع سواء شريك المراجعة أو شركة المراجعة أيضاً لا تزيد من جودة المراجعة. كما أوصت الدراسة الجهات المختصة والهيئات الرقابية بالنظر في تعديل لائحة الدوران الإلزامي للمراجع وإدخال أنظمة أو لوائح جديدة أخرى من شأنها زيادة جودة المراجعة.

2. دراسة لـ (Wang, et. al, 2011) بعنوان "Corporate governance reform and earnings management"

هدفت هذه الدراسة لمعرفة مدى قدرة قانون ساربينز أوكسلي (SOX) الذي تبني سياسة معدل دوران المراجع الخارجي على الحد من إدارة الأرباح، وذلك من خلال دراسة إدارة الأرباح قبل تطبيق (SOX) وفي أعقاب تطبيقه، وقد تم تطبيق الدراسة على عينة تتألف من 1149 شركة من الشركات المدرجة ببورصة أمريكا ودراسة قوائمها المالية خلال الفترة 1999-2004، حيث أن الفترة الزمنية 1999-2001 قبل تطبيق قانون ساربينز أوكسلي أي قبل تطبيق سياسة دوران المراجع الخارجي، والفترة 2002-2004 في أعقاب تطبيق قانون ساربينز أوكسلي. وكشفت نتائج الدراسة عن وجود انخفاض كبير في إدارة الأرباح في الشركات الأمريكية في أعقاب تطبيق قانون ساربينز أوكسلي (SOX)، وتتفق هذه الدراسة مع وجهة النظر التي تسيطر على نطاق واسع أن القانون ساهم في تحسينات في جودة المعلومات المحاسبية، كما عمل على تحسين الشفافية للشركات الصغيرة والكبيرة على حد سواء.

3. دراسة لـ (Kwon, et. al, 2010) بعنوان "Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality: Evidence from the Korean Audit Market"

هدفت هذه الدراسة لمعرفة أثر معدل الدوران الإلزامي لشركة المراجعة على جودة المراجعة، وذلك من خلال دراسة تأثير معدل دوران المراجع على ساعات المراجعة وأتعاب المراجعة وجودة المراجعة (مقاسة بالمستحقات الاختيارية)، وقد طبقت هذه الدراسة على عينة حجمها (12,463)

شركة مدرجة في بورصة كوريا خلال الفترة من 2000-2007 م، علماً بأن كوريا اعتمدت الدوران الإلزامي للمراجع سنة 2006.

وكشفت نتائج الدراسة عن عدم تأثر جودة المراجعة بمعدل الدوران الإلزامي لشركة المراجعة، نتيجة للدوران الإلزامي زادت عدد ساعات المراجعة وكذلك زادت أتعاب المراجعة. أي أن من النتائج الهامة لهذه الدراسة أن فرض إلزامية الدوران أي فرض قيود على مدة علاقة المراجع بالعميل تمخض عنها نتيجة غير مقصودة وهي ارتفاع تكاليف المراجعة للمراجع وشركة عميل المراجعة دون إجراء أي تحسينات على جودة المراجعة نفسها.

4. دراسة (Cameran, et al. 2009) بعنوان: "Does Mandatory Audit Firm Rotation Really Improve Audit Quality"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة ما إذا كان معدل دوران المدقق يؤثر على جودة عملية التدقيق من خلال تقويم صحة الفرضية القائلة بأن فعالية وجودة التدقيق تزداد بزيادة معدل دوران المدقق عن عشرون سنة، وتم ذلك من خلال تطبيق الدراسة على عينة من الشركات الإيطالية المدرجة في بورصة ميلانو حجمها (1184) شركة في الفترة ما بين 1996-2004، وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي حيث قامت بجمع البيانات من مصدرين هما: *dell'azionista calepino* وهي صحيفة دورية متخصصة في النواحي الاقتصادية والمالية في إيطاليا والمصدر الثاني هو البيانات والقوائم المالية المنشورة في بورصة ميلانو.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أنه يوجد علاقة طردية بين جودة التدقيق وبين مدة ارتباط المدقق حيث تم تقسيم أكبر مدة ارتباط يسمح بها القانون وهي 9 سنوات إلى ثلاث مراحل كل مرحلة تتكون من ثلاث سنوات فوجدت الدراسة أن جودة التدقيق تكون في أعلى مستوى لها خلال الفترة الثالثة من مدة الثلاث سنوات للارتباط ولا يوجد اختلاف بين جودة التدقيق في حالة تطبيق مبدأ إلزامية معدل الدوران لشركة التدقيق أو تطبيق مبدأ طوعية تغيير شركة التدقيق. وقد أوصت الدراسة بعدم دعم الادعاءات القائلة بأن هناك تأثيرات إيجابية باستخدام قاعدة إلزامية معدل الدوران للمدقق على جودة التدقيق.

5. دراسة لـ (Jackson, et. al, 2008) بعنوان "Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality"

هدفت هذه الدراسة لمعرفة مدى تأثير إلزامية دوران شركة المراجعة على جودة المراجعة، حيث سيتم قياس جودة المراجعة من خلال مدخلين أولهما نوع رأي المراجع (ميل المراجع لإصدار تقرير نظيف للشركات المتعثرة)، والمدخل الثاني من خلال قياس مستوى الاستحقاقات الاختيارية .

وكشفت نتائج الدراسة أن حياة المراجع تزيد من جودة المراجعة أي أن النتائج ضد إلزامية دوران المراجع بمعنى أنه كلما زادت مدة عمل المراجع مع العميل تزداد جودة المراجعة. وأوصت الدراسة بضرورة البحث عن سبل وطرق أخرى لزيادة جودة المراجعة.

6. دراسة لـ (Knechel, et. al, 2007) بعنوان "The Relationship between Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinions"

هدفت هذه الدراسة لمعرفة إذا ما كانت حياة المراجع تؤثر سلباً على جودة المراجعة، حيث سيتم قياس جودة المراجعة من خلال مدخلين أولهما نوع رأي المراجع (ميل المراجع لإصدار تقرير يفيد باستمرارية للشركات المتعثرة)، والمدخل الثاني من خلال قياس مستوى الاستحقاقات الاختيارية. طبقت هذه الدراسة على عينة من الشركات الخاصة البلجيكية والمتعثرة مالياً عددها (618) شركة، والتي تنقسم إلى شركات أشهرت إفلاسها، وشركات معسرة معرضة للإفلاس وذلك خلال الفترة 1992-1996م، وتم الحصول على تقاريرها المالية من البنك البلجيكي الدولي الذي يحتفظ بنسخة مألشفة للتقارير المالية للشركات.

وكشفت نتائج الدراسة أن الحياة الطويلة للمراجع لا تؤثر على استقلاليته وبالتالي لا تؤثر لا جودة المراجعة.

7 . دراسة لـ (Johl, al, 2007) بعنوان "Earnings management and the audit opinion:evidence from Malaysia"

هدفت هذه الدراسة لمعرفة مدى قيام المراجع بالإبلاغ عن وجود إدارة الأرباح غير المشروعة في سياق الأزمة الاقتصادية الآسيوية من حيث تأثيرها على ماليزيا، حيث تم التطرق إلى شركات المراجعة الخمس الكبرى مقارنة بشركات المراجعة بخلاف الخمس الكبرى طبقت هذه الدراسة على عينة من الشركات المدرجة في بورصة ماليزيا والتي تتوافر تقاريرها المالية حجمها (596) شركة خلال فترة الدراسة 1994-1999، حيث أن الفترة 1994-1996 مرحلة ما قبل الأزمة الآسيوية، أما الفترة 1997-1998 خلال الأزمة، وعام 1999 يمثل مرحلة ما بعد الأزمة.

وكشفت نتائج الدراسة أن شركات المراجعة الخمس الكبرى أظهرت رأياً مؤهلاً في كثير من الأحيان أكثر من نظرائهم شركات المراجعة غير الكبيرة عند وجود مستحقات غير طبيعية (إدارة أرباح).

8. دراسة (Hatfield et. al, 2007) بعنوان " The Effects of Audit Rotation "and Client Pressure on Proposed Audit Adjustment

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار تأثير معدل دوران المدقق وضغط العميل على عدالة التسويات المقدمة من قبل المدقق. وقد طبقت هذه الدراسة على عينة حجمها 1021 شركة من الشركات المدرجة في البورصة الاسترالية في 30 يونيو من عام 1995 حيث عمدت الدراسة إلى استخدام المنهج الوصفي التحليلي لجمع البيانات المنشورة لتلك الشركات المدرجة بالبورصة الاسترالية ، وقد خلصت الدراسة إلى التالي:

1. أن المدققين الذين يعملون في حالات يطبق فيها معدل دوران يقدمون تسويات تدقيق متشابهة لكنها مختلفة بشكل كبير ومهم عن مثيلتها المقدمة من قبل مدققين لا يطبق لديهم معدل دوران.
2. استخدام معدل دوران للمدقق الشريك يمكن أن ينتج عنه فوائد عديدة مثله مثل استخدام معدل دوران لشركة التدقيق نفسها ويوفر العديد من التكاليف.
3. أن المدققين الذين يعملون في ظروف يكون تدخل العميل فيه عالي لا يقدمون تسويات ذات أهمية نسبية كبيرة مقارنة بزملاتهم الذين يعملون في ظروف معاكسة.

9. دراسة (Mayangsari, 2007) بعنوان "The Auditor Tenure and the "Quality of Earnings: Is Mandatory Auditor Rotation Useful?"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على ما إذا كانت قاعدة إلزامية دوران المراجع من الممكن أن تحسن نوعية وجودة الأرباح وأيضاً جودة المراجعة. وذلك من خلال بحث ما إذا كان طول فترة عمل المراجع مع العميل تشير إلى وجود أرباح أعلى. وتم تطبيق الدراسة على عينة تتألف من 1200 شركة من الشركات الأندونيسية عن الفترة من سنة 1994 حتى 2005 وقد استخدمت الدراسة الأسلوب الوصفي التحليلي حيث تم جمع بيانات عن هذه الشركات من خلال تقاريرها المالية المنشورة وتحليلها من خلال الوسط والوسيط والانحراف المعياري كما استخدمت نموذج لقياس الاستحقاق واستخدمت منهج التدفقات النقدية لقياس الاستحقاق الإجمالي لمعرفة هل مارست الشركات إدارة الأرباح كما قسمت فترة عمل المدقق لفئتين الفئة الأولى من 3-5 سنوات والفئة الثانية أكثر من 5 سنوات وقد خلصت الدراسة إلى التناوب الإلزامي يؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة.

10. دراسة (Carey & Simmnett, 2006) بعنوان "Audit Partner Tenure and Audit Quality"

هدفت هذه الدراسة لتحديد ما إذا كان هناك ارتباط سلبي بين طول مدة عمل الشريك المراجع وجودة المراجعة وذلك من خلال دراسة العلاقة بين مدة عمل الشريك المراجع وجودة التدقيق، وقد تم تطبيق الدراسة على عينة تتألف من 1021 شركة من الشركات المدرجة ببورصة استراليا ودراسة قوائمها المالية عن سنة 1995 (قبل كون سياسة دوران المراجع طوعية 1997 وقبل صدور قاعدة إلزامية دوران المراجع الشريك 2001)، وقد تم استخدام ثلاثة مقاييس لجودة المراجعة هي:

1. ميل المراجع لإصدار رأي عن استمرارية الشركة للشركات المتعثرة.
 2. قيمة استحقاقات رأس المال العامل غير الطبيعية.
 3. إلى أي مدى الأهداف الرئيسية للأرباح قد فقدت.
- وقد تم فحص جميع هذه المقاييس على مدى فترات قصيرة ومتوسطة وطويلة من فترة عمل الشريك المراجعة، وتم استخدام one tailed test لاختبار تقييم أثر فترة عمل الشريك المراجع على جودة المراجعة.
- وخلصت الدراسة إلى عدم الوصول إلى دليل على وجود أي علاقة بين طول مدة الخدمة وجودة المراجعة وعدم وجود دليل على وجود أي علاقة بين طول مدة الخدمة وممارسة العميل لسلوك إدارة الأرباح .

11. دراسة (Walker et al., 2001) بعنوان "Mandatory auditor rotation Arguments and current evidence"

هدفت الدراسة للتوصل إلى دليل تجريبي يربط طول مدة ارتباط المدقق مع العميل وفشل عملية المراجعة، لهذا الغرض تم استخدام عينة من 110 شركات في الولايات المتحدة الأمريكية حيث تم دراسة العلاقة بين حالات الفشل خلال 10 سنوات وعلاقتها بمدة خدمة المدقق في الشركات التي فشلت أثناء الفترة 1980 - 1991 . حيث تم حساب عدد مرات الفشل التي تعرضت لها الشركة إلى عدد مرات التدقيق لكل عينة لفهم أفضل لمدى الخطورة ومعدل فترة الفشل . وأشارت النتائج أن معظم حالات الفشل تحدث خلال مدة الخدمة طويلة الأمد ولكن أعلى نسب فشل حدثت أثناء مدة الخدمة القصيرة . علاوة على ذلك، يزيد الخطر في مراحل مبكرة في علاقة المدقق مع عميله وبعد ذلك تتناقص الخطورة . ونظرا لأن نسب الفشل في الارتباطات طويلة الأمد تكون منخفضة، فقد أوصت الدراسة بعدم ضرورة التغيير الإلزامي للمدقق .

12. دراسة لـ (Davis, et. al, 2000) بعنوان "Auditor Tenure, Auditor Independence and Earnings Management"

اختبرت الدراسة العلاقة بين طول مدة خدمة المراجع الخارجي واستقلاله من جهة، وإتباع العميل لأساليب إدارة الأرباح من جهة أخرى. وقد تم الاعتماد على القوائم المالية للفترة من 1981 إلى 1998 لعينة مكونة من 855 شركة، توصلت الدراسة إلى أن طول مدة خدمة المراجع الخارجي تُضعف استقلاله وتشجع الإدارة على ممارسة سلوك إدارة الأرباح، ومن ثم فكلما انخفضت مدة خدمة المراجع الخارجي كلما زادت قدرته على كشف ومعالجة أساليب إدارة الأرباح. وأظهرت الدراسة بناء على العينة المستخدمة والفترة الزمنية التي تم تغطيتها، أن الشركات التي أبقت المراجع الخارجي مدة أطول عانت بشكل كبير من تحريف حساباتها لغرض تخفيض الأرباح، فكانت أرباحها الحقيقية أكبر من الأرباح وقدمت بعض التوصيات لتحديد من حجم الخدمات التي يقدمها المراجع ومن طول مدة خدمته.

13. دراسة (Deis and Giroux, 1992) بعنوان " Determinants of Audit Quality in the Public Sector"

هدفت الدراسة إلى بيان محددات جودة التدقيق وقد قامت الدراسة بتحليل إجراءات الرقابة على الجودة المطبقة بمهام المراجعة الفعلية واستخدامها للفرقة بين المستويات المختلفة لجودة المراجعة في القطاع العام. وقد استهدفت الدراسة 232 عملية رقابة على الجودة تم إجرائها بواسطة أقسام التدقيق في وكالة التعليم بتكساس بين عامي 1984 و 1989 ونتائجها تمثل مقياساً لجودة المراجعة وهي المتغير التابع في تحليل الانحدار. والمتغيرات التفسيرية المرتبطة هي: السمعة - صراع القوة، توقيت التقرير، ساعات مراجعة الحسابات، وتم الحصول على هذه المتغيرات من وكالة التعليم بتكساس، وقد تم استخدام أسلوب تحليل الانحدار لدراسة العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة.

وكان من نتائج هذه الدراسة أن التعاقد طويل الأجل مع المدقق قد يؤدي إلى انخفاض جودة التدقيق، أي أن عدم التغيير الدوري للمدقق يسمح بتطوير العلاقة مع العميل مما يقلل من استقلالية المدقق وموضوعيته في العمل.

1-10 تعقيب على الدراسات السابقة:

أجريت تلك الدراسات في بيئات مختلفة في عدة بلدان عربية وأجنبية، وقد تأرجحت نتائجها ما بين إيجابية أو سلبية أو عدم ضرورة التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي.

كما نجد أن معظم الدراسات وخاصة العربية منها قد قامت بقياس جودة التدقيق الخارجي من خلال استبانات لجمع استقصاءات الرأي حول جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيه مع العلم بأن الاستبانات رغم سهولة الحصول على البيانات من خلالها إلا أن عيوبها كثيرة إذ أنها تعبر عن الرأي الشخصي و عرضة للتحيز وقد يعيب البيانات شخص غير مؤهل أو يجيب إجابات عشوائية بينما في تلك الدراسة فقد قامت الباحثة بجمع البيانات وتحليلها من قوائم وتقارير مالية منشورة لشركات مساهمة مدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية وتلك القوائم تكون قد دقت مرتين الأولى من خلال المراجعين الداخليين لتلك الشركات والثانية من قبل مراجعين خارجيين، بالإضافة إلى أن تلك الشركات يحكمها قوانين السوق المالي. وبالتالي فإن مصدر البيانات التي استخدمتها الباحثة لاختبار فرضيات الدراسة أكثر موثوقية. كما أنه في هذه الدراسة تم قياس جودة المراجعة من خلال مدخلين إدارة الأرباح، واستقلالية المراجع الخارجي، ومن تم الوقوف على أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة في الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين وتقديم التوصيات اللازمة.

الفصل الثاني

التطور التاريخي لمهنة المراجعة

2-1 تمهيد

2-2 تعريف المراجعة

2-3 أهداف المراجعة

2-4 وظائف المراجعة الأساسية

2-5 واقع مهنة المراجعة في فلسطين.

2-6 أهم المآخذ على قانون تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين رقم (4) لسنة

2004

2-7 المشاكل التي تواجه مهنة المراجعة في فلسطين

2-8 الجمعيات المهنية في فلسطين ودورها في تحسين مهنة المراجعة.

2-9 اللجنة الوطنية الفلسطينية للحوكمة ودورها في تحسين المراجعة في الشركات

الفلسطينية.

2-10 معايير المراجعة مفهومها وأهميتها للمراجع والأطراف الخارجية.

2-1 تمهيد:

يرجع أصل التدقيق إلى العصور الوسطى والتدقيق في المعنى الحديث يعود إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى إلى حيز الوجود وتطور التدقيق مع تطور تلك الصناعة، ويعود التدقيق في شكله البسيط إلى التطور في النظام المحاسبي بشكل أساسي حيث أنه أصبح من الضروري أن يعهد إلى شخص يقوم بالتحقق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص آخر. حيث أن قدامى المصريين كانوا يقوموا بتعيين شخصين لتسجيل الأموال الأميرية الواردة، ويقوم شخص آخر بعملية التدقيق لما قاما به هؤلاء الأشخاص من تسجيل. قدامى اليونان كانوا يعينوا موظف للتدقيق وحفظ سلامة الحسابات العامة بعد الانتهاء من عملية التسجيل، كذلك الرومان قاموا بوضع نظام يفصل بين الشخص المسؤول عن المصروفات والشخص المسؤول عن المقبوضات. (المطارنة، ص13، 2006)

نلاحظ مما سبق أن مهنة تدقيق الحسابات قديمة منذ عصر الفراعنة واليونان والرومان وكذلك في العصور اللاحقة كان هناك دور لتدقيق الحسابات عندما عين سيدنا يوسف عليه السلام أميناً على خزائن مصر.

2-2 تعريف المراجعة:

وكلمة مراجعة مشتقة من اللغة اللاتينية من كلمة (Audir) والتي تعني (TO hear) يستمع. حيث أنه في العصور القديمة كان صاحب العمل (المالك) عندما يشك في وجود خيانة يعين شخص للتحقق من الحسابات وكان هذا الشخص يجلس مع محاسب صاحب العمل ليستمع لما يقوله المحاسب بخصوص الحسابات الخاصة بالعمل. لقد كان الايطالي باشيليو أول من أوجد نظام القيد المزدوج في عام 1494. وقام بالتتويه ووصف لواجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات وفصله عن عملية التسجيل في الدفاتر.

فقد عرف التدقيق بأنه عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، تم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية. (JAIN, 1993:P1)

كذلك عرف التدقيق بأنه عملية منظمة تؤدي عن طريق مدقق أو مراجع مؤهل وحيادي (Competent and Independent) للتحقق من صحة معلومات ومزاعم قابلة للتحقق

منها تتعلق بأنشطة وأحداث مالية ومطابقة نتائجها الاقتصادية مع معايير المحاسبة المقررة (Established Accounting Standards) عن طريق جمع وتقييم أدلة إثبات المراجعة (Audit Evidence) - قرارات ومصادقات وملاحظات واستفسارات الفحص - مع التقرير عن نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لاستخدامها في اتخاذ قراراتها. (الخشوي والدوسري، 2008، ص12)

وهناك من عرفه على أنه التحقق الانتقادي المنتظم لأدلة وقرائن الإثبات لما تحويه دفاتر وسجلات المنشأة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدماً بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية لقراء ومستخدمي هذه التقارير. (جمعة، 2005، ص8)

كما عرف التدقيق بأنه فحص منظم ومستقل للبيانات والقوائم والسجلات والعمليات والفعالية (المالية والغير المالية) لأي منشأة وأن يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن وتقييمها وإبداء الرأي الفني من خلال تقريره. (عبد المنعم و أبو طبل، -، ص20)

وكذلك عرف التدقيق بأنه عملية منهجية ومستقلة وموثقة بأدلة لاختبار أو التأكيد على صحة بيان أو رقماً قياسياً في القوائم المالية وفحص سجلات النظام والأنشطة لمعرفة مدى كفاية ضوابط النظام وضمن الامتثال للسياسات وإجراءات التشغيل المقررة والحكم على مدى عدالة عرض البيانات المالية للشركة. (http://www.projectauditors.com/Dictionary2)

أما اتحاد المحاسبين الدولي يرى أن التدقيق عملية تأكيد ترمي إلى توفير مستوى معقول من التأكيد حول خلو البيانات المالية من أية أمور مادية أظهرت على غير حقيقتها (اتحاد المحاسبين الدولي، 2006)

من التعريفات السابقة للمراجعة نجد أنها أكدت على ما يلي:

1. المعلومات تحت المراجعة ليس بالضرورة أن تكون معلومات محاسبية، ولكن يجب أن يكون هناك قابلية لإثباتها.
2. يجب أن يكون هناك أداة لقياس تلك المعلومات.
3. لا يكفي أن يكون الشخص مهني بل يجب أن يتصف بالاستقلالية.

وقد عرف الذنبيات المراجعة بأنها عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة تتعلق بتأكيدات الإدارة الخاصة بالبيانات المالية، وتقييم هذه الأدلة بصورة موضوعية، من أجل التحقق من مدى

مطابقة هذه التأكيدات للمعايير المحددة ثم توصيل النتائج للأطراف ذات العلاقة. ومما يلاحظ على هذا التعريف أنه يركز على الأمور الهامة التالية: (الذنيات، 2010، ص ص 5-6)

- أنه عملية منتظمة: حيث أن عملية المراجعة عملية مخططة ومنطقية تتكون من خطوات محددة، وليس عملية ارتجالية.
- الحصول على أدلة وتقييمها بطريقة موضوعية: وهذا يعني أن عملية المراجعة ينبغي أن تتم بشكل يؤدي إلى خدمة الأطراف ذات العلاقة دون التحيز لأي فئة سواء كان ذلك خلال عملية جمع الأدلة أو تقييم النتائج.
- تأكيدات الإدارة: تقوم الإدارة بإعداد البيانات المالية والتي تشتمل على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وعندما تقوم الإدارة بهذه العملية فهي تؤكد مسؤوليتها عن المعلومات المحتواة في هذه القوائم.
- التطابق مع المعايير: حيث يقوم المراجع بالتأكد من مدى مطابقة البيانات المالية والتأكدات التي تقدمها الإدارة عن هذه البيانات مع المعايير المحاسبية الدولية أو المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومع القوانين والأنظمة ذات العلاقة.
- توصيل النتائج: وهذا يعني أن عملية المراجعة تنتج بتقييم النتائج التي تم التوصل إليها وإعداد تقرير بشكل مناسب من أجل توصيل هذه النتائج إلى الأطراف ذات العلاقة.
- الأطراف ذات العلاقة: وهذا يشير إلى كل من يستخدم تقرير المراجع من الأفراد والمنشآت، مثل المساهمين والمستثمرين والإدارة والدائنين والمقرضين والحكومة وغيرها.

كما نستطيع أن نعرف التدقيق على أنه فحص منتظم من قبل شخص فني محايد للدفاتر والسجلات والمستندات والحصول على الأدلة والقرائن اللازمة لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية وكفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها.

2-3 أهداف المراجعة:

بعد التطور الذي حصل في بيئة الأعمال والانفتاح الاقتصادي الدولي وأثر العولمة على اقتصاديات الدولة فقد تغيرت النظرة إلى مهنة مراجعة الحسابات مما تطلب من المراجع تقديم خدمات أهم من اكتشاف الأخطاء والغش وغيرها من الأهداف التقليدية ليقوم بعملية المراجعة من أجل تحقيق الأهداف العصرية التي تتلاءم وبيئة الأعمال الحالية حيث أصبحت أهداف المراجعة اليوم على النحو التالي: (المطارنة، 2006، ص 19)

1. مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعة من قبل المنشأة.
2. تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة.
3. العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاية الإنتاجية والقضاء على الهدر والإسراف في جميع نشاطات المنشأة.
4. تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع.

4-2 الوظائف الأساسية للمراجعة:

مما سبق نجد أن التدقيق يتضمن وظيفتين أساسيتين هما: (المطارنة، 2006، ص 15)

1. الفحص للدفاتر والسجلات والمستندات.
2. الإيصال للمعلومات التي يحصل عليها المدقق من خلال عملية التدقيق وهو ما يسمى بالمنتج النهائي للتدقيق والذي يتمثل في تقرير مدقق الحسابات حيث تتمثل القيمة المضافة لعملية التدقيق في مساعدة مستخدم المعلومات على اتخاذ قرار تقييم جودة ونوعية المعلومات التي يتضمنها التقرير.

5-2 واقع مهنة المراجعة في فلسطين:

ظهرت المحاسبة في فلسطين مع بدايات القرن العشرين، وبالأخص بعد الانتداب الإنجليزي على فلسطين (Helles,1992)، وكان أول قانون تنظيم مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات في فلسطين هو ذلك القانون الصادر عن المندوب السامي البريطاني في فلسطين في العام 1929م، ويحمل الرقم 1929/18، وبعد حرب 1948م ضاع جزء كبير من فلسطين، وفقدت مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات جزءاً كبيراً من بريقها وانتقل الكثير من ممارسي المهنة للدول العربية المجاورة. (البحيبي، 2010، ص1256)

فقد عانت مهنة المحاسبة بشكل عام، ومهنة تدقيق ومراجعة الحسابات بشكل خاص في الأراضي الفلسطينية من تخلف شديد في المفهوم والأداء وذلك بسبب سلطات الاحتلال الإسرائيلي حيث قام عن طريق الإدارة المدنية الإسرائيلية بفرض القوانين الضريبية الجزافية والجاثرة على المؤسسات الاقتصادية الفلسطينية دون مراعاة لنتائج أعمالها الحقيقية من ربح أو خسارة، الأمر

الذي كان له بالغ الأثر في عدم وجود أنظمة محاسبية في معظم المؤسسات الفلسطينية، وإن وجدت فهي قلة قليلة من المنشآت الاقتصادية، فقد عملت القوانين الضريبية على تقزيمها وحصر ألياتها في عملية مسك الدفاتر للأغراض الضريبية، وبمعنى آخر في إجراءات الهدف منها تحديد الربح الضريبي بما يخدم مصالح الاحتلال الجشعة والمتمثلة في نهب أموال ومدخرات الشعب الفلسطيني دون أدنى نظر للربح المحاسبي الحقيقي لهذه المنشآت وحاجاتها الاقتصادية في الاستمرار والتطور والنمو، حيث اقتصر كلا من مفهوم وممارسة مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات على المراجعة الضريبية للدفاتر والمستندات للتأكد من حقيقة الانصياح للأوامر الضريبية التي تفرضها الإدارة المدنية الإسرائيلية. (حسونة، 2009، ص7)

إن مهنة المحاسبة والمراجعة في الأردن وفلسطين تناولتها القوانين والأنظمة التي نشأت الحاجة إليها مع التطورات التي شهدتها المنطقة خلال العقود الخمسة الأخيرة من القرن الماضي، فلم يكن هناك حتى مطلع الستينات أية قوانين تنظم مهنة المحاسبة و المراجعة إلا في سنة 1961، وهو قانون مهنة تدقيق الحسابات والذي عالج مهنة المراجعة دون مهنة المحاسبة، وعلى مستوى القطاع الخاص دون القطاع العام وتناول الإجراءات والحقوق والواجبات دون وضع معايير للمهنة، وقد طبق القانون على الأراضي الأردنية بالإضافة إلى الضفة الفلسطينية، أما في قطاع غزة فقد بقي قانون عام 1929م ساري المفعول حتى يناير 1997 حيث صدر قرار رئاسي بشأن سريان مفعول قانون مزاول مهنة تدقيق الحسابات رقم 10 لسنة 1961م على كافة الأراضي الفلسطينية. (حلس، 1997، ص17)

حيث بدأ المجتمع الفلسطيني بالشعور بالحاجة إلى المحاسب لدراسة مشاريع اقتصادية جديدة أو تقييم مشاريع اقتصادية قائمة في ظل قدوم المستثمر الفلسطيني من الخارج ظهرت الحاجة لخدمة دراسات وتقييم الاستثمارات مما أدى لزيادة الحاجة للمحاسب في تأديته لهذه الخدمة. (مهنا، 2002، ص19)

إلا أن الأمر لم يقتصر عند هذا الحد فقد صدرت العديد من القوانين والأنظمة الأردنية والتي حاولت تنظيم مهنتي المحاسبة والمراجعة من خلال التشريعات، وذلك لعدم وجود معايير محاسبية أو أدلة مراجعة محلية، حيث صدر قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم 32 لسنة 1985 لاغياً بذلك قانون رقم 10 لسنة 1961 وقد صدر بموجب هذا القانون نظامين الأول: نظام تصنيف مراجعي الحسابات رقم 30 لسنة 1986 أما الثاني فكان نظام جمعية مدققي الحسابات الأردنية رقم 42 لسنة 1986 والتي صرح القانون بتأسيسها وقد تأسس لهذه الجمعية فرع في الضفة الفلسطينية وهي جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، في المقابل تأسست جمعية المحاسبين والمراجعين

القانونيين العرب بقطاع غزة في شهر مارس لسنة 1979، و قد نتج عن ذلك اهتمام أكبر بمهنة المراجعة في الضفة الغربية يقابله اهتمام أكبر بمهنة المحاسبة في قطاع غزة. (جلس، 2002، ص 256-257)

وقد استمر العمل بقانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (10) لسنة 1961م إلى أن صدر قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004 والذي أنشأ بموجبه جمعية مهنية لمدققي الحسابات عرفت باسم جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين. (جلس، 2009، ص6)

ولكن مازالت النظرة الاجتماعية لمهنتي المحاسبة و المراجعة في قطاع غزة متدنية بشكل عام فهي لا تعامل على أنها مهنة مستقلة لها كيانها الخاص وإنما كمهنة تابعة تملئها اعتبارات قانونية تجعل البعض ينظر إليهما على أنهما وسيلة من وسائل التهرب الضريبي، أكثر من كونهما نظام للمعلومات المفيدة واللازمة لمساعدة الإدارة على القيام بوظائفها من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات، وقد ترسخت هذه النظرة من قبل مجتمعنا الفلسطيني لأن خدمات مهنتي المحاسبة والمراجعة غير ملموسة ويصعب قياسها بسبب مبالغتها في التركيز على النواحي الإجرائية على حساب نواحي الخلق والإبداع، ولدرجة ذابت فيها شخصية المحاسب والمراجع في شخصية كاتب الحسابات أو ماسك الدفاتر.

وقد انعكست النظرة الاجتماعية المتدنية لمهنتي المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة على مدى تقدير الجهات الرسمية لأهمية دورهما في عملية التنمية، فأسندت لهما دوراً ثانوياً في هذا المجال على أساس أن النظم المحاسبية فيها قاصرة في وضعها الحالي عن توفير المعلومات المناسبة واللازمة لوضع الخطط الاقتصادية وتنفيذها. (جلس، 2009، ص8)

2-6 أهم المآخذ على قانون تنظيم مهنة التدقيق في فلسطين رقم (9) لسنة 2004:

نظمت جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية في مايو 2005، ورشة عمل حول "قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004 ودور جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية وفيما يلي أهم المآخذ التي لخصتها ورشة العمل بالخصوص: (جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، 2005)

1. لم يعالج القانون بعض الأمور الرئيسية والهامة ومنها تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بشكل شامل واقتصر علي معالجة مهنة التدقيق دون المحاسبة.

2. وجود تعارض بين بعض مواد القانون، مثل صلاحية منح الترخيص وإذن المزاولة، وتداخل الصلاحيات بين مجلس المهنة وجمعية مدققي الحسابات المنشأة بالقانون، وازدواجية العقوبات التأديبية.

3. أجاز القانون منح ترخيص مزاولة مهنة تدقيق الحسابات من غير الحاصلين علي المؤهل العلمي بكالوريوس التجارة شعبة المحاسبة.

4. اشترط القانون علي طالبي الترخيص الانتساب إلي احدي جمعيات المدقق القانونيين رغم أن شروط الانتساب الجمعيات المهنية هو الحصول علي الترخيص.

5. استحداث جمعية جديدة لمدققي الحسابات وإغفال أي دور لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية والتي رعت شئون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة علي مدار ما يقرب من 30 عاماً.

2-7 المشاكل التي تواجه مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين:

1. عدم التعاون المهني بين المراجعين أنفسهم مع وجود سوق غير شريفة فيما بينهم حيث يقوم بعضهم بتقديم عروض لشركات ومؤسسات يوجد فيها مراجعين أصلاً ويعرضون أتعاب تصل إلي نصف أتعاب المراجع السابق. (جلس، 1997)

2. غياب قانون ينظم جسم المهنة، ويشرف على عملية التنظيم، ونظرة المجتمع المتدنية لمهنة التدقيق قياساً بمهن أخرى. (البحصي، 2010)

3. الشك في استقلال المراجعين ونقص الكفاءة المهنية عندهم، وانخفاض جودة الأداء في عملية المراجعة، وقصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع. (جربوع، 2005)

4. عدم وعي الأطراف التي يتعامل معها مراجع الحسابات وعلى رأسهم المحاسب فهناك حساسية يشعر بها المحاسب تجاه المدقق لأنه يعتقد أن المراجع إنما جاء ليتصيد أخطاءه مما يدفع المحاسب إلى عدم الرغبة في التعاون مع المراجع الخارجي.

5. عدم قيام الجمعيات المهنية بدورها الإشرافي والرقابي على مهنة المراجعة وخصوصاً رقابة الجودة على أعمال مكتب المراجعة.

2-8 الجمعيات المهنية في فلسطين ودورها في تحسين مهنة المراجعة:

من ناحية الجمعيات المهنية فتوجد في فلسطين ثلاث جمعيات مهنية تعني بمهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات اثنتان منها في قطاع غزة وهي جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية والتي تأسست في شهر مارس من العام 1979 وجمعية مدققي الحسابات والتي تأسست في العام 1997، وواحدة في الضفة الغربية وهي جمعية مدققي الحسابات القانونيين والتي تأسست في العام 1986، واقتصر دور الجمعيات المذكورة على الدور النقابي والسياسي بالإضافة إلى تطوير قدرات المحاسبين ومدققي الحسابات عبر دورات تدريبية متنوعة، دون أن يكون لأي منها أي دور يذكر في تنظيم المهنة. (البحيصي، 2010، ص 1257)

حيث بلغ عدد أعضاء جمعية مدققي الحسابات في الضفة الغربية حتى منتصف العام 2012 (191) بينما بلغ أعضاء جمعية مدققي الحسابات في قطاع غزة (96) منهم (36) عضو غير مزاو للمهنة، بينما تعتبر جمعية المحاسبين والمراجعين كبرى الجمعيات المذكورة حيث بلغ عدد أعضائها حتى منتصف العام 2012 (6,869) عضو.

وفي محاولة للنهوض بالمهنة وتطوير قانون رقم (9) لسنة 2004 دعت جمعية المحاسبين والمراجعين بتاريخ 6 يناير لعام 2011 إلى ورشة عمل حضرها لفييف من المحاسبين والمراجعين المهتمين خلصت إلى ضرورة إعادة صياغة التعديلات المقترحة على قانون رقم (9) لسنة 2004 في إطار رؤية جديدة وشكلت لذلك لجنة صياغة تتركز في عمل مشروع التعديل على نقاط أساسية أهمها اعتماد وجود جهة حكومية لتنظيم منح تراخيص المزاولة واستحداث مهني واحد يجيز ويراقب ويحاسب على ممارسة المهنة على غرار القانون السوري رقم (23) لسنة 2009 وهو الأقرب إلى الحالة الفلسطينية حيث تعاطى هذا القانون مع مهنة المحاسبة والمراجعة والمراجع وغيرها من المفردات التي تحاكي واقعنا الحالي. (عوض، 2011: ص 55)

2-9 اللجنة الوطنية للحوكمة ودورها في تحسين عملية المراجعة في الشركات

الفلسطينية:

2-9-1 مقدمة:

تم تشكيل اللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في فلسطين بحيث تضم ممثلين عن جهات رقابية واقتصادية وقانونية وأكاديمية متنوعة. وذلك بهدف تحسين نوعية ممارسات مجلس الإدارة، وتحسين

أداء الشركات، ورفع القدرة على المنافسة، ورفع قيمة الشركة، وتعزيز ثقة أصحاب المصالح الآخرين في الشركة. كما تساعد الحوكمة في تحسين المناخ الاستثماري، وتفعيل أداء السوق المالي وتوسيعه، ورفع القدرة التنافسية للاقتصاد من خلال رفع ثقة المتعاملين بالشركة. وتعزيز قدرة البلد على مواجهة الأخطار، بحيث تنطبق قواعد الحوكمة على الشركات التي تنضوي تحت إشراف هيئة سوق رأس المال ورقابتها. وعليه تسري مدونة قواعد حوكمة الشركات على الشركات المساهمة العامة (المدرجة وغير المدرجة). وسوق فلسطين للأوراق المالية.

2-9-2 دور مدونة الحوكمة في جانب المراجعة (في مجال المراجعة الخارجية) :

أوجبت مدونة قواعد حوكمة الشركات تعيين مراجع حسابات خارجي من قبل الهيئة العامة، حيث يتم ذلك بناءً على تنسيب مجلس الإدارة المستند إلى ترشيح لجنة التدقيق، مع تحديد أتعابه السنوية. وفقاً للمعايير التالية: (مدونة قواعد حوكمة الشركات في فلسطين، تشرين الثاني 2009، ص35)

1. أن يكون مراجع الحسابات الخارجي مرخصاً لمزاولة المهنة. ومعتمداً ومتمتعاً بالخبرة والكفاءة المناسبة لحجم وطبيعة نشاط الشركة.
2. أن يكون مراجع الحسابات الخارجي محايداً ومستقلاً عن الشركة وأعضاء مجلس إدارتها وإدارتها الداخلية. وان لا يكون مساهماً فيها. ولا تربطه بها أية علاقة عمل. وليس له معها أي مصلحة متعارضة. وكذلك ألا يكلف بعمليات إضافية قد تؤثر على استقلاليته. ويجب أن يكون عمله محصناً ضد تدخل مجلس الإدارة.
3. ألا يكون المراجع الشريك أو العامل في مكتب مراجعة مدققاً لحسابات الشركة ذاتها لأكثر من خمس سنوات متتالية. مع جواز إعادة تعيينه مدققاً لحساباتها بعد السنة الخامسة بعد فترة انقطاع عن الشركة لمدة لا تقل عن سنتين.
4. لا يجوز لأية شركة تغيير مراجع الحسابات الخارجي خلال السنة المالية التي يقوم بتدقيق حساباتها عنها. إلا في حالات الوفاة. أو صدور قرار مجلس مهنة تدقيق الحسابات بذلك أو صدور عقوبة تأديبية بحقه.

2-9-3 مهام لجنة المراجعة التي تدعم المراجع الخارجي حسب ما أوجبتها مدونة قواعد حوكمة الشركات الفلسطينية:

أوجبت مدونة قواعد حوكمة الشركات أن تقوم لجنة المراجعة بإعداد خطة عمل واضحة لاعتمادها من مجلس الإدارة على أن تشمل هذه الخطة على تحديد أهداف اللجنة، وصلاحياتها، ومسؤولياتها، ومواعيد اجتماعاتها، ومكافآت أعضائها بحيث تشمل مهام لجنة التدقيق ما يلي: (مدونة قواعد حوكمة الشركات في فلسطين، تشرين الثاني 2009: ص 35-36)

1. مراجعة خطة عمل مدقق الحسابات الخارجي، وكذلك متابعة أية استفسارات أو إيضاحات يطلبها من الإدارة التنفيذية بشأن سجلات الشركة. أو دفاترها أو قوائمها المالية. أو نظام التدقيق الداخلي فيها، وضمان تعاون الإدارة التنفيذية معه بخصوصها.
2. مراجعة القوائم المالية، وسماع رأي مدقق الحسابات الخارجي فيها قبل عرضها على مجلس الإدارة، وتقديم توصيات بشأنها وفي حالة عدم قبول مجلس الإدارة لهذه التوصيات يتم بيان أسباب ذلك في التقرير السنوي.
3. متابعة ملاحظات مراجع الحسابات الخارجي على القوائم المالية، وكذلك الملاحظات الواردة في رسالته الإدارية، وضمان رد مجلس الإدارة عليها في الوقت المناسب.
4. دراسة السياسات المحاسبية المستخدمة وتقديم توصيات بشأنها من أجل التأكد من عدالة البيانات المالية، وعدم وجود أي تحايل فيها.
5. دراسة خطط ونتائج التدقيق مع مراجع الحسابات الخارجي، وإبداء ملاحظاتها عليها.
6. تقييم مؤهلات وكفاءة أداء واستقلالية مراجع الحسابات الخارجي، والتوصية لمجلس الإدارة بتعيينه وتحديد أتعابه؛ كي يقوم المجلس بعرضه على المساهمين في اجتماع الهيئة العامة لانتخابه.
7. فحص الأتعاب التي تدفع لمراجع الحسابات الخارجي للتأكد من عدم تأثيرها على استقلاليته ونزاهته، وكذلك التأكد من عدم قيامه بأي عمل آخر يمكن أن يؤثر على استقلاليته.
8. اعتماد قيام مراجع الحسابات الخارجي بعمليات إضافية (لا تؤثر على استقلاليته)، والموافقة على أتعابه عن تلك العمليات.

9. العمل كقناة اتصال بين مجلس الإدارة ومدقق الحسابات الخارجي، وبين مجلس الإدارة ومدير إدارة التدقيق الداخلي، وبين مراجع الحسابات الخارجي ومدير إدارة التدقيق الداخلي.

2-10 معايير المراجعة مفهومها وأهميتها للمراجع وللأطراف الخارجية:

2-10-1 مفهوم معايير المراجعة:

مهنة المراجعة الخارجية لا تختلف عن غيرها من المهن العريقة والمتقدمة الأخرى فإن الحاجة تبدو ماسة لقياس أداء الجهات الرقابية ووضع الضوابط اللازمة للتحكم بنوعية العمل الرقابي وتأهيل القائمين به والتحكم بمخرجات المراجعة وتخطيط كل ذلك، والسيطرة على أية انحرافات فيها فينبغي أن يكون عمل المراجع محكوماً بمعايير معينة يجب على المعنيين الالتزام بها، وبالضوابط التي تكفل المحافظة على المستوى الأفضل للأداء المهني.

وتعرف معايير المراجعة بأنها مقياس لمستوى الأداء المهني المطلوب من مراجع الحسابات الخارجي المستقل، وهي النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات ومدى المسؤولية التي يتحملها المراجع نتيجة قيامه بالفحص، وتتمثل في مجموعة القواعد والمبادئ الأساسية الواجب اتباعها عند القيام بعملية المراجعة وتعتبر هذه المعايير بمثابة مقاييس لتقييم كفاءة المراجع ونوعية العمل الذي يقوم به. (جربوع، 2002، ص102)

2-10-2 أهمية معايير المراجعة:

لقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عند إصدار المعايير في عام 2002 أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون على سبيل المثال في: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2003)

- يساعد مراجعو الحسابات المستقلون على المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلى المؤسسات المالية وذلك كدعم جزئي للقروض وحاملي الأسهم للحصول على رأس المال.
- يعمل المدراء الماليون التنفيذيون في الإدارات المالية المختلفة في المؤسسات ويساهمون باستغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية.
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.

- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.

3-10-2 الوظائف الأساسية لمعايير المراجعة:

إن وجود المعايير والتفديد بها يعتبران شرطين لضمان مستوى مقبول من العمل التدقيقي المهني، وعليه فإن غياب معايير المراجعة يعوق أداء المراجعة بمستوى من الكفاءة والفعالية التي يتطلع إليها الجميع.

إن معايير المراجعة ضرورية ومهمة إذ أنها تحقق وظائف متعددة وهي: (الحسني، 1999، ص55)

1. تعتبر تلك المعايير "النموذج" الذي يقتدي به المراجع في قيامه بواجباته المهنية.
2. تعتبر تلك المعايير "أدوات اتصال" وشرح وتوضيح عملية المراجعة وتبليغها إلى كافة الأطراف المستفيدة من نتائج عملية المراجعة.
3. تعتبر "وسيلة" للحكم على الأداء المهني للمراجع بعد قيامه بعملية المراجعة.
4. تعتبر تلك المعايير ذات أهمية خاصة لمستخدمي القوائم المالية لأنها توضح لهم الكيفية التي تم في ظلها الفحص والمستويات التي يتحملها ودرجة الاعتماد على ما ورد في تلك القوائم.
5. إن معايير المراجعة تتحكم في نوعية "الحكم" الواجب إصداره من قبل المراجع والمتضمن في التقرير الذي يصدره.

وعليه فإن غياب معايير المراجعة وعدم الالتزام الجاد بها يعيق تحقق مستوى الكفاءة والفعالية اللتين يتطلع إليهما الجميع، ولكي تصبح المعايير نماذج مرشدة للعمل وقياساً سليماً للأداء فإنها يجب أن توضح الأهداف المطلوب تحقيقها، وتعتبر قواعد عامة متفقاً عليها وتمثل مقاييس لا يمكن مخالفتها.

إن معايير أداء المراجعة تتفق مع المفهوم العام لمعايير الأداء المهني من حيث أنها مقاييس للأداء المهني توضع من قبل المنظمات المهنية أو نتيجة العرف المهني أو التشريع أو الاتفاق العام بين أعضاء المهني.

ولهذا فإن معايير المراجعة تتصل بطبيعة وأهداف وظيفة المراجعة وتعبّر عن مدى التزام المراجع بالجودة وحسن الأداء المطلوب منه أثناء تنفيذ مهامه الموكولة إليه، وفي غياب تلك المعايير أو عدم الالتزام الجاد بها يعيق تحقق مستوى الكفاءة والفعالية اللتين يتطلع إليهما الجميع

ولكي تصبح المعايير نماذج مرشدة للعمل وقياساً سليماً للأداء فإنها يجب أن توضح الأهداف المطلوب تحقيقها وأساليب تحقيقها وتعتبر قواعد عامة متفقاً عليها وتمثل مقاييس لا يجوز مخالفتها.

2-10-4 أقسام معايير المراجعة:

لقد قسمت لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات هي كالتالي: (جربوع، 2002، ص ص 102-103)

1. المجموعة الأولى: وتسمى المعايير العامة أو المعايير الشخصية وذلك لأنها تتعلق

بشخص مراجع الحسابات من ناحية تأهيله العلمي والعملية، وهي ثلاثة معايير :

1. التعليم، التدريب، اكتساب الخبرة.
2. استقلال المراجع في ممارسة عمله.
3. بذل العناية المهنية الواجبة من قبل مراجع الحسابات الخارجي المستقل من أجل إنجاز عملية المراجعة بحيث تحوز الثقة من جميع الأطراف وكتابة تقرير المراجعة.

2. المجموعة الثانية: وتسمى معايير العمل الميداني وهي أيضاً تنبثق منها ثلاثة معايير

وهي:

- i. تخطيط عملية المراجعة والإشراف التام على المساعدين.
- ii. دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- iii. الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة.

3. المجموعة الثالثة: وتسمى معايير إعداد تقرير وهي أربعة معايير حسب التالي:

- i. يجب أن يوضح التقرير فيما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة مقبولاً عاماً بكل أبعادها المادية.
- ii. يجب أن يبين التقرير بأن تلك المبادئ مطبقة بثبات وتجانس من فترة لأخرى أو الإشارة لغير ذلك.
- iii. يجب أن يبين التقرير إفصاحاً كاملاً عن الحقائق المالية أو الإشارة لغير ذلك.

.iv يجب أن يبين رأي مراجع الحسابات الخارجي المستقل على القوائم المالية كوحدة واحدة، وعندما لا يستطيع المراجع أن يبين رأيه كوحدة واحدة عليه أن يوضح الأسباب التي أدت إلى ذلك، وفي جميع الأحوال عندما يقترن اسم مراجع الحسابات بالقوائم المالية يجب أن يوضح التقرير طبيعة عمل المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

الفصل الثالث

جودة المراجعة ومعدل الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي

- 3.1 تمهيد.
- 3.2 تعريف جودة المراجعة.
- 3.3 خصائص جودة المراجعة.
- 3.4 أهمية جودة المراجعة.
- 3.5 العوامل المؤثرة على جودة المراجعة.
- 3.6 المؤشرات المستخدمة لقياس جودة المراجعة.
- 3.7 ماهية وطبيعة معدل الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي.
- 3.8 الاقتراحات المؤيدة لتغيير المراجع الخارجي الإلزامي.
- 3.9 الاقتراحات المعارضة لتغيير المراجع الخارجي الإلزامي.
- 3.10 نظرة على تطبيق معدل الدوران الإلزامي للمراجع في العديد من الدول.

3.1 تمهيد:

تشير جودة المراجعة إلى مدى قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها، بالإضافة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم، وبالتالي حماية مصالح حملة الأسهم في ظل انفصال الملكية عن الإدارة. وقد تتفاوت جودة أداء عملية المراجعة، إلا أن جودة المراجعة العالية يجب أن ترتبط بجودة عالية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية، حيث أن القوائم المالية التي تم مراجعتها بمعرفة مراجعين ذوي جودة عالية تكون أقل احتمالاً لاحتوائها على أخطاء ومخالفات جوهرية.

وتتمثل جودة التدقيق في تحقيق أهداف التدقيق الخارجي، من حيث التأكد من أن جميع العمليات المالية قد تم تسجيلها وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وأن البيانات المالية المنشورة مطابقة للبيانات الواردة في الدفاتر، وأن تقرير المدقق يشهد بعدالة على تمثيل هذه البيانات لنتائج أعمال المنشأة عن فترة معينة، والمركز المالي في تاريخ معين، استناداً إلى معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني وأدلة التدقيق الكافية الملائمة، وأن التقرير يعبر عن مدى خلو هذه البيانات هذه الأخطاء والتحريفات المادية، وعدم إعطاء رأي خطأ في البيانات المالية التي تعدها الإدارة (الجعافرة، 2008، ص22)

3.2 تعريف جودة المراجعة:

يعتبر تعريف DeAngelo لجودة المراجعة من أكثر التعريفات التي لقيت قبولاً عاماً من العديد من الكتاب في مجال المراجعة، حيث عرفت جودة المراجعة بأنها "احتمال قيام المراجع باكتشاف خرق في النظام المحاسبي للعميل والتقرير عن هذا الخرق وقد عرفت DeAngelo احتمال أن يقوم المراجع بالتقرير عن الأخطاء باستقلال المراجع. ومن ثم فإنه وفقاً لتعريف DeAngelo فإن جودة المراجعة تعني زيادة قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء المحاسبية وزيادة درجة استقلاله. (DeAngelo, 1981, pp113-127).

وقد عرف Palmrose جودة المراجعة بأنها درجة الثقة التي يقدمها المراجع لمستخدمي القوائم المالية. فكما هو معروف أن الهدف من المراجعة هو خلق الثقة في القوائم المالية، لذا فإن جودة المراجعة هي احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية. وفي الحقيقة أن هذا التعريف اعتمد على نتائج المراجعة -والتي تتمثل في قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها - لتعكس جودة عملية المراجعة. ويدفعنا هذا التعريف إلى السؤال التالي: كيف يمكن لمستخدمي

القوائم المالية تحديد درجة الثقة وإمكانية الاعتماد على القوائم المالية التي تم مراجعتها من قبل المراجع؟ وهذا يعنى أنه تعريف لجودة المراجعة اللاحقة، حيث لا يمكن تحديد درجة الثقة التي يقدمها المراجع إلا عند الانتهاء من عملية المراجعة .وبذلك فانه يمكن القول أن تعريف Palmrose يشير إلى جودة المراجعة الفعلية (Actual Audit Quality). (Palmrose, 1988,pp55-73)

كما يعرف Knapp جودة المراجعة من خلال ربطها بخطر عملية المراجعة Audit Risk وبالتالي فهي تكون عندما يقلل المراجع الخارجي خطر الاكتشاف Detection Risk إلى الحد الذي يكون عنده مستوى خطر المراجعة المقبول Acceptable Audit Risk منخفضاً إلى أقصى درجة ممكنة. حيث يرى أنه يمكن تحسين جودة المراجعة من خلال تحسين الرأي الذي يبديه المراجع في القوائم المالية محل الفحص والذي تعتمد عليه جهات عديدة كمدخلات لنماذج قراراتها، وفي احتياجات مستخدمي القوائم المالية من حيث توقعهم خلو القوائم المالية التي تم مراجعتها من الأخطاء والمخالفات الجوهرية. (Knapp,1987,pp578-588)

3.3 خصائص جودة المراجعة:

أصدرت الأجهزة العليا للرقابة في الاتحاد الأوروبي the Supreme Audit Institutions (SAIs) دليلاً خاصاً بجودة التدقيق بتاريخ 6 ، 7 / 12 / 2004 في لوكسمبورغ ورد فيه ما يلي: (The Supreme Audit Institutions (SAIs) of the European Union, 6-7 December 2004)

" الجودة " هي الدرجة التي عندها تقوم مجموعه من الخصائص الملازمة بالوفاء بمتطلبات التدقيق من خلال مناقشة عمل SAI ، نلاحظ أن هذه الخصائص تتضمن :

1 _ الأهمية (Significance): ما هي أهمية المسألة التي تم فحصها من خلال عملية التدقيق؟ و هذا بدوره يمكن تحديده من خلال أبعاد متعددة، مثل الحجم المالي للمسألة الخاضعة للتدقيق و مدى تأثير الجمهور بصفه عامه من أداء الجهة الخاضعة للتدقيق أو مدى تأثير القضايا الرئيسية التابعة للسياسات العامة.

2 _ الموثوقية (Reliability) : هل نتائج عملية التدقيق و الاستنتاجات تشكل انعكاساً دقيقاً للظروف الفعلية فيما يتعلق بالمسألة التي جرى فحصها ؟ هل كل التأكيدات في تقرير المدقق أو أي نتائج أخرى مدعومة بشكل كامل من قبل البيانات التي تم جمعها في عملية التدقيق ؟

3 _ الموضوعية (Objectivity): هل نفذ التدقيق بطريقه نزيهة وعادله و بدون محاباة أو تميز؟ المدقق يجب أن يستند في تقييمه و رأيه على الحقائق و التحليل السليم.

4 _ النطاق (Scope): هل خطة عملية التدقيق كانت تحتوي بشكل سليم على كل العناصر اللازمة لإجراء عملية تدقيق ناجحة؟ هل المنفذون لعملية التدقيق انهموا بشكل كامل أداء كل العناصر اللازمة لخطة العمل؟

5 _ التقيد بالمواعيد (Timeliness): هل تم تسليم نتائج عملية التدقيق في الوقت المناسب؟ هذا قد يتضمن الالتزام بالمهلة المحددة أو تقديم نتائج عملية التدقيق عند الحاجة لهذه النتائج لأخذ قرارات خاصة بالسياسات أو تصحيح نقاط ضعف الإدارة.

6 _ الوضوح (Clarity): هل كان تقرير المدقق واضحاً أو موجزاً في التعبير عن نتائج عملية التدقيق؟ ويشمل هذا عادة التأكد من أن النطاق، الاستنتاجات و أي توصيات يمكن أن تفهم بسهولة من قبل المديرين التنفيذيين والبرلمانيين الذين قد لا يكونون خبراء في المسائل التي تمت معالجتها لكن يحتاجون للتصرف بناء على التقرير.

7 _ الكفاءة (Efficiency): هل كانت الموارد المخصصة لعملية التدقيق معقولة في ضوء أهمية و تعقيد التدقيق؟

8 _ الفاعلية (Effectiveness): هل كانت استجابة الجهة المدققة و الحكومة و / أو البرلمان على النتائج و التوصيات مناسبة؟

3.4 أهمية جودة المراجعة:

تكمن أهمية جودة المراجعة في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية المراجعة، والمتمثلة في تقرير مراجع الحسابات، الجودة التامة لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم المالية، وبالتالي فإن جودة المراجعة مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة. (Tayler & Glezen, 1994) ويمكن بيان هذه الأطراف كما يلي: (جبران، 2010، ص ص15، 14)

1. مراجع الحسابات: يهتم مراجع الحسابات بأن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة وذلك من أجل تحسين سمعته وشهرته وموقعه التنافسي في مجال عمله، وكذلك خوفه من التعرض للتقاضي إن أخفق في عملية المراجعة.

2. إدارة الشركة: تعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن الضعف والقوة لديها، وبالتالي يساعدها في وضع الخطط المستقبلية، ومن ناحية أخرى فإن تقرير المراجع له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالشركة.

3. البنوك: تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المراجعة من قبل المراجع الخارجي، وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية. ومما لا شك فيه أن جودة المراجعة سوف تؤثر إيجابياً على جودة قراراتهم.
4. الدائنون: يهتم الدائنون بالقوائم المالية المراجعة من قبل المراجع الخارجي لمنح العملاء تسهيلات ائتمانية بناءً على تلك القوائم. ومما لا شك فيه أن جودة المراجعة سوف تؤثر كثيراً على قراراتهم في منح الائتمان.
5. الهيئات والأجهزة الحكومية: تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المراجعة من قبل مراجع خارجي في أغراض كثيرة منها: التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات، وتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال المراجعة وفقاً لمستوى عالٍ من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية المراجعة.
6. الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة: تسعى كثير من الجمعيات المنظمة لمهنة المراجعة إلى إلزام مكاتب المراجعة بتحقيق مستوى عالٍ من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة والخدمات التي تقدمها.
7. بالإضافة لما سبق، فإن اتباع نظام لتحقيق جودة أعمال المراجعة يحقق العديد من المزايا والخصائص لمكتب المراجعة نفسه يمكن بيانها فيما يلي:
- أ- إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات والأعمال التي يؤديها مكتب المراجعة تتماشى مع المتطلبات المهنية ومعايير المراجعة المتعارف عليها، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في عملية المراجعة.
- ب- تحسين برنامج عمل مراجعي الحسابات، وذلك من خلال اتباعه الإرشادات والمعايير الصادرة من الجمعيات المهنية بخصوص الرقابة على جودة عملية المراجعة.
- ت- يعتبر اتباع أساليب الجودة في المراجعة من الوسائل المقنعة في اكتساب عملاء جدد لمكتب المراجعة، والمحافظة عليهم، وخاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة.
- ث- إن ارتفاع مستوى المصداقية في المراجعة يعني خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، وذلك لن يكون إلا من خلال مستويات عالية لجودة المراجعة.
- ج- إن المراجعة ذات الجودة العالية يمكن اعتبارها جزءاً هاماً من نظام رقابة أصحاب المنشأة، وخاصة في حالة عدم مقدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات الإدارة في إدارة المنشأة.

3.5 العوامل المؤثرة على جودة المراجعة:

هناك العديد من العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة منها: (جبران، 2010، ص19)

1. العناية المهنية.
2. الالتزام بالتشريعات القانونية النافذة.
3. التدريب وتطوير المهارات.
4. التخطيط لعملية المراجعة.
5. الإشراف على أعمال المساعدين.
6. تنظيم أوراق العمل والاحتفاظ بها.
7. مراعاة الأصول المحاسبية المتعارف عليها.
8. مسؤولية المراجع تجاه اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس وكافة المخالفات في الحسابات والسجلات والدفاتر.

3.6 المؤشرات المستخدمة لقياس جودة المراجعة:

الجودة لها مقاييس شتى وقد تختلف تلك المقاييس من مجتمع لآخر ومن بيئة لأخرى وإن كانت غالباً تتفق في بعض العناصر، وقد حاولت العديد من الدراسات قياس جودة المراجعة سواء بطرق مباشرة أو غير مباشرة وأهمها ما يلي:

1- حجم منشأة المراجعة:

أثبتت دراسة "DeAngelo 1981" وجود علاقة ايجابية بين جودة المراجعة وحجم منشأة المراجعة فكلما كبر حجم منشأة المراجعة كلما قلت الحوافز لدى المراجع للتصرف بصورة انتهازية ومن ثم يتحسن مستوى جودة المراجعة. وأشارت إلى أن حجم منشأة المراجعة يقاس بعدد عملائها وأن منشآت المراجعة التي تتميز بكثرة عملائها تتعرض لخسائر كبيرة إذا فشلت في اكتشاف التلاعب في القوائم المالية، ومن ثم فإنها تسعى إلى تحسين جودة عملية المراجعة. كما يرى أن الاسم الكبير يعني السمعة الحسنة بالإضافة إلى توافر الموارد لتدريب مراجعيها وإجراء اختبارات لهم مقارنة بشركات المراجعة الصغرى وترى دراسات أخرى أن الاسم الكبير يعني القدرة على مقاومة ضغط العميل الذي يمارسه لاستمالة المراجع في صالحه.

2- أتعاب المراجعة:

وجد Palmrose علاقة جوهرية بين أتعاب المراجعة و حجم منشأة المراجعة. وبالتالي فإذا كان مؤشر حجم منشأة المراجعة يمكن استخدامه كمقياس لجودة المراجعة، فإنه يمكن استخدام أتعاب المراجعة كمقياس آخر لجودة المراجعة. (Palmrose, 1986,pp97-110)

3- النزاعات القانونية مع المراجع:

استخدم Palmrose النزاعات القانونية مع المراجع كمقياس لجودة المراجعة. (Palmrose, 1988,pp55-73)

في إطار الانتقادات الشديدة والضغط التي تعرضت لها مهنة المراجعة في الولايات المتحدة قام بعض الباحثين باستخدام العلاقة بين عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة ومستوى جودة المراجعة.

كما يري أن الاسم الكبير يعني السمعة الحسنة ، بالإضافة إلى توافر الموارد لتدريب مراجعيها وإجراء اختبارات لهم مقارنة بشركات المراجعة الصغرى ويرى باحثون آخرون أن الاسم الكبير يعني القدرة علي مقاومة ضغط العميل الذي يمارسه لاستمالة المراجع في صالحه.

ويرى أصحاب هذا الاتجاه أنه كلما زاد عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة كلما كان ذلك مؤشراً علي انخفاض جودة عملية التدقيق، والعكس صحيح.

ولقد أدى تصاعد الدعاوي القضائية ضد المراجعين إلى تغيرات جوهرية في مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية، فجانب الخسائر المادية الطائلة التي لحقت مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية الكبيرة بالولايات المتحدة، عانت المهنة من أضرار فقد ثقة الجمهور فيها.

4- معامل استجابة الأرباح:

قام " Teoh and Wong " بقياس جودة المراجعة بطريقة غير مباشرة، وذلك عن طريق استخدام معامل استجابة الأرباح (Earnings Response Coefficient) فوجدوا أن معامل استجابة الأرباح لدى عملاء منشآت المراجعة الثمانية الكبيرة (في حينها) أعلى منه لدى عملاء منشآت المراجعة الصغيرة وهذا المعامل هو ناتج قسمة عائد الملكية على الأرباح المعلنة. (Teoh and Wong, 1993,pp346-366)

5- الفرق بين الأرباح المحققة والأرباح المخططة:

وتفسير ذلك أنه كلما زادت جودة المراجعة كلما قلت قدرة الإدارة على تحقيق الأرباح المخططة من خلال إدارة الأرباح، وبالتالي كلما زادت الانحرافات عن الأرباح المخططة.

6- استخدام العلاقة بين جودة المراجعة، وبين اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب

ويري أصحاب هذا الاتجاه أنه كلما زادت احتمالية اكتشاف الأخطاء الجوهرية والغش من قبل المراجع كلما زادت معه جودة المراجعة، والعكس صحيح وكما ذكرنا مسبقاً أن De Angelo من أوائل الباحثين الذين قاموا بتعريف جودة المراجعة، بأنها احتمالية قيام المدقق باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق.

7- استخدام تأثير المنافسة بين مكاتب المراجعة، وبين جودة المراجعة.

ولقد لقي أثر ارتفاع مستوي المنافسة بين مكاتب المراجعة علي الجودة اهتماماً كبيراً في الأبحاث والدراسات، ويرى أصحاب هذا الرأي أنه كلما ازداد التنافس بين المراجعين في الحصول علي العملاء كلما ازدادت رغبة ومقدرة العملاء علي تغيير المراجعين، وأن أسباب التغيير تتراوح ما بين محاولة تخفيض قيمة الأتعاب إلى البحث عن التغيير تتراوح ما بين محاولة تخفيض قيمة الأتعاب إلى البحث عن مراجع آخر، وكلما شعر المراجع بأن مراجعاً آخر يتحيز الفرصة ليحل محله في مراجعة حسابات العميل، كلما ازداد اعتماده علي العميل وهذا بدوره يؤثر علي جودة الأداء نحو الأفضل، بينما يرى آخرون عكس ذلك حيث يروا أنه تزيد جودة الأداء كلما قلت مستوي المنافسة بين مكاتب المحاسبة والمراجعة.

8- استخدام تمتع المراجع بأداب وسلوك المهنة، ومدى التزامه بمعايير المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها وأثر ذلك علي جودة المراجعة.

ويري أصحاب هذا الاتجاه أن المدقق يجب عليه أن يحترم هذه السلوكيات، وأول هذه السلوكيات الحفاظ علي حياده، واستقلاليته، لذلك يجب عليه تقديم درجة جودة تتناسب مع هذه السلوكيات ، وقد أكد ذلك مجمع المحاسبين الأمريكي بأن المراجع يعتبر مخللاً بأداب المهنة إذا لم يراعي في اتفائياته مع العميل درجة الجودة للخدمة المقدمة مع تناسب ذلك أيضاً مع قيمة أتعابه وحجم العمل.

كما يجب علي المراجع ألا يقوم بإبرام عقود تكون الأتعاب فيها مرتبطة بالرأي الذي يبديه علي القوائم المالية للعميل أو يتوقف علي نتائج أعمال المراجع حتى لا تتأثر درجة جودة الخدمة المقدمة.

9- استخدام التغيير الإلزامي لمراجعات الحسابات Compulsory Rotation وعلاقته بجودة التدقيق.

ويعتبر ذلك من المفاهيم الحديثة، حيث أثارت الجهات المهنية في العديد من الدول المتقدمة مثل أمريكا وفرنسا وإيطاليا وكندا قضية ضرورة التغيير الدوري لمراجعات الحسابات وحجة أصحاب هذا الرأي أن إصدار تشريعات تلزم الشركة بضرورة التغيير الدوري للمراجعات سوف يؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة. ولقد لوحظ أن انهيار العديد من الشركات سببه انخفاض جودة المراجعة، وافتقاد المراجع للاستقلالية، وقد أيد أصحاب هذا الرأي التغيير الدوري للمراجعات إلزامياً كوسيلة لتعزيز ودعم استقلالية المراجع، وتخفيض الحالات التي يحدث فيها فشل المراجع. وان تغيير المراجع إلزامياً سوف يمنع تطور العلاقة بين المراجع والعملاء والتي قد تقلل من استقلاليته وموضوعيته، وأن التعاقد طويل الأجل مع المراجع قد يؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة، بالإضافة إلى أن كفاءة عمل المراجع تميل إلى الانخفاض بمرور الوقت. بينما يعارض فريق آخر أن يكون التغيير الدوري للمراجعات إلزامياً مع العلم بأن أصحاب هذا الرأي لا ينكرون المزايا التي قد تعود علي المنشأة من وراء هذا التغيير إلا أن تكلفة هذا البديل سواء من وجهة نظر المراجع أو العميل تفوق المنافع من ورائه.

10- استخدام التقارير المالية الاحتمالية كوسيلة لقياس جودة التدقيق ووجدوا أن التقارير المالية الاحتمالية أكثر احتمالاً أن تحدث خلال السنوات الثلاثة الأولى من حياة شركة المراجعة ولكنها تفشل في العثور على أدلة تثبت أن التقارير المالية احتمالية على الأرجح نظراً للحيازة الطويلة لشركة المراجعة. (Carcello & Nagy, 2004, pp55-69)

كما استخدم باحثون آخرون المقاييس التالية لقياس جودة المراجعة:

- نتائج مراجعة النظير
- إجراءات الرقابة على الجودة المطبقة بمهام المراجعة الفعلية
- مدى التزام الوحدة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً

سواء كانت المقاييس كمية أو وصفية؛ لا يوجد مقياس لهذه يبين لنا إن كانت دقيقة أم لا، حتى مع إدراكنا المتأخر لها فإن فشل عملية التدقيق قد لا يظهر إذا لم تفشل المنشأة المدققة، وحقيقة أن المنشأة قد فشلت لا يعني بالضرورة أن عملية التدقيق فاشلة. (Landwehr and others, 2006, p17)

قدرة المراجع الخارجي على الحفاظ على استقلاليته كإحدى مقاييس جودة المراجعة:

لقد أثار معيار استقلالية وحياد المراجع الكثير من الجدل والنقاش بين المحاسبين والمراجعين وغيرهم من المهتمين بالمهنة، وذلك نظراً لصعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لمفهوم الاستقلال والحياد نتيجة لارتباط ذلك المفهوم بالحالة الذهنية للمراجع، كما أن العلاقات المالية التي تربط المراجع بالشركة موضوع المراجعة بالإضافة إلى ما يطلع عليه من أمور تتصف بالسرية قد يثير شكوكاً من الغير حول استقلال المراجع وحياده. (جربوع، 2002، ص104)

إذ يعتبر توفير عنصر الاستقلال أو الحيادية للمدقق الخارجي مطلباً أساسياً من متطلبات نجاح مهنة مراجعة الحسابات في تحقيق أهدافها الأساسية المتمثلة بشكل رئيسي في توفير المصداقية للبيانات المنشورة. وتتبع أهمية استقلال المدقق الخارجي من طبيعة مهمته التي تضعه في موقف حساس بين الأطراف المستفيدة من خدماته من جهة وبين إدارة الشركة التي يتقاضى منها أتعابه والتي غالباً ما تلعب دوراً أساسياً في تعيينه وعزله.

كما تتبع أهمية معيار استقلال المراجع من أن مدى الثقة ودرجة الاعتماد على رأي المدقق الخارجي يتحددان بمدى استقلال المدقق الخارجي وحياده في إبداء رأيه فالأطراف ذات المصالح ومستخدمي القوائم المالية غالباً ما تكون مصالحهم متعارضة إلى حد كبير، ومن ثم فهي بحاجة إلى رأي فني محايد عن الأحوال المالية للمشروع ومن ثم يلجأ المدقق الخارجي باستمرار إلى تدعيم ذلك الاستقلال حتى لا يفقده مركزه أمام تلك الأطراف ذات المصلحة ولذلك يتعين على المراجع أن يبتعد عن تلك المواقف التي قد تثير الشكوك في درجة الحيادية أو الاستقلال الواجب توافرها، ومن ثم التأثير على درجة الثقة ومدى الاعتماد على الرأي الذي يصدره. (الصبان، 1997، ص ص 65-66)

وقد أولت التنظيمات المهنية والرسمية أهمية لاستقلالية مدقق الحسابات وحاولت إزالة كل التصرفات التي يمكن أن تثير الشك حول استقلاليته سواء من حيث تأديته لعمله أو من حيث نظرة مستخدمي القوائم المالية، فقد أشار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) عند الحديث عن الاستقلالية إلى أن مدقق الحسابات يجب أن يكون مستقلاً عند قيامه بواجباته المهنية وذلك تطبيقاً لمعايير التدقيق التي وضعها المجمع فقد أكدت أدلة التدقيق الدولية على أنه يجب أن يكون أميناً ومخلصاً بعمله المهني ويجب أن يتوخى العدالة وألا يسمح للآخرين بالتأثير على رأيه.

كما بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عند إصدار المعايير في عام 2002 أن أهمية التدقيق في تحقيق المصلحة العامة تكون في قدرة مدققي الحسابات المستقلون على المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة للمؤسسات المالية وذلك لدعم جزئي وحاملي الأسهم للحصول على رأس المال. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2003)

ومما يزيد من حساسية موقف المدقق الخارجي وبالتالي من أهمية استقلاله، إن الأطراف المستفيدة من خدماته متضاربة في كثير من الأحيان، فإدارة الشركة وهي المسؤولة عن إعداد البيانات المالية التي يدققها، قد تجد أن مصالحها الخاصة تقضي بحكم المحافظة على امتيازاتها - أن تخفي أحياناً مشاكل مالية تعاني منها الشركة فتتشر مثلاً ميزانية لا تظهر الوضع المالي على حقيقته، في حين أن مستقبل هذه الشركة وقدرتها على النمو والاستمرار هما في واقع الأمر محل شك وتساؤل، وهنا يحدث تناقض المصالح بين إدارة تتعمد عدم الإفصاح عن حقيقة الوضع المالي للشركة، وبين مستثمر محتمل في أسهم هذه الشركة، أو مقرض محتمل لها تقتضي مصالحهما الخاصة بأن تظهر البيانات المالية صورة صادقة وعادلة للوضع المالي الحقيقي للشركة، وهكذا يصبح استقلال مدقق الحسابات في ظرف كهذا عنصراً حاسماً باعتباره الضمان الوحيد كي يضمن تقريره عن تلك البيانات رأياً محايداً يوضح فيه المشاكل المالية التي تعاني منها شركة كهذه. (مطر، 1994، ص323)

واستقلال المدقق هو في الأساس حالة فكرية تفرض عليه أن يكون رأيه من خلال استقلاله في التفكير والعمل.

لا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلال مدقق الحسابات ولكن يمكن التمييز بين مفهومين للاستقلال قامت بوضعها هيئة الأوراق المالية الأمريكية: (المطارنة، 2006، ص86)

1. المفهوم الأول: الاستقلال الذهني: **Mental Independence**

يعني الاستقلال الذهني أن يتجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، حيث أن ذلك ينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية فهي ترى أن الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع معايير واضحة لها أو مقاييس محددة لأن هذه المعايير قد تتغير ولكن الاستقلال الذهني لا يتغير مفهومه حيث أنه يجب على المدقق أن يكون أميناً ونزيهاً يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره.

2. المفهوم الثاني: الاستقلال الظاهري: **Appearance Independence**

يقصد بالاستقلال الظاهري أن يكون هناك أعراف وقواعد مهنية تضمن عدم السيطرة من قبل إدارة الشركة على المدقق وعدم وجود أي ارتباط لمصالحه مع إدارة الشركة، وهذا ما تنتظر له النظرية الموضوعية على أنه مسألة موضوعية بعيدة عن شخصية المدقق وتفكيره ولا يجب أن تنتظر إلى استقلال المدقق نفسه على أنها مسألة ذهنية يترك الحكم فيها للمدقق نفسه وإنما يجب النظر لها على أنها مسألة موضوعية تحكمها قواعد ومعايير محددة.

مما سبق يمكن القول أن مفهوم الاستقلال يتكون من شقين:

أ- الالتزام باتباع معايير وقواعد موضوعية تحظر على المدقق الجمع بين عمله والاشتراك في تأسيس الشركة أو عضوية مجلس الإدارة أو أن يكون موظف فيها كذلك أن يكون له أو لأحد أقاربه مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في الشركة التي يقوم بتدقيق أعمالها.

ب- أنه مسألة ذهنية مرتبطة بشخصية المدقق واستقلاله وأمانته وان يكون المدقق نزيهاً وموضوعياً، بمعنى القدرة على اتخاذ القرارات الأخلاقية الصعبة حول الخطأ والصواب عن طريق تطبيق قواعد السلوك المهني وأخلاقيات المهنة على الحالات المختلفة كذلك القدرة على وزن الأمور بدون تحيز من وجهة نظر جميع الأطراف التي تتأثر بهذه القرارات.

أما (Myring & Bloom, 2003) فقد أكد أن استقلالية المدقق تتضمن عنصرين رئيسيين هما: أ- الاستقلال العقلي: وهو الحرية من تأثير التهديدات على استقلالية المدقق والتي من الممكن أن تساهم في موضوعية المدقق. (Myring & Bloom, 2003,P1)

ب- الاستقلال في الحقيقة: وهو غياب النشاطات والعلاقات أو أي ظروف قد تقود المستثمرين أو أيًا من المستخدمين للبيانات المالية إلى استنتاجات غير مقبولة وعالية الخطورة.

أما (Siegel,2003) فقد عرف الاستقلالية على أنها الحرية من جميع الضغوط والعوامل الأخرى التي تؤثر أو من المتوقع أن تؤثر على قدرة المراجع على اتخاذ قرارات مراجعة عادلة وغير متحيزة.

ويرى جربوع أن علاقة المراجع بالشركة التي يراجع حساباتها قد تتأثر بكثير من العوامل أهمها الضغوط الاقتصادية، الالتزامات الاجتماعية، العلاقات الشخصية، وقد تؤثر تلك الضغوط مجتمعة أو بصفة مستقلة على استقلال المراجع. (جربوع، 1999، ص17)

ونتيجة لذلك فقد اقترح بعض الكتاب التركيز على ثلاث جوانب للكشف عن مدى استقلال المراجع من عدمه وهي: (Sharaf, Maulz, 1961)

1. الاستقلال في مجال وضع برنامج المراجعة: والتي ينطوي عليه عدم تدخل إدارة

الشركة في استبعاد أو تعديل أو تحديد أي جزء من إجراءات المراجعة.

2. الاستقلال في مجال الفحص: ينطوي على حق المراجع الكامل في الإطلاع على

سجلات ومستندات ودفاتر الشركة، والتعاون مع الموظفين فيها والإطلاع على مصادر المعلومات المختلفة التي تكشف عن نشاط المشروع والتزاماته وموارده.

3. الاستقلال في مجال التقرير: وينطوي على التحرر من أي شعور أو التزام لتغيير

تأثير الحقائق المقرر عنها على أي جهة من الجهات ويشمل هذا المفهوم أيضاً على

تجنب استبعاد بعض الأمور الجوهرية من التقرير الرسمي وإدراجها في تقرير آخر من

أي نوع.

العوامل التي تؤثر على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي:

استقلال المراجع هي واحدة من أهم القضايا في الممارسات المحاسبية اليوم. إذ أن استقلال المراجع يزيد من فعالية عملية المراجعة من خلال توفير ضمان أن المراجع سوف يقوم بتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق بشكل موضوعي. كما أن أداء عملية المراجعة بجودة عالية يعزز موثوقية التقارير المالية من قبل المستثمرين والمستخدمين الآخرين. (Myring & Bloom, 2003,P2)

كما تعتبر الاستقلالية من أهم المبادئ لعمل المراجع الخارجي من أجل الحصول على رأي في محايد يعطي الصورة الحقيقية لقوائم الشركة محل المراجعة ليستفيد منها جميع الأطراف التي تحتاج لهذه القوائم. وقد أدت التطورات الاقتصادية السريعة إلى زيادة كبيرة في حجم الشركات وزادت معها أهمية مهنة المراجعة، وكذلك قلق الأطراف الخارجية حول مدى استقلالية المراجع الذي يقوم بتدقيق قوائم هذه الشركات. إن تهديدات استقلالية المراجع تمثل الضغوط أو العوامل التي تضعف موضوعية المراجع، ولكي يكون مستقلاً يجب على المراجع أن يكون قادراً على التغلب على التهديدات التي تؤثر على موضوعيته وذلك من خلال التعرف على مصادر تلك التهديدات. (الجعافرة، 2008، ص ص35-36)

وهناك العديد من العوامل التي تؤثر على استقلالية مراجع الحسابات الخارجي منها: (المطارنة، 2006، ص87)

1. المنفعة المادية التي يحصل عليها مراجع الحسابات الخارجي نظير الخدمات التدقيقية المقدمة أو الاستشارية، بما انه يتم تحديد الأتعاب للمراجع من قبل الجهة التي قامت بتعيينه فإن ذلك يعني وجود أثر لذلك التحديد على استقلالية المراجع.
2. الخدمات الاستشارية: هي الخدمات التي يقدمها المراجع في مجال التدقيق للجهة التي قامت بتعيينه، ويجب ان تقدم هذه الخدمات من شخص يتمتع باستقلال ملموس وتأهيل كافٍ في مجال الخدمة نفسها.
3. العوامل السلوكية: وهي العوامل المرتبطة بسلوك المراجع الإنساني ويمكن تقسيم العوامل السلوكية إلى:
أ- التعارض بين مصالح المراجع والعميل ومدى تأثيرها على استقلالية المراجع حيث أن إدارة المنشأة ترغب في الحصول على تقرير بدون تحفظات لإرضاء الملاك، ومن ناحية أخرى الملاك يرغبون في الوصول إلى حقيقة الأمر، ونجد أثر ذلك من خلال تأثير الإدارة على تعيين المدقق وعزله فهي تملك الحق في ذلك.

ب- طريقة تعيين المراجع وعزله: حيث أن نعيين المراجع يتم بواسطة ملاك المنشأة أو المساهمين أو أن تفوض الهيئة العامة للمساهمين الإدارة بتعيين المراجع وعزله وكذلك تحديد أتعابه، مما يمكن الإدارة من ممارسة الضغوط على المراجع.

4. العوامل المرتبطة بالعميل: مثل المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية حيث تقوم الإدارة بتغييرها حسب مصلحتها وإن لم يكن المراجع متفقاً معها فستقوم بتغييره، ودور الإدارة في تعيين المراجع يمكنها من الضغط على المراجع من أجل تحقيق مصالحها.

5. الفترة الزمنية المستغرقة في عملية المراجعة: قد تؤثر طول الفترة الزمنية على استقلالية المراجع وذلك من خلال توطيد العلاقة الشخصية بين المراجع والإدارة مما يعني إمكانية تغاضيه عن بعض الأمور غير السليمة مما يؤثر على جودة المراجعة واستقلالية وموضوعية المراجع.

التهديدات التي تتعرض لها استقلالية المراجع الخارجي:

يرى (Siegel,2003) أن استقلالية المراجع الخارجي تتعرض إلى التهديدات التالية:

1. المصلحة الذاتية: وهي الخطر الذي ينشأ عندما يقوم المراجع الخارجي بمراجعة الأعمال التي تخصه مثل أن تكون له مصالح وجدانية أو مالية أو شخصية أو أمور أخرى.
2. الدعاية والترويج: الخطر الذي ينشأ عندما يقوم المراجع الخارجي بأفعال دعائية لمراجعة الحسابات.
3. الألفة (الثقة): الخطر الذي ينشأ عندما يكون هناك علاقة بين المراجع وبين العملاء نتيجة الزيارات المتكررة عليهم.
4. التهيب: الخطر الذي ينشأ عندما يقوم المراجع بعملية المراجعة عن طريق الإكراه من قبل العميل أو عن طريق طرف آخر.

وقد قامت الباحثة بقياس مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين للشركات المدرجة في سوق فلسطين بمعيار الاستقلال والحيادية من خلال قدرتهم على اكتشاف ممارسة الإدارة للأرباح وذلك من خلال ربط نوع رأي المراجع الموجود بتقريره مع مدى إدارة الشركات للأرباح وقد تم الحصول على نوع رأي المراجع من التقارير المالية المنشورة للشركات المدرجة بسوق فلسطين للأوراق المالية ومن تم اختبار مدى وجود علاقة بين جودة التدقيق واستقلالية مراجع الحسابات الخارجي.

3.7 ماهية وطبيعة معدل الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي:

يقصد بمعدل الدوران الإلزامي للمراجع هو أن تقوم المنشآت والشركات بتغيير مراجعيها بعد قضائه مدة زمنية في العمل لديها وتختلف تلك المدة الزمنية من بلد لآخر حسب سياسة التغيير التي يتبناها البلد.

وقد مر التغيير الإلزامي للمراجع بمراحل عديدة قبل أن يتم اعتماده من قبل العديد من الدول وذلك لحماية استقلال المراجع الخارجي وجودة عملية المراجعة.

فشركة (Du pont) الأمريكية قامت به طواعية بدون إلزام فكانت تغير مراجعيها سنوياً من عام 1911 وحتى عام 1927 وذلك اقتناعاً منها أن النتائج تكون أكثر كمالاً مع تغيير المراجع الخارجي سنوياً وخلال الفترة من عام 1928 وحتى عام 1954 استمرت الشركة في تغيير مراجعها الخارجي ولكن ليس بشكل سنوي وإنما على فترات تراوحت بين سنتين إلى تسع سنوات.

ومنذ عام 1954 توقفت الشركة عن تطبيق تغيير المراجع، فقد رأت الاستمرار مع شركة "Price and Waterhouse Company" كمراجع خارجي والتي كان لجهودها في مراجعة التعاملات الدولية لشركة (Du pont) والتي تميزت بالانتشار والتعقيد وضع النهاية لسياسة تغيير المراجعين التي كانت تتبعها الشركة واستمرت مع شركة برايس ووترهاوس كمراجع للشركة. (Zeff, S.A, 2003, P3)

ومن عام 1939 ظهرت آراء كثيرة حول إلزامية تغيير المراجع الخارجي للشركة بين مؤيد ومعارض لهذه الفكرة وهناك من تركها اختيارية للشركة، وظلت قضية معدل دوران المراجعين موضع مناقشات من قبل مهنة المحاسبة والأجهزة التنظيمية ذات الصلة لعشرات السنين، بيد أنه في أعقاب الأحداث الأخيرة لبعض الشركات، حظي هذا الأمر باهتمام متزايد إلى حد كبير، حيث أن فضيحة الإفلاس لدى كبريات الشركات المساهمة الأمريكية والإخفاقات التي هزت مجتمع المستثمرين وعامة الجمهور، وكذلك فشل التقارير المالية في إنرون وورلد كوم، فضلاً عن الفشل الواضح في كويست وتايكو الإنترنتية وأيضاً شركة HIH الاسترالية، واديكو في سويسرا، أهولد في هولندا، بارمالات في إيطاليا وغيرها، اتخذت الهيئات التنظيمية المختلفة خطوات لتعزيز استقلال المراجع وتحسين جودة التدقيق، أدت إلى صدور قانون سارينز أوكسلي (SOX) عام 2002 من أجل تحسين جودة خدمة المراجعة، والذي حدد فترة تدوير الشريك المدقق بأنها خمس سنوات في ارتباطات الشركات العامة، بغرض حماية المستثمرين وتحسين دقة وموثوقية المعلومات المحاسبية للشركات.

وهناك إيجابيات وسلبيات تلحق بجودة التدقيق نتيجة تبني قاعدة معدل الدوران الإلزامي.

وقد عرف (DeAngelo, 1981) جودة التدقيق بأنها الاحتمالية المزوجة بأن المدقق سوف:

يكتشف ثغرة في النظام المحاسبي، وأنه سوف يقدم تقرير بخصوص هذه الثغرة. النقطة الأولى تعكس تقنية المدقق وكفائه وجهده بينما الثانية تعكس استقلالية المدقق. كلا العنصرين السابقين لجودة التدقيق يمكن أن يتأثرا إذا تم تطبيق قاعدة معدل الدوران الإلزامي (Cameran, Prencipe, Trombetta, (2009), p10).

ومن أجل ذلك أشار (Arel, Brody & Pany, 2005) في مقال لهم بعنوان " Audit Firm Rotation and Audit Quality" أي "تغيير مكاتب المراجعة وجودة المراجعة" إلى أن هناك تساؤل يشغل واضعي الأنظمة (Regulators) والدوريات المعنية بالتجارة والأعمال (Business Press) حول ما إذا كان بقاء شركة المراجعة مع نفس العميل فترة طويلة يؤثر سلباً على جودة المراجعة. (Arel, Brody & Pany, 2005).

3.8 الاقتراحات المؤيدة لتغيير المراجع الخارجي الإلزامي:

أدى صدور قانون سارينز أوكسلي (SOX) وما تمخض عنه من قاعدة الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي Mandatory Audit Rotation (MAR) والتي اقترحت كوسيلة لتعزيز استقلالية المراجع والحد من وقوع فشل المراجعة إثر انهيار العديد من كبريات الشركات وذلك بسبب نقص جودة المراجعة المرتبطة بغياب استقلال المراجع. (Catanach & Walker, 1991).

وهناك آراء وحجج مؤيدة ومعارضة لقاعدة (MAR) Mandatory Audit Rotation الدوران الإلزامي للمراجع، يستند أنصار دوران المراجع والذين يجادلون في المقام الأول أن التناوب يمكن من معالجة الانخفاض المحتمل في استقلال المراجع، والانخفاضات ذات الصلة في جودة التقارير المالية الناجمة عن علاقة المراجع الطويلة والوطيدة بعميل المراجعة. (Cavious, 2007)

بالإضافة إلى أن طول مدة عمل المراجع مع عميله يزيد من الألفة بينهما وتولد ضغوطات من العميل على المراجع الميل إلى التواطؤ معه، وتجعل المراجع أكثر توافقاً مع المعالجات المحاسبية التي تراها إدارة العميل ومع القرارات الهامة المرتبطة بإعداد التقارير، مما يؤدي إلى جودة أرباح ضعيفة. (Myers, Myers & Omar, 2003, pp779-799)

كما يتفق المطارنة مع سابقه بأن الفترة الزمنية المستغرقة في عملية المراجعة من العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع حيث يرى أن طول فترة المراجعة تؤثر على استقلالية المراجع، وذلك كون المراجع يمكث لفترة طويلة في منشأة العميل مما يؤدي إلى توطيد العلاقة الشخصية

بينه وبين إدارة المنشأة مما يعني احتمالية أن يتغاضى المراجع عن بعض الأمور غير السليمة، مما يؤدي إلى التأثير على جودة المراجعة وموضوعية واستقلالية المراجع (المطارنة، 2008، ص88) وفي عام 1985 تساءل عضو الكونجرس Richard Shelby كيف يمكن لشركة المراجعة أن تبقى مستقلة عندما تقيم علاقات شخصية ومهنية على المدى الطويل مع شركة العميل مثلاً لمدة 10 أو 20 أو حتى 30 سنة.

وقد حذر (Mautz & Sharaf) أن أكبر تهديد لاستقلالية المراجعين يكون بشكل تدريجي وبطيء مما يؤدي إلى تآكل تحيزه وصدقه، لذلك على المراجع المسؤول أن يذكر مساعديه دائماً بأهمية تمتعهم باستقلاليتهم وموضوعيتهم، وقد أكدوا على أن العلاقات طويلة الأمد بين المراجع وشركة العميل يؤدي إلى درجة مزعجة من التقارب تؤثر على استقلالية المراجع، ومثال ذلك شركة أندرسون للمراجعة وإنرون عندما نشأت بينهما علاقة مراجعة طويلة الأمد حيث كان موظفي أندرسون يعملون في مكاتب دائمة في مقر إنرون، ويشاركونهم في جميع مناسباتهم وهذا التقارب الكبير قضى على استقلالية أندرسون وأدى إلى انهيارها. (Mautz & Sharaf, 1961)

كما أن تحسب المراجع بفقد عميله وبالتالي فقد مكاسبه بشكل ضغطاً عليه ويؤدي إلى عدم تمتعه بموضوعيته واستقلاله، وفي هذه الحالة قد يضطر إلى الموافقة على السياسات المحاسبية التي تراها الإدارة، لأن العمل على خلاف ذلك قد يترتب عليه تغييره بمراجع آخر.

و يرى المؤيدون أيضاً أن الدوران الإلزامي سيجعل مراجعين جدد يدققون القوائم المالية لعميل المراجعة، بالتالي تزداد احتمالية أن المراجع سيكون قادراً على اكتشاف الأخطاء و/أو الممارسات المحاسبية الاحتيالية. إذ ينظرون لقاعدة الدوران الإلزامي على أنها الوسيلة الفعالة لضمان موضوعية واستقلالية المراجع، فضلاً عن منع عميل المراجعة من تسويق رأيه على المراجع. (Crabtree, Brandon & Maher, 2006, pp97-121) و (Lu & Sivarama) (Krishnan, 2009, pp71-91)

وقد أوصت (US. Senate, 1976) في تقرير صدر عنها بضرورة تغيير المدقق الخارجي دورياً وذلك لتدعيم استقلاله عن العميل، مبررة ذلك بأن طول الفترة الزمنية بين المدقق وعميله يمكن أن يخلق بينهما نوعاً من العلاقة الشخصية التي قد تفسد استقلال المدقق. هذا إضافة إلى أن التغيير الدوري للمدقق يوفر فرصة لمدقق جديد يقوم من خلالها بتقويم النظام المحاسبي للشركة للكشف عما فيه من أخطاء ومخالفات لم يستطع سلفه اكتشافها أو أنه قد اعتاد

على معاشتها، وهذا التغيير الدوري للمراجع سيولد منافسة في سوق المهنة تساهم في المحافظة على مستوى رفيع من الخدمات المهنية.

كما أوصت (IFRS) International Financial Reporting Standards بتغيير شركة المراجعة دورياً كل خمس سنوات في المنظمات غير الربحية كممارسة جيدة للحوكمة بها، مبررة ذلك بأن تطبيق ذلك التناوب من شأنه التغلب على مشكلتين من الممكن حدوثهما في حال قيام المنظمة بتعيين شركة المراجعة ذاتها من عام لآخر، أولهما: أن تعاقدات المنظمات الغير ربحية مع شركة المراجعة يخلق بينهما علاقات شخصية من شأنها تهديد استقلالية المراجع والرضوخ لمطالب تلك المنظمات.

ثانيهما: التغيير الدوري لشركة المراجعة (كل خمس سنوات) يتيح الفرصة للمنظمة بأن يتم فحص نظام الرقابة الداخلي لديها من قبل أكثر من مراجع، وبالتالي احتمالية اكتشاف أخطاء قد يكون أغفلها المراجع السابق مما يمكن من تقويم نظام الرقابة الداخلي وتحسين أداء المنظمة. (Elmaleh, 2010)

ولقد ذكرت منظمة الأغذية والزراعة للأمم المتحدة (FAO) عدداً من المزايا المعلنة في

أغلب الأحيان للدوران المنتظم ملخصة فيما يلي: (FAO, 2004, pp10-11)

- الاستقلال في الفكر والمظهر: حيث يرون أنه من الشائع أن العلاقات طويلة الأجل بين المراجعين وعملائهم تزيد من مخاطر فشل عملية المراجعة إذ أن المراجعين في نطاق هذه العلاقات قد يتأثرون بالصدقات أو ارتباط التطابق مع الإدارة، مما قد يترتب عنه فقدان الموضوعية والشك المهني، كما أن المطلعون الخارجيين على التقارير المالية قد يفسرون الدوران المنتظم للمراجع الخارجي باعتباره ضماناً للاستقلالية.
- حيث أصبح واقع ضمان اعتبار رأي المراجع الخارجي رأياً موثقاً به هاماً أكثر فأكثر في أعقاب العدد الكبير من الأحداث التي شهدتها الشركات في الآونة الأخيرة، حيث أخفق المراجع الخارجي في رصد الاعتراضات أو الإبلاغ عنها.
- كفاءة وفعالية المراجعة: في رأي بعض دعاة دوران المراجع أن نظرة جديدة على العميل قد تؤدي إلى طرق مبتكرة للمراجعة ولتحسين كفاءة المراجعة، كما أن المراجع الذي يعين حديثاً قد يرفض اعتراضات أو مجالات مخاطر قد لا يرفضها المراجع الذي عمل طويلاً نتيجة العادة التي درج عليها أو لم يبلغ عنها نتيجة عزوفه عن تغيير آراء أديدت من قبل.

- إشراك عدد أكبر من مؤسسات المراجعة: التغيير المنتظم للمراجع يكفل إشراك مجموعة واسعة من المراجعين عبر السنوات، مما يتيح للمنشآت والشركات العميلة الانتفاع من خبرات مختلف المراجعين الخارجيين، كما يشجع على تطوير مهنة المراجعة.

وهكذا يرى المؤيدون لتغيير المراجع الخارجي بضرورة إلزام الشركات بتغيير مراجعيها لمعالجة الأثر السلبي على استقلال وموضوعية المراجع الناتجة عن طول أمد علاقته التعاقدية مع عميل المراجعة، فشركات المراجعة في حاجة إلى التخلي عن عملائها بعد فترة معينة لأجل تعزيز استقلالها وموضوعيتها. (Benson, M., 2002).

وأخيراً يقترح بان الدوران الإلزامي يمكن أن يؤدي إلى ابتكارات المراجعة والتي تسمح للمراجعين بإجراء مرجعة حسابات عملاء جدد بكفاءة أكثر. (Crabtree, et. Al., 2006, pp97-121)

3.9 الاقتراحات المعارضة لتغيير المراجع الخارجي الإلزامي:

يستند المعارضين للفكرة إلى أن الإلزام بتغيير المراجع الخارجي لن يؤدي إلى تحسين موضوعيته واستقلاله، بل على العكس من ذلك فقد يؤدي إلى فساد استقلاله وموضوعيته أكثر من تعزيزها. إن حاجة المدقق الخارجي للاحتفاظ بعميل المراجعة الجديد لفترة كافية لتغطية خسارته في الأعوام الأولى للمراجعة ربما يفسد استقلاله وحياده وموضوعيته في تلك السنوات الأولى من علاقته بعميل المراجعة، فالتهديد بالعزل الذي قد يتعرض له المراجع في السنوات الأولى للارتباط بعميله قد يشجعه على أن يكون تقريره محايباً للوضع المالي للعميل بهدف استمرار العلاقة والحصول على الأتعاب العادلة من عميل المراجعة مستقبلاً. (Arrundada and Paz- Ares, 1995)

حيث يرى Simunica بأن استمرارية العلاقة بين المدقق والعميل يدعم استقلاله لأن طول فترة العلاقة سيعمق معرفة المدقق بأنشطة العميل مما يوفر فرصة لإظهار مفعول منحى التعلم ويزيد بالتالي من فعالية عملية التدقيق، ويخفض تبعاً لذلك تكلفتها، وينعكس ذلك على قيمة المدقق ومنزلته في نظر العميل فيصبح بالتالي أكثر قدرة على مقاومة الضغوط المحتملة عليه. (Simunica, 1980, pp161-190)

كما أنه مع تزايد حيازة المراجع فإن المراجع يتعلم المزيد عن صناعة العميل والعمليات التجارية والنظام المحاسبي لشركته، مما يسمح للمراجع بالحد من الاعتماد على تقديرات وتمثيل

الإدارة وبالتالي يؤدي إلى مراجعة أكثر جودة وفعالية. (Crabtree, 2004, Catanach & Walker, 1999)

وبالتالي يتولد قلق آخر من أن المراجعين الجدد قد لا يمتلكون الخبرة في مجال صناعة العميل أو ربما لا يمتلكون نفس المستوى من المعرفة المتخصصة المطلوبة لتدقيق شركة عميل جديد بكفاءة وفعالية وبالجودة المطلوبة. (Dunham, 2002)

هذا فضلاً عن أن الإفراط في عملية استبدال المدققين سيزيد من تكلفة التدقيق مما سينعكس سلباً على مستوى جودة الخدمات المهنية، ولتلافي المخاطر المحتملة على استقلال المدقق من جراء استمرارية علاقته بالعميل يمكن إجراء تغيير دوري لطاقتهم التدقيق بمكتب التدقيق.

وفي هذا الحال انتهت إحدى الدراسات التي تناولت اختبار فرضية أن طول أمد العلاقة بين المدقق الخارجي وعميل المراجعة قد تفسد موضوعيته واستقلاله -إلى أن الإلزام بتغيير المدققين ربما يفسد ويضر بموضوعيتهم واستقلالهم وذلك اعتماداً على النتائج التالية: (Siregar, et. al., 2012)

- تواطؤ المدقق الخارجي مع إدارة عميل المراجعة ربما ينشأ في المدى القصير وليس بالضرورة أن يكون بسبب طول أمد العلاقة التعاقدية بين المدقق وعميله، ومن ثم فإن الإلزام بتغيير المدقق بعد كل فترة محددة من الزمن لن يزيل هذا الخطر.
- طول أمد علاقة المدقق الخارجي بعميل المراجعة تزيد من احتمال اكتشافه لأي مخالفة يقوم بها عميله.
- الإلزام بتغيير المدقق الخارجي يقلل الحافز الاقتصادي الذي ينتج من الشهرة والسمعة اللتان تشجعانه على أن يكون موضوعياً ومستقلاً.

من ناحية أخرى، فإن أولئك الذين يعارضون تطبيق معدل دوران إلزامي يقولون بأن التدوير قد لا يحقق الهدف المنشود منه لأن الشركات الكبيرة لديها خيارات محدودة في اختيار المدقق، وهذا قد يؤدي إلى تشكيل كتل من شركات التدقيق الكبيرة. كما يطرحون حجة أخرى وهي أن سياسة التدوير سوف تنثني شركات التدقيق الصغيرة والمتوسطة الحجم عن الاستثمار في التكنولوجيا والتدريب بسبب عدم التأكد من الحصول على عميل آخر بنفس حجم التشغيل ونفس الصناعة، لأنه هناك عدد قليل من المستثمرين الكبار يعملون في صناعة معينة. الحجج من كلا الجانبين لها قوتها، لهذا فإن مسألة الحكم على مدى فاعلية تطبيق معدل دوران إلزامي ليست مستقرة حتى الآن. (Bhattacharyya, 2010)

ولقد ذكرت منظمة الأغذية والزراعة للأمم المتحدة (FAO) عدداً من العيوب المعلنة في أغلب الأحيان للدوران المنتظم للمراجع ملخصة فيما يلي: (FAO, 2004, p11)

- زيادة التكاليف: حيث يرى المعارضون أن تغيير المراجع الخارجي ينطوي على تكلفة كبيرة سواء للعميل أو المراجع، وعملية طرح العطاءات والاختيار عي عملية باهظة التكاليف وتستغرق وقتاً طويلاً، وما يكرس من وقت الإدارة والموظفين ومن الموارد الأخرى في عملية مساعدة المراجع الجديد على التعرف على نظم وإجراءات المنظمة هو قدر كبير وقد يؤدي إلى اختلالات كبيرة في أنشطة أخرى، وينتظر من المراجع نفسه تكريس موارد مماثلة. (AICPA, 1992)
- زيادة مخاطر فشل المراجعة: هناك دلائل على أن القسم الأكبر من حالات فشل المراجعة يحدث أثناء السنتين الأولى والثانية من تولي مهمة أية عملية مراجعة، ويرجع ذلك إلى القدر الكبير من الوقت المطلوب لتكوين المعرفة الضرورية بالعميل وضمان أن يكون أسلوب المراجعة فعالاً بصورة كاملة، وخصوصاً في المنظمات الكبيرة والمعقدة.
- العزوف عن الاستثمار: قد يكون المراجع الخارجي عازفاً عن استثمار الوقت والموارد في التعرف على المنظمة العميلة وأنشطتها عندما تكون صلاحيات المراجع قصيرة جداً، وقد يفقد الاهتمام بالعميل مع اقتراب موعد الدوران.

لكن السؤال الذي يطرح نفسه حول معدل الدوران الإلزامي لشركة التدقيق هو ما إذا كانت هذه السياسة تعزز جودة التدقيق، وإذا كان الأمر كذلك، فما هي التكلفة. من ناحية عملية أهم سؤال حول جودة التدقيق هو ما إذا كانت هذه السياسة ستؤدي إلى مزيد من استقلالية المدققين وأداؤهم لعمليات تدقيق أفضل من خلال الكشف أو التقرير عن أخطاء جوهرية في القوائم المالية. أو إذا كان التدوير المستمر لشركات التدقيق سينتج عنه انخفاض في جودة عملية التدقيق. وهناك ثلاثة عوامل تؤثر على القضايا المرتبطة بجودة التدقيق ومعدل دوران منشأة التدقيق وهي: (Arel,Brody,Pany,2005)

1. مدى القرب من إدارة العميل Closeness to client management:

تؤدي العلاقات الطويلة الأمد بين المراجع وإدارة العميل إلى درجة مزعجة من التقارب بينهما – مثل ما حدث بين شركة إنرون وأرثر أندرسون – ووجود مكاتب دائمة لمراجعي ومستشاري شركة المراجعة في مقر شركة عميل المراجعة ومشاركتهم مناسباتهم الاجتماعية وغيرها وتقديمها لخدمات بخلاف المراجعة إلى تهديد وفقدان المراجع الخارجي لاستقلاله وموضوعيته تدريجياً؛ لذلك على المراجع الخارجي دائماً الحفاظ على مستوى من الشك المهني.

2. Lack of attention to detail due to الإهمال بسبب . staleness and redundancy

بعض مراجعي الحسابات وخاصة الذي قاموا بالعمل لدى نفس عميل المراجعة مدة طويلة يكتفون بما يعلمونه مسبقاً عن صناعة العميل ولا يقومون ببذل جهد إضافي للاطلاع على الجديد في عمله وبالتالي يكون رأيه في ضوء معارفه السابقة عن طبيعة العمل لدى شركة العميل.

3. الحرص على إرضاء العميل للاحتفاظ به : Eagerness to please the client : يقوم بعض المراجعين بالتغاضي عن التقرير عن وجود مخالفات أو أخطاء جوهرية لدى عميل المراجعة رغبة في إرضائه والاحتفاظ به خاصة إذا كانت الأتعاب التي يحصل عليها المراجع من هذا العميل كبيرة وتشكل نسبة عالية من إيرادات شركة المراجعة.

وقد طلب الكونغرس الأمريكي من مكتب المحاسبة العام Government Accounting Office (GAO) دراسة الآثار المحتملة للدوران الإلزامي لشركات المراجعة على الشركات المدرجة في البورصة كمتطلب لقانون سارابينز أوكسلي، وقد أصدرت تقريرها في 21 نوفمبر لعام 2003 بعنوان: الدراسة المطلوبة حول الآثار المحتملة للدوران الإلزامي لشركات المراجعة (GAO-216-04)، وكانت نتائجها أن الدوران الإلزامي لشركات المراجعة آثاره سلبية، كما ذكرت (GAO) أنه بالنظر في التكاليف والمنافع من إلزامية دوران شركة المراجعة، والإصلاحات الأخيرة التي يجري تنفيذها كنتيجة لقانون سارابينز أوكسلي لعام 2002 فإن إلزامية دوران المراجع ليست هي الطريقة المثلى والأكثر كفاءة لتعزيز استقلال المراجع وتحسين جودة المراجعة بالإضافة إلى أن الدوران الإلزامي يتمخض عنه تكاليف مالية إضافية، وفقدان شركة المراجعة الجديدة للمعرفة والخبرة التراكمية التي كونتها شركة المراجعة سابقاً لمنشأة العميل.

كما أكدت الدراسة على أهمية لجان المراجعة لضمان وتعزيز استقلالية المراجع وموضوعيته وتحسين جودة المراجعة وذلك من خلال زيادة مسؤوليات اللجنة بموجب قانون سارابينز أوكسلي. (Government Accounting Office (GAO) - 04-217 February 26,2004)

3.10 نظرة على تطبيق معدل الدوران الإلزامي للمراجع في العديد من الدول:

وبالرغم من ذلك لا يزال الدوران الإلزامي للمراجع يطبق في العديد من البلدان، حيث تستوجب المنظمات المهنية في الولايات المتحدة تغيير شريك المراجعة مرة على الأقل كل سبع سنوات، كما يتطلب قانون ساربينز أوكسلي (SOX) لعام 2002 المزيد في تناوب شريك المراجعة على الأقل مرة كل خمس سنوات.

وفي المملكة المتحدة يتطلب تغيير شريك المراجعة لعدة سنوات، ففي يناير من عام 2003 تم تخفيض المدة القصوى لتغيير المراجع من سبعة إلى خمسة سنوات.

كما اعتمدت متطلبات تغيير شركات المراجعة في هولندا وألمانيا، كما بدأ تطبيقها في اليابان في إبريل لعام 2004 حيث يحظر على مراجعي الحسابات وشركاء المراجعة التدقيق لنفس الشركة فترة سبع سنوات متتالية. (Chen, Lin & Lin, 2008 ,pp415-445)

ويغض النظر عن الجدل الدائر حول الدوران (التناوب) الإلزامي فإنه مازال مطبقاً في عدد قليل من البلدان. (Cameran, Di Vincenzo & Merlotti, 2005, pp235-248), (Comunale & Sexton, 2005, pp235-248)

حيث اعتمدت إيطاليا الدوران الإلزامي لشركات المراجعة، بينما اعتمدت البرازيل الدوران الإلزامي لشركات المراجعة الخاصة بقطاع البنوك والشركات المدرجة في بورصة البرازيل.

كما اعتمدت أيضاً عدة بلدان آسيوية قاعدة الدوران الإلزامي للمراجع فقد طبقتها كوريا الجنوبية في عام 2006 للشركات المدرجة في البورصة الكورية (KSE) أو المسجلة لدى (KOSDAQ) على أن يتم تغيير المراجع كل ستة سنوات باستثناء الشركات الأجنبية للاستثمار والتي هي فروع لشركات أجنبية الأصل والتي ترغب بتعيين نفس مراجع الحسابات للشركة الأم، وكذلك الشركات المدرجة في الأسواق الأجنبية (NYSE, NASDAQ & London Stock Exchange)

وقد اعتمدت سنغافورة شرط مشابه للبنوك منذ مارس لعام 2002 حيث اشترطت هيئة النقد في سنغافورة أن البنوك المدرجة بها لا ينبغي أن تعين نفس شركة المراجعة لأكثر من خمسة سنوات مالية متتالية وهذا الشرط لا ينطبق على البنوك الأجنبية العاملة بها.

وكذلك الهند تتطلب إلزامية الدوران كل أربعة سنوات للبنوك وشركات التأمين والشركات الحكومية. واعتمدت النمسا وأسبانيا وكندا وسلوفاكيا وتركيا الدوران الإلزامي لشركة المراجعة.

وفي حالة أندونيسيا أثارت انهيارات العديد من الشركات والبنوك خلال الأزمة الآسيوية في الفترة 1997-1998 المخاوف بشأن الافتقار إلى جودة المراجعة المرتبطة بغياب استقلال المراجع.

بعد أشهر قليلة من صدور قانون ساربينز أوكسلي (SOX) في يوليو من عام 2002 في الولايات المتحدة، وقع وزير المالية الأندونيسي في سبتمبر لعام 2002 مرسوم مشابه رقم (KMK.No.423/KMK.6/2002) والذي بموجبه حدد فترة تغيير شريك المراجعة لمدة ثلاثة سنوات وشركة المراجعة كل خمسة سنوات، ثم تم تعديل هذا المرسوم بمرسوم رقم (KMK.No.17/PMK.01/2008) حيث أصبح الحد الأقصى لتقديم خدمات شركة المراجعة ستة سنوات مالية متتالية. وفي عام 2011 أصدرت الحكومة الأندونيسية قانون مراجع الحسابات (المحاسب العام) وأعطت بموجبه لوزير المالية صلاحية تطبيق أو عدم تطبيق إلزامية دوران شركة المراجعة وبالرغم من ذلك فإن مرسوم رقم (KMK.No.17/PMK.01/2008) مازال سارياً والذي بموجبه يتطلب الدوران الإلزامي لمراجع الحسابات كل ستة سنوات ولشريك المراجعة كل ثلاثة سنوات.

أما في فلسطين فمازال الدوران الإلزامي للمراجع غير ملزم بها وإن كانت مدونة قواعد الحوكمة الوطنية قد أوجبت تعيين مراجع الحسابات الخارجي من خلال مجموعة من المعايير تتضمن ألا يكون المراجع الشريك أو العامل في مكتب المراجعة مدققاً لحسابات الشركة ذاتها لأكثر من خمس سنوات متتالية، مع جواز إعادة تعيينه بعد السنة الخامسة بعد فترة انقطاع عن الشركة لمدة لا تقل عن سنتين.

الفصل الرابع

إدارة الأرباح

- 4.1 مقدمة.
- 4.2 تعريف إدارة الأرباح.
- 4.3 خصائص إدارة الأرباح.
- 4.4 أقسام إدارة الأرباح.
- 4.5 أساليب وطرق إدارة الأرباح.
- 4.6 أهم الإشارات التحذيرية التي تشير على ممارسة إدارة الأرباح.
- 4.7 حوافز إدارة الأرباح.
- 4.8 أنواع قرارات الإدارة للتأثير على العمليات المحاسبية.
- 4.9 النماذج المستخدمة لقياس ممارسة إدارة الأرباح.
- 4.10 الأساليب الحديثة لكشف ممارسات ظاهرة إدارة الأرباح.
- 4.11 نبذة عن بورصة فلسطين وأهدافها والإطار القانوني والرقابي عليها.

4.1 مقدمة:

إن هناك العديد من القرارات التي تتخذها الإدارة والتي قد تؤثر على المعلومات المحاسبية التي يعتمد عليها الأطراف المعنية بأمر الوحدة الاقتصادية، وقد تؤدي هذه القرارات إلى التأثير على صافي الدخل وهو ما يطلق عليه التلاعب في المعلومات المحاسبية.

وتعتبر إدارة الأرباح إحدى الاستراتيجيات المحاسبية التي يتسم بها السلوك الإداري عند التقرير عن نتائج الأعمال في المنشآت والتي عن طريقها تتمكن الإدارة من إظهار أرقام محاسبية مستهدفة مقدماً ضمن المعلومات المنشورة عن أداء تلك المنشآت لغرض تحقيق أهداف محددة، وتعتقد الإدارة عند استخدامها لاستراتيجية إدارة الأرباح لغرض تحقيق أهدافها المعلنة أو غير المعلنة بعدم قدرة القارئ للقوائم المالية المعبرة عن أداء تلك المنشآت على كشف مدلول الأرقام المتضمنة في تلك القوائم. (أحمد، 2010، ص115)

وقد لاقت ظاهرة إدارة الأرباح منذ أواخر الثمانيات من القرن الماضي اهتماماً كبيراً من الأكاديميين والمنظمين من واضعي السياسات والمعايير المحاسبية، وتتنوع مجالات واهتمامات البحث والفكر المحاسبي المعاصر ما بين تحديد الظاهرة وأنشطتها المختلفة في إطار ما يسمى بالاختيار الإداري الاستتسابي للطرق والأساليب المحاسبية المحدد وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي، والذي يمثل محور عمل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP، وما بين تحديد محفزات ودوافع إدارة الأرباح المختلفة، والاهتمام بإيجاد وتطوير مقاييس دقيقة لتحديد وقياس حجم الظاهرة. (خليل، 2006، ص476)

وأصبح مفهوم إدارة الأرباح محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير جداً خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد أحداث انهيار شركة إنرون وغيرها من الشركات الرائدة، وتحميل شركة آرثر أندرسون كونها المسؤولة عن تدقيق حسابات شركة إنرون جزء من مسئولية انهيار الشركة واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي (الخشراوي، الدوسري، 2008، ص3)

كما ألقى رئيس هيئة الأوراق المالية الأمريكية الأسبق Arthur Levitt عام 1998م خطاباً مشهوراً في مركز جامعة نيويورك للقانون والأعمال تحت عنوان "لعبة الأرقام" أدان فيه

استخدام الشركات الأمريكية للمحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح) وبين أن هذه الشركات مازالت مستمرة في استخدام ممارسات إدارة الأرباح وأن هناك العديد من الأسئلة أثارت حول قدرة الشركات العامة على رقابة غش الإدارة في عملية إعداد التقارير المالية، ودعا إلى تغييرات ثقافية أساسية في إدارة الشركات، ودعا إلى رقابة خارجية أكثر يقظة وحرصاً من عمليات إعداد التقارير المالية المحرفة (Levitt, 1998)

4.2 تعريف إدارة الأرباح:

وقد تم تعريف إدارة الأرباح بطرق مختلفة، فقد عرفها Schipper على أنها تدخل متعمد في عملية إعداد التقارير المالية الخارجية بنية تحقيق بعض المكاسب الخاصة. (Schipper, 1989, p42)

وعرف Rosenfield إدارة الأرباح بأنها "أي سلوك تقوم به الإدارة ويؤثر على الدخل الذي تظهره القوائم المالية ولا يحقق مزايا اقتصادية حقيقية، وقد يؤدي في الواقع إلى أضرار في الأجل الطويل. (Rosenfield, 2000, P72)

وقد عرفها Amat, Black & Dowds بأنها العملية التي يستخدم بموجبها المحاسبون معرفتهم لقواعد المحاسبة للتلاعب في الأرقام المسجلة في حسابات الأعمال التجارية.

أما "ناصر، 1999" فقد قام بتعريف المحاسبة الإبداعية أي إدارة الأرباح بأنها عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه معدو القوائم المالية من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جميعها. (Amat, Black and Dowds, 1999)

بينما عرفها Zulfiqar, Shah & Butt بأنها استخدام المعرفة المحاسبية بقواعد وقوانين المحاسبة للتأثير على الأرقام الواردة في التقارير المالية بحيث بدلاً من أن تعرض أداء أو موقف الشركة الفعلي فإنها تعكس ما تريده الإدارة لأصحاب المصلحة. (Zulfiqar, Shah and Butt, 2011)

ويتفق Salomem, Ifeany & Marcel مع التعريف السابق ويؤكد على أن المرونة في الاختيار بين السياسات المحاسبية تعطي للمحاسبين الفرصة للخداع والتلاعب وتحريف البيانات الوارد في القوائم المالية مما يضلل المستخدمين لها. (Salomem, Ifeany and Marcel, 2012)

وأشار Healy & Wahlen إلى أن "إدارة الأرباح تتحقق عندما يقوم المديرون باستخدام الحكم الشخصي في إعداد التقارير المالية وإعادة هيكلة العمليات بهدف تعديل التقارير المالية إما لتضليل المساهمين بشأن الأداء الاقتصادي للشركة أو لإبرام تعاقدات تعتمد على الأرقام المحاسبية. (Healy and Wahlen, 1999,P162)

أما Partha فقد عرفها بدوره على أنها التحريف المتعمد للأرباح، الأمر الذي يفضي بدوره إلى أرقام محاسبية تختلف بشكل أساسي عما يمكن أن تكون عليه في غياب التلاعب، وذلك عندما يتخذ المديرون قرارات لا تخضع لأسباب إستراتيجية بل لمجرد التعديل على الأرباح. (Partha,) (2003, pp13-19)

كما يشير بعضهم إلى أن إدارة الأرباح هي وصف عام لعملية التلاعب في التقارير المالية لتحقيق هدف خفي وهي عملية يستخدم بوساطتها المحاسبون معرفتهم بالمبادئ والقواعد المحاسبية للتلاعب في قيم الحسابات المتعلقة بالمنشأة. (Oriol et. al, 1999, p9)

أما السيد فيرى أن إدارة الأرباح تعكس عملية خداع واحتيال بحيث تظهر الأرقام المالية لتعطي مدلولات مخالفة للواقع فهي وسيلة من وسائل التغير والخداع قد تكون إيجابية بالنسبة لممارسيها ولكنها بالطبع تلحق ضرراً بالآخرين. حيث أنها تقوم على توظيف المعرفة بالقواعد والأنظمة لإظهار الأرقام المالية بصورة غير حقيقية وتشير إلى أساليب التلاعب في الحسابات لإخفاء الأداء الفعلي للشركات بغرض تحقيق منافع للشركة أو بعض العاملين فيها. (السيد، 2011، ص30)

كما أشار بعض الباحثين إلى أن إدارة الأرباح تتم بهدف التأثير على الأرقام المحاسبية من خلال استغلال المرونة التي تسمح بها السياسات المحاسبية وممارسة التقديرات الشخصية. (Parfet,) (2000, pp481-488)

وعلى الرغم من أنه يمكن تعريف إدارة الأرباح بطرق مختلفة، إلا أن هناك اتفاق على أن إدارة الأرباح تؤدي إلى تحريف الأداء الحقيقي للشركات الممارسة لتلك الظاهرة مما يؤدي إلى زعزعة ثقة السوق في المعلومات الواردة في القوائم المالية التي تنشرها تلك الشركات.

4.3 خصائص ظاهرة إدارة الأرباح:

لعل من أبرز خصائص تلك الظاهرة ما يلي: (السيد، 2011، ص31)

1. تتطلب معرفة كبيرة ودراية عميقة بأصول وتطور فروع علم المحاسبة والمعايير المحاسبية بالإضافة إلى المعرفة بالأنظمة والقوانين المحلية والدولية المنظمة لتلك المهنة. فممارسوها لا يمكنهم التذرع بقلّة الخبرة أو محدودية المعرفة المهنية.
2. إدارة الأرباح صورة من صور التغيير والتلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة تبنى على أساس استغلال المعرفة للخداع بغرض تحقيق أهداف غير نبيلة.
3. تؤدي نتائجها إلى تغيير وهمي للأرقام والبيانات الحقيقية، وهي بالتالي تعكس مخرجات مختلفة تماماً عن تلك التي حققتها المنشأة بالفعل.
4. ممارسات ظاهرة إدارة الأرباح تنحصر غالباً في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي تعبر عن ممارسات قانونية قد يعجز محدودو الخبرة عن كشف أي من جزئياتها.
5. لا يتوقف استخدامها على بعض المنشآت فحسب بل قد يستخدمها أيضاً الساسة وصناع القرار كأداة من أدوات الحرب التجارية والاقتصادية سيما في الشركات الكبرى التي تمارس ضغوطاً اقتصادية تمكنها من استهداف أنظمة اقتصادية في دول أخرى.

4.4 أقسام إدارة الأرباح:

يمكننا تقسيم إدارة الأرباح إلى نوعين: (أبو عجيبة وحمدان، 2009، ص5)

4.4.1 إدارة الأرباح الجيدة (good earning management):

وهي إدارة الأرباح التشغيلية التي تحدث عندما تتخذ الإدارة قرارات اختيارية من شأنها المحافظة على أداء مالي مستقر. ومن أمثلة تلك القرارات، إعطاء العمال راحة لعدة ساعات قبل انتهاء مواعيد العمل الرسمية نظراً لأن معدل الانجاز الحالي يفوق الخطة.

4.4.2 إدارة الأرباح السيئة (bad earnings management):

وذلك بهدف إخفاء الربح التشغيلي الحقيقي بواسطة وضع بعض القيود الاصطناعية أو استخدام تقديرات غير منطقية. ومن أمثلة إدارة الأرباح السيئة تخفيض تقديرات مخصص الديون المشكوك

فيها، وغالبا ما تتطوي ممارسات إدارة الأرباح السيئة على بعض الممارسات المحاسبية والإدارية غير المقبولة وغير القانونية.

وعندما تلجأ الإدارة إلى إدارة الأرباح فإنها تستند إلى المبررات الآتية: (عيسى، 2008، ص 13)

1. أنها لا تخالف القواعد القانونية سواء أكانت عامة أو خاصة بالنشاط التجاري.
2. أنها لا تخالف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
3. أنها لا تتجاوز نطاق سلطاتها.

4.5 أساليب وطرق إدارة الأرباح:

تتيح المبادئ المحاسبية ذات القبول العام GAAP للإدارة حرية الاختيار من بين مجموعة المبادئ والطرق المحاسبية المقبولة. حيث يكون للإدارة حرية اختيار المعالجات والأساليب المحاسبية المناسبة طبقاً لطبيعة هيكل الملكية والترتيبات التعاقدية للمنشأة وذلك عند تقريرها معالجة وعرض بعض العمليات المالية على أساس الاستحقاق والهدف من منح الإدارة هذه الحرية المتاحة لها هو إيجاد نظام محاسبي كفاء يوفر معلومات محاسبية ملائمة للأطراف الخارجية حول الأداء الاقتصادي للمنشأة بما يعظم قرارات المستثمرين وأصحاب المصلحة المرتبطين بالمنشأة ولكن قد تستغل الإدارة تلك الحرية للتأثير على رقم الأرباح المقرر عنها في القوائم المالية لمواجهة التزامات أو تكاليف الترتيبات التعاقدية أو لتحقيق منافع أو مصالح خاصة والتي من شأن تلك الممارسة التأثير على طبيعة قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية.

وهناك العديد من الأساليب المتبعة في إدارة الأرباح والتأثير على القوائم المالية، نذكر فيما يلي أهم تلك الأساليب وأكثرها شيوعاً:

1. سوء استخدام الأهمية النسبية:

لقد عرفت الأهمية النسبية من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية (Financial FASB Accounting Standards Board) على النحو التالي: هي مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية، في ضوء الظروف المحيطة، الذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير حكم الفرد المناسب الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه من خلال الإغفال أو التحريف، وبالتالي يعتبر عنصر ما مهماً نسبياً في حال ما إذا كان هناك احتمالية لتأثير ذلك العنصر على حكم مستخدمي القوائم المالية، وقد يلجأ المديرين إلى عدم الكشف عن النتائج غير المرغوبة، بحجة أنها غير مهمة نسبياً. (Betty et. al, 2002)

2. ممارسات الاعتراف بالإيراد:

تخضع هذه الممارسات بشكل كبير لحكم الإدارة، حيث أنه من الصعوبة بمكان على البائع التقرير عن توقيت اكتساب الإيراد، خاصة إذا كان على البائع أداء التزامات مؤجلة، أو عندما يحتفظ المشتري بحق إعادة البضاعة. الأمر الذي دفع بالعديد من المراقبين لمجتمع الأعمال إلى الاعتقاد بأن النمو الاقتصادي الثابت في التسعينيات، دفع بالشركات وبشكل تدريجي إلى تبني سياسات غير متحفظة بشأن الاعتراف بالإيراد. (Betty et. al, 2002)

3. التلاعب بالدفاتر (Cooking The Books):

تقوم الشركات بالتلاعب بأرقام حساباتها إلى حد ما، مستخدمة العديد من الأساليب، وذلك لتحقيق موازنة مستهدفة، أو ضمان معدل معين من المكافآت. وفيما يلي بعض الأساليب التي يمكن للشركات استخدامها من أجل التلاعب بحساباتها، وتوليد أرباح (قد تكون وهمية أحياناً).

- **تسريع الإيرادات:** هناك طريقتان لتسريع الإيراد هما: حجز مبلغ معين بوصفه مبيعات جارية، عندما يكون تقديم الخدمات يمتد لأكثر من سنة، أي تسجيل الدفعة الكاملة من المبيعات في نفس الفترة التي تم استلامها فيها، مع أنها تخص أكثر من سنة مالية. أما الطريقة الأخرى فتعرف باسم (Stuffing Channel)، حيث يرسل الصانع هنا شحنة كبيرة للموزع في نهاية الربع الأخير من السنة، ويقيدها في خانة المبيعات بالرغم من أنها ليست مبيعات فعلية.
- **تأجيل المصروفات:** حيث تقوم بعض الشركات برسمة مصاريف تخص السنة الحالية وتحميلها لعدد من السنوات القادمة، بدلاً من استنزائها من دخل السنة التي حدثت فيها.
- **المصاريف غير المتكررة:** حيث يتم إدراج هذه المصاريف من ضمن بنود المصاريف العادية أو المتكررة، والذي يؤدي بدوره إلى تشويه حسابات الدخل من العمليات الجارية.
- **إيرادات أو مصروفات وهمية:** تقوم بعض الشركات بأدراج بعض الإيرادات أو المصاريف الوهمية وذلك لغرض تضخيم الأرباح، أو لتقليل الخسائر، وربما لأسباب ضريبية معينة.
- **خطط التقاعد:** يمكن للشركات التي تعمل داخل الأسواق التي ترتفع فيها الأسعار (Bull Market)، أن تحسن من إيراداتها عن طريق خفض مصاريف التقاعد، وخاصة إذا كانت الاستثمارات في الخطة تنمو بسرعة أكبر من توقعات الشركة.
- **بنود خارج الميزانية:** تقوم بعض الشركات الأم بإدراج التزامات أو مصاريف معينة، في حسابات بعض فروعها، وذلك من أجل إخفائها عن بعض الأطراف ذوي العلاقة، باعتبار أن تلك الفروع هي كيانات قانونية مستقلة.

- **الإيجارات المصطنعة:** يمكن استخدام الإيجار المصطنع لحجب تكلفة مبنى جديد من الظهور ضمن بنود الميزانية، حيث يتم إبرام عقد إيجار طويل الأجل، تدفع بموجبه الشركة مصاريف إيجار ثابتة سنوياً، وبالتالي تتخلص الشركة من المبلغ الضخم المتعلق بالمبنى، مستخدمة مصاريف الإيجار كبديل عنه. (Wayman, 2007)

4- سوء استخدام مبدأ الاستحقاق:

- يتطلب نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق - وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها - من المديرين القيام بوضع العديد من التقديرات المحاسبية التي لها تأثير جوهري على الأرباح المعلنة . ومن بين أحكام التقديرات المحاسبية التي يمكن أن تؤثر على الأرباح
- تتطلب عقود الإنشاءات طويلة الأجل تقديرات تتعلق بالتقدم في انجاز الأعمال وتكلفة هذا الانجاز . وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للتقدم في انجاز الأعمال، وذلك بغرض تضخيم الأرباح.
- يتطلب احتساب الإهلاك تقدير العمر الإنتاجي وقيمة الخردة للأصول القابلة للإهلاك، وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للعمر الإنتاجي وقيمة الخردة ، وذلك لتدنية مصروف الإهلاك بنية تضخيم الأرباح.
- يجب أن يظهر حساب العملاء بالقيمة الصافية القابلة للتحقق، وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للقيم القابلة للتحصيل بغرض تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها، ومن ثم تضخيم الأرباح.
- يجب تصنيف التكاليف إلى تكاليف إنتاج وتكاليف فترية، ويمكن للمديرين أثناء فترات نمو المخزون تصنيف بعض التكاليف الهامشية كتكاليف إنتاج بدلاً من تكاليف فترية، مما يؤدي إلى تدنية المصروفات، ومن ثم تضخيم الأرباح.
- يجب الاعتراف بأرباح بيع الأصول بالكامل في فترة البيع، ويمكن للمديرين التلاعب بتوقيت بيع الأصول كالأوراق المالية والأصول الثابتة، مما يؤدي إلى تدعيم الأرباح.
- يجب إهلاك التكاليف المدفوعة مقدماً مقابل ضمان الأصول على فترة الاستفادة من هذا الضمان، ويمكن للمديرين من خلال التقديرات المتفائلة لتكاليف الضمان تخفيض المصروفات الحالية بهدف تضخيم الأرباح.
- يجب اعتبار مصاريف الصيانة العادية مصاريف دورية تحمل على الفترة أما مصاريف الصيانة غير العادية فتعتبر مصروف رأسمالي تحمل على الأصل موضوع الصيانة، ويمكن للمديرين تدعيم الأرباح الحالية من خلال معالجة مصاريف الصيانة العادية كمصاريف غير عادية.

- يمكن للمديرين تحفيز العملاء على التعجيل بالشراء عن طريق تخفيض السعر، وذلك بغرض زيادة المبيعات، ومن ثم تدعيم الأرباح.
- يجب أن يظهر المخزون بالدفاتر على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل، ويمكن للمديرين من خلال استخدام قيم سوقية متفائلة تخفيض قيمة المخزون، ومن ثم ممارسة إدارة الأرباح.

بينما يرى Amat, Black & Dowds أن أهم الأساليب والوسائل المستخدمة في (المحاسبة الإبداعية) إدارة الأرباح هي كالتالي: (Amat, Black and Dowds, 1999)

1. أحياناً تتيح القواعد المحاسبية للشركة حرية الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية، فعلى سبيل المثال: يسمح للشركة في عدد من دول العالم أن تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدث واستهلاكها على حساب عمر المشروع المتعلقة به، ولذلك يمكن للشركة أن تختار السياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها.
2. استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ: ففي بعض الحالات عند تقييم عمر أحد الأصول من أجل حساب الإهلاك فإنه عادة ما تتم هذه التقييمات داخل العمل وتتاح للمحاسب الفرصة لأن يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم، وفي بعض الحالات الأخرى عادة يمكن توظيف خبير خارجي لعمل التقييمات، فعلى سبيل المثال يمكن أن يقوم خبير إحصائي بتقييم الالتزام المالي المستقبلي للمعاشات، وفي هذه الحالة يمكن للمحاسب أن يتلاعب بالقيمة إما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل التقييم أو عن طريق اختيار مثنى أو مقيم معروف باتخاذها اتجاهًا تفاؤلياً أو تشاؤمياً حسب رغبة المحاسب.
3. يمكن إدخال الصفقات الاصطناعية إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية:

ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في صفقتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث، تتم عادة هذه العمليات عن طريق التمويل خارج الميزانية حيث يتم المحاسبة عنها طبقاً لشكلها القانوني وليس لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية، ومثال ذلك الدخول في اتفاق مع البنك لبيع أصل له ثم إعادة استئجار ذلك الأصل من البنك للاستفادة به في الجزء المتبقي من عمره الإنتاجي ويتحدد سعر البيع في عملية البيع وإعادة التأجير على أساس قيمة أعلى أو أقل من القيمة الجارية للأصل حيث يتم تعويض الفرق عن طريق زيادة أو خفض قيم التأجير.

4. التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب وخصوصاً في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية.

كما حدد Arthur Levitt رئيس هيئة سوق المال الأمريكية SEC العديد من أساليب وطرق تلاعب الإدارة في الأرباح منها: (Levitt, 1998)

1. قيام الفريق الإداري الجديد بإظهار أرباح المنشأة بقيم منخفضة عن الأرباح الفعلية لإظهار عدم كفاءة الإدارة السابقة، ويدخر لنفسه جزءاً من الأرباح يفصح عنه في السنوات المقبلة لإظهار أدائه المرتفع وهو ما يطلق عليه تصفية الخسائر (اختزان الأرباح) Big Bath.

2. محاسبة الاندماج الاحتياالية Creative Acquisition Accounting:

إن دلالة القوائم المالية من حيث الاعتماد عليها وتقديمها في التوقيت المناسب وشفافيتها، بالإضافة إلى إرشاد المستثمر في قراراته، لم تعد واضحة، كما أنه إذا لم تستطع المنشأة الإفصاح عن معلومات مالية ذات مغزى للمستثمر فيما يتعلق بما كانت عليه وما هي عليه الآن وما سوف تصبح في المستقبل؛ سوف ينتج عن ذلك تضليل المستثمر، مما يؤدي إلى انعدام الثقة في المعلومات المالية في أسواق رأس المال.

3. المغالاة في الاحتياطات والمخصصات حيث تقدر الإدارة الالتزامات المستقبلية بطريقة مغالى فيها؛ وذلك لتحجز الأرباح في الأوقات الجيدة بتحويل جزء من الأرباح إلى احتياطات ومخصصات وتستخدمها في الأيام التي تحتاج إليها عندما تكون الأرباح الفعلية منخفضة، وقد تقوم الإدارة بالعكس أي بتحويل جزء من الاحتياطات أو المخصصات إلى الأرباح في الأوقات التي تنخفض فيها الأرباح وهو ما يطلق عليه Cookie Jar Reserves.

4. استخدام مفهوم الأهمية النسبية بشكل خاطئ حيث تغالي الإدارة في حد الأهمية النسبية لمصلحتها، وهو ما يطلق عليه الأهمية النسبية التعسفية Abuse Materiality.

5. الاعتراف الخاطئ بالإيراد وهو ما يطلق عليه الاعتراف المبكر بالإيرادات The Premature Recognition of Revenue.

4.6 أهم الإشارات التحذيرية التي تشير إلى ممارسة إدارة الأرباح:

يرى كلاً من (Magrath and Weld, 2002) أن من أهم الإشارات التحذيرية التي تشير إلى ممارسة الشركة لإدارة الأرباح ما يلي:

1. تدفقات نقدية لا ترتبط بالأرباح.

2. حسابات عملاء لا ترتبط بالإيرادات.
3. مخصصات ديون مشكوك فيها لا ترتبط بحسابات العملاء.
4. احتياطات لا ترتبط ببنود الميزانية العمومية.
5. الأرباح التي تتفق بدقة وبصفة دائمة مع توقعات المحللين الماليين.

4.7 حوافز إدارة الأرباح:

هناك عدة أغراض قد تهدف الإدارة إلى تحقيقها من وراء ممارسات إدارة الأرباح يمكن تلخيصها في الآتي: (Zulficar, Shah and Butt, 2011)

1. تعزيز أداء المنشأة للفترة الحالية وذلك بزيادة رقم الأرباح الموجبة المقرر عنها ومن خلال تحسين صورة قوائمها المالية، وذلك لمقابلة تنبؤات الأرباح المحددة من قبل أو قبل عرض أوراق مالية جديدة على المستثمرين.
2. تفادي عملية الإعلان والتقرير عن خسائر، لما لذلك من انعكاسات عكسية على وضع ومنافع الإدارة وعلى قيمة المنشأة.
3. تحقيق ما يسمى بتمهيد أو تجانس الدخل بغرض تحقيق استقرار وتقليل التباين أو التقلبات في رقم الأرباح الذي يفصح عنه من فترة لأخرى.

كما يمكن تقسيم حوافز إدارة الأرباح إلى ثلاثة حوافز رئيسية كما يلي:

1- الحوافز التعاقدية Contractual Incentives

أشار (Healy and Wahlen, 1999, p154) إلى أنه عندما يكون التعاقد بين الشركة والأطراف الأخرى مبنياً على النتائج المحاسبية، يتولد لدى المديرين الحافز لإدارة الأرباح. وتتمثل حوافز التعاقد في: موثيق الدين، تعظيم مكافأة الإدارة، مقابلة شروط القروض، الأمان الوظيفي، واكتساب مزايا عند التفاوض مع النقابات.

2- حوافز السوق Market Incentives

تظهر حوافز السوق لإدارة الأرباح عندما يدرك المديرون وجود علاقة بين الأرباح المعلنة والقيمة السوقية للشركة. حيث يقوم المديرون بإدارة الأرباح بنية التأثير على السوق، كما هو الحال عند إدارة الأرباح في الفترة ما قبل قيام الشركة بإصدار أسهم جديدة، وذلك بهدف زيادة أسعارها. Teoh et al,

(1998a), pp1935-1974, (1998b),pp63-99; Rangan (1998), pp101-122; Scott and Pitman,2005)

3- الحوافز التنظيمية Regulatory Incentives

تظهر الحوافز التنظيمية لإدارة الأرباح عندما يوجد اعتقاد بأن للأرباح المعلنة تأثير على عمل واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين . وبالتالي فإنه من خلال إدارة نتائج العمليات، يمكن للمديرين التأثير على أعمال واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين، مما يقلل من الضغط السياسي وتأثير التشريعات على المنشأة. (Scott & Pitman, 2005, p154).

وقد أشار (Watts & Zimmerman, 1978, p211) حيث أن المنشآت التي تكون موضع اهتمام الدولة والرأي العام قد تخضع لقرارات حكومية تفرض عليها تكاليف سياسية. وأشار (Magrath & Weld, 2002, p92) أن التقلبات الكبيرة في أرباح تلك الشركات قد تجذب انتباه الحكومة .

ويؤيد (Bartov. et. al, 2000, p108) هذا الرأي فقد أشاروا إلى أن تلك التقلبات إذا أدت إلى زيادة كبيرة في الأرباح قد ينظر إليها كمؤشر للاحتكار، أما إذا أخذت في الانخفاض بشكل كبير فقد ينظر إليها كمؤشر لتعسر المنشأة واضطرابها مما يدفع الدولة للتدخل في الحالتين.

أما السيد فيرى أن أسباب اللجوء إلى إدارة الأرباح ما يلي:

تتركز أسباب لجوء معدو البيانات إلى إدارة الأرباح في رغبتهم في التأثير على قرار المستثمرين في سوق الأسهم بالإضافة لرغبة البعض كالمدرء التنفيذيين في بعض الشركات للحصول على توزيعات أكبر للأرباح أو رغبة الشركات في تجميل صورة الدخل ويمكن تلخيص أبرز أسباب اللجوء إلى إدارة الأرباح إلى: (السيد، 2011، ص32)

1. رغبة الشركات في تقديم تقرير يظهر نمواً ثابتاً في الربح بدلاً من الأرباح غير المستقرة ويتحقق ذلك عبر تخصيص احتياطي كبير غير ضروري من أجل الالتزامات المالية ومقابلة قيم الأصول في سنوات الأرباح حتى يمكن خفض هذا الاحتياطي في سنوات الخسارة وبالتالي تتحسن صورة الأرباح فيها فلا تظهر التذبذبات أو الانخفاضات الحقيقية في الدخل ويتم بذلك التغيرير بالمستثمرين.

2. تجميل صورة الدخل من خلال ربطه بالتنبؤات بحيث تصمم السياسات المحاسبية في بعض المنشآت من خلال القواعد المحاسبية العادية لكي تظهر الأرباح المحققة متطابقة مع تنبؤات الأرباح كأن تقوم المنشأة ببيع منتجاتها مع تأجيل الاعتراف بجزء كبير من الربح المحقق منها لسنوات مستقبلية بحجة تغطية نفقات تحسين الجودة ودعم العملاء وعندما يتم تقييم أداء أعضاء مجلس الإدارة على أساس التنبؤات التي قاموا بتحديدتها عند

استلام مهامهم. فإن تحقيق تلك التوقعات يعبر عن كفاءتهم ومهارتهم المهنية. وبالتالي يرفع مكانتهم الاقتصادية مما يبرر حصولهم على تقييمات عالية ومكافآت كبيرة.

3. رغبة أعضاء مجلس الإدارة في تغيير السياسات المحاسبية بغرض تجميل صورة الدخل وذلك لصرف انتباه المستثمرين أو المراجعين عن حقائق عمل الشركة خصوصاً إذا كان الأداء سيئ. مثال ما قامت به شركة Mart-K في الولايات المتحدة والتي قامت بتغيير بعض سياساتها المحاسبية فظهرت أرباح الربع السنوي ما يفوق 30% مقارنة مع السياسات المحاسبية السابقة، تزامن ذلك مع خبر سيئ يشير إلى تراجع الشركة من المركز الأول إلى المركز الثاني في سوق بيع التجزئة في الولايات المتحدة.

4. المحافظة على سعر الأسهم أو النهوض بها من خلال خفض مستويات الإقراض مما يجعل الشركة تبدو وكأنها أقل عرضة للخطر مما يساعد إدارة الشركة في زيادة رأس المال عن طريق طرح أسهم جديدة وعرض أسهمها الخاصة في اكتتاب تملك للشركة.

4.8 أنواع قرارات الإدارة للتأثير على المعلومات المحاسبية:

من الجدير بالذكر بأن هناك إجماع بين الباحثين على وجود ثلاث أنواع من القرارات، وقد تتخذ الإدارة أحد أو كل هذه القرارات للتأثير على المعلومات المحاسبية وقد حدد عبد الحفيظ وأحمد هذه القرارات على النحو التالي: (عبد الحفيظ و أحمد، 2009، ص ص 8-9)

1. قرارات تستهدف التأثير الحقيقي على المعلومات المحاسبية:

ويتم ذلك عن طريق التحكيم في توقيت حدوث بعض الأنشطة تقديماً أو تأجيلاً، سواء كانت متعلقة بالعمليات أو بالاستثمار مثل عمليات بيع أو شراء أو استثمار معينة، وكذلك بعض المصروفات مثل مصروفات الإصلاح والصيانة والبحث والتطوير وغيرها. ويمكننا القول أن هذا النوع من القرارات يدخل في نطاق سلطة الإدارة لما تتمتع به من مرونة في إنجاز الأعمال أو استجابة للمتغيرات والظروف المحيطة وعندئذ تكون القرارات تلقائية (إيجابية) لأنها استجابة لظروف غير متوقعة وقد تكون بطريقة متعمدة بفرض تحقيق منافع ذاتية لها فهذا يكون سلوك انتهازي وغير أخلاقي.

2. قرارات تستهدف التأثير الدفترية على المعلومات المحاسبية:

وتعتمد الإدارة في هذا الصدد على حريتها في اختيار السياسات المحاسبية أو تغييرها، ومن البديهي أن الإدارة سوف تعتمد أكثر على تغيير السياسات المحاسبية التي سبق إقرارها للوصول

إلى التطبيع الاصطناعي للأرباح، ومن أهم الأساليب المتبعة في ذلك: طرق استنفاد الأصول طويلة الأجل، وطرق تقييم المخزون وغيرها.

3. قرارات تستهدف التأثير الشكلي على المعلومات المحاسبية:

تعتمد الإدارة في هذه القرارات على تبويب المعلومات المحاسبية في قائمة الدخل بالطريقة التي تخدم أهدافها.

4.9 النماذج المستخدمة لقياس ممارسة إدارة الأرباح:

تقوم المنشأة بممارسة إدارة الأرباح لخدمة أغراضها وأهدافها، وذلك عن طريق استخدام الأحكام والتقديرات المسموح بها في القياس المحاسبي أو عن طريق تعديل مضمون ومحتوى القوائم المالية، بحيث تعكس الأداء الاقتصادي المرغوب فيه للمنشأة.

ويوجد العديد من النماذج التي تناولت ظاهرة إدارة الأرباح وعلاقتها بأهداف ودوافع وحوافز إدارة الأرباح وخصائص المنشأة التي تمارس إدارة الأرباح ومنها:

1. نموذج هيلي Healy:

يعتبر هيلي من أوائل الباحثين الذين قاموا بدراسة ظاهرة إدارة الأرباح، وقد عرف هيلي إدارة الأرباح بأنها "تغيير الأداء الاقتصادي المعلن للمنشأة بواسطة الإدارة إما لتضليل المساهمين أو للتأثير في نتائج تعاقدية" ويتم ممارستها بسبب تعارض المصالح بين إدارة المنشأة والمساهمين وفقاً لنظرية الوكالة.

وأوضحت إحدى الدراسات التي قام بها هيلي أن الإدارة تستخدم أساس الاستحقاق المحاسبي وسيلة لتعظيم حوافزها النقدية المتعاقد على تحصيلها باعتبار ذلك جزء من الأرباح المحققة، وقد أثبت أن الإدارة تحدد استراتيجية إدارة الأرباح في ضوء مستوى الحوافز المتوقع. (Healy, 1985)

كما حدد هيلي بأن حدوث ظاهرة إدارة الأرباح يرتبط باستخدام المديرين الأحكام والتقديرات في التقارير المالية وفي بناء العمليات المختلفة لتحريف التقارير المالية وذلك إما لتضليل بعض المساهمين عن الأداء الاقتصادي للمنشأة، أو للتأثير على العوائد التعاقدية المعتمدة على الأرقام المحاسبية المقرر عنها. (Healy and Wahlen, 1999)

2. نموذج جونز Jones:

حددت جونز في دراستها التي أجرتها عام 1991م أن ظاهرة التطبيع المصطنع للأرباح المحاسبية أو ما يسمى بإدارة الأرباح ما هي إلا تطبيع لأساس الاستحقاق لرغبة الإدارة في توقيت زمني معين، كما ركزت جونز في دراستها على قياس كيفية إحداث التغيير المطلوب

في الحسابات باستخدام أساس الاستحقاق عن طريق تغيير بعض التقديرات المحاسبية كالعمر الانتاجي للأصول الثابتة ونسبة الديون المشكوك في تحصيلها وعمل تعديلات في الاستحقاقات في نهاية الفترة المحاسبية بهدف التقرير عن أرباح محاسبية ذات اتجاه معين ترغب فيه الإدارة. (Jones, 1991)

وقدمت جونز نموذجاً لتقدير الاستحقاقات الاختيارية؛ وذلك لقياس أثر استخدام المديرين للاختيارات والبدائل المحاسبية المختلفة على أرباح المنشأة، حيث أوضحت أن إجمالي المستحقات يساوي الفرق بين صافي الدخل المقرر عنه في قائمة الدخل وبين التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل، وأرجعت إجمالي المستحقات إلى متغيرات تتعلق بالمستحقات العادية (غير الاختيارية) التي تعود إلى ممارسة المنشأة لنشاطها مثل المتحصلات النقدية من العملاء والتي تسمح بسداد احتياجات رأس المال العامل كالمدينين والمخزون، وبذلك تكون المستحقات الاختيارية هي العناصر والقيم المتبقية من إجمالي المستحقات. (Healy and Wahlen, 1999)

3. نموذج دي أنجلو DeAngelo:

من ضمن الدراسات التي قام بها دي أنجلو دراسة تتعلق بالعلاقة بين وجود دوافع لممارسة إدارة الأرباح ودعم المراكز الوظيفية للإدارة وزيادة الحوافز والمكافآت المدفوعة لها، وهذه الدراسة تعتبر من الدراسات العديدة التي اختبرت تلك العلاقة، حيث اختبرت هذه الدراسات عما إذا كان يوجد ارتفاع في تكرار ممارسة إدارة الأرباح في الفترات التي يوجد فيها تهديد بإقالة مديري الإدارة العليا من منصبهم، وتوصلت هذه الدراسات إلى استخدام هؤلاء المديرين للتقديرات المحاسبية الاختيارية لتحسين وزيادة صافي الدخل المقرر عنه، حيث تعتمد هذه التقديرات على الحكم والتقدير الشخصي مما يجعلها عرضة للتلاعب. (Healy and Wahlen, 1999)

4. نموذج ديكو Dechow:

قامت ديكو بدراسة عما إذا كانت توجد علاقة بين اكتشاف ممارسة بعض المنشآت لإدارة الأرباح والتكلفة المرتفعة التي واجهتها في الحصول على التمويل اللازم لها، وتوصلت هذه الدراسة إلى الارتباط المباشر بين تحديد أو التعريف بالمنشأة التي تمارس إدارة الأرباح وارتفاع تكلفة حصولها على الدين وارتفاع تكلفة تعاملاتها بالعملاء الأجنبية، حيث تعطي شدة الإجراءات التي تتخذها هيئات رقابية مثل هيئة سوق المال ضد بعض المنشآت إشارات للمستثمرين بان أداء مثل هذه المنشآت هو أقل مما توقعوه في الماضي

وهذا يقلل من مصداقية الإفصاح المحاسبي المقدم من قبل إدارة هذه المنشآت.
(Dechow, Sloan and Sweeny, 1996)

ومن ضمن الدراسات التي قامت بها ديكو دراسة تتعلق بأثر ممارسة إدارة الأرباح على تخصيص الموارد الاقتصادية، أي دراسة عما إذا كانت إدارة الأرباح ستسبب في إعطاء صورة مضللة لعوائد الأسهم في المنشآت التي تمارسها بما ينعكس سلباً على أسعارها بالسوق، وتوصلت ديكو إلى أنه بالرغم من زيادة هذه الظاهرة وما لها من سلبيات إلا أن المستثمرين يفضلون بيانات الدخل المحاسبي عن بيانات التدفقات النقدية عند تقييمهم للمنشآت المختلفة وتحديد فرص الاستثمار المختلفة، كما يعتبرون الدخل المحاسبي مؤشراً أفضل للتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، ومن ثم يرى المستثمرون أن ممارسة إدارة الأرباح لن تقلل من مصداقية الدخل المحاسبي. (Dechow, 1994)

5. نموذج سلون Sloan:

قام سلون بدراسة تتعلق بأثر ممارسة إدارة الأرباح على تخصيص الموارد من الناحية الاقتصادية، وتوصل إلى أن عوائد الأسهم غير العادية المستقبلية تكون سلبية للمنشآت التي تحتوي أرباحها الجارية على عناصر كثيرة تم حسابها وفقاً لأساس الاستحقاق، وتكون هذه العوائد إيجابية للمنشآت التي تحتوي أرباحها الجارية على عناصر قليلة تم حسابها وفقاً لأساس الاستحقاق. (Sloan, 1996)

كما قام سلون بدراسة عن مدى إدراك المستثمرين لجودة الأرباح المعلن عنها في القوائم المالية، حيث قدم سلون في دراسته في محاولة للبحث في إمكانية استخدام المستثمرين للمعلومات المتاحة لديهم في الحكم على مدى جودة الأرباح المحاسبية بالقوائم المالية المعلن عنها، وقد توصل سلون في دراسته على عينة المنشآت والتي اعتمدت بشكل كبير على أساس الاستحقاق سوف يتبعه أثر عكسي في السنوات التالية حيث تميل الأرباح إلى الانخفاض في السنوات الثلاث التالية، كما توصل إلى انخفاض أسعار الأسهم لتلك المنشآت على مدار السنوات الثلاث التالية وأن هذا الانخفاض راجع إلى ضعف القدرة التنبؤية للأرباح، وأنه من الصعب على المستثمرين إدراك الآثار السلبية لإدارة الأرباح. (أحمد، 2010)

6. نموذج جافر Gaver:

تمثل دراسة جافر للدراسة التي قام بها هيلي عام 1985م، حيث قام جافر بدراسة العلاقة بين لجوء بعض المنشآت للتوسع في تطبيق أساس الاستحقاق وبين مستوى المكافآت

الممنوحة للمديرين، حيث قام بإجراء تلك الدراسة على عينة من المنشآت وصلت إلى 102 منشأة وذلك خلال الفترة من 1980 إلى 1990م، وتوصل إلى أن المديرين يسعون إلى التوسع في تطبيق أساس الاستحقاق لرفع مستوى دخل المنشأة عندما يكون هذا المستوى لا يحقق الحد الأدنى المطلوب ليحصلوا على مكافآتهم أما إذا كان مستوى دخل المنشأة أعلى من المستوى المطلوب فإن المديرين لا يلجؤون لتطبيق الاستحقاق الاختياري. (Gaver, et. al, 1995)

7. نموذج إستانكو Stanko:

أوضحت دراسة إستانكو التي قام بها عام 2000م أن التقدم التكنولوجي وإزالة الحواجز بين الدول ورغبة المنشآت في دخول بيئة الأعمال العالمية؛ أدى إلى وجود طلب متزايد على قوائم مالية قابلة للمقارنة بين المنشآت المختلفة ، بالإضافة إلى وجود اختلافات بين النظم المحاسبية بين الدول فإن المعايير المحاسبية تتيح بدائل عديدة أمام الإدارة للاختيار منها؛ مما يؤثر على الأرقام والنتائج الظاهرة بقائمة الدخل وقائمة المركز المالي والتدفقات النقدية والمعلومات والقرارات التي تتخذ بمعرفة الأطراف المختلفة المهمة بالمنشأة، حيث أمكن في بعض الحالات تحويل خسائر المنشأة إلى أرباح أو العكس وذلك عن طريق تغيير بعض الطرق المحاسبية أو اتباع طرق بديلة، وبالتالي يمكن لبعض المنشآت إدارة أرباحها عن طريق استغلال المرونة المتاحة لها في اختيار وتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. (أحمد، 2010)

8. نموذج سويني Sweeny:

حددت سويني أن التطويع المصطنع للأرباح المحاسبية بما يفى بالشروط المطلوبة لاتفاقيات الدين والقروض التي تحصل عليها المنشأة يعتبر من أهم دوافع ممارسة إدارة الأرباح، وقامت سويني بالتعاون مع كل من سلون وديكو بعمل دراسة عما إذا كانت توجد علاقة بين اكتشاف ممارسة بعض المنشآت لإدارة الأرباح والتكلفة المرتفعة التي واجهتها في الحصول على التمويل اللازم لها، وتوصلت هذه الدراسة إلى الارتباط المباشر بين تحديد أو التعريف بالمنشأة التي تمارس إدارة الأرباح وارتفاع تكلفة حصولها على الدين اللازم لها وارتفاع تكلفة تعاملاتها بالعملات الأجنبية، حيث تعطي شدة الإجراءات التي تتخذها هيئات رقابية مثل هيئة سوق المال ضد بعض المنشآت إشارات للمستثمرين بان أداء مثل هذه المنشآت هو أقل مما توقعوه في الماضي وهذا يقلل من مصداقية الإفصاح المحاسبي المقدم من قبل إدارة هذه المنشآت. (Dechow, Sloan and Sweeny, 1996)

9. نموذج جونز المعدل Jones:

نسخة معدلة لنموذج جونز السابق الذكر قدمتها دراسة (Dechow, et. al., 1995) تناولت هذه الدراسة قضية التحكم في الإيرادات وعلاقته بإدارة الأرباح، ويفترض هذا النموذج ضمناً أن كل التغيرات في المبيعات الآجلة خلال فترة الدراسة ينتج عن إدارة الأرباح، هذا الافتراض يستند إلى أن إدارة الأرباح عن طريق التحكم في إيراد المبيعات الآجلة يكون أسهل من إدارة الأرباح عن طريق التحكم في إيراد المبيعات النقدية.

10. نموذج ميلر Miller:

قام ميلر بدراسة في عام 2007 أشار على ان قضية اكتشاف إدارة الأرباح عن طريق الاستحقاق الاختياري قد تناولتها بحوث كثيرة وتوصلت إلى ان الاستحقاق سواء كان اختياري أم غير اختياري هو أفضل وسيلة لإدارة الأرباح لأنه أقل قابلية للملاحظة، وحيث أن عناصر الأصول والخصوم المتداولة هي العناصر المكونة لرأس المال العامل (الأصول المتداولة- الخصوم المتداولة) فقد استحدث ميلر نسبة للتغير في رأس المال العامل كعنصر معرض للتلاعب والتدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية كعنصر غير معرض للتلاعب، وقد اطلق على هذه النسبة نسبة ميلر (Miller Ratio) ويمكن استخدام هذه النسبة لاكتشاف التلاعب في الأرباح حيث تكون هذه النسبة مساوية للصفر في حالة عدم وجود تلاعب، أما إذا اختلفت قيمتها عن الصفر فإن ذلك يدل على وجود تلاعب في رقم الأرباح. (بدر، 2013)

مما سبق يمكن تقسيم نماذج إدارة الأرباح إلى ما يلي:

1. نماذج تناولت علاقة إدارة الأرباح بحوافز الإدارة ومكافآت المديرين:

- نموذج هيلي Healy

- نموذج دي أنجلو DeAngelo

- نموذج جافر Gaver

2. نماذج تناولت علاقة إدارة الأرباح بأساس الاستحقاق المحاسبي:

- نموذج هيلي Healy

- نموذج جونز Jones

- نموذج جونز المعدل Modified Jones

- نموذج سلون Sloan

- نموذج جافر Gaver
- 3. نماذج تناولت علاقة إدارة الأرباح بالتكاليف السياسية:
- نموذج جونز Jones
- نموذج جونز المعدل Modified Jones
- 4. نماذج تناولت علاقة إدارة الأرباح بعقود المديونية وتكاليف الحصول على القروض:
- نموذج ديكو Dechow
- نموذج سويني Sweeny
- نموذج ميلر Miller
- 5. نماذج تناولت علاقة إدارة الأرباح بعقود الصفقات غير العادية لشراء وبيع الأسهم:
- نموذج دي أنجلو DeAngelo
- 6. نماذج تناولت علاقة إدارة الأرباح بعملية تخصيص الموارد:
- نموذج ديكو Dechow
- نموذج سلون Sloan
- 7. نماذج تناولت علاقة إدارة الأرباح بمرونة المبادئ المحاسبية:
- نموذج هيلي Healy
- نموذج إستانكو Stanko:

4.10 الأساليب الحديثة لكشف ممارسات ظاهرة إدارة الأرباح:

تعتبر مهمة الكشف عن أو مكافحة المحاسبة الإبداعية أمراً صعباً ومعقداً . سيما وأن ممارستها هم من أصحاب الخبرة والمعرفة المهنية الواسعة . إلا أن هذا الأمر ليس مستحيلاً بل ممكناً من خلال: (السيد، 2011، ص32-33)

1- تشكيل لجان المراجعة، ولعل هذه الفكرة قد ظهرت بعد الهزات المالية التي تعرضت لها الولايات المتحدة وأدت إلي قيام بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة سوق المال الأمريكية (SEC) بالتوصية بإنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها تشمل عدد من الأعضاء غير التنفيذيين وتتركز مهمتها في تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه ،وجاءت هذه التوصية لتمنح المراجع

الخارجي مزيداً من الاستقلالية في إبداء الرأي إزاء القوائم المالية الصادرة عن الشركات . لذا أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في عام 1967م جميع الشركات سواء كانت عامة أو مسجلة في البورصة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة ، أما في العام 1972م فقد أوصت هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) بضرورة إلزام الشركات بإنشاء لجنة للمراجعة ، واستجابت بورصة نيويورك في عام 1978م وذلك ، حيث ألزمت الشركات المسجلة لديها بذلك .

2- تطوير الأسس والمعايير المهنية والأخلاقية بحيث تلتزم بمستوي أعلى من الشفافية وتحد من ظواهر إدارة الأرباح وما ينتج عنها ، وذلك لرفع مستوي الاقتصاد العالمي والمحلي، وقد جاء هذا المطلب بعد الأزمات المالية والانهيال الاقتصادي الذي تعرضت له العديد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا والعديد من أسواق العالم في أواخر القرن العشرين. وفي ظل التوسع الهائل في حجم تلك الشركات. حيث أصبح هناك حاجة ماسة إلى تطوير أسس ومعايير أخلاقية ومهنية تكفل حوكمة الشركات (Corporate Governmence) والحد من ممارسة إدارة الأرباح.

3- خفض بدائل المعالجات المحاسبية فتحديد المعالجات المحاسبية البديلة وخفض بدائلها أو تحديد ظروف تطبيقها واستخدامها يمكن أن يضع الشركة أمام خيارات محددة وبالتالي يحد ذلك من فرص التلاعب في المعالجات المستقبلية؛ لذلك فقد قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية في تعديلاتها الأخيرة بإلغاء معايير المعالجة البديلة ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها .

4- ضبط استخدام بعض السياسات المحاسبية وذلك من خلال:

أ- سن قواعد تقلل أو تلغي استخدام بعض السياسات المحاسبية حيث قامت مثلاً هيئة المعايير البريطانية بإلغاء بند الطوارئ بشكل نهائي لمنع استغلاله بشكل خاطئ سيما عندما اتجه محاسبو الشركات البريطانية للاستعانة بهذا البند لحسابات الربح والخسارة في البنود التي يرغبون في عدم تضمينها ربح التشغيل.

ب- تفعيل فرضية الثبات والتي تشير إلى استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية. فمتى اختارت أي من الشركات سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فإنها تلتزم في تطبيقها في الأعوام اللاحقة. ومفهوم الثبات لا يحظر كلياً على الشركات من تغيير سياساتها المحاسبية. وإنما يضع ضوابط مشددة بحيث لا يتم تغيير السياسات المحاسبية إلا وفق ضرورة قصوى وفي حالات محددة حتى لا يساء استغلال تغيير السياسات.

5- يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في كشف ممارسة إدارة الأرباح. وذلك عبر اختيار مكاتب تدقيق تتمتع بمصداقية وكفاءة مهنية عاليتين حيث يتم تصميم إجراءات مراجعة وفق أصول تكفل كشف التحريفات الناشئة من إدارة الأرباح.

6- تنمية الثقافة المحاسبية لدى المستثمرين والمهتمين ومستخدمي البيانات المالية، وذلك عبر التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي البيانات المالية لرفع مستوى المعرفة المحاسبية لديهم أو عن طريق الجهات الأخرى المعنية بسلامية وشفافية القوائم المالية سواء كانت حكومية أو غير حكومية وتشمل عملية التثقيف على تقديم برامج محاسبية تعليمية وتثقيفية أو عبر رسائل ونشرات توضيحية أو من خلال حلقات النقاش لمستخدمي تلك المعلومات المالية حيث تقدم تلك الجهات شرحاً وافياً لممارسات إدارة الأرباح وكيفية الحد منها من خلال أهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة.

7- تفعيل التنظيم المهني لمهنتي المحاسبة والمراجعة. ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي يتعين عليها وضع قواعد السلوك المتوجب على المحاسب أو المراجع المعتمد أن يلتزم به.

4.11 نبذة عن بورصة فلسطين:

تأسست السوق بمبادرة من شركة فلسطين للتنمية والاستثمار (باديكو) وحصلت على موافقة السلطة الوطنية بتاريخ 1995/7/19م، للمباشرة في إنشاء سوق فلسطين للأوراق المالية في نابلس وفي 1996/11/7م تم توقيع اتفاقية تشغيل السوق مع السلطة الوطنية الفلسطينية، وبدأ التداول الفعلي في السوق بتاريخ 1997/2/18م، ولقد مر سوق فلسطين للأوراق المالية بعدة ظروف أثرت على أداءه خلال 17 سنة تطور عدد الشركات المدرجة خلالها حسب ما يبين جدول رقم (1) التالي:

جدول رقم (1)

عدد الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية في نهاية كل عام خلال الفترة (1997-2013)

السنة	عدد الشركات	نسبة التغير السنوي	السنة	عدد الشركات	نسبة التغير السنوي
1997	19	5%	2006	33	18%
1998	20	5%	2007	35	6%
1999	21	5%	2008	37	6%
2000	24	14%	2009	39	5%
2001	24	0%	2010	40	3%
2002	24	0%	2011	46	15%
2003	24	0%	2012	47	2%
2004	26	8%	2013	48	2%
2005	28	8%			

يتضح من الجدول رقم (1) أن عدد الشركات المدرجة في السوق في نهاية عام 1997م تسع عشرة شركة، وفي نهاية عام 1998م ارتفع عدد تلك الشركات إلى عشرين شركة، وفي نهاية عام 1999م بلغ عددها إحدى وعشرون شركة وفي نهاية عام 2000م بلغ عددها أربع وعشرون شركة، ولم تدرج أي شركة خلال الأعوام 2001م، 2002م، 2003م، أما نهاية عام 2004م وصل عدد الشركات المدرجة في السوق ست وعشرون شركة، وقد تم إدراج شركتين خلال سنة 2005م بنسبة زيادة 8%، وخمس شركات خلال عام 2006م بنسبة زيادة 18%، وشركتين خلال عام 2007م بنسبة زيادة 6%، وشركتين خلال عام 2008م بنسبة زيادة 6%، وشركتين خلال عام 2009م بنسبة زيادة 5%، أما في عام 2010م تم إدراج شركة واحدة، ومع مطلع العام 2013م تم إدراج شركة بنسبة زيادة 2%.

4.11.2 الأهداف الرئيسية للبورصة:

انطلاقاً من رسالتها فإن بورصة فلسطين تلتزم بالعمل وبشكل دائم لتحقيق الأهداف الرئيسية التالية:

(www.p-s-e.com)

1. إتاحة الفرصة لاستثمار الأموال في الأوراق والأدوات المالية بما يضمن سلامة المعاملات المالية ودقتها، وتعزيز تفاعل عوامل العرض والطلب بطريقة عادلة وشفافة.
2. الاستمرار في تطبيق وتطوير وإحكام المراقبة لآليات وأدوات العمل الإدارية والفنية الخاصة بالإدراج والتداول والتناقص والتحويل بما يضمن تداولاً كفواً وشفافاً وعادلاً.
3. تنمية الوعي الاستثماري وتعزيز التفاعل مع المجتمع المحلي والمؤسسات الاقتصادية العربية المحلية والدولية وخدمة الاقتصاد الوطني.
4. خلق المناخ المناسب لتشجيع الاستثمارات، وجذبها من خلال الالتزام بالقوانين المحلية وقواعد حوكمة الشركات ولا سيما الإفصاح، وإلزام المتعاملين مع البورصة بهذه القواعد.
5. زيادة عمق البورصة من خلال الاستمرار في إدراج شركات جديدة وتوفير خدمات وأدوات مالية جديدة ومتنوعة.
6. خلق بيئة عمل مهنية داخل البورصة بالتركيز على بناء كوادر بشرية عالية الأداء ومواكبة تكنولوجيا الأسواق المالية، وتوجيه المتعاملين مع السوق لتحقيق هذا الهدف ومساعدتهم.

4.11.3 الإطار القانوني والرقابي على بورصة فلسطين:

في العام 2005 ومع تطور البيئة القانونية لقطاع الأوراق المالية في فلسطين بصدور قانون الأوراق المالية رقم (12) لسنة 2004 وقانون هيئة سوق رأس المال رقم (13) لسنة 2004، تولت هيئة سوق رأس المال أعمال الرقابة على بورصة فلسطين وعلى إصدار الأوراق المالية من قبل الشركات المساهمة العامة، تعمل بورصة فلسطين بموجب قانون الأوراق المالية رقم (12) لسنة 2004، وبموجب اللوائح الداخلية التي استمدت من القانون، وبما لا يتعارض مع تعليمات هيئة سوق رأس المال كما تعمل بموجب أنظمة حديثة تشكل بمجموعها أساساً قوياً لتأمين بيئة تداول عادلة، وتشمل هذه الأنظمة نظام الإدراج، نظام تداول الأوراق المالية، نظام الإفصاح، نظام العضوية، نظام فض المنازعات، نظام قواعد السلوك المهني.

الفصل الخامس

منهجية الدراسة

5.1 مقدمة

5.2 منهجية الدراسة

5.3 مصادر جمع المعلومات

5.4 مجتمع الدراسة

5.5 فرضيات الدراسة

5.6 الأساليب المستخدمة لقياس متغيرات الدراسة

5.1 مقدمة:

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورياً رئيسياً يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي في التوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوع الدراسة، وبالتالي تحقق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، حيث يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة المتبع، ومجتمع الدراسة وعينتها، والأساليب المستخدمة في قياس متغيرات الدراسة، وينتهي هذا الفصل بالمعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واختبار الفرضيات واستخلاص النتائج، وأخيراً أهم التوصيات في ضوء نتائج الدراسة.

5.2 منهج الدراسة:

بناءً على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها فقد استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي والذي يعتمد على دراسة الظاهرة، كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كيفياً وكمياً، كما لا يتوقف هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة، بل يتعداه إلى التحليل والربط والتفسير للوصول إلى استنتاجات يبنى عليها التصور المقترح بحيث تزداد المعرفة عن الموضوع.

5.3 مصادر بيانات الدراسة :

تقسم مصادر بيانات الدراسة إلى:

اعتمدت الدراسة على نوعين أساسيين من البيانات :

1. **بيانات أولية:** تم جمع بيانات الدراسة من خلال التقارير المالية المنشورة للشركات المدرجة بسوق فلسطين للأوراق المالية.
2. **بيانات ثانوية:** وذلك من خلال المسح المكتبي، والدراسات السابقة، والدوريات وشبكة الانترنت.

5-4 مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات المساهمة المدرجة بسوق فلسطين للأوراق المالية خلال الفترة من 2005-2011 وعددها (46) ستة وأربعون شركة، أما عينة الدراسة سوف تشتمل على جميع الشركات التي تحقق الشروط التالية:

- نشرت تقاريرها المالية عن الفترة من 2005 - 2011 .

- يوجد لها تقارير مدققة من مدققين حسابات خارجيين.
- ألا تكون أوقفت أو أدمجت خلال فترة الدراسة.

وبذلك يكون عدد شركات العينة (33) ثلاثة وثلاثون شركة وتم استبعاد (13) أربعة شركات إما لأنها أوقفت عن التداول أو لم تنشر بياناتها خلال أكثر من ثلاثة سنوات من فترة الدراسة.

5.6 أساليب قياس متغيرات الدراسة:

تتمثل متغيرات الدراسة بمعدل دوران المراجع الخارجي كمتغير مستقل، وجودة المراجعة الخارجية (مقاسة بإدارة الأرباح و استقلالية المراجع) كمتغير تابع، وفيما يلي سيتم استعراض كيفية قياس كل من المتغيرات المستقلة والتابعة.

أولاً: المتغير المستقل (معدل دوران المراجع الخارجي)

حيث تم احتساب معدل دوران المدقق لكل شركة للسنوات من 2005 - 2011 وتم التعبير عنه بنسبة مئوية.

ثانياً: المتغير التابع (جودة المراجعة الخارجية)

من الناحية الإجرائية تم قياس جودة التدقيق من خلال عنصرين (إدارة الأرباح و قدرة المراجع على المحافظة على استقلاله وحياده:

- العنصر الأول هو البيانات المتعلقة بإدارة الأرباح، وهذا النوع تم الحصول عليه باستخدام نموذج جونز المعدل للبيانات المالية التي تم استخراجها من التقارير المالية المنشورة للشركات المدرجة بسوق فلسطين للأوراق المالية

قامت الباحثة بقياس جودة التدقيق من خلال مدخلين الأول إدارة الأرباح (مقاسة بالاستحقاقات الاختيارية) والثاني من خلال قدرة المراجع الخارجي على المحافظة على استقلاله وحياده (من خلال نوع تقريره وإدارة الشركة للأرباح) وهذه العناصر من المفترض أن تتسم بدقة عالية حيث أنها مأخوذة من تقارير رسمية خضعت للمراجعة.

أ. قياس العنصر الأول: إدارة الأرباح:

في هذه الدراسة استخدمت الباحثة جودة الأرباح كمقياس لجودة المراجعة لأن عملية المراجعة تهدف أساساً لمعرفة إذا ما تم عرض الأرقام المحاسبية في القوائم المالية بصدق وتعكس الوضع الحقيقي لنتائج تشغيل المنشأة والوضع المالي لها، فإذا ما كانت جودة المراجعة ضعيفة فإن أرقام

الأرباح الناتجة ستكون أقل دقة في التعبير عن النتائج التشغيلية والوضع المالي للمنشأة. (Chen et al, 2008,pp415:445)

الأرباح تتكون من عنصرين: المستحقات والتدفقات النقدية، وتركز الدراسة على عنصر الاستحقاق من الأرباح من الأرباح لأن عنصر الاستحقاق من الأرباح يخضع للمزيد من عدم اليقين أكثر من التدفق النقدي، إذ أن الاستحقاقات هي نتاج الأحكام والتقديرات والمخصصات من التدفقات النقدية في فترات متغيرة في حين يتحقق عنصر التدفق النقدي من الدخل (Francis, LaFond, Olssan & Schipper,2005,pp295-327)

وتم استخدام المستحقات غير الاعتيادية كمقياس لجودة التدقيق للأسباب التالية:

- المستحقات غير الاعتيادية مقبولة بشكل عام كأداة وصف وتمييز لإدارة الأرباح، و من المتوقع أن يخفف نشاط التدقيق عالي الجودة من سياسات إدارة الأرباح.
- قرار استخدام المستحقات يستند إلى دراسات سابقة أشارت إلى أن المستحقات العالية ترتبط طردياً مع مؤشرات أخرى لجودة التدقيق، مثل فشل عملية التدقيق (Geiger and Raghunandan, 2002, pp67-78) ، آراء المدقق المتحفظة (et al. 2000, pp421-452) ، ومقاضاة المدقق (Bartov and Heninger, 2001, pp111-126).

عادة تعتبر المستحقات المرتفعة كمؤشرات لمستويات جودة التدقيق المنخفضة وترتبط عكسياً مع المحافظة على المدقق والذي يعتبر مؤشر لجودة التدقيق المرتفعة (Becker et al. 1998, pp1-21); (Francis et al. 1999,pp17-34); (Francis and Krishnan, 1999,pp135-165); (Cameran, Prencipe, Trombetta, 2009, p14)

لقياس إدارة الأرباح تم استخدام نموذج المعدل وهو يقوم على أساس حساب المستحقات الاختيارية كدليل على قيام الشركة بممارسة إدارة الأرباح وتم احتسابها وفقاً للخطوات التالية: (Dechow,1995,pp 193-225)

أولاً: قياس المستحقات الكلية والتي يمكن قياسها بطريقة التدفق النقدي التي تحتسب فيها المستحقات الكلية بالفرق بين صافي الدخل التشغيلي، والتدفق النقدي من العمليات التشغيلية، من خلال النموذج التالي:

$$TACC_{i,t} = ONI_{i,t} - OCF_{i,t} \dots\dots\dots (1)$$

حيث:

$TACC_{i,t}$ = المستحقات الكلية للشركة i خلال الفترة t .

$ONI_{i,t}$ = صافي الربح التشغيلي للشركة i خلال الفترة (t) .

$OCF_{i,t}$ = التدفق النقدي من العمليات التشغيلية للشركة i خلال الفترة (t) .

ثانياً: يتم تقدير معالم النموذج ($\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$) الذي سيتم من خلاله احتساب المستحقات غير الاختيارية ($NDACCI_{i,t}$) من خلال معادلة الانحدار التالية والتي تتم لمجموعة شركات العينة في كل سنة على حدة، وذلك وفقاً للنموذج التالي:

$$TACCI_{i,t} / Ai_{i,t-1} = \alpha_1 (1/Ai_{i,t-1}) + \alpha_2 (!REVI_{i,t} - !RECI_{i,t}) / Ai_{i,t-1} + \alpha_3 PPEi_{i,t} / Ai_{i,t-1} + Ei_{i,t} \dots (2)$$

حيث:

$TACCI_{i,t}$ = المستحقات الكلية للشركة (i) في الفترة (t).

$!REVI_{i,t}$ = التغير في إيرادات الشركة (i) في الفترة (t).

$!RECI_{i,t}$ = التغير في حسابات تحت التحصيل للشركة (i) في الفترة (t).

$PPEi_{i,t}$ = العقارات والممتلكات والآلات للشركة (i) في الفترة (t).

$Ai_{i,t-1}$ = إجمالي أصول الشركة (i) عند نهاية الفترة (t-1).

$Ei_{i,t}$ = الخطأ العشوائي.

ثالثاً: تحديد المستحقات غير الاختيارية العادية ($NDACCI_{i,t}$) لكل شركة من شركات العينة على حدة وخلال كل سنة من سنوات الدراسة من خلال معالم النموذج السنوية المقدرة أعلاه (α_1 و α_2 و α_3) من خلال المعادلة التالية:

$$NDACCI_{i,t} = \hat{\alpha}_1 (1/Ai_{i,t-1}) + \hat{\alpha}_2 (!REVI_{i,t} - !RECI_{i,t}) / Ai_{i,t-1} + \hat{\alpha}_3 PPEi_{i,t} / Ai_{i,t-1} \dots (3)$$

رابعاً: يتم احتساب قيم α_1 و α_2 و α_3 من خلال عمليات الصف البسيط Elementry Row Operations (Kutner M.H., et al., 2005, PP176-254)

خامساً: يتم احتساب المستحقات الاختيارية ($DACCI_{i,t}$) لكل شركة بالفرق بين المستحقات الكلية والمستحقات غير الاختيارية.

$$DACCI_{i,t} = TACCI_{i,t} - NDACCI_{i,t} \dots (4)$$

سادساً: إذا زادت المستحقات الاختيارية عن متوسطها فإن الشركة قد مارست إدارة الأرباح خلال هذا العام وتعطي متغيراً وهمياً Dummy Variable (1) وإلا فإنها لم تقم بممارسة إدارة الأرباح وتعطي الرقم (0)

(أبو عجيبة، حمدان، 2009، ص12)

نموذج جونز المعدل يفترض ضمناً أن كل التغيرات في المبيعات الآجلة خلال فترة الدراسة تنتج عن إدارة الأرباح هذا الافتراض يستند إلى أن إدارة الأرباح عن طريق التحكم في إيرادات

المبيعات الآجلة يكون أسهل من إدارة الأرباح عن طريق التحكم في المبيعات النقدية. (مبارك، 2009، ص17)

والملاحق رقم (1) يبين المستحقات الاختيارية (الفرق بين المستحقات الكلية والمستحقات غير الاختيارية) لشركات عينة الدراسة، ومن تم تصنيف كل شركة (ممارسة أو غير ممارسة لإدارة الأرباح) باستخدام نموذج Jones's 1995.

ت- قياس العنصر الثاني: قدرة المراجع على المحافظة على استقلاليته وحياده:

إذ يعتبر استقلال المراجع أحد أهم القضايا التي حظيت باهتمام كبير في مهنة المراجعة، فهو يمثل مبدءاً أساسياً لوظيفة التصديق التي يؤديها المراجع، كما أنه يعتبر أحد معايير المراجعة الهامة، كما أنه مصدر للثقة التي يوليها مستخدمو القوائم المالية لتلك القوائم، فمتى تعرض استقلال المراجع للشك اهتزت الثقة في القوائم المالية التي تحمل تصديقه عليها (صالح، 2002، ص 136).

إذ أنه مما لا شك فيه أن يتوقع مستخدمو القوائم المالية أن يقوم المراجع بالمحافظة على استقلاله تجاه العميل، حيث تعتبر استقلالية المراجع عن عميله من أهم مقومات مهنة المراجعة، باعتبارها الدليل الأول لأداب وسلوك مهنة المراجعة

وتعتبر حيادية واستقلال المراجع الخارجي الركيزة الأساسية للثقة التي يضيفها تقريره على القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة، ولا شك أن حياد وموضوعية المراجع تعتمد على استقلاله الفكري في جميع ما يتعلق بالمراجعة، خاصة عند جمع وتقييم الأدلة والقرائن الناجمة عن اختبارات المراجعة، كذلك لا بد للمراجع الخارجي أن يتجنب كل ما من شأنه أن يؤدي إلى شك الآخرين في حياديته وموضوعيته، حيث يأخذ حياد وموضوعية واستقلال المراجع الخارجي درجة كبيرة من الأهمية في إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية.

ويعتقد الكثير من مستخدمي القوائم المالية أن المراجع يعتبر مسئولاً عن اكتشاف كل حالات الغش، وليس الحالات الهامة فقط كما علينا ألا نغفل عن أهمية تخطيط المراجعة والذي يساعد في إعطاء توفير معقول عن اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية وأنه أداة فعالة في هذا الجانب، وكذلك التقدير المهني للمراجعين والدرجة الملائمة للشك المهني لدى المراجعين. (غالي، 1998، ص717)

وقد قامت الباحثة بقياس استقلالية المراجع من خلال الربط بين رأي المراجع والذي تم الحصول عليه من التقارير المالية المنشورة للشركات المدرجة بسوق فلسطين للأوراق المالية، ومدى قدرته على اكتشاف قيام الشركة محل المراجعة بإدارة الأرباح (أي ميل المراجع الخارجي لإصدار تقارير نظيفة للشركات الممارسة لإدارة الأرباح)، وقد تطرقت الباحثة وبشكل موجز لتقرير المراجع وأنواعه وشروط إصدار كل نوع.

• تقرير المراجع الخارجي

لقد بين الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار رقم 200 على أن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو تمكين المراجع الخارجي من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقاً لإطار تقارير مالية محددة. (IFAC, 2005 , <http://www.iaap.org>) كما أشارت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عند إصدار المعايير في عام 2002 أن أهمية التدقيق في تحقيق المصلحة العامة تكون في قدرة مراجعي الحسابات المستقلون على المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلى المؤسسات المالية وذلك لدعم جزئي للقروض وحاملي الأسهم للحصول على رأس المال. (الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، 2003) إن إدارة المنشأة هي المسؤولة عن إعداد وتجهيز القوائم المالية والتي هي غالباً قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفق النقدي، وأنها قد مارست أعمالها بنجاح من أجل الحصول على بيانات دقيقة يمكن الاعتماد عليها في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات.

كما تنحصر مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل في إبداء الرأي الفني المحايد على تلك القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، وذلك بعد قيامه بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية كأساس لتحديد الاختبارات والفحوص التي ستكون مجالاً لتطبيق إجراءات المراجعة.

إذ أن من حقوق المستثمر على المراجع الإفصاح عن رأيه الفني المحايد تجاه عدالة القوائم المالية، وعلى المراجع التخطيط الجيد لعملية المراجعة وإنجاز إجراءات المراجعة بدقة وموضوعية. (أبو العلا، 2008)

وذلك للحكم على مدى صحة وعدالة القوائم المالية حيث أن مراجع الحسابات يقوم بجمع وتقييم أدلة الإثبات عن مدى صحة الأحداث والعمليات الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعية وكذلك توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية من خلال إصدار تقريره والذي يبدي فيه

رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية في تمثيلها للمركز المالي للمشروع ونتيجة أعماله.

وينقسم تقرير المدقق إلى الأنواع التالية:

- 1- نظيف
- 2- نظيف مع فقرة تفسيرية
- 3- متحفظ
- 4- سلبي
- 5- امتناع عن إبداء الرأي

شروط إصدار التقرير النظيف :

يتم إصداره عندما تتوافر الشروط التالية:

- 1- أن يتضمن التقرير جميع القوائم والبيانات المالية.
- 2- إتباع المعايير العامة من معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً (GAAS) .
- 3- الأدلة التي يقوم المراجع بجمعها مناسبة وكافية وهناك إمكانية لدى المراجع لإجراء الترابط بينها بطريقة تمكنه من القول أن معايير العمل الميداني الثلاثة قد تم الوفاء بها.
- 4- أن القوائم المالية تعد وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وأنه قد تم الإفصاح الكافي في الهوامش وأجزاء أخرى في القوائم المالية.
5. ليس هناك أي ظروف تتطلب إضافة فقرة توضيحية أو تعديل صياغة التقرير.

شروط إصدار تقرير نظيف مع فقرة تفسيرية:

يشير هذا التقرير إلى أنه تم إجراء عملية المراجعة مع الخروج بنتائج مرضية وأن القوائم المالية تمثل بعدالة ولكن المراجع يعتقد بوجود توضيح بعض المعلومات الإضافية.

شروط إصدار تقرير متحفظ:

المراجع يستنتج أن القوائم المالية تمثل بعدالة حقيقة الوضع المالي. لكن نطاق عملية المراجعة قد اعترضه بعض العوائق الجوهرية أو أن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً لم تتبع في إعداد القوائم المالية.

شروط إصدار تقرير سلبي:

المراجع يستنتج أن القوائم المالية لا تمثل بعدالة حقيقة الوضع المالي.

شروط إصدار تقرير عدم إبداء الرأي:

المراجع غير قادر على إبداء رأيه على الرغم من أن القوائم المالية تمثل بعدالة حقيقة الوضع المالي - إما بسبب وجود قيود على نطاق عملية المراجعة أو وجود أحداث محتملة وغير مؤكدة وكبير القيمة بحيث يمكن أن تؤثر على عدالة القوائم المالية، كما أن فقدان المراجع لاستقلاليتته تجعله يمتنع عن إبداء رأيه في القوائم المالية.

لغرض تفرغ تقارير مراجعي الحسابات للبدء بتحليل البيانات تم إعطاء نوع رأي التقرير الرموز الموضحة بالجدول رقم (2) وكذلك تم توزيع التقارير كل مقابل نوعه.

جدول رقم (2)

التكرارات والنسب المئوية لأنواع رأي المراجع في تقريره للشركات المساهمة الفلسطينية خلال السنوات 2011 - 2005

النسبة المئوية	عدد التقارير	الرمز	نوع الرأي
85.71%	198	1	نظيف + نظيف مع فقرة تفسيرية
13.85%	32	2	متحفظ
0.43%	1	3	امتناع عن إبداء الرأي / سلبي
100%	231		إجمالي التقارير

بلغ عدد شركات العينة التي انطبقت عليها الشروط الخاصة بالاختيار 33 شركة مساهمة، وبإجمالي مشاهدات سنوية قدرها مائتان وواحد وثلاثون (231) مشاهدة، خلال فترة الدراسة من 2005 حتى 2011 .

لغاية اختبار الفرضيات تم إعطاء استقلالية المراجع الرموز التالية:

الرمز	الحكم على استقلالية المراجع	إدارة الأرباح	نوع الرأي
1	مستقل	لا تدبير	نظيف + نظيف مع فقرة تفسيرية / متحفظ
		تدبير	امتناع عن إبداء الرأي / سلبي
0	غير مستقل	تدبير	نظيف + نظيف مع فقرة تفسيرية / متحفظ

الفصل السادس

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

6.1 تحليل البيانات

6.2 الإحصاء الوصفي لمتغير الدراسة إدارة الأرباح

6.3 اختبار الفرضية الأولى

6.4 اختبار الفرضية الثانية

6.5 الإحصاء الوصفي لمتغير الدراسة استقلالية المراجع

6.6 اختبار الفرضية الثالثة

6.7 النتائج

6.8 التوصيات

6.9 المراجع

6.10 الملاحق

المقدمة:

يتضمن هذا الفصل عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة وإجراء المعالجات الإحصائية للبيانات التي تم تجميعها من خلال القوائم المالية، وتقارير مراجعين الحسابات الخارجيين المنشورة لشركات العينة؛ إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية Statistical for the Social Science (SPSS) ، وكذلك تم استخدام برنامج (STATA)

أولاً: تحليل البيانات:

لتحليل البيانات إحصائياً اعتمدت الباحثة على التالي:

- لاختبار الفرضية الأولى: اعتمدت الباحثة على اختبار (Binomial Test) باستخدام البرنامج الإلكتروني SPSS .
- لاختبار الفرضية الثانية والثالثة: استخدمت الباحثة منهجاً قياسياً يعتمد على بناء نموذج لوجستي حيث أن المتغير التابع متغير الاستجابة الذي نهتم بدراسته جودة الأرباح مقاسة مرة بإدارة الأرباح (Earning Management) ومرة أخرى بمدى قدرة المراجع الخارجي على المحافظة على استقلاليته (Auditor Independence) وهو متغير ثنائي القيمة (Binary Data) يأخذ القيمة (1) باحتمال (p) والقيمة (0) باحتمال $q=1-p$ أي إلى حدوث الاستجابة وعدم حدوثها.

وكذلك بسبب أن بيانات الدراسة panel data ذات طبيعة مقطعية Cross Section Data عبر مجموعة من السنوات 2005-2011 وهي بيانات سلاسل زمنية Time Series Data فإن الاختبار الملائم لقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة هي نموذج طريقة الانحدار اللوجستي Logistic Regression.

- وحيث أن اختبار (Logistic Regression) باستخدام البرنامج الإلكتروني SPSS لا يأخذ عامل الزمن في الاعتبار عند اختبار العلاقة بين متغيرات الدراسة فكان لزاماً للبحث عن برمجية أخرى تأخذ في الحسبان عامل الزمن فتم بناء نموذج لوجستي يستخدم طريقة تزايع البيانات (Logistic Modeling Squared Analysis) من خلال (STATA) وفي هذا النموذج تم الربط بين جودة المراجعة كمتغير تابع ومعدل دوران المراجع الخارجي كمتغير مستقل والفرض الرئيسي في هذه الدراسة هي استقصاء أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة مقاسة ب (إدارة الأرباح - استقلالية المراجع الخارجي).

ومن تم التحليل القياسي من خلال النموذج اللوجستي وفي ظل وجود بيانات لعدد (33) ثلاثة وثلاثون شركة مدرجة في بورصة فلسطين للأوراق المالية خلال الفترة ومن 2005-2011 واستخدام النموذج اللوجستي الشرطي الذي يأخذ الصيغة:

$$E(y/x) = b_0 + b_1X$$

والدالة اللوجستية هي دالة مستمرة تأخذ القيم (0 - 1) وتقترب (y) من الواحد كلما اقترب الطرف الأيمن لهذه الدالة من (∞)، وهي دالة متماثلة عندما يكون الطرف الأيمن لهذه الدالة مساوياً للصفر.

ونماذج الانحدار اللوجستي يطلق عليها أحياناً نماذج اللوجت، وتستخدم معاملاتها في تقدير نسب الخلاف Odds Ratio لكل من المتغيرات المستقلة في النموذج للحصول على معلومات حول فرصة حدوث الظاهرة لحالة معينة مقارنة بحالة أخرى.

ونسب الخلاف هي أحد مقاييس الترابط في جداول التوافق كما تعتبر معلمة أساسية في معالم نماذج الانحدار اللوجستي، كما ويستخدم أسلوب التقدير المعروف " طريقة الأرجحية العظمى (دالة الإمكان الأعظم) Maximum Likelihood Estimation في تقدير معالم النماذج اللوجستية، حيث تقيس الاحتمالات المشاهدة لعدد n من المتغيرات المستقلة ولتكن P_1, P_2, \dots, P_n التي تقع في العينة ويمثل حاصل ضربها دالة الإمكان الأعظم $M.L = \text{prob}(p_1, P_2, \dots, P_n)$

وهي طريقة تعتبر أقوى من طريقة المربعات الصغرى العادية المتبعة في تقدير معالم النماذج الخطية كما أنها تضع قيوداً على البيانات أو النموذج المقترح أقل من تلك المفروضة على النماذج الخطية والتي لا بد من تحققها لكي يمكن الاعتماد على النماذج.

وتستخدم برمجية التحليل الإحصائي STATA طريقة البحث بالتكرار Iterations لإيجاد حلول لتقدير معالم النموذج باستخدام أسلوب الأرجحية العظمى وهذا يتطلب تحديد قيم مبدئية Initial Values للمعالم للوصول للحل الأمثل وكلما كانت القيم المبدئية قريبة من الحل النهائي كلما كان الحل النهائي أكثر دقة.

ثانياً : عرض الإحصاء الوصفي واختبار الفرضيات :

بلغ عدد شركات العينة التي انطبقت عليها الشروط الخاصة باختيار عينة الدراسة، ثلاثة وثلاثون (33) شركة مساهمة، وبإجمالي مشاهدات قدرها مائتان وإحدى وثلاثون (231) مشاهدة، خلال فترة الدراسة من 2005 حتى 2011.

وكانت الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة كالتالي:

أولاً: الإحصاء الوصفي للمتغير التابع جودة التدقيق مقاسة بإدارة الأرباح:

يعرض الجدول رقم (3)، والشكل رقم (1) التاليين تكرارات ونسب ممارسة وعدم ممارسة الشركات المساهمة الفلسطينية لإدارة الأرباح خلال فترة الدراسة من 2005 حتى 2011 .

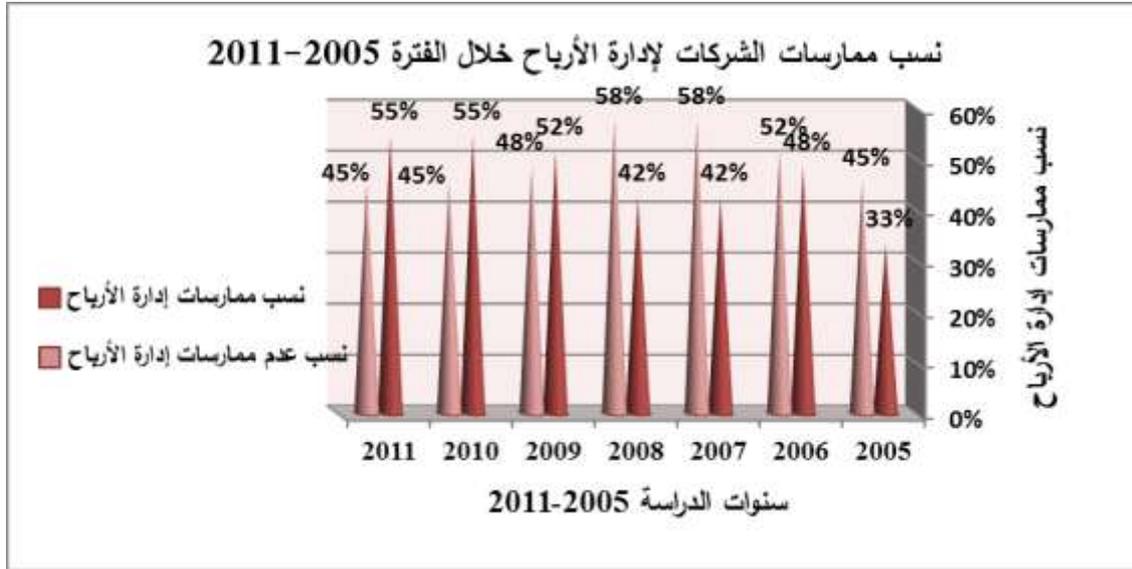
جدول رقم (3)

التكرارات والنسب لممارسة وعدم ممارسة الشركات المساهمة الفلسطينية لإدارة الأرباح
خلال السنوات 2005 – 2011

السنة	الشركات الممارسة		الشركات غير الممارسة		لا يوجد بيانات		المجموع	
	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار		
2005	33%	11	45%	15	22%	7	100%	33
2006	48%	16	52%	17	-	-	100%	33
2007	42%	14	58%	19	-	-	100%	33
2008	42%	14	58%	19	-	-	100%	33
2009	52%	17	48%	16	-	-	100%	33
2010	55%	18	45%	15	-	-	100%	33
2011	55%	18	45%	15	-	-	100%	33

شكل رقم (1)

يبين نسب ممارسة الشركات لإدارة الأرباح عبر سنوات الدراسة 2011-2005



يلاحظ من خلال جدول رقم (3)، وكذلك شكل رقم (1) الموضحين أعلاه، بأن هناك تباين بين السنوات من حيث ممارسة إدارة الأرباح، حيث ظهر أعلى تكرار لممارسة إدارة الأرباح في سنة 2010، والذي بلغ ثمانية عشر شركة (18) من أصل (33) شركة طبقت عليها الدراسة، وبما نسبته 55% واستمرت نفس النسبة خلال عام 2011، وفي المقابل كان أقل تكرار لممارسة إدارة الأرباح في سنة 2005 والذي بلغ أحد عشرة شركة وبما نسبته 33%، وتعزو الباحثة ذلك إلى أنه في العام 2005 ومع تطور البيئة القانونية لقطاع الأوراق المالية في فلسطين بصدر قانون الأوراق المالية رقم (12) لسنة 2004 وقانون هيئة سوق رأس المال رقم (13) لسنة 2004، تولت هيئة سوق رأس المال أعمال الرقابة على بورصة فلسطين وعلى إصدار الأوراق المالية من قبل الشركات المساهمة العامة، والذي انعكس بصورة ايجابية بحيث أن الشركات محل الدراسة التزمت بالإفصاح عن رقم الأرباح الحقيقي بدون تلاعب، ولكن للأسف الشديد لم يستمر ذلك الالتزام خلال السنة التالية 2006 فزادت النسبة لصالح ممارسة إدارة الأرباح فأصبحت 48%، وفي نهاية عام 2006 قامت هيئة الأوراق المالية بإصدار نظام الإفصاح وقواعد السلوك المهني للعمل داخل السوق فانخفضت نسبة ممارسة إدارة الأرباح في العام التالي 2007 فأصبحت 42% وبقيت تلك النسبة ثابتة خلال العام 2008، إلا أنها ما لبثت وعادت للارتفاع من جديد حتى بلغت ذروتها عام

2010 بنسبة 55%، واستمرت على تلك النسبة خلال العام 2011، وقد يعزى ذلك إلى وجود ثغرات في القوانين تستغلها إدارات تلك الشركات لممارسة الأرباح وعدم كشف أمرها.

اختبار الفرضية الأولى:

تختبر هذه الفرضية مدى ممارسة إدارة الأرباح من قبل الشركات المساهمة الفلسطينية خلال الفترة من 2005-2011، حيث أظهرت الإحصاءات الوصفية ظهور تكرار لممارسة إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة، وعليه سيتم إجراء اختبار مدى معنوية الممارسة وذلك باستخدام اختبار ذات الحدين (Binomial Test) للفرضية الأولى والتي تنص على أنه: "الشركات المساهمة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تمارس إدارة الأرباح" والجدول التالي يوضح مدى قيام الشركات المساهمة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بممارسة إدارة الأرباح عبر سنوات الدراسة السبع 2005-2011 والتي تم احتسابها من خلال نموذج جونز المعدل، تم استثناء 7 شركات لعدم توافر تقارير مالية لسنتين أو أكثر.

جدول رقم (4)

نتائج اختبار (Binomial Test) للفرضية الأولى

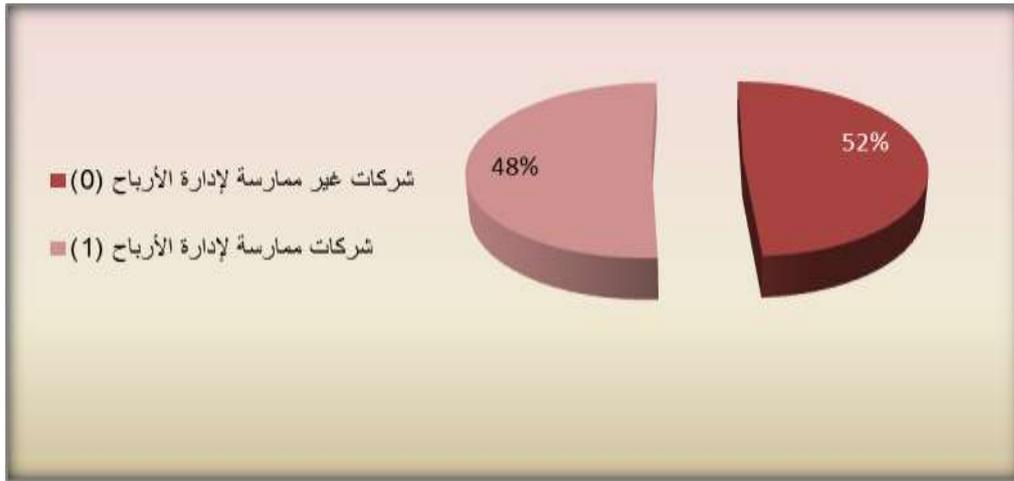
المعنوية Sig (2-tailed)	نسبة المشاهدات	عدد المشاهدات	التصنيف	
.640 ^a	52%	116	شركات غير ممارسة لإدارة الأرباح	المجموعة الأولى
	48%	108	شركات ممارسة لإدارة الأرباح	المجموعة الثانية
	100%	224	المجموع	

نلاحظ من الجدول رقم (4) أعلاه أن الشركات المساهمة الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين للأوراق المالية قد مارست إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة وبما نسبته 48%، وذلك بعدد مشاهدات بلغ (108) مائة ثمانية مشاهدة من أصل (224) مائتين وأربعة وعشرين، في حين بلغت نسبة عدم الممارسة 52% بعدد مشاهدات (116) مائة وستة عشر مشاهدة، وهذا ما يوضحه الشكل رقم (1)، (2) التاليين. وقد قامت الباحثة باستخدام اختبار ذات الحدين حيث أنه يقارن توزيع المشاهدات الفعلية بتوزيع افتراضي، والقيمة المرتفعة للمعنوية Sig (.640) تشير إلى أن توزيع المشاهدات لا يطابق التوزيع الافتراضي، بمعنى أن نسبة الشركات غير الممارسة لإدارة الأرباح لا تختلف إحصائياً عن نسبة الشركات الممارسة لإدارة الأرباح عند مستوى معنوية 0.05، ومستوى المعنوية Sig (.640) المرتفعة تؤيد الدلالة الإحصائية لهذه النتيجة. وعليه فقد تم رفض فرضية الدراسة، القائلة بأن الشركات المساهمة الفلسطينية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية قد

قامت بممارسة إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة بالرغم من أن عدد المشاهدات التي تشير لممارسة الشركات لإدارة الأرباح تقل فقط بعدد (8) عن المشاهدات التي تدل على عدم الممارسة.

شكل رقم (2)

مدى قيام الشركات المساهمة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بممارسة إدارة الأرباح عبر سنوات الدراسة السبع 2011-2005



شكل رقم (3)

يبين تكرارات ممارسة الشركات لإدارة الأرباح عبر سنوات الدراسة 2011-2005



اختبار الفرضية الثانية:

الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة بين معدل دوران المدقق وجوده عملية التدقيق.
تدرس الفرضية العلاقة بين معدل دوران المدقق وجوده التدقيق مفاضة بإدارة الأرباح في الشركات المدرجة بسوق فلسطين، وتحقيقاً لذلك فقد تم التعبير عن إدارة الأرباح بالمتغيرات الوهمية Dummy Variable بحيث يعطى الرقم (1) إذا كانت الشركة ممارسة لإدارة الأرباح وإذا لم تمارس إدارة الأرباح تعطى الرقم (0).

تم احتساب معدل دوران المدقق لكل شركة للسنوات من 2005 – 2011 وتم التعبير عنه بنسبة مئوية أما بالنسبة لجودة التدقيق فتم التعبير عنها بممارسة الشركات الخاصة لإدارة الأرباح وتم قياس هذا المتغير باستخدام مقياس جونز المعدل.

ولاختبار هذه الفرضية فقد قامت الباحثة باستخدام الحزمة البرمجية STATA و ببناء نموذج لوجستي يستخدم طريقة ترابيع البيانات (Logistic Modeling Squared Analysis) وبعد ترميز البيانات وتجهيزها وإدخالها إلى الحاسب، حصلنا بدايةً على المعلومات الوصفية لعينة الدراسة الملخصة في الجدول رقم (5) أدناه:

جدول رقم (5)

ملخص وصفي لمفردات عينة الدراسة المتعلقة بإدارة الأرباح

النسبة المئوية	عدد المفردات	الوصف
97.0	224	المفردات الخاضعة للدراسة
3.0	7	المفردات المفقودة
100.0	231	الإجمالي

يلخص الجدول رقم (5) البيانات المدخلة في التحليل والتي عددها (231) وحجم العينة المدروسة والبالغة (224) والبيانات المفقودة والتي هي لعدد (7) سبعة من الشركات الخاضعة للدراسة لعام 2005 ، أما الجدول التالي رقم (6) فيمثل رموز قيم المتغير التابع (إدارة الأرباح)

جدول رقم (6)

ترميز المتغير التابع (إدارة الأرباح)

الترميز	تصنيف المتغير التابع
0	لا تدبير الأرباح
1	تدبير الأرباح

ويتضمن الجدول رقم (7) عدد الدورات التكرارية لمشتقات دالة الإمكان الأعظم للحصول على أقل قيمة لسالب لغارتيم دالة الإمكان الأعظم للحصول على التقدير الأمثل لمعالم النموذج لمشتق سالب دالة الإمكان الأعظم.

جدول رقم (7)

الدورات التكرارية لمشتقات دالة الإمكان الأعظم

الدورات التكرارية	سالب لغارتيم دالة الإمكان الأعظم
0	-104.51129
1	-103.55567
2	-103.54792
3	-103.54791

وقد حصلنا في الدورة الثالثة لمشتق سالب دالة الإمكان الأعظم على أقل قيمة لها وهي مساوية (-103.54791)، وتوقفنا عند هذه الدورة واعتبرنا معالمها أفضل نتيجة يمكن الحصول عليها للمعالم إذ أن سالب لغارتيم دالة الإمكان الأعظم هي في نهايتها الصغرى عند هذه الدورة.

وبالنظر لقيمة اختبار (Z) في جدول رقم (8) 1.634 وقيمتها الاحتمالية 0.051 المرافقة نجد أثراً معنوياً محدوداً لمعدل دوران المراجع الخارجي (Auditing Rotation) على إدارة الأرباح (Earning Management) وكان هذا الأثر موجباً.

جدول رقم (8)

اختبار (Z)

إدارة الأرباح (EM)	Coef.	Std.Err.	Z	P > Z	95% Con. Interval	
معدل دوران المراجع (AR)	1.1471753	.9005903	1.634	0.051	.293372	3.236877

إضافةً إلى ذلك ومن خلال جدول رقم (9) فإن قيمة χ^2 وقيمتها الاحتمالية (2.96)، (0.0426) على الترتيب تدل على وجود علاقة معنوية بين معدل دوران المراجع الخارجي (Auditing Rotation) على إدارة الأرباح (Earning Management)

جدول رقم (9)

اختبار كاي² (Chi-square)

عدد مفردات العينة الخاضعة للدراسة	Chi-square	Prob> Chi-square	Log Likelihood.	Pseudo R ²
224	2.96	0.0426	-103.54791	0.0141

كما تبين نتائج الاختبار في جدول رقم (10) وجود أثر كبير للمتغير المستقل معدل دوران المراجع (Auditing Rotation) على المتغير التابع (Earning Management) من خلال قيمة $4.3568 = e^B = (\text{Odds Ratio})$

حيث أن زيادة معدل دوران المراجع وحدة واحدة أي زيادة مدة حياة المراجع سنة واحدة تؤدي إلى فرصة ظهور أي ممارسة إدارة الأرباح أكثر من (4) مرات.

جدول رقم (10)

اختبار (Z)

(EM) إدارة الأرباح	Odds Ratio	Std.Err.	Z	P > Z	95% Con. Interval
(AR) معدل دوران المراجع	4.356864	3.923749	1.634	0.051	.7457447 25.45411

مما سبق نرفض الفرضية القائلة بأنه لا توجد علاقة بين معدل دوران المراجع الخارجي وممارسة إدارة الأرباح، حيث تبين من خلال التحليل الإحصائي وجود علاقة طردية بين معدل دوران المراجع الخارجي وممارسة إدارة الأرباح. وهذا يعني أنه كلما الشركات التي أبقّت المراجع الخارجي مدة أطول عانت بشكل كبير من تحريف حساباتها إذ أن طول مدة خدمة المراجع الخارجي تضعف استقلاله وبالتالي تشجع إدارة عميل المراجعة على ممارسة إدارة الأرباح ومن ثم كلما زاد معدل دوران المراجع أي زادت فترة حياة المراجع كلما ازدادت التحريفات والمخالفات في حسابات الشركات وممارسات إدارة الأرباح وبالتالي تؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة.

وهذه النتيجة اتفقت مع دراسة (صبري، 2013)، (Wang, 2011)، (سمير، 2008)، (التويجري والنافعابي، 2008)، (جربوع، 2007)، (Davis, 2000)، (Deis & Girous, 1992)

ب. الإحصاء الوصفي للمتغير التابع جودة المراجعة مقاسة بمدى استقلالية المراجع الخارجي: يعرض الجدول التالي تكرارات ونسب استقلالية المراجع الخارجي للشركات المساهمة الفلسطينية خلال فترة الدراسة من 2005 حتى 2011 .

جدول رقم (11)

التكرارات والنسب المئوية استقلالية المراجع الخارجي للشركات المساهمة الفلسطينية خلال السنوات 2005 – 2011

م.م	استقلالية المراجع	العدد	النسبة المئوية
1	مستقل	116	50.2%
2	غير مستقل	108	46.8%
3	بيانات غير متوفرة	7	3%
	المجموع	231	100%

اختبار الفرضية الثالثة:

الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة بين معدل دوران المراجع وجودة المراجعة الخارجية. تدرس الفرضية العلاقة بين معدل دوران المراجع وجودة المراجعة الخارجية مقاسة بقدرة المراجع الخارجي للشركات المدرجة بسوق فلسطين على المحافظة على استقلاليته وحياده، وتحقيقاً لذلك فقد تم التعبير عن استقلالية المراجع بالمتغيرات الوهمية Dummy Variable بحيث يعطى الرقم (1) إذا كان المراجع الخارجي مستقل وبخلاف ذلك تعطى الرقم (0). تم احتساب معدل دوران المدقق لكل شركة للسنوات من 2005 – 2011 وتم التعبير عنه بنسبة مئوية أما بالنسبة لجودة التدقيق فتم التعبير عنها بقدرة المراجع الخارجي على المحافظة على استقلاليته وحياده، لغاية اختبار الفرضية الثالثة ثم إعطاء استقلالية المراجع الرموز التالية:

الرمز	الحكم على استقلالية المراجع	إدارة الأرباح	نوع الرأي
1	مستقل	لا تدير	نظيف + نظيف مع فقرة تفسيرية / متحفظ
		تدير	امتناع عن إبداء الرأي / سلبي
0	غير مستقل	تدير	نظيف + نظيف مع فقرة تفسيرية / متحفظ

ولاختبار هذه الفرضية فقد قامت الباحثة باستخدام الحزمة البرمجية STATA و بناء نموذج لوجستي يستخدم طريقة ترابيع البيانات (Logistic Modeling Squared Analysis) وبعد ترميز البيانات وتجهيزها وإدخالها إلى الحاسب، حصلنا بدايةً على المعلومات الوصفية لعينة الدراسة الملخصة في الجدول رقم (12) أدناه:

حيث يبين الجدول رقم (12) البيانات المدخلة في التحليل وحجم العينة المدروسة والبيانات المفقودة والتي هي عبارة عن لعام 2005 لعدد (7) سبعة من الشركات الخاضعة للدراسة، أما الجدول التالي رقم (13) فيمثل رموز قيم المتغير التابع (استقلالية المراجع الخارجي)

جدول رقم (12)

ملخص وصفي لمفردات عينة الدراسة المتعلقة باستقلالية المراجع الخارجي

وصف مفردات العينة	عدد المفردات	النسبة المئوية
مفردات العينة	224	97.0
المفردات المفقودة	7	3.0
الإجمالي	231	100.0

جدول رقم (13)

تصنيف المتغير التابع (استقلالية المراجع الخارجي)

التصنيف	الترميز
المراجع غير مستقل	0
المراجع مستقل	1

ويتضمن الجدول رقم (14) عدد الدورات التكرارية لمشتقات دالة الإمكان الأعظم للحصول على أقل قيمة لسالب لغارتميم دالة الإمكان الأعظم للحصول على التقدير الأمثل لمعالم النموذج لمشتق سالب دالة الإمكان الأعظم.

جدول رقم (14)
الدورات التكرارية لمشتقات دالة الإمكان الأعظم

الدورات التكرارية	سالب لغارتميم دالة الإمكان الأعظم
0	-99.674506
1	-97.918624
2	-97.881188
3	-97.881146

وبالنظر للجدول رقم (14) نجد أننا قد حصلنا في الدورة الثالثة لمشتق سالب دالة الإمكان الأعظم على أقل قيمة لها وهي مساوية (-97.881146) أي، وتوقفنا عند هذه الدورة واعتبرنا معالمها أفضل نتيجة يمكن الحصول عليها للمعالم إذ أن سالب لغارتميم دالة الإمكان الأعظم هي في نهايتها الصغرى عند هذه الدورة.

وبالنظر لقيمة اختبار (Z) في جدول رقم (15) -2.011 وقيمتها الاحتمالية 0.044 المرافقة نجد أثراً معنوياً محدوداً لمعدل دوران المراجع الخارجي (Auditor Rotation) على استقلاليته (Auditor Independence) وكان هذا الأثر سلبياً.

جدول رقم (15)
نتائج اختبار (Z)

استقلالية المراجع الخارجي (AI)	Coef.	Std.Err.	Z	P > Z I	95% Con. Interval	
معدل دوران المراجع الخارجي (AR)	-2.10309	1.045983	-2.011	0.044	-4.153178	-.0530009

إضافةً إلى ذلك ومن خلال جدول رقم (16) فإن قيمة χ^2 وقيمتها الاحتمالية (4.78) ، (0.0288) على الترتيب تدل على وجود علاقة معنوية سلبية لمعدل دوران المراجع الخارجي (Auditor Rotation) واستقلاليته (Auditor Independence)

جدول رقم (16)

نتائج اختبار χ^2 (Chi-square)

عدد مفردات العينة الخاضعة للدراسة	Chi-square	Prob> Chi-square	Log Likelihood.	Pseudo R ²
224	4.78	0.0288	-97.881146	0.0238

وبالرغم من الأثر السلبي للمتغير المستقل معدل دوران المراجع (Auditor Rotation) على المتغير التابع (Auditor Independence) فإن نتائج الاختبار في جدول رقم (18) تبين وجود أثر إيجابي محدود من خلال قيمة (Odds Ratio) $e^B = 0.1220787$

جدول رقم (17)

نتائج اختبار (Z)

(AI) استقلالية المراجع الخارجي	Odds Ratio	Std.Err.	Z	P > Z	95% Con. Interval
(AR) معدل دوران المراجع الخارجي	.1220787	.1276922	-2.011	0.044	.0157144 .9483792

مما سبق نرفض الفرضية القائلة بأنه لا توجد علاقة بين معدل دوران المراجع الخارجي واستقلاليته، حيث تبين من خلال التحليل الإحصائي وجود علاقة سلبية بين معدل دوران المراجع الخارجي واستقلاليته، أي كلما زاد معدل دوران المراجع الخارجي تنخفض استقلالية المراجع وبالتالي تنخفض جودة المراجعة، وتفسر الباحثة ذلك بأن عدم التغيير الدوري المراجع الخارجي والتعاقد طويل الأجل معه يسمح بتطوير وتوطيد العلاقة مع إدارة العميل مما يقلل من استقلاليته وموضوعيته في العمل والتعاضد عن التحريفات والممارسات المحاسبية الاحتمالية التي تمارسها إدارة العميل، وهذه النتيجة اتفقت مع دراسة (Wang, 2011)، (سمير، 2008)، (التويجري والنافعابي، 2008)، (جربوع، 2007)، (Davis, 2000)، (Deis & Girous, 1992)

بعد استعراض تحليل البيانات واختبار الفرضيات باستخدام التحليلات الإحصائية اللازمة، سيتم استعراض أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال التحليلات الإحصائية سالفة الذكر، ومن تم سيتم استعراض التوصيات اللازمة بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها.

أولاً: النتائج:

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار مدى ممارسة الشركات المدرجة في سوق فلسطين لسلوك إدارة الأرباح ، وكذلك مدى وجود علاقة بين معدل دوران المراجع الخارجي وجودة المراجعة مقاسة بإدارة الأرباح واستقلالية المراجع الخارجي، وباختبار الفرضيات توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

3. الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية قد مارست إدارة الأرباح بنسب متفاوتة خلال فترة الدراسة 2005-2011.

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

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

ثانياً: التوصيات:

بناءً على ما خلصت إليه الدراسة النظرية وما توصلت إليه الدراسة التطبيقية من نتائج توصي الباحثة بالتالي:

1. نشر الوعي بين المراجعين بدلالة مفهوم إدارة الأرباح والوسائل التي من الممكن أن تستخدمها الشركات لإدارة أرباحها.
2. التغيير الدوري لمراجعي الحسابات للمحافظة على حيادهم واستقلاليتهم وبالتالي أداء المراجعة بجودة عالية، وذلك من خلال تحديد حد أقصى من عدد السنوات لا يجوز تجاوزه للعلاقة بين العميل والمراجع.
3. ضرورة التزام المراجع بقواعد آداب وسلوك مهنة المراجعة والالتزام بالسلوك الأخلاقي وتوافر النزاهة والأمانة وإصدار تقارير مالية عادلة ذات جودة عالية، وذلك للبقاء على ثقة مستخدمي البيانات المالية.
4. ضرورة التزام المراجع بمعايير المراجعة بأكملها وذلك للبقاء على ثقة مستخدمي البيانات المالية.
5. إنشاء لجنة للرقابة على جودة المراجعة تكون مهمتها الإشراف على منشآت المراجعة لضمان التزامها بأداء مهام المراجعة بالجودة المطلوبة، ويمكن أن هذه اللجنة تابعة لجمعية المحاسبين والمراجعين ويكون ضمن صلاحياتها شطب المراجعين الذين لا يلتزمون بمعايير الجودة من سجل المحاسبين والمراجعين، ويراعي أن تتضمن تلك اللجنة بين أعضائها أساتذة جامعات متخصصين في مجال المراجعة ومراجعين ممارسين ذوي خبرة عملية.
6. ينبغي على منشآت المراجعة الاهتمام بالتدريب الجيد للمراجعين لديها بغرض زيادة تأهيلهم ومهاراتهم الفنية، كما ينبغي التركيز على التدريب العملي.
7. العمل على إصدار قانون يماثل القانون الأمريكي " Sarbanes-Oxley Act of 2002 " يلزم بالتفتيش المستمر على منشآت المراجعة المسجلة للتحقق من التزامها بالقوانين، وقواعد اللجان، قواعد هيئة سوق الأوراق المالية، والمعايير المهنية عند أداء مهام المراجعة.
8. ضرورة قيام المؤسسات الأكاديمية والتنظيمية لمهنة المراجعة بعقد المؤتمرات وورش العمل في مجال المراجعة ودورها في الحد من ظاهرة إدارة الأرباح، والتلاعب في القوائم المالية

مع التركيز على مناقشة واقعية لقضية دور المراجعة في إضفاء الثقة على الإفصاح المحاسبي من جهة وزيادة إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في الشركات على المعلومات المحاسبية التي يوصلها هذا الإفصاح من ناحية أخرى، كما يمكن أن تركز على دور معايير المراجعة كمستويات للأداء المهني في ضمان جودة خدمة المراجعة ومن تم حماية مصالح أصحاب المصلحة.

9. ضرورة توعية مستخدمي التقارير المالية بشكل عام، والمستثمرين بشكل خاص بآثار وانعكاسات الممارسات المتعلقة بإدارة الأرباح على قراراتهم توعية المستثمرين بأسواق رأس المال لأنهم يعتمدون على القوائم المالية المنشورة في اتخاذ قراراتهم

10. ضرورة الإسراع في تفعيل تطبيقات قواعد مدونة حوكمة الشركات المساهمة العامة الصادرة عن هيئة سوق رأس المال ومطالبة الشركات بوضع برامج لتنفيذ هذه المدونة بما في ذلك القواعد الإلزامية والقواعد الاختيارية، على أن تتضمن فرض عقوبات على إدارة الشركات التي تقوم بممارسة إدارة الأرباح بغرض توفير الثقة والموضوعية في البيانات المالية المنشورة لتلك الشركات في سوق فلسطين للأوراق المالية.

11. ينبغي على المنظمات والهيئات المهنية للمهنة وضع معايير تدعم الكفاءة المهنية والاستقلال، بحيث لا يقبل المراجع أي مهمة إلا إذا كان قادراً على تنفيذها بكفاءة عالية وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها كما عليها، وتحديد الأعمال الأخرى التي على المراجع القيام بها وأثرها على استقلال المراجع.

قائمة المراجع

أولاً : المراجع العربية:

- 1- أبو العلا، علاء، (2008)، العوامل المؤثرة في جودة عمليات المراجعة، القاهرة، WWW.FINANCIALMANAGER.WORDPRESS.COM
- 2- أبو عجيلة، عماد وحمدان، علام، (2010)، أثر جودة التدقيق في الحد من إدارة الأرباح "دليل من الأردن"، المجلة العربية للعلوم الإدارية، المجلد (17)، العدد (2)
- 3- أبو عجيلة، عماد وحمدان، علام، (2009)، أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح (دليل من الأردن). ورقة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية. الجزائر : جامعة سطيف.
- 4- أبو هين، إياد، (2008)، قياس وتقييم جودة خدمات المراجعة وتدقيق الحسابات، مجلة المحاسب الفلسطيني، العدد (16)
- 5- الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2003)، "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة" ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.

6- الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2006)، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن

7- أحمد، سامح محمد رضا، (2010)، اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، السعودية.

8- البحيصي، عصام، (2010)، نحو تطوير مهنة المحاسبة في فلسطين: تقييم الوضع الحالي للمهنة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد (18)، العدد(2)

9- بدر، محمد رجب، (2013)، دور المقياس المتوازن للأداء في ترشيد أداء إدارة الأرباح، جامعة الأزهر، غزة.

10- التويجري، عبد الرحمن والناعابي، محمد، (2008)، جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين، مجلة جامعة الملك عبد العزيز:كلية الاقتصاد والإدارة، المجلد (22) ، العدد (1).

11- جبران، محمد علي، (2010)، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، ورقة عمل قدمت للندوة الثانية عشرة لسبل تطوير

- 12- جربوع، يوسف محمود، (2007). مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله: دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة. مجلة الجامعة الإسلامية "سلسلة الدراسات الإنسانية"، المجلد (6)، العدد (1)، الجامعة الإسلامية، غزة.
- 13- جربوع، يوسف محمود، (1999)، استقلال وحياد مراجع الحسابات الخارجي وأثر عدم الالتزام بهما على عملية المراجعة، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد(109).
- 14- جربوع، يوسف محمود، (2002)، مراجعة الحسابات المتقدمة، مكتبة الجامعة الإسلامية، فلسطين، ط1.
- 15- جربوع، يوسف محمود، (2005)، محددات مراجعة القوائم المالية تحد كبير للمراجع الخارجي "دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين"، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الأول "الاستثمار والتمويل في فلسطين بين آفاق التنمية والتحديات المعاصرة"، الجامعة الإسلامية.
- 16- الجعافرة، محمد مفلح محمد، (2008)، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا.
- 17- جمعة، أحمد، (2005)، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

- 18- جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، (2005)، ورشة عمل حول 'قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004 ودور جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية'، السلطة الوطنية الفلسطينية
- 19- جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطيني، (2001)، المعايير الدولية للتدقيق، ط1.
- 20- الحسني ، صادق، (1999)، استقلال المراجع "دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد(26) ،العدد (1)، الجامعة الأردنية.
- 21- حسونة،أكرم، (2009)، دور المدقق الخارجي..على محك الأزمة المالية العالمية، مجلة سوق المال الفلسطيني، العدد (12).
- 22- حلس، سالم عبد الله ، (2002)، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد (11)، العدد (1).
- 23- حلس، سالم عبد الله، (1997)، واقع مهنة التدقيق في فلسطين، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد (100).
- 24- حلس، سالم عبد الله، (2008)، أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسب القانوني في قطاع غزة، مجلة المحاسب الفلسطيني، العدد (16).

- 25- الخزندار، آية، (2007)، مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، الجامعة الإسلامية، غزة .
- 26- الخشاوي، علي محمود و الدوسري، محسن ناصر، (2008)، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارستها ونتائجها.
- 27- خليل، عبد الفتاح أحمد علي، (2006)، قياس المضامين التقييمية لممارسات أنشطة إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد (67)، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- 28- الذنبيات، علي عبد القادر، (2010)، تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية نظرية وتطبيق، المكتبة الوطنية، ط3، عمان، الأردن .
- 29- الساعي، مهيب و عمرو، وهبي، (1991)، علم تدقيق الحسابات، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1.
- 30- السرطاوي، عبد المطلب وحمدان، علام ومشتهى، صبري وأبو عجيبة، عماد، (2011)، أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح، مجلة جامعة النجاح للأبحاث والعلوم الإنسانية، المجلد (27)، العدد (4).

31- السيد، علاء الدين خليل، (2011)، المحاسبة الإبداعية، مجلة المحاسب الفلسطيني، العدد (18)، جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، غزة، فلسطين.

32- صالح، رضا ابراهيم، (2002)، تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين دراسة نظرية تطبيقية : حالة مصر، مجلة البحوث المحاسبية، الرياض المجلد (6)، العدد (2).

33- الصبان، محمد سمير، (1997)، المراجعة مدخل علمي تطبيقي، الدار الجامعية، مصر

34- طلبة، على إبراهيم، (2000)، نموذج مقترح لقياس العلاقة بين فشل/نجاح المراجعة والإحلال (التدوير) الإجباري وأثرها على رضا العملاء-دراسة تجريبية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد (3).

35- عبد الحفيظ، صلاح ومحمد عماد، أحمد والزهراء، الشحات سيد، إدارة الأرباح، رسالة ماجستير منشورة، جامعة القاهرة، <http://fcpa.arabblogs.com>

36- عبد الله، أحمد، (2007)، ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المدققين، الجامعة الأردنية، رسالة ماجستير ، الأردن.

37- عبد المنعم، عبد المنعم محمود و أبو طبل، عيسى محمد، (-)، المراجعة أصولها العلمية والعملية، دار النهضة العربية.

38- عوض، عدنان رشيد، (2011)، واقع مهنة تدقيق الحسابات، مجلة المحاسب

الفلسطيني، العدد (18)، جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، غزة، فلسطين.

39- عيسى، سمير، (2008)، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح- مع دراسة تطبيقية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، مصر، جامعة الإسكندرية، المجلد رقم (45)، العدد رقم (2).

40- غالي، جورج دانيال، (1998) تضيق فجوة التوقعات في المراجعة : دراسة انتقادية، المجلة العلمية للاقتصاد والادارة، عين شمس.

41- اللجنة الوطنية للحوكمة، (2009)، مدونة قواعد حوكمة الشركات في فلسطين، فلسطين.

42- مبارك، الرفاعي إبراهيم، (2009)، جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح "دراسة تطبيقية على البيئة السعودية"، جامعة الملك سعود.

43- محمود، منصور حامد والطحان، مجمد أبو العلا والحموي، محمد هشام، (1994)، أساسيات المراجعة، جامعة القاهرة، كلية التجارة.

44- المطارنة، غسان فلاح، (2006)، تدقيق الحسابات المعاصر، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط1.

- 45- مطر، محمد عطية، (1994)، سبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 21 (أ)، العدد (3).
- 46- منظمة الأغذية والزراعة العالمية (FAO)، (تقييد مدة منصب المراجع الخارجي) لجنة المالية، الدورة السابعة بعد المائة، FC-107/11، روما، مايو/آيار، 2004 www.fao.org
- 47- مهنا، عبد الناصر نظير، (2002)، واقع وآفاق مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين، مجلة المحاسب الفلسطيني، العدد (13)، جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، مطبعة منصور، غزة.
- 48- غانم، عدنان والجاعوني، فريد خليل، (2011)، استخدام تقنية الانحدار اللوجستي ثنائي الاستجابة، المجلد (27)، العدد (1)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية.

ثانياً : المراجع الأجنبية:

- 1- Amat, O., & Black, J., (1999), **The Ethics of Creative Accounting**
- 2- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (1992). **Statement of Position Regarding Mandatory Rotation of Audit Firm of Publicly Held Companies**, NewYork. <http://www.aicpa.org/members/div/secps/lit/sops/1900> htm.
- 3- Arel, B., Brody, R. G. & Pany K. (2005). **Audit Firm Rotation and Audit Quality**. The CPA Journal . New York State Society of CPAs. Electronic Version. Retrieved October, 4, 2010, from http://findarticles.com/p/articles/mi_qa5346/is_200501/ai_n21364891
- 4- Arens,Loebecke (2000), "**Auditing An Integrated Approach**", 8th ed Prentice-Hall International, Inc.NJ.USA.
- 5- Arrundada, B. & Paz- Ares,C. (1995) **Economic consequences of mandatory auditor rotation**.
- 6- Bartov,E., F. Gul & J. Tsui, (2000). **Discretionary – Accrual Models and Audit Qualifications**. Journal of Accounting and Economics. Vol. (30), No.3. Electronic Version. PP421-452

- 7- Becker,C., DeFond, M., Jiambalvo, J., & Subramanyam, K.R., (1998), **The Effect of Audit Quality on Earnings Management**, Contemporary Accounting Research, Vol.15, No.1, PP1-21.
- 8- Benson, M. (2002). **California Pension Fraud Vows to Help Prevent Audit Schemes**. Wall Street Journal. Electronic Version, [http://online.wsj.com/public/us,\(February 2002\)](http://online.wsj.com/public/us,(February 2002).).
- 9- Betty, L.A.,Brewer, Robert J.Angell & R. David Mautz. Jr, (2002), **The Poliferation of Special Accounting Items: A Threat to Corporate Credibility**, Southern Business Review, PP1-10.
- 10- Bhattacharyya, A.K. (2010). **Rotation of Auditors may ensure Independence. Bussiness Standard**. Electronic Version Vol. 4 from: <http://www.business-standard.com/india/news/rotationauditors-may-ensure-independence/410052/>
- 11- Cameran, M., Di Vincenzo, D.&Merlotti, E. (2005), **Audit firm rotation: A review of the literature**. SDA Bocconi Research Paper, Retrieved from <http://www.ssrn.com/abstract-825404>.
- 12- Cameran, M., Prencipe, A. & Trombetta, M. (2009). **Does Mandatory Auditor Rotation really improve audit quality?**. Electronic Version.P10
- 13- Carcello, J.V., & Nagy,A.L., (2004), **Audit firm tenure and fraudulent financial reporting**. Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 23, No. 2

- 14- Carey, P. & Simnett, R. (2006). **Audit Partner Tenure and Audit Quality**. The Accounting Review, Vol. (81) No. (3). PP653-676 Electronic Version.
- 15- Catanach, A.H& Walker, P.L (1999). **The international debate over mandatory auditor rotation: a conceptual research framework** **Journal of International Accounting, Auditing &Taxation**, Vol. 8, No. 1, pp43-66
- 16- Chatterjee, S., Hadi, A. & Price, B., (2000), **Regression Analysis by example**, New Yourk: John Wiley & Sons, ISBN : 0-471 -31946-5, 3rd edition.
- 17- Chatterjee, S., Hadi, A. & Price, B., (2000), **Regression Analysis by example**, New Yourk: John Wiley & Sons, ISBN : 0-471 -74696-7, 4th edition.
- 18- Chen, C.Y.,Lin,C.J., & Lin,Y.C., (2008), **Audit partner tenure, audit firm tenure and discretionary accruals: Does long auditor tenure impair earnings quality?**, Contemporary Accounting Research, 25, pp415-445
- 19- Comunale, C.L.& Sexton, T.R. (2005), **Mandatory auditor rotation and retention: Impact on market share**. Managerial Auditing Journal, Vol. (20), No. (3), PP 248 -235
- 20- Crabtree, A.D., Brandon, D. N., & Maher, J. J., (2006), **The impact of auditor tenure on initial bond ratings**, Advanced in Accounting, Vol. (22), PP97-121

- 21- Dunham, K. J., (2002), **Firm that want to switch auditors find it takes time, money and faith**, Wall Street Journal Online, (March, 15)
- 22- Davis, L. R, Soo, B. & Trompeter, G. (2000). **Auditor Tenure, Auditor Independence and Earnings Management**. Electronic Version.
- 23- DeAngelo, L. (1981). **Auditor size and audit quality**. Journal of Accounting and Economics. Vol. (3). Electronic Version, PP183-199
- 24- Dechow, P.M., (1994), **Accounting Earning and Cash Flows as Measures of Firm Performance: The Role of Accounting Accruals**, Journal of Accounting and Economics, January.
- 25- Dechow, P.M., Saloan, R.G., & Sweeny, A.P., (1996), **Detecting Earnings Management**, The Accounting Review, Vol. 70
- 26- Deis, D. R. and Giroux, G. (1992). **Determinants of Audit Quality in the Public Sector**, The Accounting Review, Vol.67.No.3, PP462-479, Electronic Version.
- 27- Elmaleh, Michael Sack, **Financial Accounting-Audit Firm Rotation as a Good Governance Practice for Non Profit Organization**, C.P.A,C.V.A
- 28- Francis, J.R., & J. Krishnan (1999), **Accounting accruals and auditor reporting conservatism**, Contemporary Accounting Research,16, PP 135-165

- 29- Francis, J.R., E.L, Maydew, & H.C, Sparks (1999), **The Role of Big 6 auditors in the credible reporting of accruals**, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 18, No. 2., PP 17-34
- 30- Francis, J.R., Lafond, R., Olsson, P., Schipper, K. (2005), **The market pricing of accruals quality**, *Journal of Accounting and Economics*, 39, PP 295-327
- 31- Gaver, J., K.M. Gaver and Austin, J.E., (1995), **Additional Evidence on Bonus Plans and Income Management**, *Journal of Accounting and Economics*, February.
- 32- GAO (2003) **"Mandatory Audit Firm Rotation Study: Study Questionnaires, Responses, and Summary of Respondents Comments**, GAO-04-217 February 26,2004). <http://www.gao.gov>
- 33- Geiger, M.A. & Raghunadan, K. (2002), **Auditor tenure and audit reporting failures**, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 21, No.1, PP 187-196
- 34- Hatfield, R.C., Jackson, S.B. & Vandervelde, S.D. (2007). **The Effects of Audit Rotation and Client Pressure on Proposed Audit Adjustment**. Electronic Version.
- 35- Healy,P.M., (1985), **Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions**, *Journal of Accounting and Economics*, March.
- 36- Healy,P.M & Wheln,.J. (1999), **A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting**, *Accounting Horizons*, Vol.13, No.4, PP365-383.

- 37- Heninger,W.G., (2001), **The Association Between Auditor Litigation and Abnormal Accruals**, The Accounting Review, Vol.76, No.1, PP111-126.
- 38- <http://www.ats.ucla.edu/stat/data/hsb2,clear>
- 39- http://www.ats.ucla.edu/stat/data_logistic.htm
- 40- <http://www.projectauditors.com/Dictionary2>
- 41- International Federation of Accountant (IFAC), HandBook, Auditing, ISA, No200, **Objective and General Principles Governing and Audit of Financial Statement**, IAASB, NewYourk, USA, 2005, <http://www.laap.org>)
- 42- Jackson Andrew.B, Moldrich, Michael & Roebuck Peter, (2008) **"Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality"** , Managerial Auditing Journal , Vol. (23) No. (5). PP420-437, Electronic Version.
- 43- Jain, D.P. (1993), **AUDITING**, First edition, KONARK PUBLISHERS PVT LTD
- 44- Johl, Shireenjit, Jubb, Christine & Houghton, Keith (2007) **"Earnings management and the audit opinion:evidence from Malaysia"**, Managerial Auditing Journal , Vol. (22) No. (7). PP668-715, Electronic Version.

- 45- Jones,J., (1991), **Earning Management During Import Relief Investigations** , Journal of Accounting Research, February.
- 46- Knapp,M., (1987), **An Empirical Study of Audit Committee Support for Auditors Involved in Technical Disputes With Client Management**, The Accounting Review, Vol.57, No.4, PP578-588.
- 47- Knechel, W.Robert & Vanstraelen,Ann, (2007)
"The Relationship between Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinions" Auditing A Journal of Practice and Theory, PP113-131 Vol. (26) No. (1). Electronic Version.
- 48- Kutner M.H., et al (2005) **"Applied linear statistical models - MATH "**, Fifth Edition, The McGraw-Hili/Irwin Series, PP176-254
- 49- Kwon, Soo.Young , Lim, Young Doek & Simnett, Roger, (2010)
"Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality: Evidence from the Korean Audit Market", Electronic Version
- 50- Landwehr, B., Bagshwa, K. et. al. (2006). **Audit Quality Fundamentals principles- based auditing standards**. Institute of Chartered Accountants in England and Wlaes.
- 51- Levitt, A. (1998) **"The numbers game"**, speech delivered at the NYU Center for Law and Business, New York, NY, 28 September, Available at: www.sec.gov.
- 52- Lu, T. & Sivaramakrishnan, K., (2009), **Mandatory audit firm rotation:fresh look vs poor knowledge**, Journal of Accounting and Public Policy, Vol. (28), PP 71-91

- 53- Magrath,L. & Weld, L.G, (2002), **Abuse Earnings Management and Early Warning Signs**, Available From: <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2002/0802/features/f085002.htm>.
- 54- Myring, M. & Bloom, R., 2003, **ISB's Conceptual Framework for Auditor Independence**, www.nysscpa.org/cpajournal
- 55- Myers, J. N., Myers, L. A. & Omer, C. T., (2003), **Exploring the term of the auditor – Client Relationship and the quality of earnings: A case for mandatory rotation**, The Accounting Review, Vol. (78), No. (3), PP779-799
- 56- Maulz, R. K., & Sharaf, A. H., (1960), **An Operational Concept of Independence**, The Journal of Accountancy
- 57- Mayangsari, S. (2007). **The Auditor Tenure and the "Quality of Earnings: Is Mandatory Auditor Rotation Useful?".** Simposium Nasional OluntansiX, Universitas trisakti. Electronic Version.
- 58- Naser, K., Pendlebury, (1992), **A Note on the use of Creative Accounting**, British Accounting Review, Vol. (24)
- 59- Nashwa George, 2004, **"Auditor Rotation and The Quality of Audits"**,The CPA Journal, Vol.(74),No.(12),PP.(4-22)

- 60- Palestine Securities Exchange – Companies Guide2007
- 61- Palestine Securities Exchange – Companies Guide2008
- 62- Palestine Securities Exchange – Companies Guide2009
- 63- Palestine Securities Exchange – Companies Guide2011
- 64- Palmrose,Z. (1986), **Audit Fees and Auditor Size. Further Evidence**, Journal of Accounting Research, Vol.24, No.1, PP97-110.
- 65- Palmrose,Z. (1988), **An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality**, The Accounting Review Vol.64, No.1, PP55-73.
- 66- Parfet, W., (2000), **Commentary: accounting subjectivity and earnings management: A preparer perspective**, Accounting Horizons, Vol. (14), No. (4), PP481-488
- 67- Partha, M., (2003), **How to Manage Earnings Management**, Accounting World Institute of chartered Financial Institutes of India, PP13-19
- 68- Rangan, S., (1998). **Earnings Management and the Performance of Seasoned Equity Offerings**. Journal of Financing Economics. Vol.50, PP101-122.

- 69- Rangan,S.1998." **Earnings Management and the Performance of Seasoned Equity Offering**. Journal of Financing Economics.30:375-331
- 70- Rosenfield, Paul, (2000).**What Drives Earnings Management Available From:**
<http://www.aicpa.org/pubs/jofa/oct2000/opinion.htm>.
- 71- Schipper,K. (1989), **Commentary on Earnings, Management, Accounting Horizons**, PP91-102.
- 72- Scott, B.Jacobson & Pitman, M.K., (2005).**Auditors and Earnings Management Available From:**
<http://www.nysscpa.org/cpajournal/2005/0802/features/f085002.htm>.
- 73- Siegel, Arthur, (2003), "Executive Director Independence Standards Board 6th floor
- 74-)Siregar, Sylvia Veronica , Amarullah, Fitriany, Wibowo, Arie & Anggraita, Viska (2012). "**Audit Tenure, Auditor Rotation and the Audit Quality: The Case of Indonesia**" **Asian Journal of Business and Accounting**, Vol. (5) No. (1). Electronic Version, PP55-74
- 75- Simunic, D., (1980), **The Pricing of Services: Theory and Evidence, Journal of Accounting Research**, PP 161-190
- 76- Sloan, R., (1996), **Do Stock Prices Fully Impound Information in Accruals about Future Earning?**, The Accounting Review, July

- 77- Taylor, D., H. & Glezen, W., G., (1994), **Auditor's Legal Liability Towards**, Auditing Integrated Concepts and Procedures, 6th, PP145-151.
- 78- Teoh, S.H & Wong, T.J. (1993), **Perceived Auditor Quality and the Earnings Response Coefficient**, The Accounting Review, Vol.68, No.2, PP346-366.
- 79- Teoh,S.H, Welch,I & Wong, T.J. (1998a), **Earnings Management and Long-Run Market Performance of Initial Public Offerings**, **Journal of Finance**, Vol.53, No.6, PP1935-1974.
- 80- Teoh,S.H, Welch,I & Wong, T.J. (1998b), **Earnings Management and Underperformance of Seasoned Equity Offerings** , Journal of Financial Economics, Vol.50, PP63-99.
- 81- The SAls of the European Union, **Guidelines on Audit Quality**, Revised version for the consideration of Contact Committee of the Heads of t, Luxembourg, 6-7 December 2004, Version 29 October 2004.
- 82- U.S. Senate, (1976),**The Accounting Establishment. Prepared by the Subcommittee on Reports, Accounting and Management of the Committee on Governmental Affairs**, Washington, D.C.: Government Printing Office
- 83- Walker, P.L., Lewis B.L. & Casterella J.R. (2001). **Mandatory auditor rotation: Arguments and current evidence**. Accounting Enquiries 10 (2), PP 209-242

- 84- Wang, J., Sheu, H. & Chung, H (2011). "**Corporate governance reform and earnings management**", **Investment Management and Financial Innovations** Vol. (8) No. (4). Electronic Version.
- 85- Wayman, R. (2007), **Cooking The Books** 101.[http://en.wikipedia.org/wiki/Cooking the book](http://en.wikipedia.org/wiki/Cooking_the_book).
- 86- Watts, R., & Zimmerman, J., (1978), **Towards a Positive Theory of the Determination of the Accounting Standards**, *The Accounting Review*.
- 87- WWW.p-s-e.Com
- 88- Zeff,S.A (2003), **Du Pont's early policy on the rotation of audit firm**, *Journal of Accounting and Public Policy*,Vol.(22) pp 1-18, [www.elsevir.com/locate /jaccpubpol](http://www.elsevir.com/locate/jaccpubpol)

الملاحق

ملحق رقصة لإدارة الأرباح (عبر سنوات الدراسة 2005-2011

م	الشركة	السنة	المستحقات الكلية	المستحقات غير الاختيارية	المستحقات الاختيارية	ممارسة إدارة الأرباح / عدم ممارسة
1	الأولى	2005	-3,399,789	38,059,788	-41,459,577	0
2		2006	-1,618,795	44,069,030	-45,687,825	0
3		2007	-5,921,353	28,921,225	-34,842,578	1
4		2008	9,988,503	30,931,108	-20,942,605	1
5		2009	-29,818,065	43,124,992	-72,943,057	0
6		2010	-13,505,972	51,995,711	-65,501,683	0
7		2011	41,144,531	49,713,366	-8,568,835	1
8	الثانية	2005	-95,670	#DIV/0!	#DIV/0!	-
9		2006	-6,441,847	-49,883,692	43,441,845	0
10		2007	6,264,480	-38,222,175	44,486,655	0
11		2008	-9,392,564	-63,171,682	53,779,118	0
12		2009	-16,850,173	-91,944,838	75,094,665	0

0	73,489,481	-74,385,257	-895,776	2010		13	
1	178,423,702	-188,813,313	-10,389,612	2011		14	
1	-3,584,143,420	3,604,086,980	19,943,560	2005	الثالثة	15	
1	-3,521,256,658	3,490,530,330	-30,726,328	2006		16	
1	-3,469,893,900	3,325,552,447	-144,341,453	2007		17	
1	-4,276,104,512	4,192,364,138	-83,740,374	2008		18	
0	-6,478,929,747	6,403,119,019	-75,810,728	2009		19	
0	-7,629,515,753	7,612,617,212	-16,898,541	2010		20	
0	-8,197,444,730	8,274,881,829	77,437,099	2011		21	
0	-38,012,991	17,025,589	-20,987,402	2005		الرابعة	22
0	-31,956,747	17,013,013	-14,943,734	2006			23
1	-16,526,372	39,940,132	23,413,760	2007	24		
1	11,925,748	34,961,655	46,887,403	2008	25		
0	-28,667,919	35,817,556	7,149,637	2009	26		
1	-14,214,666	37,690,887	23,476,221	2010	27		

0	-38,826,991	41,548,192	2,721,202	2011		28
-	#DIV/0!	#DIV/0!	-3,195,965	2005	الخامسة	29
1	2,793,111	1,784,584	4,577,695	2006		30
0	-6,049,638	-4,614,061	-10,663,699	2007		31
0	-2,596,282	-4,953,145	-7,549,427	2008		32
0	-2,077,078	6,073,565	3,996,487	2009		33
1	591,820	1,490,175	2,081,994	2010		34
0	-1,750,745	-1,565,953	-3,316,698	2011		35
0	39,456,191	14,876,154	54,332,345	2005		السادسة
0	41,021,215	-55,380,839	-14,359,624	2006	37	
0	42,586,695	-59,564,776	-16,978,081	2007	38	
0	31,635,538	-54,564,578	-22,929,040	2008	39	
1	73,564,306	-60,752,572	12,811,734	2009	40	
1	98,141,525	-103,337,167	-5,195,642	2010	41	
1	101,956,996	-98,808,681	3,148,315	2011	42	

0	7,329,570	-9,743,015	-2,413,445	2005	السابعة	43	
0	3,126,401	-3,499,654	-373,253	2006		44	
0	14,006,193	-34,759,094	-20,752,901	2007		45	
0	23,431,416	4,983,546	28,414,962	2008		46	
1	71,757,465	-117,015,846	-45,258,381	2009		47	
1	110,821,636	-106,373,787	4,447,849	2010		48	
1	176,681,611	-145,714,381	30,967,230	2011		49	
1	900,993	-442,224	458,769	2005		الثامنة	50
1	-910,441	1,465,275	554,834	2006			51
1	-843,815	1,336,654	492,839	2007	52		
0	-3,191,522	1,411,961	-1,779,561	2008	53		
1	-2,727,389	1,968,973	-758,416	2009	54		
0	-7,203,593	7,186,643	-16,950	2010	55		
0	-5,784,011	6,424,293	640,282	2011	56		
1	3,419,373	2,291,008	5,710,381	2005	التاسعة		57

1	4,322,235	-1,292,089	3,030,146	2006		58
1	3,735,651	-4,033,281	-297,630	2007		59
0	2,621,046	-2,113,083	507,963	2008		60
0	1,080,426	-2,038,531	-958,105	2009		61
0	2,258,795	-2,413,780	-154,985	2010		62
0	2,713,965	-2,170,199	543,766	2011		63
0	-128,405,811	124,149,322	-4,256,489	2005	العاشرة	64
0	-129,963,309	131,477,801	1,514,492	2006		65
0	-128,842,171	127,996,726	-845,445	2007		66
0	-130,321,073	132,538,984	2,217,911	2008		67
0	-133,378,551	134,534,769	1,156,218	2009		68
1	-41,544,466	42,158,273	613,806	2010		69
1	-45,731,582	46,378,975	647,394	2011		70
0	-35,500,288	32,935,231	-2,565,057	2005	الحادية عشرة	71
1	1,923,232	-2,479,195	-555,963	2006		72

1	-4,191,124	3,530,957	-660,167	2007		73
1	-3,160,492	2,896,922	-263,570	2008		74
1	-6,567,453	5,541,013	-1,026,440	2009		75
0	-10,178,327	8,434,175	-1,744,152	2010		76
1	2,963,886	-3,879,788	-915,903	2011		77
1	8,823,776	-8,833,569	-9,793	2005	الثانية عشرة	78
1	8,326,047	-8,452,551	-126,504	2006		79
0	2,883,172	-5,286,484	-2,403,312	2007		80
1	6,980,521	-7,090,314	-109,793	2008		81
0	2,654,254	-2,685,407	-31,153	2009		82
0	2,592,346	-2,651,724	-59,378	2010		83
1	6,412,688	-6,061,777	350,911	2011		84
-	#DIV/0!	#DIV/0!	-301,890	2005		الثالثة عشر
1	-2,012,086	2,150,655	138,569	2006	86	
0	-2,844,218	3,468,020	623,802	2007	87	

0	-2,601,502	2,903,385	301,883	2008		88	
1	-1,758,130	2,312,018	553,888	2009		89	
1	-2,229,637	2,418,428	188,792	2010		90	
0	-2,971,280	2,554,542	-416,739	2011		91	
-	#DIV/0!	#DIV/0!	82,451,028	2005	الرابعة عشر	92	
1	-38,249,956	52,697,958	14,448,002	2006		93	
0	-67,482,331	89,428,207	21,945,876	2007		94	
1	-56,292,888	67,889,220	11,596,332	2008		95	
1	-16,459,622	42,979,886	26,520,264	2009		96	
1	43,286,512	-23,170,108	20,116,404	2010		97	
0	-239,139,439	249,181,711	10,042,272	2011		98	
1	357,781,753	-358,363,180	-581,427	2005		الخامسة عشر	99
1	357,579,261	-357,537,891	41,370	2006			100
1	357,805,121	-358,139,398	-334,277	2007	101		
0	356,567,635	-356,520,904	46,731	2008	102		

1	357,726,004	-357,698,520	27,484	2009		103	
1	357,811,206	-357,584,862	226,344	2010		104	
0	354,810,834	-354,847,736	-36,902	2011		105	
0	5,043,093	5,957,120	11,000,213	2005	السادسة عشر	106	
0	5,572,880	-9,294,697	-3,721,817	2006		107	
0	6,799,333	-11,527,566	-4,728,233	2007		108	
0	7,178,075	-9,467,154	-2,289,079	2008		109	
1	12,519,438	-12,789,443	-270,005	2009		110	
1	16,724,976	-16,730,358	-5,382	2010		111	
1	19,536,153	-18,922,541	613,612	2011		112	
-	#DIV/0!	#DIV/0!	333,666	2005		السابعة عشر	113
1	64,761,749	-53,633,953	11,127,796	2006			114
1	67,960,352	-65,644,531	2,315,821	2007	115		
1	72,041,291	-78,651,700	-6,610,409	2008	116		
0	-279,636,877	281,387,520	1,750,643	2009	117		

1	113,578,962	-96,402,228	17,176,734	2010		118
1	186,051,226	-185,396,992	654,234	2011		119
0	617,969	-284,544	333,425	2005	الثامنة عشر	120
0	2,419,692	-2,539,478	-119,786	2006		121
0	3,528,607	-2,890,787	637,820	2007		122
0	1,599,842	-2,374,579	-774,737	2008		123
0	506,222	-1,834,747	-1,328,525	2009		124
1	639,105,385	-638,685,839	419,546	2010		125
1	651,707,676	-650,663,933	1,043,743	2011		126
0	1,677,904	-1,627,904	50,000	2005		التاسعة عشر
0	1,714,059	-1,389,694	324,365	2006	128	
0	1,731,613	-1,978,043	-246,430	2007	129	
0	921,418	-973,241	-51,823	2008	130	
0	1,552,223	-1,523,639	28,584	2009	131	
1	2,200,837	-2,275,366	-74,529	2010	132	

1	3,086,177	-3,372,054	-285,877	2011		133
1	-339,216	38,460	-300,756	2005	العشرون	134
0	-845,344	705,252	-140,092	2006		135
0	-687,773	619,829	-67,944	2007		136
0	-866,608	525,817	-340,791	2008		137
1	-305,541	669,519	363,978	2009		138
0	-702,949	458,639	-244,310	2010		138
0	-907,107	368,366	-538,741	2011		140
0	1,020,467,142	-1,010,057,001	10,410,141	2005		الحادية والعشرون
0	1,001,474,985	-1,008,079,904	-6,604,919	2006	142	
0	1,049,617,894	-1,091,402,225	-41,784,331	2007	143	
0	1,115,946,392	-1,164,027,766	-48,081,374	2008	144	
0	1,162,695,436	-1,204,086,436	-41,391,000	2009	145	
1	1,349,267,607	-1,405,987,607	-56,720,000	2010	146	
1	1,450,160,416	-1,527,244,416	-77,084,000	2011	147	

1	50,763,360	-62,586,693	-11,823,333	2005	الثانية والعشرون	148
1	37,763,038	-45,099,662	-7,336,624	2006		149
1	41,139,578	-53,940,173	-12,800,595	2007		150
1	38,469,849	-53,726,810	-15,256,961	2008		151
1	37,573,942	-51,691,171	-14,117,229	2009		152
0	26,587,103	-21,491,685	5,095,418	2010		153
0	29,290,910	-39,519,013	-10,228,102	2011		154
0	168,818,753	-169,086,963	-268,210	2005		الثالثة والعشرون
0	168,133,437	-168,667,501	-534,064	2006	156	
0	168,670,187	-169,945,585	-1,275,398	2007	157	
1	211,240,587	-211,984,508	-743,921	2008	158	
1	227,753,543	-225,633,883	2,119,660	2009	159	
1	235,936,110	-236,873,429	-937,319	2010	160	
1	226,454,844	-227,538,264	-1,083,420	2011	161	
-	#DIV/0!	#DIV/0!	725,551	2005	الرابعة والعشرون	

1	-84,915	1,536,286	1,451,371	2006		163
1	-710,537	137,204	-573,333	2007		164
1	-178,910	1,483,490	1,304,580	2008		165
0	-2,599,308	1,724,499	-874,809	2009		166
0	-4,007,570	2,501,717	-1,505,853	2010		167
0	-4,944,701	2,730,654	-2,214,047	2011		168
1	-108,578	111,998	3,420	2005		169
0	-284,330	176,756	-107,574	2006		170
0	-271,381	176,074	-95,307	2007		171
0	-220,574	179,630	-40,944	2008	الخامسة والعشرون	172
1	-177,255	169,099	-8,156	2009		173
1	-140,197	185,208	45,011	2010		174
1	-67,914	204,867	136,953	2011		175
0	7,831,494	-7,642,716	188,778	2005		176
0	7,137,728	-7,674,917	-537,189	2006	السادسة والعشرون	177

0	7,959,690	-10,092,320	-2,132,630	2007		178
0	7,348,678	-7,888,494	-539,816	2008		179
1	12,154,373	-12,707,634	-553,261	2009		180
1	18,279,018	-18,280,841	-1,823	2010		181
1	21,481,777	-22,128,434	-646,657	2011		182
0	7,798,988	-6,101,835	1,697,153	2005	السابعة والعشرون	183
0	7,024,990	-7,910,200	-885,210	2006		184
0	7,897,910	-7,457,907	440,003	2007		185
0	8,883,201	-8,258,717	624,484	2008		186
1	14,921,905	-8,903,444	6,018,461	2009		187
0	9,312,860	-9,130,605	182,255	2010		188
1	9,650,349	-9,164,918	485,431	2011		189
1	-11,056,031	12,586,962	1,530,931	2005	الثامنة والعشرون	190
1	-11,330,257	13,503,803	2,173,546	2006		191
1	-10,638,966	13,471,299	2,832,333	2007		192

0	-20,700,389	18,680,543	-2,019,846	2008		193
0	-19,392,139	17,798,587	-1,593,552	2009		194
0	-16,902,208	17,433,685	531,477	2010		195
0	-19,417,009	18,000,554	-1,416,455	2011		196
0	1,990,913	-2,095,466	-104,553	2005		197
0	690,775	615,334	1,306,109	2006		198
0	3,637,545	-4,736,094	-1,098,549	2007		199
1	7,923,828	-3,921,429	4,002,399	2008	التاسعة والعشرون	200
0	-349,348	-4,368,942	-4,718,290	2009		201
1	7,585,411	-5,100,067	2,485,344	2010		202
1	6,278,237	-4,492,990	1,785,247	2011		203
1	-23,449,340	23,781,409	332,069	2005		204
1	-24,268,214	26,078,844	1,810,630	2006		205
1	-21,930,124	24,162,795	2,232,671	2007	الثلاثون	206
1	-27,206,879	28,669,557	1,462,678	2008		207

1	-36,939,507	36,661,646	-277,861	2009		208	
0	-52,133,900	54,568,716	2,434,816	2010		209	
0	-86,796,908	85,652,252	-1,144,656	2011		210	
1	4,639,049	-4,362,742	276,307	2005	الحادية والثلاثون	211	
1	4,367,332	-4,601,916	-234,584	2006		212	
1	4,469,492	-4,432,659	36,833	2007		213	
0	3,225,150	-4,111,861	-886,711	2008		214	
0	3,034,759	-3,852,931	-818,172	2009		215	
0	3,241,647	-3,466,176	-224,529	2010		216	
0	2,535,324	-2,964,505	-429,181	2011		217	
-	#DIV/0!	#DIV/0!	645,041	2005		الثانية والثلاثون	218
1	10,718,712	-10,532,822	185,890	2006			219
1	10,154,125	-10,117,167	36,958	2007	220		
1	10,251,159	-10,938,689	-687,530	2008	221		
1	9,601,808	-9,765,847	-164,039	2009	222		

0	7,287,789	-7,511,519	-223,730	2010	الثالثة والثلاثون	223
0	6,223,016	-6,185,400	37,616	2011		224
0	3,736,088	-1,845,483	1,890,605	2005		225
0	3,924,855	-4,967,809	-1,042,954	2006		226
0	4,058,749	-4,276,091	-217,342	2007		227
1	6,418,743	-4,026,985	2,391,758	2008		228
1	6,600,433	-5,033,092	1,567,341	2009		229
1	6,613,662	-4,715,368	1,898,294	2010		230
1	7,247,932	-4,464,314	2,783,618	2011		231

- تم استخدام المتغيرات الوهمية (Dummy Variables) للتعبير عن إدارة الأرباح، بحيث إذا كانت المستحقات الاختيارية لشركة في السنة t أكبر من متوسط المستحقات الاختيارية في سنوات الدراسة فإن هذا يعني أن الشركة قد مارست أساليب إدارة الأرباح وتعطى الرقم (1) وإلا تعطى الرقم (0).