

العنوان:	أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية وإلمام المراجع الخارجي بها على ممارسات إدارة الأرباح بالشركات المساهمة المصرية
المصدر:	مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية
الناشر:	جامعة بنها - كلية التجارة - قسم المحاسبة
المؤلف الرئيسي:	المليجي، هشام حسن عواد
مؤلفين آخرين:	خاطر، إبراهيم نادر شحاتة، دياب، محمد عبدالقادر، عبدالكريم، راوية فاروق الراوي(م. مشارك)
المجلد/العدد:	2ع
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2022
الشهر:	ديسمبر
الصفحات:	375 - 427
رقم MD:	1405613
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	الشركات المساهمة، المعايير الدولية، التقارير المالية، إدارة الأرباح، مصر
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/1405613

للإستشهاد بهذا البحث قم بنسخ البيانات التالية حسب إسلوب الإستشهاد المطلوب:

إسلوب APA

المليجي، هشام حسن عواد، خاطر، إبراهيم نادر شحاتة، دياب، محمد عبدالقادر، و عبدالكريم، راوية فاروق الراوي. (2022). أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية وإلمام المراجع الخارجي بها على ممارسات إدارة الأرباح بالشركات المساهمة المصرية. مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية، ع3752 ، - 427. مسترجع من <http://1405613/Record/com.mandumah.search/>

إسلوب MLA

المليجي، هشام حسن عواد، إبراهيم نادر شحاتة خاطر، محمد عبدالقادر دياب، و راوية فاروق الراوي عبدالكريم. "أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية وإلمام المراجع الخارجي بها على ممارسات إدارة الأرباح بالشركات المساهمة المصرية." مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية ع2 (2022): 375 - 427. مسترجع من <http://1405613/Record/com.mandumah.search/>

اثر تبني معايير التقرير المالي الدولية والمام المراجع الخارجي بها على ممارسات ادارة الارباح بالشركات المساهمة المصرية

أ.د/ هشام حسن عواد المليجي	أ.د/ إبراهيم نادر شحاته	د/ محمد عبد القادر دياب	راوية فاروق الراوي عبد الكريم
أستاذ المحاسبة المالية ورئيس قسم المحاسبة الأسبق	أستاذ المحاسبة المساعد	أستاذ المحاسبة المساعد	
كلية التجارة - جامعة حلوان	كلية التجارة - جامعة حلوان	كلية التجارة - جامعة حلوان	

أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية والمام المراجع الخارجي بها على ممارسات

إدارة الأرباح بالشركات المساهمة المصرية

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

ملخص البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في تقييم أثر اعتماد معايير التقرير المالي الدولية والمام المراجع الخارجي بها في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية في ضوء التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي حيث انه في ظل تباين نتائج الأبحاث المتعلقة بتأثير اعتماد معايير التقرير المالي الدولية والمام المراجع الخارجي بها، تظهر أهمية حيث ان عدم الاخذ باثر اعتماد معايير التقرير المالي الدولية والمام المراجع الخارجي بها على ممارسات إدارة الأرباح في الاعتبار من شأنه ان يؤدي الى عدم توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل مستخدمي التقارير المالية، وتقليل قدرة مراجع الحسابات الخارجي في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المصرية.

حيث اعتمدت الدراسة على اختبار فرضية رئيسية تتمثل في التالي: "من المتوقع وجود تأثير معنوي ايجابي للعلاقة بين اعتماد معايير التقرير المالي الدولية والمام المراجع الخارجي بها كمتغير مستقل وممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية كمتغير تابع " ولتحقيق اهداف البحث واختبار فروضه على استخدام كل من المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي، فضلا عن استخدام اسلوب الدراسة النظرية واسلوب الدراسة الميدانية. وتوصلت الدراسة الى انه توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين اعتماد معايير التقرير المالي الدولي وضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية- الاستثمارية - التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

الكلمات المفتاحية:

معايير التقرير المالي الدولية - إدارة الأرباح

The effect of Adopting IFRS and the Extent of the external auditor Knowledge of it on the Earning Management Practices in the Egyptian corporation firms

Research Summary

The main objective of the study is to assess the impact of adopting international financial reporting standards and the external auditor's familiarity with them in the listed and traded stock exchange companies in the Arab Republic of Egypt in the light of the scientific and practical qualification of the external auditor, as it is in light of the divergence of research results related to the impact of adopting international financial reporting standards and familiarity. The external auditor is important, as failure to take into account the impact of adopting international financial reporting standards and the external auditor's knowledge of them on earnings management practices would lead to the failure to provide the necessary information for decision-making by users of financial reports, and reduce the ability of the external auditor to disclose on earnings management practices in Egyptian joint stock companies.

Where the study relied on testing a main hypothesis represented in the following: "It is expected that there will be a positive significant effect of the relationship between the adoption of international financial reporting standards and the external auditor's knowledge of them as an independent variable, and earnings management practices in joint stock companies listed and traded in the stock market in the Arab Republic of Egypt as a dependent variable." The objectives of the research and test its hypotheses on the use of each of the deductive approach, the inductive approach, the descriptive analytical approach, as well as the use of the theoretical study method and the field study method. The study concluded that there is a significant relationship between adopting international financial reporting standards and adjusting control over the timing of operational-investment-financing decisions to adjust profits in joint-stock companies listed and traded in the stock market in the Arab Republic of Egypt.

Key words:

International Financial Reporting Standards - Earnings Management

مقدمة:

شهدت بيئة المراجعة تغيرات واضحة وملحوظة خلال الفترة الأخيرة، وهو ما فرض توجيه الجهود نحو تطوير دور المراجع الخارجي واستخدامه لأساليب متطورة لتتواءم مع التغيرات الحديثة، و تطور العلاقة بين الشركة والمراجع الخارجي بما يمكن من إضفاء الثقة على خدمات المراجعة، وهذا ما دفع إلى دراسة تفعيل وتطوير دور المراجع الداخلي من خلال إصدار تشريعات تلزم الشركات باعتماد معايير التقرير المالي الدولية وضرورة الامم المراجع الخارجي بها.

١ - مشكلة الدراسة:

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

وفي ظل تباين نتائج الأبحاث المتعلقة بتأثير اعتماد معايير التقرير المالي الدولية والمام المراجع الخارجي بها، تظهر أهمية تقييم أثر اعتماد معايير التقرير المالي الدولية والمام المراجع الخارجي بها في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية في ضوء التأهيل العلمي والعمل للمراجع الخارجي.

وبناء عليه تتمثل مشكلة الدراسة في ان عدم الاخذ باثر اعتماد معايير التقرير المالي الدولية والمام المراجع الخارجي بها على ممارسات إدارة الأرباح في الاعتبار من شأنه ان يؤدي الى عدم توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل مستخدمي التقارير المالية، وتقليل قدرة مراجع الحسابات الخارجي في الكشف عن ممارسات ادارة الارباح في الشركات المساهمة المصرية.

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

ما هو أثر اعتماد معايير التقرير المالي الدولية والمام المراجع الخارجي بها على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية؟
ويتفرع من التساؤل الرئيس التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو أثر اعتماد معايير التقرير المالي الدولية والمام المراجع الخارجي بها على ضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية؟

- ما هو أثر تطبيق اعتماد معايير التقرير المالي الدولية والمام المراجع الخارجي بها على ضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية؟

- ما هو أثر تطبيق اعتماد معايير التقرير المالي الدولية والمام المراجع الخارجي بها على ضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية؟

٢- أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في تقييم اثر اعتماد معايير التقرير المالي الدولية والمام المراجع الخارجي بها على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المصرية، وتحقيق الاهداف الفرعية التالية:

- دراسة درجة الارتباط بين اعتماد معايير التقرير المالي الدولية والمام المراجع الخارجي بها وضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الارباح.

- دراسة درجة الارتباط بين اعتماد معايير التقرير المالي الدولية والمام المراجع الخارجي بها وضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الارباح.

- دراسة درجة الارتباط بين اعتماد معايير التقرير المالي الدولية والمام المراجع الخارجي بها وضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الارباح.

٣- فروض الدراسة:

في ضوء تساؤلات واهداف الدراسة فان الدراسة تعتمد على اختبار فرضية رئيسية تتمثل في التالي: "من المتوقع وجود تأثير معنوي ايجابي للعلاقة بين اعتماد معايير التقرير المالي الدولية والمام المراجع الخارجي بها كمتغير مستقل وممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية كمتغير تابع".

وفي إطار الفرض السابق، يمكن صياغة الفروض الفرعية التالية:

■ الفرض الأول:

- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين اعتماد معايير التقرير المالي الدولية والمام المراجع الخارجي بها وضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

■ الفرض الثاني:

- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين اعتماد معايير التقرير المالي الدولي والممارس المراجع الخارجي بها وضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

■ الفرض الثالث:

- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين اعتماد معايير التقرير المالي الدولي والممارس المراجع الخارجي بها وضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

٤- منهج الدراسة:

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

١/٤ المنهج الاستنباطي:

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

٢/٤ المنهج الاستقرائي:

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

٣/٤ المنهج الوصفي التحليلي:

سيتم إتباع أسلوب الوصف التحليلي والذي يقوم علي وصف و تحليل الظاهرة محل الدراسة وهي دراسة اثر اعتماد معايير التقرير المالي الدولية والممارس المراجع الخارجي بها علي ممارسات إدارة الأرباح

(التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح، التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح، التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح) وذلك بغرض التوصل إلى نتائج من شأنها تحقيق أهداف البحث.

٥- خطة الدراسة:

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

القسم الأول: الدراسات السابقة.

القسم الثاني: الإطار الفكري لتبني معايير التقرير المالي الدولية والممارس الخارجى بها.

القسم الثالث: أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية والممارس الخارجى بها على ممارسات إدارة الأرباح.

القسم الرابع: دراسة ميدانية لأثر تبني معايير التقرير المالي الدولية والممارس الخارجى بها على ممارسات إدارة الأرباح.

القسم الأول: الدراسات السابقة:

المحور الأول: دراسات تتعلق بتبني معايير التقرير المالي الدولية والممارس الخارجى بها:

١- دراسة (Shi, Haina, 2008)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى:

- بحث تأثير تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على تزامن أسعار الأسهم.
- بحث تأثير تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على متابعة المحللين وجودة المعلومات.
- بحث مدى تمتع الشركات التي تعتمد على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بتكلفة أقل لزيادة رأس مالها.

توصلت الدراسة إلى:

- يحسن تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بيئة المعلومات ويشجع على رسملة المعلومات الخاصة بالشركة في أسعار الأسهم.
- يجنب تبني اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المزيد من المحللين ويحسن دقة المعلومات.
- تشير النتائج إلى أن تكلفة زيادة رأس المال أقل بكثير بالنسبة إلى الجهات التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مقارنة بغيرها.

(1) Shi, Haina (2008) Economic and Informational Consequences of Voluntary Adoption of International Financial Reporting Standards, Doctor Degree, School of Accounting and Finance, Hong Kong Polytechnic University.

٢- دراسة (2009) Kontopoulos, George S^(١)

هدفت الدراسة إلى:

- بحث التغيير في ملائمة المعلومات المحاسبية للشركات لفترة ما قبل تبني وتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وما بعدها.

توصلت الدراسة إلى:

- هناك تغير ملحوظ في ملائمة المعلومات المحاسبية بعد تبني وتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كما أنه يوجد اختلاف في حجم التغيير بين الدول.
- سجلت مستويات أعلى من التغيير في ملائمة المعلومات المحاسبية بعد تبني وتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في فرنسا مقارنة بالمملكة المتحدة وهولندا .
- سجلت ألمانيا أعلى مستوى لملائمة المعلومات المحاسبية بعد تبني وتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ومن ناحية أخرى سجلت المملكة المتحدة وهولندا أعلى تغيير إيجابي في ملائمة المعلومات المحاسبية بين ما قبل تبني وتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وبعده.

٣- دراسة (2010) .Hong, Hyun A^(٢)

هدفت الدراسة إلى:

- بحث إحدى عواقب التحول إلى تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وهي زيادة حماية مساهمي الأقلية من خلال وضع نموذج لتأثير المعايير المحاسبية على سلوك الأطراف المسيطرة.

توصلت الدراسة إلى:

- الانخفاض في علاوة التصويت بعد تفويض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يأتي بسبب الإفصاح الموسع، تعزيز إمكانية المقارنة بين معلومات الشركات، وجود مجموعة محدودة من طرق القياس بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- يفيد التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مساهمي الأقلية من خلال توفير آلية فعالة لتقييد الفوائد الخاصة بالسيطرة.

٤- دراسة (2011) .Li, You^(١)

-
- (1) Kontopoulos, George S (2009) The value relevance of accounting information in the uk, the netherlands, germany and france: effects arising from the adoption of international financial reporting standards, **Doctor Degree**, The City University (London) (United Kingdom).
 - (2) Hong, Hyun A. (2012) Does mandatory adoption of International Financial Reporting Standards decrease the voting premium for dual -class shares: Theory and evidence, **Doctor Degree**, FACULTY OF THE USC GRADUATE SCHOOL, UNIVERSITY OF SOUTHERN CALIFORNIA.

هدفت الدراسة إلى:

- دراسة أثر تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على تكلفة رأس المال للشركات الجزائرية المدرجة في البورصة الجزائرية (ASE).

توصلت الدراسة إلى:

- لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على تكلفة رأس المال للشركات الجزائرية المدرجة في البورصة الجزائرية (ASE) خلال الفترة ٢٠٠٦-٢٠١٠.
- دراسة أبو المعاطي، أحمد عيد (٢٠٢١) ^(١)

هدفت الدراسة إلى:

- بيان دور تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في جودة الإفصاح المحاسبي وأثرها على دقة تنبؤات المحللين الماليين بالأرباح في البيئة المصرية، في ضوء ما تحدثه ممارسات تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من اختلاف في منهجية التطبيق وانعكاسه على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

توصلت الدراسة إلى:

- تبني معايير التقرير المالي الدولية رغم تأثيره الإيجابي على دقة تنبؤات المحللين الماليين في البيئة المصرية، إلا أنه يزداد ذلك التأثير الإيجابي بشكل غير مباشر عند توسط جودة الإفصاح المحاسبي كوسيط في العلاقة بين تبني المعايير ودقة تنبؤات المحللين الماليين.
- توجد علاقة معنوية طردية المباشرة بين جودة الإفصاح المحاسبي ودقة تنبؤات المحللين الماليين في ظل استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كمعدل للعلاقة بينهما.

(1) Li, You. (2011) Study the impact of international financial reporting standards adoption on cost of equity capital: a vector error correction model algeria case study, **Master Degree**, Harbin Institute of Technology, Peoples Republic of China.

(٢) أبو المعاطي، أحمد عيد (٢٠٢١)، إطار مقترح لقياس أثر تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على دقة تنبؤات المحللين الماليين باستخدام الدور الوسيط لجودة الإفصاح: دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة المنصورة.

٦- دراسة Xiaoli D. Ortega (2012) ^(١)

هدفت الدراسة إلى:

- دراسة تأثير التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على إمكانية عمل مقارنات محاسبية والصدق التمثيلي للأحداث الجوهرية المالية والاقتصادية للشركات.

توصلت الدراسة إلى:

- تزداد قابلية عمل المقارنات المحاسبية بين الدول وداخلها، بينما تنخفض الأمانة التمثيلية مع الاعتماد الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- تأثير اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على قابلية المقارنة داخل الدولة لا يرتبط بمرونة معايير المحاسبة المحلية المتعلقة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- على الرغم من أن جميع الشركات تشهد انخفاضاً في الأمانة التمثيلية، فإن الشركات ذات المعايير المحاسبية المحلية الأعلى جودة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تشهد انخفاضاً أقل في الأمانة التمثيلية من الشركات ذات المعايير المحاسبية المحلية الأقل جودة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٧- دراسة Moura, André Aroldo Freitas de (2012) ^(٢)

هدفت الدراسة إلى:

- بحث اثر الاعتماد الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على جودة المحاسبة في أمريكا اللاتينية.
- دراسة مدى تحسن بيئة معلومات المحللين منذ اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- بحث اثر المعايير الدولية للإبلاغ المالي على تكلفة حقوق الملكية والديون في أمريكا اللاتينية.

توصلت الدراسة إلى:

- بعد تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تم تقليل ممارسات إدارة الأرباح المستحقة، والتأخير في التعرف على الأخبار السيئة، وتختلف هذه النتيجة في الشركات التي لديها احتمالية عالية للإفلاس وشركات ذات أداء ضعيف.

-
- (1) Ortega, Xiaoli D. (2012) The trade-off between accounting comparability and representational faithfulness with mandatory International Financial Reporting Standards adoption, **Doctor Degree**, David Eccles School of Business, The University of Utah.
- (2) Moura, André Aroldo Freitas de (٢٠١٢) The Impact of Mandatory Adoption of International Financial Reporting Standards on Accounting Quality, Analysts' Information Environment and Cost of Capital in Latin America, **Doctor Degree**, Birmingham Business School, University of Birmingham.

- يحسن الاعتماد الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بيئة معلومات المحللين، حتى بعد التحكم في حوافز الإبلاغ على مستوى الشركة.
- انخفضت تكلفة حقوق الملكية والديون بشكل ملحوظ في فترة ما بعد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٨- دراسة الشطناوي، حسن محمود (٢٠١٢) ^(١)

هدفت الدراسة إلى:

- بيان أثر التغير في معايير التقارير المالية على جودة الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية لمساهمة العامة الأرنئية ومن مكونات التغير في معايير التقارير الدولية التي تناولتها الدراسة التغير في أساليب القياس ومتطلبات الإفصاح المحاسبي ومن عناصر التي ركزت عليها الملائمة والتمثيل الصادق والقابلية للمقارنة والقابلية للتحقق والقابلية للفهم والتوقيت المناسب.

توصلت الدراسة إلى:

- هناك تأثيراً إيجابياً للتغير في أساليب القياس ومتطلبات الإفصاح المحاسبي على كل من الملائمة والتمثيل الصادق والقابلية للمقارنة والتحقق والتوقيت المناسب والقابلية لفهم المعلومات المحاسبية.
- تعزز النتيجة السابقة الدعوات المطالبة بتبني معايير التقارير المالية الدولية IFRS لما لها من أثر إيجابي على خصائص جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي نفع المعلومات لمستخدمي التقارير المالية.
- يتضح في ضوء ما سبق مدى النفع والآثار الإيجابية لتبني المعايير الدولية للتقارير المالية على كل من الشركات ومستخدمي التقارير.

٩- دراسة Feltham, Doris K. (2013) ^(٢)

هدفت الدراسة إلى:

- قياس اثر تبني واعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة على التقارير المالية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة.

توصلت الدراسة إلى:

- ينبغي اعتبار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة كمجموعة مقبولة من المعايير لإعداد البيانات المالية عالية الجودة.
- تساهم هذه الدراسة بشكل إيجابي في التغيير الاجتماعي من خلال توفير معرفة جديدة لمساعدة الشركات الخاصة في تقييم اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة،

(١) الشطناوي، حسن محمود (٢٠١٢)، أثر التغير في معايير التقارير المالية الدولية على جودة الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية، رسالة دكتوراه، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية.

(2) Feltham, Doris K (2013) The Adoption of International Accounting Standards for Small-and Medium-Sized Entities, Doctor Degree, Walden University.

مما ينعكس على تقليل تكاليف إعداد التقارير المالية وتحسن الظروف الاقتصادية للشركات الصغيرة والمتوسطة.

١٠-دراسة القطيمي، محمد مفتاح وأبو شيبه، إبراهيم على (٢٠١٧) ^(١)

هدفت الدراسة إلى:

- قياس مخاطر استخدام نظم المعلومات الإلكترونية في البنوك العاملة بمدينة مصراته الليبية.
- التعرف على أهم الأسباب التي تؤدي إلى حدوث تلك المخاطر.
- الإجراءات التي يمكن اتخاذها لمنع وقوع تلك المخاطر.

توصلت الدراسة إلى:

- من أهم المخاطر التي تواجه العمل بنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية هي فيروسات الكمبيوتر والتي يمكن أن تتسبب في التلاعب بالبيانات أو حذفها، كما أن الأنظمة المرتبطة بالإنترنت أكثر عرضة للتعرض للمخاطر.
- هناك العديد من المنافع التي تعود على البنوك المتبنية لنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية لتوفيرها الوقت والجهد اللازمين لإتمام العمل.
- توضيح أثر تطبيق نظم المحاسبة الإلكترونية والمخاطر التي تواجه الاستعانة بها وطرق تلافيها ولكنها لم تتطرق لأثر تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية على جودتها.

١١-دراسة Ddamulira, David B (2017) ^(٢)

هدفت الدراسة إلى:

- بحث اثر اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) من قبل الشركات المدرجة في مجتمع شرق إفريقيا (EAC) على تحسين ملائمة البيانات المالية.

توصلت الدراسة إلى:

- لم تتحسن ملائمة البيانات المالية بشكل ملحوظ بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كما أن علاقة الأهمية المتزايدة لكل من الأرباح والتغير في الأرباح لم تتحسن أيضا بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(١) القطيمي، محمد مفتاح وأبو شيبه، إبراهيم على، (٢٠١٧)، مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية : دراسة ميدانية على المصارف التجارية في بلدية مصراتة، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، ع. ٥، كلية الاقتصاد و العلوم السياسية، جامعة مصراتة.

(2) Ddamulira, David B (2017) The International Financial Reporting Standards Adoption and Value Relevance of Financial Statements of Listed Companies in the East African Community, **Doctor Degree**, School of Business and Technology, Capella University.

■ تعتبر نتائج هذه الدراسة ذات أهمية لكل من واضعي المعايير والهيئات التنظيمية المتعددة عبر الدول لأنها تسعى إلى تحسين التشغيل الفعال لأسواق رأس المال في مجموعة شرق أفريقيا من خلال تعديل معايير المحاسبة وتعزيز الإطار التنظيمي.

١٢-دراسة عبد السلام، مساعد احمد (٢٠١٨) ^(١)

هدفت الدراسة إلى:

■ اختبار أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية فيما يتعلق بتصنيف وقياس الأدوات المالية وفقاً لمتطلبات معايير التقارير المالية الدولية ومدى ملائمة المعلومات وزيادة موثوقيتها وقابليتها للمقارنة.

توصلت الدراسة إلى:

■ لمعايير التقارير المالية الدولية دوراً حيوياً في تحسين جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية من خلال تحسين جودة الخصائص النوعية لتلك المعلومات كما أن لتبني المعايير تأثيراً إيجابياً على قيمة المنشأة.

■ تبني التحول لمعايير التقارير المالية الدولية قد يحقق النفع على الشركات والسوق المدرجة به بشرط تهيئة بيئة الأعمال من خلال توفير المناخ التشريعي الضروري لتبني هذه المعايير والأجهزة الرقابية على عمل الشركات.

١٣-دراسة Aladwan, Mohammad (2019) ^(٢)

هدفت الدراسة إلى:

■ بحث اثر التطبيق المبكر للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم ١٥ الذي حل محل معايير المحاسبة الدولية رقم ١٨ بشأن الاعتراف بالإيرادات على مستويات إيرادات الشركات الأردنية وسعر السهم.

توصلت الدراسة إلى:

■ قياس الفروق المعنوية بين الإيرادات وأسعار الأسهم قبل وبعد تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٥.

■ توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الطرق المحاسبية لكل من الإيرادات وسعر السهم قبل وبعد التطبيق القياسي.

(١) عبد السلام، مساعد احمد (٢٠١٨)، أثر تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية على زيادة جودة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية بالتطبيق على الشركات العامة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلان.

(2) Aladwan, Mohammad (2019), Fluctuations of stock price and revenue after the early adoption of IFRS 15, "revenue from contracts with customers", **Italian Journal of Pure and Applied Mathematics**, Volume 41, PP. 724-738.

■ أثر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٥ على المساواة وجودة المعلومات الواردة في البيانات المالية لشركات التعدين والبناء والهندسة الأرنسية.

١٤-دراسة أحمد، محمد المهدي (٢٠١٩) ^(١)

هدفت الدراسة إلى:

■ تحليل الآثار المحتملة من تطبيق معيار التقارير المالية الدولي (IFRS 9) على أنظمة المعلومات المصرفية في القطاع المصرفي السوداني.

توصلت الدراسة إلى:

■ تطرقت الدراسة لمتطلبات معيار التقارير المالية الدولي (IFRS 9) "الأدوات المالية" مع التركيز على أهم التطورات التي تمت على المعيار والتحديات التي تواجه القطاع المصرفي السوداني عند الانتقال للتطبيق الفعلي لمتطلبات المعيار في تصنيف وقياس الأدوات المالية.

■ وجود أثر إيجابي على قياس الخسائر الائتمانية وذلك باعتماده على طريقة واحدة لاحتماب خسارة الانخفاض في قيم الأصول المالية التي لا تقاس بالقيمة العادلة، ومعالجة المعيار لتصنيف وقياس الأصول المالية.

■ ساهمت في توضيح أثار تبني معيار التقارير المالية الدولي (IFRS 9) على القطاع المصرفي السوداني وهو ما يساعد على فهم أكبر للمعيار وإسهامه في زيادة جودة المعلومات المحاسبية من خلال تبسيطها الضوء على التغيرات في معالجة بعض العناصر.

١٥-دراسة محمد، سمير إبراهيم (٢٠٢٠) ^(٢)

هدفت الدراسة إلى:

■ اختبار العلاقة بين تبني معايير التقارير المالية الدولية وجودة التقارير المالية عن طريق قياس مستوى الدقة في توقعات المحللين الماليين.

توصلت الدراسة إلى:

■ وجود تأثير إيجابي ومعنوي لتبني معايير التقارير المالية الدولية على دقة تنبؤات المحللين الماليين بالأرباح، وذلك من خلال نسبة أخطاء التنبؤات بالأرباح لعينة الدراسة في فترة ما بعد تبني تطبيق

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

(٢) محمد، سمير إبراهيم (٢٠٢٠)، أثر تبني معايير التقارير المالية الدولية IFRS على جودة التقارير المالية مقاسة بمستوى التحسن في دقة توقعات المحللين الماليين - دراسة تجريبية، مجلة الفكر المحاسبى، ع. ٢، ص ص ٤٢٥-٤٢٥.

معايير التطبيق المالية الدولية بالمقارنة بنسبة أخطاء التنبؤات بالأرباح لنفس العينة في فترة ما قبل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية.

- يعكس هذا التأثير الإيجابي لتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية على جودة التقارير المالية ممثلة في زيادة دقة تنبؤات المحللين الماليين بالأرباح.
- أكدت على الدور الإيجابي لتبني تطبيق المعايير المالية الدولية في زيادة جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية.

١٦- دراسة Kadir, Abdulraheem Olayiwola (2020) ^(١)

هدفت الدراسة إلى:

- بحث تأثير آليات حوكمة الشركات، وقانون مراجعة حوكمة الشركات واعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على ممارسات إدارة الأرباح بين الشركات النيجيرية.
- دراسة الفروق المعنوية في ممارسات إدارة الأرباح بين الشركات النيجيرية في القطاعات المختلفة.
- بحث تأثير آليات حوكمة الشركات على ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاق بين الشركات النيجيرية.
- دراسة دور قانون ٢٠١١ لمراجعة حوكمة الشركات في العلاقة بين آلية حوكمة الشركات ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاق.
- التأكد مما إذا كان التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد أدى بشكل فعال إلى تحسين جودة حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاق بين الشركات النيجيرية.

توصلت الدراسة إلى:

- توجد فروق ذات دلالة معنوية بين جميع ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاق، تكاليف الإنتاج غير الطبيعية، والتدفقات النقدية غير الطبيعية من العمليات بين القوائم المالية للشركات في القطاعات الفرعية المختلفة.
- بالنسبة لتأثير آلية حوكمة الشركات على أساس الاستحقاق، كشفت النتائج أن فترة عمل المدقق الخارجي والملكية المؤسسية وإزدواجية الرئيس التنفيذي وسمعة المدقق الخارجي تؤثر بشكل كبير على ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاق.
- تؤثر استقلالية مجلس الإدارة واستقلالية لجنة المراجعة واجتماع لجنة المراجعة بشكل كبير على ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية.

(1) Kadir, Abdulraheem Olayiwola (2020) Corporate Governance, International Financial Reporting Standards Adoption and Earnings Management Among Listed Non-Financial Firms in Nigeria, **Doctor Degree**, KWARA STATE UNIVERSITY, MALETE, NIGERIA.

■ آليات حوكمة الشركات تؤثر على ممارسات إدارة الأرباح وأن كلا من قانون مراجعة حوكمة الشركات واعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لهما دور معتدل في هذا التأثير.

١٧-دراسة أبو العنين، رباب السيد (٢٠٢١) ^(١)

هدفت الدراسة إلى:

■ دراسة الآثار المتوقعة لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) علي مستوى التحفظ المحاسبي في بيئة الأعمال المصرية.

توصلت الدراسة إلى:

■ وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) على مستوى التحفظ المحاسبي في بيئة الأعمال المصرية.

■ وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين بنود القوائم المالية بعد تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥).

■ وجود أثر ذو دلالة إحصائية لصافي الربح بعد تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) على مستوى التحفظ المحاسبي.

المحور الثاني: دراسات تتعلق بالعلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية والممارسات الخارجية بها وممارسات إدارة الأرباح.

١٨-دراسة زكى، مايكل سعد (٢٠١٧) ^(٢)

هدفت الدراسة إلى:

■ الكشف عن أثر التحفظ المحاسبي على ممارسات إدارة الأرباح في ضوء معايير التقارير المالية الدولي (IFRS).

■ بحث أثر تبني معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على ممارسات إدارة الأرباح.

■ دراسة واختبار أثر تطبيق سياسات التحفظ المحاسبي علي ممارسات إدارة الأرباح.

■ توضيح العلاقة بين تبني المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)، وتفعيل سياسات التحفظ المحاسبي، وانعكاس ذلك على ممارسات إدارة الأرباح.

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

(٢) زكى، مايكل سعد (٢٠١٧)، أثر التحفظ المحاسبي على ممارسات إدارة الأرباح فى ضوء معايير التقارير المالية الدولية (IFRS): دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة السويس.

توصلت الدراسة إلى:

- اتفاق مصطلحي التحفظ والحيطة من حيث المضمون.
 - وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين تبني معايير التقارير المالية وتفعيل ممارسة التحفظ المحاسبي.
 - وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين ممارسة التحفظ المحاسبي والحد من ممارسة إدارة الأرباح.
- ١٩-دراسة نصر، لمياء سيد (٢٠٢٠) ^(١)

هدفت الدراسة إلى:

- دراسة وتحليل الأساليب التي يتبناها المراجع لمواجهة ممارسات إدارة عملية المراجعة التي تقوم بها الإدارة لمنعه من اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والتحريفات الجوهرية الناتجة عنها.
- التعرف على ما إذا كان ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة في ج.م.ع. يدركون أن الإدارة تتبنى ممارسات إدارة عملية المراجعة.

توصلت الدراسة إلى:

- وجود علاقة ايجابية بين ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني، عقد جلسات العصف الذهني، التمسك بمعايير المراجعة وأخلاقياتها، الحفاظ على استقلال المراجع وموضوعيته، الحرص على تجنب المساءلة القانونية، الدور الرقابي للجنة المراجعة، التخصص القطاعي للمراجع، زيادة جهد وساعات عملية المراجعة، طول فترة التعامل بين المراجع والشركة محل المراجعة وبين قدرة المراجع على مواجهة ممارسات إدارة عملية المراجعة.
- ٢٠-دراسة العتيبي، سعود عبد الرحمن (٢٠٢١) ^(٢)

هدفت الدراسة إلى:

- محاولة وضع مدخل مقترح لقياس أثر تطبيق معايير IFRS على جودة المعلومات المحاسبية، وتحليل انعكاسات ذلك على مؤشرات كفاءة سوق المال الكويتي.
- تحليل العلاقة بين تطبيق معايير IFRS وجودة المعلومات المحاسبية، ودورها في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية وتحسين مؤشرات كفاءة سوق المال الكويتي.
- محاولة تطوير مدخل محاسبي لقياس أثر تطبيق معايير IFRS على جودة المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال الكويتية من خلال تحليل تأثيرها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، والشفافية، والتحفظ المحاسبي، وتخفيض ممارسات إدارة الأرباح.

توصلت الدراسة إلى:

-
- (١) نصر، لمياء سيد (٢٠٢٠)، أساليب المراجع لمواجهة ممارسات الإدارة لإخفاء إدارة الأرباح: مع دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة طنطا.
- (٢) العتيبي، سعود عبد الرحمن (٢٠٠٧)، مدخل محاسبي مقترح لقياس أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية علي جودة المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال الكويتية: دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة بنها.

■ يوجد تأثير معنوي لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية على الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

■ يوجد تأثير معنوي لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية على مؤشرات كفاءة سوق المال الكويتي.

■ يوجد تأثير معنوي لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الكويتية المسجلة.

٢١-دراسة الرشيدى، حمدان بويتل (٢٠٢١)^(١)

هدفت الدراسة إلى:

■ دراسة أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على تحسين جودة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية للبنوك الكويتية.

■ تحديد ماهية نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية والآثار المترتبة على تحسين جودتها على سوق الأوراق المالية.

■ بيان دور تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية بالبنوك الكويتية في تحسين خصائص جودة نظم معلومات نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية وتحسين أهدافه.

■ بيان دور تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية بالبنوك الكويتية في الحد من مخاطر أمن وسلامة المعلومات في نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية.

■ دراسة وتحليل الجهود البحثية والمهنية المتعلقة بتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية كمحاولة لوضع إطار مقترح لتطبيقها بالبنوك الكويتية لتحقيق الاستفادة القصوى من تطبيقها في تحسين جودة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية.

توصلت الدراسة إلى:

■ تركيز المعايير الدولية للتقارير المالية على المخاطر المالية وتجاهلها لوجود عدد من المخاطر التشغيلية التي تواجه البنوك، والتي يمكن أن تؤدي إلى تشتت الإبلاغ عن المخاطر ومن ثم عدم قابلية المعلومات للمقارنة.

■ القصور المهني والتدريبي لعدد كبير من العاملين بالبنوك لعدم متابعتهم للتطورات المهنية والاقتصادية والتي تحتم تهيئتهم مهنياً وتدريباً لتسهيل تطبيقهم للمعايير الدولية بما يتفق مع المتغيرات الاجتماعية والاقتصادية.

■ انخفاض تكلفة الاستعانة بالحاسبات الآلية مما ساهم في تعميم استخدامها بالإضافة إلى توفر العديد من البرامج الجاهزة منخفضة التكلفة والتي تساعد في أداء العمل المحاسبي بدقة وكفاءة وفاعلية أكبر.

(١) الرشيدى، حمدان بويتل (٢٠٢١)، إطار مقترح لأثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على جودة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية بالتطبيق على البنوك الكويتية، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة بنها.

- أهمية تبني المعايير الدولية للتقارير المالية لما لها من مزايا متعددة على بيئة الأعمال الكويتية وخاصة في مجال البنوك، وإلى أنه يمكن أن يلاحظ أن تطبيق المعايير في الدول العربية بشكل عام وفي دولة الكويت بشكل خاص قد أخذ شوطاً كبيراً وسط ترحيب على المستوى المهني وعلى مستوى الدولة.
- أهمية نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية وتنوع استخداماتها في مجالات المحاسبة المتنوعة وخاصة في مجال البنوك لما لها من انعكاس مفيد على سهولة تدفق البيانات والمعلومات وتشغيلها والرقابة عليها.

التعليق على الدراسات السابقة وتحديد الفجوة البحثية:

اختلفت الدراسات السابقة عن بعضها في مجال التطبيق، حيث إن كل باحث طبق بحثه لقياس أثر متغيرات الدراسة المرتبطة بتبني معايير التقرير المالي الدولية والممارس الخارجى بها في دول مختلفة، وربما يكون هذا من أسباب الاختلاف في النتائج، حيث تختلف الظروف الاقتصادية والسياسية والقانونية من دولة لأخرى.

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

- أن معظم الدراسات التي تناولت أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية والممارس الخارجى بها دراسات أجنبية تمت في بيئة مغايرة للبيئة العربية بشكل عام والبيئة المصرية بشكل خاص.
- ندرة الدراسات التي تناولت تبني معايير التقرير المالي الدولية والممارس الخارجى بها وممارسات إدارة الأرباح في سوق الأوراق المالية المصري.
- لم تتفق الدراسات السابقة على نتيجة واحدة لأثر تبني معايير التقرير المالي الدولية والممارس الخارجى بها.
- يأتي هذا البحث مختلفاً عن الدراسات السابقة في تقييم أثر اعتماد معايير التقرير المالي الدولي في ضوء التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجى على ممارسات إدارة الأرباح، مما يجعل النتائج المتوقعة أن تصل إليها الباحثة من خلال دراستها تساهم في تطوير وتحسين أداء سوق المال المصري.
- هذا وقد استفادت الباحثة من خلال مراجعة الدراسات السابقة في بلورة مشكلة البحث، وفي تكوين أبعاد متغيراته، وفي تحديد مقاييس تلك المتغيرات، وكذلك في بناء النموذج المفاهيمي للبحث وفي صياغة الفروض، وتصميم منهجية البحث، وهو ما سيرد بيانه في مواضع لاحقه، كما استفاد الباحثة من خلال مراجعة الدراسات السابقة في بلورة مقاييس متغيرات الدراسة.

القسم الثاني: الإطار الفكري لتبني معايير التقرير المالي الدولية والممارس الخارجى بها:

مقدمه:

تلعب التقارير المالية بما توفره من معلومات محاسبية دوراً مهماً وجوهرياً في اتخاذ القرارات المالية بالنسبة لكافة الأطراف المرتبطة بالشركة من أصحاب المصالح وقد ألزمت الشركات بإعداد

مجموعة من القوائم المالية لتوضيح مركزها المالي ونتائج أعمالها بصورة دورية ومنتظمة بهدف إمداد مستخدميها بالمعلومات التي تساعد على اتخاذ قرارات مالية رشيدة. ويؤكد الاهتمام بتطوير معايير المحاسبة وجود قناعة لدى الهيئات والمؤسسات المهنية المتخصصة بأن انخفاض الثقة من قبل الجمهور أو المساهمين في التقارير المالية وعملية المراجعة قد وصل لمرحلة ألزمت هذه الهيئات والمؤسسات بالتدخل بصورة إيجابية من خلال الاهتمام بدور معايير المحاسبة ومحاولة تفعيل دورها وبالتالي يمكن أن تلعب دوراً حيوياً في جودة المعلومات بالتقارير المالية.

وتعد التقارير المالية المنشورة للشركات المصدر الأساسي للحصول على المعلومات ولتحقيق أهدافها الرئيسية والغرض منها يجب تحديد من هم المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية، طبيعة القرارات التي يتخذونها المستخدمون، المعلومات التي يمكن تضمينها في التقارير المالية لتلبية احتياجات مستخدمي هذه التقارير ويتوقف نجاح التقارير المالية في أداء وظائفها على مدى تحقيق المستثمرين والجهات الرقابية والمقرضين لرغبتهم في اتخاذ القرارات التمويلية والتشغيلية والاستثمارية وتكوين المحافظ المالية الخاصة بهم. (١)

وتتضمن الدراسة في هذا الفصل مفهوم وأهمية معايير التقرير المالي الدولية، اعتماد معايير التقرير المالي الدولية والممارس الخارجيين بها بين النظرية والتطبيق، و أثر اعتماد معايير التقرير المالي الدولية والممارس الخارجيين بها على تطوير القوائم والتقارير المالية ومن ثم الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.

١ - مفهوم وأهمية معايير التقرير المالي الدولية:

تلعب التقارير المالية دوراً هاماً في تخفيض عدم التأكيد فيما يتعلق بالاستثمار وإقبال المدخرين على تقديم أموالهم للمستثمرين حيث يحتاج المستثمرين إلى المعلومات المحاسبية التي تمكنهم من تحقيق: (٢)

١ - تقدير التدفقات النقدية المستقبلية والمتمثلة في التوزيعات التي يستلمها المستثمر وكذلك الأرباح الرأسمالية.

٢ - تقدير درجة المخاطرة و التي تتمثل في درجة التباين للعائد التي قد تنتج من متغيرات تتعلق بالسوق وهي ما تسمى بدرجة المخاطرة المنتظمة وكذلك درجة المخاطرة الناتجة من متغيرات راجعة للشركة نفسها والتي تسمى بدرجة المخاطرة غير المنتظمة.

(1) Feltham, Doris K (2013) The Adoption of International Accounting Standards for Small-and Medium-Sized Entities, Doctor Degree, Walden University.

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

٣- مساعدة المستثمرين على تكوين محفظة مناسبة للاستثمارات.

ويتم اعداد القوائم والتقارير المالية باستخدام مجموعة من المعايير المحاسبية يسترشد ويلتزم بها المحاسبين في الواقع العملي، ويعتبر من اهم المعايير المحاسبية الشائعة الاستخدام على المستوى الدولي هي معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) . وترى الباحثة ان اعتماد والمام المراجع الخارجي بمعايير التقرير المالية الدولية قد يؤدي الى رفع كفاءة المراجع الخارجي وزيادة قدرته على الكشف عن ممارسات ادارة الارياح والحد منها.

١/١ مفهوم معايير التقرير المالي الدولية^(١)

ظهر مجلس ال IASB في بدايته بشكل مختلف عما هو عليه الآن، ففي الستينات من القرن الماضي - بالتحديد في عام ١٩٦٦ - قامت المنظمات المهنية المحاسبية لكل من الولايات المتحدة الأمريكية، إنجلترا، وكندا بإنشاء مجموعة المحاسبين للدراسات الدولية AISG، وكانت تهدف إلى توفيق بعض ممارسات المحاسبة والمراجعة بين هذه الدول على أمل إصدار معايير دولية مشتركة فيما بعد، واستمرت المجموعة في العمل لمدة عشر سنوات تقريباً قامت خلالها بإصدار عشرون دراسة قبل أن يتم حلها في عام ١٩٧٧. وفي عام ١٩٧٢ أثناء عقد المؤتمر الدولي للمحاسبين WCOA في أستراليا، اجتمع الممثلين عن المجموعة لمناقشة اقتراح تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC، وتم الموافقة على ذلك، كما تم دعوة ستة دول أخرى للاشتراك في اللجنة كأعضاء ممثلين وهم: أستراليا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، هولندا، والمكسيك، وفي عام ١٩٧٣ بدأت اللجنة أعمالها بانعقاد أول جلسة لها في مقرها بلندن في ١٩٧٣/٦/٢٩، وبعد عام من هذا التاريخ اعتمدت اللجنة عدة دول إضافية كأعضاء مساعدين وهم: بلجيكا، الهند، إسرائيل، نيوزيلندا، باكستان، وزيمبابوي. وبعد ذلك تم إضافة عدة دول أخرى إلى اللجنة كأعضاء مساعدين.

٢/١ معايير المحاسبة الدولية IAS:

منذ إنشاء لجنة ال IASC في عام ١٩٧٣، قامت اللجنة بإصدار معايير المحاسبة الدولية IAS. وتم إلزام الدول الأعضاء بتطبيق هذه المعايير كلما كان ذلك ممكناً عملياً. وبالتالي أصدرت كل دولة من الدول الأعضاء معاييرها المحلية بحيث تكون متناسقة مع معايير المحاسبة الدولية، مع الإشارة إلى نواحي الاختلاف بينهما. ويلاحظ أنه في بداية الإلزام بالمعايير الدولية، أي عندما كان هناك استعداد لدى الدول بالالتزام بمعايير محاسبية موحدة، كانت معايير المحاسبة المحلية محل اهتمام كبير، لأنها كانت تمثل اعتراف من الدولة بالجهود والضغوط التي قامت بها المنظمات الدولية التي تم الإشارة إليها أعلاه. ومع نهاية القرن العشرين، تحول الاهتمام من وضع معايير محاسبية محلية لكل دولة إلى التوافق

(١) المليجي هشام حسن (٢٠١٨)، " المحاسبة الدولية وفقاً لمعايير التقرير المالي الدولية (IFRS) " - المنخل والرؤية المستقبلية، الطبعة السادسة، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي، جامعة حلوان ، ص ص ٥٨ - ٦٣.

المحاسبي الدولي، وبالتالي بدأت الدول المختلفة في محاولات التقارب بين معاييرها المحلية وبين معايير المحاسبة الدولية.

ونظراً لارتفاع تكلفة إصدار المعايير المحاسبية، قامت العديد من الدول الصغيرة بإعتماد معايير المحاسبة الدولية IAS كمعايير محلية لها، وذلك لأغراض تجنب تكلفة تطوير معايير المحاسبة المحلية. أما الدول الأخرى فقامت بإعتماد معايير المحاسبة الدولية IAS لعدة أسباب أيديولوجية (واقعية) أهمها النمو والتوسع في أسواق المال الدولية التي تنسم بالكفاءة. ولا تعتبر عملية التحول إلى اعتماد معايير المحاسبة الدولية عملية سهلة بالنسبة للدول التي ترى أن ذلك به انتقاص لسيادتها؛ فهذه الدول مثل الولايات المتحدة الأمريكية تعتبر أن قيام منظمات دولية من خارج الدولة بالتنظيم الإقتصادي للدولة بمثابة تدخل في الشؤون الداخلية للدولة ومن ثم يعتبر اختراق لسيادتها. بالإضافة إلى ذلك، هناك عدة عوامل ثقافية يجب أخذها في الاعتبار. وعلى الرغم من كل ذلك فإن اعتماد الدول لمعايير المحاسبة الدولية حقق نجاحاً كبيراً حتى الآن.

٣/١ معايير التقرير المالي الدولي IFRS:

واجهت المنظمات المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية منذ ثلاثة عقود سابقة نفس المشكلات المحاسبية، وواجهت أيضاً ال IASC والتي أسفرت عن إعادة هيكلته وتشكيله، وأصبح أعضاؤه متفرغون، أي يكون جهودهم ووقتهم مخصص بالكامل لإنجاز الأعمال المرتبطة بتطوير معايير محاسبية فعالة، وذلك بعد أن كانوا يخصصون جزءاً من وقتهم لإنجاز أعمالهم داخل اللجنة. وتم استبدال ال IASC بمجلس أطلق عليه مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، ويعمل هذا المجلس تحت إشراف مجموعة من أمناء لجنة مؤسسة معايير المحاسبة الدولية IASCF والبالغ عددهم الآن ٢٢ أميناً يمثلون مختلف دول العالم. ويساعد ال IASB مجلساً استشارياً يطلق عليه المجلس الاستشاري للمعايير SAC. كذلك تغير اسم اللجنة الدائمة للتفسيرات SIC إلى لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRIC، أيضاً أصبحت معايير المحاسبة الدولية IAS تُعرف بمعايير التقرير المالي الدولي IFRS، أيضاً يساعد ال IASB مجموعة من الأعضاء فيما يتعلق بالإنصال بباقي الأعضاء، وهؤلاء الأعضاء هم الولايات المتحدة الأمريكية، كندا، إنجلترا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، أستراليا، ونيوزيلندا، وتتمثل مهمتهم في مقابلة الأعضاء الآخرين للتأكد من أن مصالح جميع الأعضاء ممثلة بشكل كامل.

وقد قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASB قامت بإصدار ٤١ معياراً محاسبياً دولياً، كما أن اللجنة الدائمة للتفسيرات SIC قامت بإصدار ما يزيد عن ٣٣ تفسيراً. وعلى الرغم من أن المعايير المحاسبية الجديدة سميت بمعايير التقرير المالي الدولي IFRS، فإن المعايير المحاسبية السابق إصدارها IAS تظل مفعلة ومستخدمة لحين تعديلها أو استبدالها بمعايير محاسبية أخرى. وبالمثل تظل التفسيرات الصادرة عن ال SIC مستخدمة كما هي لحين استبدالها. وقد بلغ عدد المعايير الصادرة عن اللجنة حتى

عام ٢٠٠١ (٤١) معيار (الفي بعضها) يخدم بعضها وظيفة القياس، ويخدم بعضها وظيفة التقرير والإفصاح، ويخدم بعضها كل من القياس والتقرير والإفصاح، وعدد المعايير الصادرة عن المجلس (١٧) معياراً حتى أكتوبر ٢٠٢٢.

ولضمان الاعتماد على التقارير المالية فإنه يجب تحقيق أمن وسلامة المعلومات الواردة في التقارير المالية والتي تتحقق بالأبعاد التالية^(١):

- سرية المعلومات confidentiality وتعني عدم إتاحة المعلومات أو اطلاع الأطراف غير المصرح لها على تلك المعلومات.
- سلامة المعلومات Integrity وتعني أن المعلومات لم يتم إجراء تغيير بها أو تدميرها أو تحريفها، ويعني ذلك ضمان أن تكون دقيقة وصحيحة ومكتملة أثناء تخزينها وأثناء نقلها وأن يتم تشغيلها بطريقة صحيحة.
- توفر المعلومات Availability أي إمكانية الوصول إليها وتوفيرها واستخدامها عند طلبها في الوقت اللازم من جانب المستخدمين المصرح لهم.
- إمكانية مراجعة المعلومات Audibility (أو إمكانية المساءلة Accountability) وهي تشير إلى القيام بفحص معين يضمن أن أفعال وعمليات تصرفات منشأة معينة يمكن ردها إلى تلك المنشأة.
- التوثيق Authenticity وتعني التحقق من سلامة هوية الشخص أو الجهة التي يتم التعامل معها، والتأكد من أنه طرف مصرح له بالدخول إلى موقع أو نظام معلومات الشركة والإطلاع على المعلومات.

٢- تبني معايير التقرير المالي الدولية والعام المراجع الخارجي بها بين النظرية والتطبيق:

صدر القرار الوزاري رقم ١٦٦ لعام ٢٠٠٨ بشأن إصدار المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، والتي تحل محل معايير المراجعة المصرية السابق إصدارها في سبتمبر ٢٠٠٠ ويبلغ عدد المعايير التي صدر بشأنها القرار الوزاري (٣٨) معياراً وإطار عام لتكتمل بذلك منظومة المعايير المصرية للمراجعة وتصبح متوافقة مع معايير المراجعة الدولية وقد تم إصدار هذه المعايير بقصد إرساء قواعد محددة لكيفية تناول معالجات التطبيقات المحاسبية وما يرتبط بها من أعمال مراجعة وتدقيق الحسابات.

وأعدت المعايير المصرية للمراجعة والتي يبلغ عددها ٣٨ معيار دولي بالإضافة إلى إطار عام لعمليات خدمة التأكد وفقاً لآخر إصدارات خرجت من الإتحاد الدولي للمحاسبين لذا فإن الموضوعات التي لم يتم تناولها بعد في المعايير المصرية يرجع فيها إلى المعايير الدولية لحين صدور المعايير المصرية

(١) عثمان، مصطفى (٢٠١٤)، "إطار مقترح لدور مراجع الحسابات في الحد من الممارسات المحاسبية الابتكارية في المعلومات المنشورة عبر الإنترنت" رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة بنها، ص ٤٣.

التي تتناول هذه الموضوعات. ^(١) وتتطلب تلك المعايير من المراجع الخارجي ان يكون ملم بمعايير المحاسبة المصرية والتي تمثل ترجمة لمعايير المحاسبة الدولية ، وذلك نظرا لان المراجع يجب عليه ان يشير في تقريره الى ما اذا كانت القوائم والتقارير المالية قد اعدت طبقا لمعايير المحاسبة المصرية من عدمه.

وتضمن المعيار موضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة التي يتم تبليغها إلى المسؤولين عن الحوكمة بالمنشأة مثل ^(٢):

- اختيار أو تغيير السياسات والممارسات المحاسبية الهامة والتي لها - أو قد يكون لها تأثير - علي القوائم المالية.
- التأثير المتوقع علي القوائم المالية من أي مخاطر مثل مطالبات قضائية قائمة والتي تتطلب الإفصاح عنها في القوائم المالية.
- التسويات الناتجة عن عملية المراجعة سواء سجلت بواسطة المنشأة أم لا والتي لها تأثير هام علي القوائم للمنشأة.
- حالات عدم التأكد الهامة المتعلقة بأحداث وظروف معينة والتي تزيد الشك في مدى قدرة المنشأة علي الاستمرارية، حالات الخلاف مع الإدارة والتي يكون لها منفردة أو مجتمعة تأثير هام علي القوائم المالية أو علي تقرير المراقب، ويجب أن يأخذ هذا الاتصال بعين الاعتبار مدى حل المشكلات نتيجة عملية المراجعة ومدى أهمية هذه الموضوعات.
- أي موضوعات تثير اهتمامات المسؤولين عن الحوكمة بالمنشأة مثل نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية والتساؤلات حول مدى نزاهة الإدارة ومدى ضلوع الإدارة في حوادث غش.
- علي المراقب إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة بالتحريفات غير المصححة التي أكتشفها خلال عملية المراجعة والتي رأت الإدارة عدم أهميتها سواء بصورة فردية أو مجملة إذا أضيفت إلي تحريفات أخرى بالنسبة للقوائم المالية ككل.

وفيما يتعلق باعتماد معايير التقرير المالي الدولية والمأم المراجع الخارجي بها بين النظرية والتطبيق فقد توصل Shi, Haina ^(٣) الى ان تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يحسن بيئة المعلومات ويشجع على رسة المعلومات الخاصة بالشركة في أسعار الأسهم، كما يجب ان يجنب تبني اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المزيد من المحليين ويحسن دقة المعلومات. كما توصل

(1) www.efsa.gov.eg

(٢) حمام، محمود وآخرون (٢٠١٥)، "أثر قائمة التفتقات النقدية على اتخاذ القرارات المالية - دراسة حالة البنوك التجارية بولاية جيجل"، مجلة البحوث الاقتصادية و المالية، العدد الرابع، ديسمبر، ص ص ٦٥-٨٣.

(3) Shi, Haina (2008) Economic and Informational Consequences of Voluntary Adoption of International Financial Reporting Standards, op.cit.,

Kontopoulos, George S⁽¹⁾ الى ان هناك تغير ملحوظ في ملائمة المعلومات المحاسبية بعد تبني وتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كما أنه يوجد اختلاف في حجم التغيير بين الدول، كما سجلت مستويات أعلى من التغيير في ملائمة المعلومات المحاسبية بعد تبني وتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في فرنسا مقارنة بالمملكة المتحدة وهولندا. وتوصل Xiaoli D. Ortega⁽²⁾ الى انه تزداد قابلية عمل المقارنات المحاسبية بين الدول وداخلها، بينما تنخفض الأمانة التمثيلية مع الاعتماد الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كما ان تأثير اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على قابلية المقارنة داخل الدولة لا يرتبط بمرونة معايير المحاسبة المحلية المتعلقة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فضلاً عن ان جميع الشركات تشهد انخفاضاً في الأمانة التمثيلية، فإن الشركات ذات المعايير المحاسبية المحلية الأعلى جودة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تشهد انخفاضاً أقل في الأمانة التمثيلية من الشركات ذات المعايير المحاسبية المحلية الأقل جودة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. كما توصل الشطناوي، حسن محمود⁽³⁾ الى ان هناك تأثيراً إيجابياً للتغيير في أساليب القياس ومتطلبات الإفصاح المحاسبي على كل من الملائمة والتمثيل الصادق والقابلية للمقارنة والتحقق والتوقيت المناسب والقابلية لفهم المعلومات المحاسبية، ويتم تعزيز الدعاوات المطالبة بتبني معايير التقارير المالية الدولية IFRS لما لها من أثر إيجابي على خصائص جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي نفع المعلومات لمستخدمي التقارير المالية، فضلاً عن انه يتضح في ضوء ما سبق مدى النفع والآثار الإيجابية لتبني المعايير الدولية للتقارير المالية على كل من الشركات ومستخدمي التقارير المالية.

وتوصل عبد السلام، مساعد احمد⁽⁴⁾ الى انه لمعايير التقارير المالية الدولية دوراً حيوياً في تحسين جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية من خلال تحسين جودة الخصائص النوعية لتلك المعلومات كما أن لتبني المعايير تأثيراً إيجابياً على قيمة المنشأة، فضلاً عن ان تبني التحول لمعايير التقارير المالية الدولية قد يحقق النفع على الشركات والسوق المدرجة به بشرط تهيئة بيئة الأعمال من خلال توفير المناخ التشريعي الضروري لتبني هذه المعايير والأجهزة الرقابية على عمل الشركات. وتوصل

(1) Kontopoulos, George S (2009) The value relevance of accounting information in the uk, the netherlands, germany and france: effects arising from the adoption of international financial reporting standards, op.cit.,

(2) Ortega, Xiaoli D. (2012) The trade-off between accounting comparability and representational faithfulness with mandatory International Financial Reporting Standards adoption, op.cit.,

(3) الشطناوي، حسن محمود (٢٠١٢)، أثر التغيير في معايير التقارير المالية الدولية على جودة الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية، مرجع سبق ذكره.

(4) عبد السلام، مساعد احمد (٢٠١٨)، أثر تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية على زيادة جودة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية بالتطبيق على الشركات العامة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، مرجع سبق ذكره.

محمد، سمير إبراهيم^(١) الى انه يوجد تأثير إيجابي ومعنوي لتبني معايير التقارير المالية الدولية على دقة تنبؤات المحللين الماليين بالأرباح، وذلك من خلال نسبة أخطاء التنبؤات بالأرباح لعينة الدراسة في فترة ما بعد تبني تطبيق معايير التطبيق المالية الدولية بالمقارنة بنسبة أخطاء التنبؤات بالأرباح لنفس العينة في فترة ما قبل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، كما ان ذلك يعكس هذا التأثير الإيجابي لتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية على جودة التقارير المالية ممثلة في زيادة دقة تنبؤات المحللين الماليين بالأرباح، فضلا عن تأكيد الدور الإيجابي لتبني تطبيق المعايير المالية الدولية في زيادة جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية. وتوصل **Kadir, Abdulraheem Olayiwola**^(٢) الى وجود فروق ذات دلالة معنوية بين جميع ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاق، تكاليف الإنتاج غير الطبيعية، والتدفقات النقدية غير الطبيعية من العمليات بين القوائم المالية للشركات في القطاعات الفرعية المختلفة. وبالنسبة لتأثير آلية حوكمة الشركات على أساس الاستحقاق، كشفت النتائج أن فترة عمل المدقق الخارجي والملكية المؤسسية وازدواجية الرئيس التنفيذي وسمعة المدقق الخارجي تؤثر بشكل كبير على ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاق، كما تؤثر استقلالية مجلس الإدارة واستقلالية لجنة المراجعة واجتماع لجنة المراجعة بشكل كبير على ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية، فضلا عن ان آليات حوكمة الشركات تؤثر على ممارسات إدارة الأرباح وأن كلا من قانون مراجعة حوكمة الشركات واعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لهما دور معتدل في هذا التأثير.

٣- أثر اعتماد معايير التقرير المالي الدولية والمام المراجع الخارجي بها على ممارسات ادارة الارباح:
تستخدم التقارير المالية لتوصيل المعلومات ذات الصلة والتي تم استخراجها من النظام المحاسبي المعتمد في المنشأة الاقتصادية التي تصدر التقارير المالية الخاصة بها، وتعد أساسا لخدمة المستثمرين والدائنين وغيرهم من المستفيدين، وذلك لمساعدتهم في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة. والتقارير المالية ليست هدفا في حد ذاتها ولكنها تمثل الوسيلة الأساسية لتقديم البيانات المالية المناسبة وتحويلها إلى معلومات لاستخدامها في اتخاذ القرارات المالية المناسبة، حتى يتكون لدى المستثمرين الحاليين والمستقبليين والمقرضين صورة واضحة عن الأوضاع المالية للشركات. كما أصبحت

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

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

التقارير المالية المنشورة والإفصاح عن السياسات والمعلومات الواردة بها تؤثر على متخذي القرارات المالية والاقتصادية^(١).

وتتمثل دوافع تطبيق المعايير الدولية لتطوير إعداد التقارير المالية في:

- إمداد الشركات بمعايير محاسبة ومراجعة دولية عالية الجودة في إطار عولمة المعايير.
 - تلبية احتياجات ومتطلبات مستخدمي القوائم المالية لتلك الشركات.
 - التغلب على مشاكل تطبيق النظام المحاسبي المحلي في الشركات.
 - يساعد تطوير التقارير المالية على توقع التدفقات النقدية المستقبلية من استثماراتهم، أي التدفقات المتعلقة بتوزيعات الأرباح.
 - زيادة قدرة الشركات على الاقتراض من المؤسسات المالية من خلال تحليل التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، وتحليل مدى قدرة الشركات على توليد تدفقات نقدية مستقبلية موجبة.
 - يساعد تطوير التقارير المالية للشركات في توضيح العلاقة بين الربح المحاسبي والتدفق النقدي، إذ يعد التدفق النقدي التشغيلي للشركات المؤشر الأول لأدائها المالي حيث يعبر عن مصادر تمويل النفقات الرأسمالية والمدفوعات من الضرائب والتسويات اللازمة، للتوصل إلى مبالغ النقدية في فترة معينة.
 - يساهم تطوير التقارير المالية للشركات في تقييم الأنشطة الاستثمارية واتخاذ قرارات الاستثمار.
 - يوفر تطوير التقارير المالية للشركات للملاك معلومات عن التوزيعات المستقبلية المحتملة والتي تعد مؤشرا أفضل من الأرباح المحاسبية.
 - يساعد تطوير التقارير المالية للشركات في تقدير نسب السيولة والملاءة والمرونة المالية.
 - يوفر تطوير التقارير المالية مؤشرا ضد الخسائر المستقبلية، وأداة لإدارة خطر العملة الأجنبية.
- ينعكس تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على تطوير التقارير المالية مما يزيد من قدرة الشركات على اتخاذ القرارات التمويلية من خلال زيادة بدائل التمويل المتاحة أمامها وتتمثل قرارات التمويل في المفاضلة بين البدائل التالية للاختيار احد تلك المصادر أو الجمع بينها من خلال تحديد المزيج الأمثل للتمويل وتعتمد الشركات على المقارنة بين كل من المزايا والعيوب للحصول على قيمة التمويل المطلوب من خلال التمويل أي من المصادر وتنقسم قرارات التمويل في الشركات^(٢).
- وترى الباحثة ان التطبيق الإلزامي لمعايير التقرير المالي الدولية والمأم المراجع الخارجي بها من شأنه ان يرفع من قدرته على التعرف على ممارسات ادارة الارباح واكتشافها والحد منها، ويتم ذلك من

(1) Homsett, M (2016), "Getting Started in Fundamental Analysis" John Wiley & Sons, Inc, PP. 36-44.

(2) حمام، محمود وآخرون (٢٠١٥)، "أثر قائمة التدفقات النقدية على اتخاذ القرارات المالية - دراسة حالة البنوك التجارية بولاية جيجل"، مرجع سبق ذكره، ص ص ٦٥-٨٣.

خلال تفعيل قواعد حوكمة الشركات بما تتضمنه من الزام المراجع الخارجي بتبني معايير التقرير المالي الدولية واستخدامها ضمن برنامج المراجعة بما يضمن الكشف عن ممارسات ادارة الارباح والحد منها، وهو ما يتفق مع النتيجة التي توصل اليها Kadir, Abdulraheem Olayiwola⁽¹⁾ الى وجود فروق ذات دلالة معنوية بين جميع ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاق، تكاليف الإنتاج غير الطبيعية، والتدفقات النقدية غير الطبيعية من العمليات بين القوائم المالية للشركات في القطاعات الفرعية المختلفة. وبالنسبة لتأثير آلية حوكمة الشركات على أساس الاستحقاق، كشفت النتائج أن فترة عمل المدقق الخارجي والملكية المؤسسية وازنواجية الرئيس التنفيذي وسمعة المدقق الخارجي تؤثر بشكل كبير على ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاق، كما تؤثر استقلالية مجلس الإدارة واستقلالية لجنة المراجعة واجتماع لجنة المراجعة بشكل كبير على ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية.

القسم الثالث: أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية والممارسات الخارجية بها على ممارسات إدارة الأرباح:

١. مفهوم وبنوافع ممارسات إدارة الأرباح:

تتعاظم قدرة الإدارة على القياس المتحيز للأرباح المحاسبية نتيجة مرونة تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث تتعدد بدائل تطبيق السياسات المحاسبية، وتتعدد المواقف التي تتطلب إجراء التقديرات المحاسبية التي تخضع لرؤية الإدارة مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة، وأجال الديون، ونسب استهلاك الأصول الثابتة وغيرها، ونسب الضرائب المتنازع عليها، فضلا عن حرية الإدارة في اختيار توقيتات الاعتراف بالإيرادات والمصروفات والأصول والخصوم. وهذا يعني أن سلوك الإدارة في إدارة الأرباح يتحقق من خلال التلاعب في متغيرات تمهيد الدخل المختلفة التي تتضمن الاختيار بين البدائل المحاسبية واختيار التقديرات المحاسبية، فضلا عن اختيار توقيتات الاعتراف بعناصر القوائم المالية التي تحقق أهدافها.

وعرفها Beneish 2001 بأنها عملية تقوم الادارة من خلالها باستخدام المعايير المحاسبية المتعارف عليها بصورة متعمدة للوصول برقم صافي الربح إلى رقم مرغوب فيه من وجهة نظرها⁽²⁾. كما عرفها Schipper 1989 بأنها قيام الإدارة بالتدخل المتعمد في عملية التقرير المالي بهدف الحصول على بعض المنافع الخاصة⁽³⁾.

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

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

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

كما عرفت كذلك بواسطة Healy and Wahlen 1998 بأنها عملية استخدام الإدارة للحكم الشخصي في عملية التقرير المالي لتعديل التقارير المالية من أجل تضليل مستخدمي تلك التقارير والتأثير على النتائج للاستفادة من الاتفاقيات التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية المعلنه^(١).

ويرى المليجي أن عملية إدارة الأرباح تتضمن الخصائص التالية^(٢):

(١) تتم عملية إدارة الأرباح بعلم الإدارة وتحت إشرافها.
(٢) أن عملية إدارة الأرباح هي عملية مخططة وليست عشوائية تقوم بها الإدارة لتحقيق أهداف خاصة بها.

(٣) أن الهدف من إدارة الأرباح هو الوصول برقم صافي الربح إلى رقم معين يحقق مصالح مباشرة لإدارة الشركة ومصالح غير مباشرة للشركة في الأجل القصير.

٢- تبني معايير التقرير المالي الدولية والممارسات الخارجية بها وممارسات إدارة الأرباح بين النظرية والتطبيق:

أشارت الفقرة رقم (١٧) من معيار المراجعة المصري رقم (٢٣٠) بالدور الجوهرى والفعال لعنصر الخبرة لدى مراجع الحسابات في تحديد طبيعة وتوقيت إجراءات الاختبار المختلفة، ومدى نطاق هذه الاختبارات حيث نصت الفقرة على أنه عند تحديد وتوقيت ومدى إجراءات الاختبار يجب على المراجع أن يراعى^(٣):

- إمكانية وجود أخطاء جوهرية.
 - الخبرة المكتسبة من المهام السابقة.
 - مدى تأثير المعلومات المالية المستقبلية بالحكم الشخصي للإدارة.
- ويلاحظ من قراءة أهم الفقرات التي تتعلق بجوانب التأهيل العلمي والعملية للمراجع كما في معايير المراجعة المصرية إلى الآتي^(٤):

■ لم يكن هناك تحديد مطلق لمعيار يختص بالتأهيل العملي والعلمي للمراجع ضمن معايير المراجعة المصرية لأنه يوجد هناك اعتقاد ضمنى بأن كل من يزاول المهنة لديه الحد الأدنى من التأهيل العلمي

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

(٢) المليجي، هشام حسن، نموذج محاسبي مقترح للتنبؤ بإدارة الأرباح في الشركات المساهمة المصرية - دراسة تطبيقية، مرجع سبق ذكره، ص ٨.

(٣) العبادي، مصطفى راشد (٢٠١٠)، حدود مسئولية مراجع الحسابات عن تحريفات القوائم المالية الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح وكيفية استجابته لهذه الممارسات ٢/٢، مرجع سبق ذكره، ص ص ٨-١٣.

(٤) معايير المراجعة المصرية، وزارة الاستثمار ٢٠٠٨.

والعملي والذي يحوله من ممارسة المهنة بشكل مقبول وجاء في القوانين والتشريعات للجهات المهنية المختصة يؤكد ضمان وحماية ذلك الدور والمهمة.

■ الحكم الشخصي للمراجع سواء في تحديد طبيعة وتوقيت مهمة المراجعة أو حول عدالة القوائم المالية يتوقف بشكل أساسي على المعرفة التي يحظى بها المعرفة العلمية بمعنى الكيفية والوسائل الأمثل التي سيؤدي بها مهمته أو المعرفة المكتسبة نتيجة العمل والتدريب المستمر وذلك ما أكدته بعض الدراسات من أنه لا يحق للمراجع أن يمارس مهنة المراجعة "مراجعة المكاتب" إلا استيفاء العديد من المتطلبات المهنية وأهمها حضور تدريبات محدودة ودورات تدريبية تعليمية تتعلق بالمراجع الخارجي وتخصصات محددة لفترة زمنية محددة وبشكل مستمر ومن هذه المجالات "معايير المحاسبة الدولية، معايير المراجعة الدولية، الضريبة وأي موضوع له علاقة بالمحاسبة والمراجعة على أن يتم ذلك التدريب بواسطة هيئات وتنظيمات مهنية معترف بها ومخولة بالمسؤولية.

■ جاءت الفقرات ببيان واضح عن مدى أهمية وجوهية تمتع مراجع الحسابات بالأشكال المختلفة للمعرفة والتأهيل العلمي والعملي المطلوب لتقييم وتحديد وتفسير الافتراضات المتعلقة بأي معلومات مستقبلية، وحيث أن الافتراضات هي مزاعم الإدارة بتصوير ضمني وتصريح عن فئات العمليات وأرصدة الحسابات المرتبطة بها القوائم المالية.

■ لم يقتصر التأهيل العلمي للمراجع الخارجي على الإلمام بمستوى واحد معين من المعرفة بعلوم المحاسبة والمراجعة أو التدريب والإشراف المستمر، إنما يمتد التأهيل إلى أبعاد عديدة.^(١) ويتطلب تفعيل دور المراجع الخارجي بهدف ردع تلاعب الإدارة، يستلزم تمتع المراجع الخارجي بخاصيتين هامتين هما المهارة Skille والاجتهاد والمثابرة Diligent في إنجاز واجباته مما يمكنهم من تحقيق جودة المعلومات بالتقارير المالية، وعلي أن يكون دائما في حالة تيقظ وحذر تجاه محاولات الإدارة للتلاعب، كما أن هناك عدة تساؤلات يستلزم علي كل من المراجع الخارجي أخذها في اعتباره لتكون تقديراته دقيق وتمثل هذه التساؤلات في :

- هل يمتلك المراجع الخارجي الثقافة والتعليم والمعرفة بالطرق المختلفة لتلاعب الإدارة ؟
- هل تتسم مجموعة المراجعة الداخلية بنفس الخصائص المتمثلة في الثقافة والتعليم والمعرفة بالطرق المختلفة لتلاعب الإدارة ؟
- هل يقوم المراجع الخارجي بمراجعة تقدير مخاطر الغش الشاملة، متضمنة كيف تقوم الإدارة بالتلاعب والغش ؟
- هل يقوم أعضاء لجنة المراجعة بالمشاركة في برامج تعليمية مستمرة لتقدير خطر الغش الإداري ؟

(١) زكي، مايكل سعد (٢٠١٧)، أثر التحفظ المحاسبي على ممارسات إدارة الأرباح في ضوء معايير التقارير المالية الدولية (IFRS): دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة السويس.

■ هل للجنة المراجعة مسئولية مباشرة للرقابة علي المراجعة الداخلية أم أن مجموعة المراجعة الداخلية تقدم تقريرها للإدارة؟

■ هل تقوم لجنة المراجعة بالاعتماد علي المراجع الخارجي في تقييم تقديرات خطر الغش الإداري؟ وهل تأخذ لجنة المراجعة في الاعتبار أن المراجع الخارجي قد يتوكل علي عمل لجنة المراجعة في تقييم تقديرات خطر الغش الإداري ؟ ومن ثم احتمال خطر الدخول في دائرة الاعتماد المتبادل دون جدوى.

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

- صدر تشريع ساربنيز أوكسلي عام ٢٠٠٢ الذي عظم وأكد عل دور المراجع الخارجي في تأكيد جودة نتائج التقارير المالية وتخفيض ممارسات إدارة الأرباح، وهذا ما أدى إلي وجود مسؤولية متزايدة لتحسين وتعظيم الاتصال بين المراجع الخارجي وبين المراجعين الداخليين، فمثلاً نجد القسم ٢٠٢ من تشريع SOX تطلب أن يبدأ المراجع الخارجي بتحسين كل الخدمات التي سوف يقدمها، بينما تطلب في القسم ٢٠٤ من المراجع الخارجي أن يقوم بالاتصال بلجنة المراجعة بصورة دورية.^(١)

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

■ طور دليل ممارسات بورصة الأوراق المالية الأمريكية SEC Practice Section قواعد إرشادية خاصة بالممارسات الأفضل حول الاتصالات مع مجلس الإدارة / المراجع الخارجي، وإن هذه التوصيات تضمنت ما يأتي^(٢):

- وضع سياسات وإجراءات صارمة للاتصالات مع مجلس الإدارة / المراجع الخارجي.
- إقامة علاقة مع مجلس الإدارة / المراجع الخارجي بما يشجع المناقشات الصريحة المفتوحة.

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

(٢) عطية، فائق سيد (٢٠١٨)، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، مرجع سبق ذكره، ص ص ٧٩٠-٨٢٩.

- طبيعة الاتصال المؤدي بواسطة المراجع الخارجي بخصوص التقييم النوعي لمبادئ المحاسبة التي تطبقها الشركة ووضوح الإفصاح في قوائم الشركة المالية.
- التوقيت الذي ينبغي أن يتم فيه مثل هذا الاتصال.

وبناء على ما تقدم ترى الباحثة انه طبقاً لمعايير المراجعة الخارجية بصفة عامة ومعايير المراجعة المصرية المرتبطة بالتأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي، فان المراجع يجب ان يكون ملماً بمعايير التقرير المالي الدولية باعتبارها المصدر الذي تشتق منه معايير المحاسبة المصرية والتي تعتبر الاساس لاعداد القوائم والتقارير المالية في جمهورية مصر العربية.

٣- اطار مقترح لاثـر تبني معايير التقرير المالي الدولية والمـام المراجع الخارجي بها على ممارسات إدارة الأرباح:

لقد اتضح للباحثة من خلال الدراسة في الفصول السابقة وتحليل أثر واعتماد معايير التقرير المالي الدولية على ممارسات إدارة الأرباح من خلال الدراسة في هذا الفصل ان هناك ارتباط قد يتواجد بين تبني معايير التقرير المالي الدولية والالتزام بها وجودة المراجعة الخارجية من ناحية وتأهيل المراجع الخارجي من ناحية أخرى وما يتبع ذلك من التأثير على قدرته على الكشف عن ممارسات ادارة الارباح التي تقوم بها ادارة الشركات والحد منها. وفي ضوء ما تقدم تقوم الباحثة بعرض عناصر الـ اطار المقترح لاثـر اعتماد معايير التقرير المالي الدولية والمـام المراجع الخارجي بها على ممارسات إدارة الأرباح على النحو التالي وضع المزيد من معايير المراجعة الخارجية لضمان زيادة استقلالية وموضوعية المراجع الخارجي:

- ١- عقد دورات تدريبية للمحاسبين والمراجعين الخارجيين لضمان الامام بمعايير التقرير المالي الدولية اللازمة للحد من ممارسات ادارة الارباح.
- ٢- وضع المزيد من معايير المحاسبة التي تتضمن الاساليب المحاسبية اللازمة للكشف عن ممارسات ادارة الارباح.
- ٣- عقد دورات تدريبية للمراجعين الخارجيين تتضمن تعريفهم بمواطن وانشطة ادارة الارباح، وطريقة الكشف على الاساليب المختلفة التي تلجأ اليها الادارة لادارة الارباح، وكيفية الحد منها.
- ٤- اعادة صياغة معايير المراجعة الخارجية التي تتضمن التدابير المختلفة للكشف عن ممارسات ادارة الارباح من قبل المراجع الخارجي.
- ٥- اصدار كتيب يتضمن الاجراءات التفصيلية للكشف عن ممارسات ادارة الارباح.
- ٦- عقد دورات تدريبية للمحاسبين بالشركات المصرية تتضمن تعريف المحاسبين بمواطن وانشطة ممارسات ادارة الارباح وكيفية الحد منها.

٧- إعادة النظر في القوانين المرتبطة بالمحاسبة والمراجعة بما يضمن إعادة النظر في التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي ، وكذلك العقوبات المفروضة على المحاسبين والمراجعين فيما يتعلق بالممارسات المتعمدة لإدارة الأرباح، وعدم بذل العناية الواجبة من قبل المراجع الخارجي للكشف عنها. القسم الرابع: دراسة ميدانية لأثر تبني معايير التقرير المالي الدولية والممارسات الخارجية بها على ممارسات إدارة الأرباح:

١- أهداف الدراسة الميدانية:

تسعى الدراسة الميدانية إلى الإجابة على تساؤلات المشكلة البحثية والتي تمت صياغتها في التساؤل الرئيس التالي: ما هو أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية والممارسات الخارجية بها على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية؟. وذلك من خلال الإجابة على التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية والممارسات الخارجية بها على ضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية؟

- ما هو أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية والممارسات الخارجية بها على ضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية؟

- ما هو أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية والممارسات الخارجية بها على ضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية؟

٢- فروض الدراسة الميدانية:

تقوم الدراسة على اختبار فرضية رئيسية تتمثل في انه من المتوقع وجود تأثير معنوي للعلاقة بين كل من تبني معايير التقرير المالي الدولية والممارسات الخارجية بها وممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية، وفي إطار الفرض السابق، تم صياغة الفروض الفرعية التالية:

■ الفرض الأول: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تبني معايير التقرير المالي الدولية والممارسات الخارجية بها وضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

■ الفرض الثاني: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تبني معايير التقرير المالي الدولية والممارس المراجع الخارجي بها وضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

■ الفرض الثالث: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تبني معايير التقرير المالي الدولية والممارس المراجع الخارجي بها وضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

٣- مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:

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

■ بيانات التقارير المالية التي تصدرها الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

■ استمارة استبيان لفئات عينة الدراسة وهي:

- الفئة الأولى (٩٦) مفردة من المحاسبين بالشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

- الفئة الثانية (٩٦) مفردة من المستثمرين في الأسهم بالشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

- الفئة الثالثة (١٩٢) مفردة من مراجعي حسابات الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

٤- تحليل الاتجاهات والآراء:

٤/١ تحليل آراء واتجاهات محاسبي الشركات المساهمة:

يتضمن الجدول رقم (١) التالي آراء واتجاهات محاسبي الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس اعتماد معايير التقرير المالي الدولية على ضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة.

جدول (١)

آراء واتجاهات محاسبي الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس اعتماد معايير التقرير المالي الدولية على ضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة

النسبة المئوية	التكرارات	البيان
23.96%	23	موافق تمامًا
42.71%	41	موافق
11.46%	11	محايد
12.50%	12	غير موافق
9.38%	9	غير موافق على الإطلاق
100%	96	الإجمالي

توضح البيانات السابقة آراء واتجاهات عينة محاسبي الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية نحو مدى انعكاس اعتماد معايير التقرير المالي الدولية على ضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية، حيث تأتي في المرتبة الأولى الموافقين وقد بلغت نسبتهما ٤٢.٧١% من إجمالي عدد العينة بعدد ٤١، في حين جاء الموافقين تماما في المرتبة الثانية وبلغت نسبتهما ٢٣.٩٦% من إجمالي عدد العينة بعدد ٢٣، وفي المرتبة الثالثة جاء المحايدون في المرتبة الثالثة وبلغت نسبتهما ١٢.٥٠% من إجمالي عدد العينة بعدد ١٢.

يتضمن الجدول رقم (٢) التالي آراء واتجاهات محاسبي الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس اعتماد معايير التقرير المالي الدولية على ضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة.

جدول (٢)

آراء واتجاهات محاسبي الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس اعتماد معايير التقرير المالي الدولية على ضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة

البيان	التكرارات	النسبة المئوية
موافق تمامًا	27	28.13%
موافق	41	42.71%
محايد	17	17.71%
غير موافق	7	7.29%
غير موافق على الإطلاق	4	4.17%
الإجمالي	96	100%

وتوضح البيانات السابقة آراء واتجاهات عينة محاسبي الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية نحو مدى انعكاس اعتماد معايير التقرير المالي الدولي على ضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية، حيث تأتي في المرتبة الأولى الموافقين وقد بلغت نسبتها ٤٢.٧١% من إجمالي عدد العينة بعدد ٤١، في حين جاء الموافقين تمامًا في المرتبة الثانية وبلغت نسبتها ٢٨.١٣% من إجمالي عدد العينة بعدد ٢٧، وفي المرتبة الثالثة جاء المحايدين في المرتبة الثالثة وبلغت نسبتها ١٧.٧١% من إجمالي عدد العينة بعدد ١٧.

يتضمن الجدول رقم (٣) التالي آراء واتجاهات محاسبي الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس اعتماد معايير التقرير المالي الدولية على ضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة.

جدول (٣)

آراء واتجاهات محاسبي الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس اعتماد معايير التقرير المالي الدولية على ضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة

البيان	التكرارات	النسبة المئوية
موافق تمامًا	23	23.96%
موافق	46	47.92%
محايد	19	19.79%
غير موافق	6	6.25%
غير موافق على الإطلاق	2	2.08%
الإجمالي	96	100%

توضح البيانات السابقة آراء واتجاهات عينة محاسبي الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية نحو مدى انعكاس اعتماد معايير التقرير المالي الدولي على ضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية، حيث تأتي في المرتبة الأولى الموافقين وقد بلغت نسبتها ٤٧.٩٢% من إجمالي عدد العينة بعدد ٤٦، في حين جاء الموافقين تماما في المرتبة الثانية وبلغت نسبتها ٢٣.٩٦% من إجمالي عدد العينة بعدد ٢٣، وفي المرتبة الثالثة جاء المحايدين في المرتبة الثالثة وبلغت نسبتها ١٩.٧٩% من إجمالي عدد العينة بعدد ١٩.

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

يتضمن الجدول رقم (٤) التالي آراء واتجاهات المستثمرين في أسهم الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس اعتماد معايير التقرير المالي الدولية على ضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة.

جدول (٤)

آراء واتجاهات المستثمرين في أسهم الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس اعتماد معايير التقرير المالي الدولية على ضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة

البيان	التكرارات	النسبة المئوية
موافق تمامًا	29	30.21%
موافق	43	44.79%
محايد	11	11.46%
غير موافق	7	7.29%
غير موافق على الإطلاق	6	6.25%
الإجمالي	96	100%

توضح البيانات السابقة آراء واتجاهات عينة المستثمرين في أسهم الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية نحو مدى انعكاس اعتماد معايير التقرير المالي الدولي على ضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية، حيث تأتي في المرتبة الأولى الموافقين وقد بلغت نسبتها ٤٤.٧٩% من إجمالي عدد العينة بعدد ٤٣، في حين جاء الموافقين تماما في المرتبة الثانية وبلغت نسبتها ٣٠.٢١% من إجمالي عدد العينة بعدد ٢٩، وفي المرتبة الثالثة جاء المحايدين في المرتبة الثالثة وبلغت نسبتها ١١.٤٦% من إجمالي عدد العينة بعدد ١١.

يتضمن الجدول رقم (٥) التالي آراء واتجاهات المستثمرين في أسهم الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس اعتماد معايير التقرير المالي الدولية على ضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة.

جدول (٥)

آراء واتجاهات المستثمرين في أسهم الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس اعتماد معايير التقرير المالي الدولي على ضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة

البيان	التكرارات	النسبة المئوية
موافق تمامًا	19	19.79%
موافق	57	59.38%
محايد	8	8.33%
غير موافق	5	5.21%
غير موافق على الإطلاق	7	7.39%
الإجمالي	96	100%

وتوضح البيانات السابقة آراء واتجاهات عينة المستثمرين في أسهم الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية نحو مدى انعكاس اعتماد معايير التقرير المالي الدولي على ضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية، حيث تأتي في المرتبة الأولى الموافقين وقد بلغت نسبتها ٥٩.٣٨% من إجمالي عدد العينة بعدد ٥٧، في حين جاء الموافقين تماما في المرتبة الثانية وبلغت نسبتها ١٩.٧٩% من إجمالي عدد العينة بعدد ١٩، وفي المرتبة الثالثة جاء المحايدين في المرتبة الثالثة وبلغت نسبتها ٨.٣٣% من إجمالي عدد العينة بعدد ٨.

يتضمن الجدول رقم (٦) التالي آراء واتجاهات المستثمرين في أسهم الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس اعتماد معايير التقرير المالي الدولية على ضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة.

جدول (٦)

آراء واتجاهات المستثمرين في أسهم الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس اعتماد معايير التقرير المالي الدولية على ضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة

البيان	التكرارات	النسبة المئوية
موافق تماماً	23	23.96%
موافق	37	38.54%
محايد	9	9.38%
غير موافق	16	16.67%
غير موافق على الإطلاق	11	11.46%
الإجمالي	96	100%

توضح البيانات السابقة آراء واتجاهات عينة المستثمرين في أسهم الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية نحو مدى انعكاس اعتماد معايير التقرير المالي الدولي على ضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية، حيث تأتي في المرتبة الأولى الموافقين وقد بلغت نسبتها ٣٨.٥٤% من إجمالي عدد العينة بعدد ٣٧، في حين جاء الموافقين تماماً في المرتبة الثانية وبلغت نسبتها ٢٣.٩٦% من إجمالي عدد العينة بعدد ٢٣، وفي المرتبة الثالثة جاء غير الموافقين في المرتبة الثالثة وبلغت نسبتها ١٦.٦٧% من إجمالي عدد العينة بعدد ١٦.

٣/٤ تحليل آراء واتجاهات مراجعي حسابات الشركات المساهمة:

يتضمن الجدول رقم (٧) التالي آراء واتجاهات مراجعي الحسابات الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس اعتماد معايير التقرير المالي الدولية على ضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة.

جدول (٧)

آراء واتجاهات مراجعي حسابات الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس اعتماد معايير التقرير المالي الدولية على ضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة

البيان	التكرارات	النسبة المئوية
موافق تماماً	56	28.57%
موافق	82	41.84%
محايد	19	9.69%
غير موافق	22	11.22%
غير موافق على الإطلاق	17	8.67%
الإجمالي	196	100%

توضح البيانات السابقة آراء واتجاهات عينة مراجعي حسابات الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية نحو مدى انعكاس اعتماد معايير التقرير المالي الدولي على ضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية، حيث تأتي في المرتبة الأولى الموافقين وقد بلغت نسبتها ٤١.٨٤% من إجمالي عدد العينة بعدد ٨٢، في حين جاء الموافقين تماما في المرتبة الثانية وبلغت نسبتها ٢٨.٥٧% من إجمالي عدد العينة بعدد ٥٦، وفي المرتبة الثالثة جاء المحايدين في المرتبة الثالثة وبلغت نسبتها ٩.٦٩% من إجمالي عدد العينة بعدد ١٩

يتضمن الجدول رقم (٨) التالي آراء واتجاهات مراجعي الحسابات الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس اعتماد معايير التقرير المالي الدولي على ضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة.

جدول (٨)

آراء واتجاهات مراجعي حسابات الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس اعتماد معايير التقرير المالي الدولي على ضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة

البيان	التكرارات	النسبة المئوية
موافق تمامًا	67	34.90%
موافق	82	42.71%
محايد	18	9.38%
غير موافق	9	4.69%
غير موافق على الإطلاق	16	8.33%
الإجمالي	192	100%

وتوضح البيانات السابقة آراء واتجاهات عينة مراجعي حسابات الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية نحو مدى انعكاس اعتماد معايير التقرير المالي الدولي على ضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية، حيث تأتي في المرتبة الأولى الموافقين وقد بلغت نسبتها ٤٢.٧١% من إجمالي عدد العينة بعدد ٨٢، في حين جاء الموافقين تماما في المرتبة الثانية وبلغت نسبتها ٣٤.٩٠% من إجمالي عدد العينة بعدد ٦٧، وفي المرتبة الثالثة جاء المحايدين في المرتبة الثالثة وبلغت نسبتها ٩.٣٨% من إجمالي عدد العينة بعدد ١٨.

يتضمن الجدول رقم (٩) التالي آراء واتجاهات مراجعي الحسابات الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس اعتماد معايير التقرير المالي الدولية على ضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة.

جدول (٩)

آراء واتجاهات مراجعي حسابات الشركات المساهمة نحو مدى انعكاس اعتماد معايير التقرير المالي الدولية على ضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة

النسبة المئوية	التكرارات	البيان
26.56%	51	موافق تمامًا
35.94%	69	موافق
19.27%	37	محايد
11.98%	23	غير موافق
6.25%	12	غير موافق على الإطلاق
100%	192	الإجمالي

توضح البيانات السابقة آراء واتجاهات عينة مراجعي حسابات الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية نحو مدى انعكاس اعتماد معايير التقرير المالي الدولية على ضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية، حيث تأتي في المرتبة الأولى الموافقين وقد بلغت نسبتها ٣٥.٩٤% من إجمالي عدد العينة بعدد ٦٩، في حين جاء الموافقين تمامًا في المرتبة الثانية وبلغت نسبتها ٢٦.٥٦% من إجمالي عدد العينة بعدد ٥١، وفي المرتبة الثالثة جاء المحايدون في المرتبة الثالثة وبلغت نسبتها ١٩.٢٧% من إجمالي عدد العينة بعدد ٣٧.

٥- اختبار الفروض:

١/٥ اختبار الفرض الأول:

■ الفرض العدم H_0

لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين اعتماد معايير التقرير المالي الدولي وضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

■ الفرض البديل H_1

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين اعتماد معايير التقرير المالي الدولي وضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

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

جدول (١٠)

نتائج اختبار كروسكال واليس للفرض الأول

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

يتضح من نتائج التحليل الإحصائي لاختبار Kruskal Wallis Test أن قيمة P.value تساوي ٠.٠٠٢ (أي ٢%) وهي أقل من مستوي المعنوية ٥% و بالتالي يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل القائل بأنه توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين اعتماد معايير التقرير المالي الدولي وضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

٢/٥ اختبار الفرض الثاني:

■ الفرض العدم H0

لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين اعتماد معايير التقرير المالي الدولي وضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

■ الفرض البديل H1

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين اعتماد معايير التقرير المالي الدولي وضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

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

جدول (١١)

نتائج اختبار كروسكال واليس للفرض الثاني

الاحتمال (Sig)	إحصائي الاختبار	متوسط الرتب				
		موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
.039	23.63	172.95	163.25	162.55	144.85	123.36

يتضح من نتائج التحليل الإحصائي لاختبار Kruskal Wallis Test أن قيمة P.value تساوي ٠.٠٣٩ (أي ٣.٩%) وهي أقل من مستوي المعنوية ٥% و بالتالي يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل القائل بأنه توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين اعتماد معايير التقرير المالي الدولية وضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

٣/٥ اختبار الفرض الثالث:

▪ الفرض العدم H0

لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين اعتماد معايير التقرير المالي الدولي وضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

▪ الفرض البديل H1

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

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

جدول (١٢)

نتائج اختبار كروسكال واليس للفرض الثالث

الاحتمال (Sig)	إحصائي الاختبار	متوسط الرتب			
		موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق
.043	35.26	187.26	172.63	152.69	147.65
					135.63

يتضح من نتائج التحليل الإحصائي لاختبار Kruskal Wallis أن قيمة P.value تساوي ٠٠٠٤٣ (أي ٤.٣%) وهي أقل من مستوي المعنوية ٥% وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل القائل بأنه توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين اعتماد معايير التقرير المالي الدولي وضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية:

- نتائج الدراسة التطبيقية:

- ١- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين اعتماد معايير التقرير المالي الدولي وضبط التحكم في توقيت القرارات التشغيلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.
- ٢- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين اعتماد معايير التقرير المالي الدولي وضبط التحكم في توقيت القرارات الاستثمارية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.
- ٣- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين اعتماد معايير التقرير المالي الدولي وضبط التحكم في توقيت القرارات التمويلية لتعديل الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية.

- التوصيات:

في ضوء نتائج البحث توصي الباحثة بما يلي:

١- اعادة النظر في لائحة حوكمة الشركات من خلال الدليل المصري لحوكمة الشركات الصادر عن مركز المديرين المصري.

٢- ضرورة تأهيل المحاسبين لاستيعاب الكشف عن ممارسات ادارة الارياح بالشركات المساهمة.

٣- ضرورة تأهيل المراجعين للتعرف على الطرق المختلفة لادارة الارياح بالشركات المساهمة.

٤- ضرورة تأهيل المراجعين لاستيعاب الكشف عن ممارسات ادارة الارياح بالشركات المساهمة.

٥- اعادة النظر في المعايير المصرية للمراجعة لتتوافق مع الدوران الازامي للمراجع الخارجي، والاجراءات العملية للكشف عن ممارسات ادارة الارياح.

٦- اعادة النظر في المعايير المصرية للمراجعة لاعادة التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي لتتوافق الاجراءات العملية للكشف عن ممارسات ادارة الارياح.

٧- اعادة تقييم وتطوير معايير المحاسبة المصرية للحد من مجالات استخدام ممارسات ادارة الارياح.

- التوجهات البحثية المستقبلية:

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

١- توصي الباحثة الدارسين في مجال المحاسبة المالية باجراء دراسات تتضمن قياس أثر اعتماد معايير التقرير المالي الدولي على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة والمتداولة في سوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية وذلك من خلال استخدام معلومات القوائم والتقارير المالية ونماذج الانحدار البسيط والمتعدد وغيرها من الاساليب الاحصائية المناسبة.

٢- توصي الباحثة الدارسين في مجال المحاسبة المالية والمراجعة باجراء دراسات تتناول مدى كفاية معايير المحاسبة ومعايير المراجعة للكشف عن ممارسات ادارة الارياح بالشركات المساهمة المصرية.

٣- توصي الباحثة الدارسين في مجال المحاسبة المالية والمراجعة باجراء دراسات تتناول مستجدات اساليب ممارسات ادارة الارياح بالشركات المساهمة المصرية، وكيفية الحد منها.

قائمة المراجع:

أولاً: قائمة المراجع باللغة العربية:

أ. الكتب:

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

- الرشيدى، حمدان بويتل (٢٠٢١)، إطار مقترح لأثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على جودة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية بالتطبيق على البنوك الكويتية، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة بنها.
- الرطام، عامر (٢٠١١)، قياس تأثير التطور فى معايير المحاسبة والمراجعة على مصداقية تقارير مراقبي الحسابات بدولة الكويت، رسالة دكتوراه فى المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- زكى، مايكل سعد (٢٠١٧)، أثر التحفظ المحاسبي على ممارسات إدارة الأرباح فى ضوء معايير التقارير المالية الدولية (IFRS): دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة السويس.
- سعد حمد أبو كميل، (٢٠١١)، تطوير أدوات الرقابة الداخلية لهدف حماية البيانات المعدة الكترونياً، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- السيد، لؤي (٢٠٠٥)، دور معايير المراجعة فى تشجيع الاستثمار فى سوق الأوراق المالية (دراسة نظرية وتطبيقية)، رسالة ماجستير فى المحاسبة، كلية التجارة جامعة عين شمس.
- سيف حسين فوزي، (٢٠٠٦)، التخطيط لعملية الرقابة وأثره على جودة أداء مراقب الحسابات دراسة تطبيقية فى ديوان الرقابة المالية، رسالة ماجستير، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، العراق.
- الشامي، حاتم (٢٠٠٦)، أثر لجان المراجعة على جودة المعلومات بالتقارير المالية من وجهة نظر مستخدمي المعلومات بهدف تعظيم منفعة استخدام المعلومات، رسالة ماجستير فى المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- الشطناوي، حسن محمود (٢٠١٢)، أثر التغير فى معايير التقارير المالية الدولية على جودة الإبلاغ المالي فى الشركات الصناعية، رسالة دكتوراه، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية.
- شهيرة فاروق (٢٠٠٩) دور لجان المراجعة فى تحسين جودة التقارير المالية وتفعيل حماية المستثمر دراسة مقارنة بين الهيئة العامة لسوق المال المصرية وهيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية، رسالة ماجستير، كلية التجارة جامعة عين شمس.
- عبد السلام، مساعد احمد (٢٠١٨)، أثر تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية على زيادة جودة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية بالتطبيق على الشركات العامة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيل.
- العبيدان، سليمان عادل، (٢٠١٦)، مدى أهمية التغيرات الإلزامي للمراجع الخارجي لتحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاليته: دراسة ميدانية بالكويت، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة بنها.
- العتيبي، سعود عبد الرحمن (٢٠٠٧)، مدخل محاسبي مقترح لقياس أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية فى بيئة الأعمال الكويتية: دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة بنها.

- عثمان، مصطفى (٢٠١٤)، "إطار مقترح لدور مراجع الحسابات في الحد من الممارسات المحاسبية الابتكارية في المعلومات المنشورة عبر الإنترنت" رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة بنها، ص ٤٣.
- عيادي عبد القادر، (٢٠٠٨)، "دور وأهمية نظام المعلومات المحاسبي في اتخاذ قرارات التمويل"، رسالة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الشلف، الجزائر.
- فوزية هلاي، خديجة عمران، (٢٠٠٨)، "جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي"، رسالة ماجستير، تخصص العلوم الاقتصادية، جامعة مولاي طاهر، الجزائر.
- قرطام، أحمد (٢٠١١)، المسؤولية المهنية للمراجع الخارجي عن الأخطاء والغش في ظل معايير المراجعة الأمريكية والدولية: دراسة تجريبية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة جامعة عين شمس.
- لبيب، أيمن (٢٠١٢)، إطار مقترح لتحسين فعالية لجان المراجعة للحد من إدارة الأرباح في التقارير المالية، رسالة دكتوراة في المحاسبة، كلية التجارة جامعة عين شمس.
- مطر، سعود (٢٠٠٧)، مدي مسؤولية المراجع الخارجي عن إخفاء الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة والتصرفات غير القانونية وعدم التقرير عنها (دراسة مقارنة لأحدث المعايير الدولية والمعايير الأمريكية)، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة جامعة عين شمس.
- منصور، نسرين محمد، (٢٠١٣)، مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية (دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة)، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة.
- نصر، لمياء سيد (٢٠٢٠)، أساليب المراجع لمواجهة ممارسات الإدارة لإخفاء إدارة الأرباح: مع دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة طنطا.
- هيا يعقوب فهد العبيد، (٢٠١٢)، مدي قدرة نظام المعلومات المحاسبي في الشركات الكويتية على التعامل مع عمليات التجارة الالكترونية، رسالة ماجستير، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط.
- ج. الدوريات:**
- أبو العنين، رباب السيد (٢٠٢١)، الآثار المتوقعة لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) علي مستوى التحفظ المحاسبي في بيئة الأعمال المصرية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، ع. ١١، ص ص ٨١٩-٨٥٤.
- أحمد، محمد المهدي (٢٠١٩)، الآثار المحتملة من تطبيق معيار التقارير المالية الدولي (IFRS 9) على أنظمة المعلومات المصرفية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية العلوم الإدارية، جامعة أم درمان الإسلامية، ع. ٢، ص ص ٣٦٣-٤٠٢.

- البحراوي، إيمان محمد (٢٠٢١)، تحليل العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة وممارسات إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية: دراسة تطبيقية على سوق الأوراق المالية المصري، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ع. ١، ص ص ١٨٣-٢٠٧.
- التميمي، هاشم حسن (٢٠١٨)، أثر عدم تبني الدوران الإلزامي للمدقق الخارجي في جودة المراجعة واكتشاف الأخطاء-دراسة ميدانية في شركات ومكاتب المراجعة العراقية، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، كلية دجلة الجامعة الأهلية، ع. ٤٣، ص ص ٥٠-٨٠.
- جربوع، يوسف محمود، (٢٠٠٨)، مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة-فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية، ع. ١، ص ص ٧٥٧-٧٩٤.
- حمام، محمود وآخرون (٢٠١٥)، "أثر قائمة التنفقات النقدية على اتخاذ القرارات المالية - دراسة حالة البنوك التجارية بولاية جيجل"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد الرابع، ديسمبر، ص ص ٦٥-٨٣.
- درويش، حنان (٢٠١٦)، "اتجاهات المحاسبين والمراجعين نحو المعيار المصري للإفصاح المحاسبي للمشروعات الصغيرة و المتوسطة مع مقارنته بالمعيار الدولي" مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، الجزء الأول، السنة العشرون، إبريل، ص ١٤.
- الدلاهمة، سليمان مصطفى (٢٠١٥)، دور المفاهيم الأخلاقية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تحليلية، مجلة المحاسبة والمراجعة والحوكمة، ع. ١، كلية التجارة، جامعة جامعة جرش.
- دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠١، ص ٢٣٤.
- دليل قواعد حوكمة الشركات في مصر، أكتوبر ٢٠٠٥، ص ٣-٥.
- صبري ماهر، مشتهى (٢٠١٤)، تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة المراجعة الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، ع. ٢، ص ص ٢٣١-٢٦١.
- صبري ماهر، مشتهى (٢٠١٤)، تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة المراجعة الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، ع. ٢، ص ص ٢٣١-٢٦١.
- العبادي، مصطفى راشد (٢٠١٠)، حدود مسئولية مراجع الحسابات عن تحريفات القوائم المالية الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح وكيفية استجابته لهذه الممارسات ٢/٢، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، ع. ٥١، ص ص ٨-١٣.

- عطية، فائق سيد (٢٠١٨)، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ع. ٢.
- عماد علي السويح (٢٠١٥)، "مؤسسة المعايير الدولية العداد التقارير المالية تقييم التجربة بعد أربعة عقود"، مجلة كلية الاقتصاد للبحوث العلمية، جامعة الزاوية، المجلد الأول، العدد الثاني، أكتوبر.
- غنيم، محمود رجب، (٢٠١٣)، أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على قدرته في اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية : دراسة ميدانية في البيئة السعودية، مجلة العلوم الإنسانية والإدارية، مركز النشر والترجمة، جامعة المجمعة، ع ٤، ديسمبر، ص ص ١٦٣-٢٤٢.
- الفطيمي، محمد مفتاح وأبو شيبه، إبراهيم على، (٢٠١٧)، مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية: دراسة ميدانية على المصارف التجارية في بلدية مصراتة، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، كلية الاقتصاد و العلوم السياسية، جامعة مصراتة، ع. ٥.
- كساب، ياسر السيد، (٢٠٠٧)، أثر تغيير المراجع الخارجي على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السعودية، مجلة البحوث المحاسبية، ع. ٢، ديسمبر، كلية التجارة، جامعة طنطا.
- مبارك، الرفاعي إبراهيم (٢٠١١)، تأثير ممارسات المعيل لإدارة عملية المراجعة على قدرة المراجع على اكتشاف إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على البيئة السعودية، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، ع. ٢، ص ص ٢٤٥-٢٩٤.
- محمد، حنان محمد (٢٠٢٠)، تقييم سياسات إدارة أرباح الأنشطة الحقيقية وتأثيرها على معدل التغير في أسعار الأسهم وعوائد الأسهم عند زيادة رأس المال، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، ع. ١، ص ص ٤١-٦٣.
- محمد، سمير إبراهيم (٢٠٢٠)، أثر تبني معايير التقارير المالية الدولية IFRS على جودة التقارير المالية مقاسة بمستوى التحسن في دقة توقعات المحللين الماليين - دراسة تجريبية، مجلة الفكر المحاسبي، ع. ٢، ص ص ٤٢٥-٤٢٥.
- مختار، إكرامي سعيد (٢٠١٦)، اختبار العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وخصائص مجلس الإدارة والسيطرة العائلية والأزمة المالية العالمية ٢٠٠٨-٢٠٠٩: دراسة تطبيقية على القطاع المصرفي اللبناني، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، ع. ١، ص ص ٢٥٦-٣١٠.
- المليجي، هشام حسن، (٢٠٠٨)، نموذج محاسبي مقترح للتنبؤ بإدارة الأرباح في الشركات المساهمة المصرية - دراسة تطبيقية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة جامعة بني سويف، العدد الأول.

- منصور، اشرف محمد ابراهيم (٢٠١٧)، رؤية تحليلية انتقادية لتدوير المراجعة الخارجية في بيئة الاعمال المصرية - دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الاول، ابريل ٢٠١٧.
 - الهواري، محمد عبد العزيز، (٢٠٢٠)، أثر الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على تحقيق جودة الإفصاح بالقوائم المالية وتذنية تكلفة الاقتراض: دراسة تطبيقية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، ع ١٠، ص ص ٧٠١-٧٤١.
 - الوكيل، حسام السعيد (٢٠١٠)، دور المراجعة الداخلية في تقييم وتحسين إطار الحوكمة داخل المنشأة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد الرابع، الجزء الثاني.
- ثانياً: قائمة المراجع باللغة الانجليزية:

a. Books:

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

b. Theses:

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

- HU LINGXU (2011), Does corporate governance matter, evidence from earnings management practices in Singapore, MASTER Degree, Singapore Management University.
- Kadir, Abdulraheem Olayiwola (2020) Corporate Governance, International Financial Reporting Standards Adoption and Earnings Management Among Listed Non-Financial Firms in Nigeria, **Doctor Degree**, Kwara State University, Malete, Nigeria.
- Kontopoulos, George S (2009), The value relevance of accounting information in the uk, the netherlands, germany and france: effects arising from the adoption of international financial reporting standards, **Doctor Degree**, The City University (London) (United Kingdom).
- Lee, Beu (2016), The Effects of Mandatory Audit Firm Rotation and Mandatory Audit Firm Retention on Opinion Shopping, **Doctor Degree**, University of Houston.
- Li, You. (2011), Study the impact of international financial reporting standards adoption on cost of equity capital: a vector error correction model algeria case study, **Master Degree**, Harbin Institute of Technology, Peoples Republic of China.
- Moura, André Aroldo Freitas de (2017), The Impact of Mandatory Adoption of International Financial Reporting Standards on Accounting Quality, Analysts' Information Environment and Cost of Capital in Latin America, **Doctor Degree**, Birmingham Business School, University of Birmingham.
- Ortega, Xiaoli D. (2012), The trade-off between accounting comparability and representational faithfulness with mandatory International Financial Reporting Standards adoption, **Doctor Degree**, David Eccles School of Business, The University of Utah.
- Pawan Kumar Madhogarhia (2005), Do value and growth firms differ in their earnings management practices?, **Doctor Degree**, Faculty of Mississippi State University.
- Shi, Haina (2008), Economic and Informational Consequences of Voluntary Adoption of International Financial Reporting Standards, **Doctor Degree**, School of Accounting and Finance, Hong Kong Polytechnic University.

c. Periodicals:

- Aladwan, Mohammad (2019), Fluctuations of stock price and revenue after the early adoption of IFRS 15, "revenue from contracts with customers", **Italian Journal of Pure and Applied Mathematics**, Volume 41, Pages 724–738.
- Anthony Hcatanach Jr, Paul LWalker, (2009), The international debate over mandatory auditor rotation: a conceptual research framework, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, Volume 8, Issue 1, PP.43-66.
- Corinna Ewelt-Knauer, Anna Gold & Christiane Pott (2013), Mandatory Audit Firm Rotation: A Review of Stakeholder Perspectives and Prior Research, **Accounting in Europ.**, Volume 10, Issue 1, PP. 27-41.

- Dhaliwal, Dan & Naiker, Vic & Navissi, Farshid (2006), "Audit committee Financial Expertise, Corporate Governance and Accruals Quality: an empirical analysis", May. <http://ssrn.com>
- Healy, P. and Wahlen J., (1989), "Review of the Earnings Management Literature and its Manipulation of Earnings", **Journal of Accounting and Economics**, 19 (1), PP. 85-107.
- Huimin Chung, Her-Jiun Sheu, Juo-Lien Wang, (2009), Do firms' earnings management practices affect their equity liquidity?, **Finance Research Letters**, Volume 6, Issue 3, September, PP. 152-158
- John E. McEnroe (2007), Perceptions of the Effect of Sarbanes-Oxley on Earnings Management Practices, **Research in Accounting Regulation**, Volume 19, Pages 137-157.
- Joshua Ronen, Varda Yaari, (2011), Earnings management: Emerging insights in theory, practice, and research, **The International Journal of Accounting**, Volume 46, Issue 2, June, PP. 236-237
- Ken Y. Chen, Randal J. Elder, Yung-Ming Hsieh, (2007), Corporate Governance and Earnings Management: The Implications of Corporate Governance Best-Practice Principles for Taiwanese Listed Companies, **Journal of Contemporary Accounting & Economics**, Volume 3, Issue 2, December, PP. 73-105.
- Mohd Sabrun Ibrahim, Faizah Darus, Haslinda Yusoff, Rusnah Muhamad (2015), Analysis of Earnings Management Practices and Sustainability Reporting for Corporations that Offer Islamic Products & Services, **Procedia Economics and Finance**, Volume 28, PP. 176-182.
- Nada, M. S. I. (2012), Investors Decisions in Egyptian Listed Companies, **alfakr almohasby journal**, Volume 16, June, PP. 6-54.
- Normah Omar, Rashidah Abdul Rahman, Bello Lawal Danbatta, Saliza Sulaiman (2014), Management Disclosure and Earnings Management Practices in Reducing the Implication Risk, **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, Volume 145, 25 August, PP. 88-96
- Patrick Velte & Carl-Christian Freidank (2012), The link between in- and external rotation of the auditor and the quality of financial accounting and external audit, **European Journal of Law and Economics**, volume 40, PP. 225-246.
- Patrick Velte (2012), External rotation of the auditor, **Journal of Management Control**, volume 23, PP. 81-91.
- Resmi A. Fadilah (2021) The influence of client importance on the audit quality: A study to understand external auditor's role as the guardians of strong and justice organizations (Goal 16 sustainable development goals), **IOP Conference Series: Earth and Environmental Science**, Vol. 716, P. 012117 (9 pp.).
- Schipper, K., (1989), "Earnings Managements", **Accounting Horizons**, 3(4), PP. 91-102.

- Sylvia Veronica Siregar, Sidharta Utama (2008) Type of earnings management and the effect of ownership structure, firm size, and corporate-governance practices: Evidence from Indonesia, **The International Journal of Accounting**, Volume 43, Issue 1, March, PP. 1-27.

d. Sites AND Others

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