

أثر مسؤولية ومهارة التحقق للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المدقق الخارجي لدى مكاتب وشركات التدقيق في الجمهورية اليمنية

الاستلام : 3/ يوليو/ 2024
التحكيم : 25/ يوليو/ 2024
القبول : 7/ يناير/ 2025

Sultan Ali Ahmed Al-Sorihi^(1,*) سلطان علي أحمد السريحي^(*,1)
Huda Mahmoud Muhammad Al-Somali² هدى محمود محمد الصوملي²

© 2026 University of Science and Technology, Sana'a, Yemen. This article can be distributed under the terms of the [Creative Commons Attribution \(CC BY\) license](#), which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original author and source are credited.

© 2026 جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، اليمن. يمكن إعادة استخدام المادة المنشورة حسب رخصة مؤسسة المشاع الإبداعي من فئة (CC BY) شريطة الاستشهاد بالمؤلف والمجلة.

1 Professor of Accounting, University of Sciences and Technology, Sana'a, Yemen
2 Researcher in Accounting, University of Sciences and Technology, Sana'a, Yemen

1 أستاذ المحاسبة، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، اليمن
2 باحثة في المحاسبة، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، اليمن

* عناوين المراسلة : sultan.farag@yahoo.com s.farag@ust.edu.ye

أثر مسؤولية ومهارة التحقق للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المدقق الخارجي لدى مكاتب وشركات التدقيق في الجمهورية اليمنية

الملخص:

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر مسؤولية ومهارة التحقق للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المدقق الخارجي لدى مكاتب وشركات التدقيق في الجمهورية اليمنية، ولتحقيق هدف هذه الدراسة تم الاعتماد على (الاستبانة) أداة لجمع البيانات، حيث تم توزيع (287) استبانة بشكل مباشر على عينة عشوائية من المدققين الخارجيين ومساعدتهم بأمانة العاصمة صنعاء، وكانت الاستبانات الصالحة للتحليل الإحصائي (278) استبانة، وقد أظهرت النتائج وجود أثر إيجابي للمتغيرين مسؤولية التحقق، ومهارة التحقق للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، كما أظهرت النتائج أن مصدر الأثر الإيجابي لمسؤولية التحقق للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح جاء بسبب المسؤولية القانونية بدرجة كبيرة، يليها المسؤولية المهنية، ثم المسؤولية الأخلاقية، وأن مصدر الأثر الإيجابي لمهارة التحقق للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح جاء بسبب التدريب المستمر، وأظهرت النتائج أيضاً وجود أثر ذي دلالة إحصائية لبذل العناية المهنية الكافية كأحد أبعاد مهارة التحقق للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، وفي ضوء تلك النتائج أوصت الدراسة بضرورة مراجعة السياسات المحاسبية البديلة التي بها مرونة، وتسمح بتعدد البدائل والخيارات في السياسات والتقديرات المحاسبية، كما أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني للمدققين الخارجيين، وتطوير أداتهم بشكل مستمر، وأخيراً أوصت الدراسة بضرورة تضافر جهود المنظمات المهنية والجهات المعنية بإبراز الآثار المترتبة على ممارسة عمليات إدارة الأرباح.

الكلمات المفتاحية: إدارة الأرباح، المدقق الخارجي، مكاتب وشركات التدقيق، اليمن.

The Impact of the External Auditor's Verification Responsibility and Skills on Detecting Earnings Management Practices: Perspectives of External Auditors in Audit Firms and Offices in Yemen

Abstract:

This study aimed to examine the impact of the external auditor's verification responsibility and skills on detecting earnings management practices from the perspective of external auditors at audit firms and offices in Yemen. To achieve this objective, a questionnaire was used as the data collection tool. A total of 287 questionnaires were distributed directly to a random sample of external auditors and their assistants in the capital city, Sana'a. Out of these, 278 responses were valid for statistical analysis. The results revealed a positive impact of both verification responsibility and verification skills of external auditors on detecting earnings management practices. Additionally, the findings indicated that the positive impact of verification responsibility stemmed primarily from legal responsibility, followed by professional responsibility, and then ethical responsibility. Regarding verification skills, the positive impact was attributed to continuous training. However, the results showed no statistically significant impact of exercising sufficient professional due care, as a dimension of verification skills, on detecting earnings management practices. Based on these findings, the study recommends reviewing flexible alternative accounting policies that allow for multiple options in accounting policies and estimates. It also emphasizes the importance of enhancing the academic and professional qualifications of external auditors and continuously improving their performance. Lastly, the study calls for collaborative efforts between professional organizations and relevant stakeholders to highlight the consequences of earnings management practices.

Keywords: earnings management, external auditor, audit firms and companies, Yemen.

المقدمة:

تسعى إدارة الشركات إلى التدخل المقصود في عملية القياس والإبلاغ المالي بقصد الحصول على مكاسب خاصة للإدارة من خلال منهج يسمى بإدارة الأرباح (Earnings Management [EM]) (عثمان، 2022)، وهي أداة إدارية تفسح المجال للمديرين في توجيه الأداء المالي للشركات بما يحقق أهدافها الاستراتيجية وحماية أصحاب المصلحة، وبما يسهم في تحقيق استقرار الأرباح، واتخاذ قرارات استثمارية مناسبة تحقق عوائد مستدامة (Bashir et al., 2024).

وتعد ممارسة إدارة الأرباح قضية شائكة، وتسعى بعض إدارات الشركات إلى التلاعب في عملية الإبلاغ عن أرباحها في محاولة منها لتحقيق عدد من الأهداف، من بينها الحصول على مصالح شخصية، وهو ما يؤثر على جودة التقارير المالية المنشورة، والتي يعتمد عليها أصحاب المصالح في اتخاذ قراراتهم؛ الأمر الذي قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة (كشكش ودرغام، 2021).

وتلجأ الإدارة إلى ممارسة إدارة الأرباح؛ إما لأجل تخفيض الدخل بغرض تخفيض الضرائب، وإما زيادته بغرض زيادته مكافأة أعضاء مجلس الإدارة، أو عن طريق تخفيضه إذا كان مرتفعاً أو زيادته إذا كان منخفضاً، وذلك لمواجهة التقلبات الحادة في مستوى الربح لتحقيق الاستقرار للشركة.

وقد زاد التركيز في الآونة الأخيرة على الحد ممارسة من إدارة الأرباح، لاسيما بعد انهيار الشركات الكبرى العالمية، ففي الولايات المتحدة انهارت كل من (Robbins & McKesson, Tyco, Enron)، وفي هولندا، وفرنسا، وبلجيكا وألمانيا (Albrecht, 2008)، وأستراليا، وكوريا الجنوبية، والصين، واليابان، وهولندا، وفرنسا، وبلجيكا وألمانيا (Albrecht, 2008)، وفي دول الاتحاد الأوروبي انهارت الشركة الإيطالية (Parmalat)، وفي هولندا وبلجيكا انهارت شركة (Royal Ahold) في 2003م، وبنك (Fortis)، وفي ألمانيا انهارت كل من شركة (Philipp Hollmann)، وشركة (Flowed)؛ وكذلك شركة (Hypo Real Estate).

أما بالنسبة لدول الشرق الأوسط؛ فقد انهار بنك البتراء في الأردن 1990م (السرطاوي وآخرون، 2013)، وشهد سوق الأسهم السعودي صدمات مالية عام 2006م فيما عرف بانهيار فبراير، وعام 2008م فيما عرف بأزمة الرهن العقاري الأمريكي، التي ما لبثت أن تحولت إلى أزمة مالية عالمية، وكذلك عام 2014م الذي شهد انهياراً لأسعار النفط، بالإضافة إلى انهيار بنكين في البحرين، وهما: بنك (TIBC) وبنك (Waal) اللذان تعودان ملكيتهما إلى مجموعة القصبي السعدي (Simon, 2017)، وفي 2003م تم اعتبار إفلاس بنك الخليفة من أكبر الفضائح المالية في الجزائر، حيث تم اتهام البنك بعدد من قضايا أهمها: الاحتيال، والاختلاس، وتزييف وثائق إدارية ومصرفية، وإصدار تقارير تتصف بعدم المصداقية (Karin, 2015).

ووفقاً لتقارير الجرائم المالية لعام 2024 الصادر من (نادسك) أن الاحتيال المصرفي أسفر عن خسائر بمقدار 458.6 مليار دولار على مستوى العالم (Nasdaq, Inc., & Verafin, 2024).

ولم تكن اليمين بمعزل عن كل ما سبق ذكره، فبحسب تقارير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للعام 2007م؛ فقد انهارت شركة مارب في العام 2005م، بالإضافة إلى المؤسسة العامة للتجارة الخارجية والحبوب (السريحي، 2019)، وأشارت العديد من الدراسات في الفترة الحالية أن الشركات اليمينية تمارس إدارة الأرباح بمستوى مرتفع، وذلك من خلال التلاعب بالتقديرات والفترات المحاسبية (مسواك، 2024؛ الحيدري، 2024؛ عبدالغني والمجدي، 2022).

وفي ضوء ذلك، تزايد الاهتمام بممارسات إدارة الأرباح، لاسيما الممارسات السلبية التي تؤثر على قيمة المنظمة في الأجل الطويل، والمطالبة بضرورة الكشف عن تلك الممارسات، والحد من تأثير المديرين

التنفيذيين على البيانات المالية، والذي يمكن أن يتحقق عبر تبني وتطبيق القوانين والتعليمات المتعلقة بمتطلبات الحكومة المؤسسية من قبل الشركات المساهمة العامة؛ الأمر الذي قد يساعد على إعادة الثقة في المعلومات المحاسبية، وتحقيق العدالة بين جميع الأطراف ذات العلاقة، وتفعيل الإفصاح المحاسبي لتحقيق الشفافية، وتوفير المعلومات المالية الملائمة والموثوق بها في الوقت المناسب (الكبيجي، 2019).

ويستدعي ذلك مسؤولية المدقق الخارجي في التحقق من تطبيق المنظمة محل المراجعة للمعايير والمبادئ المحاسبية، وتعزيز الشفافية في البيانات المالية، ومعرفة وضع المنظمة المالي والاستثماري والاقتصادي؛ مما يعزز من مصداقية البيانات المحاسبية، ويمنح الثقة لمستخدمي هذه البيانات (ناصف وإسماعيل، 2013)، فالتدقيق الخارجي يهدف إلى إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية وخلوها من الاحتيال والتلاعب. وأي ممارسة لإدارة الأرباح (Ikhlef & Torchim, 2020)، حيث إن إدارة المنظمة تسعى إلى التلاعب بالبيانات المالية؛ سعياً منها وراء إحداث تحسين صوري غير حقيقي في الأرباح. وذلك من خلال الاستفادة من الثغرات والفجوات الموجودة في القواعد المحاسبية في سبيل تحقيق مجموعة من الأهداف، كجذب العديد من الاستثمارات، أو تعظيم المكافآت الحالية والمستقبلية، وما يتوقعه كبار المالك من توزيعات نقدية أو عينية، أو لاتخاذ قرارات معينة تخدم فئات محددة يكون في طليعتها أعضاء مجلس الإدارة (زين وحجازي، 2020).

وقد أشارت دراسة كل من: مطر ونور (2007)، أبو عجيلة (2007)، Chen et al. (2011) إلى أن مدققي الحسابات الخارجيين يجب أن يتحملوا دوراً مهماً في الكشف عن أحداث الغش والاحتيال التي قد يمارسها بعض المديرين التنفيذيين، وأشارت دراسة Zager et al. (2016)، ودراسة Al Karabsheh (2021) إلى وجود دور ذي دلالة إحصائية للمدقق الخارجي في اكتشاف حالات الاحتيال والفساد المالي، وبحسب دراسة Torchim & Ikhlef (2020) فإن هدف المدقق الخارجي هو إبداء الرأي بأن القوائم المالية هي وحدة واحدة خالية بشكل عام من أي تحريف جوهري أو احتيال أو تلاعب أو أي ممارسات محاسبية إبداعية.

ونظراً لأهمية موضوع الدراسة الحالية وهو "اكتشاف ممارسة إدارة الأرباح" فإن الهدف الرئيس للدراسة يتمثل في تحديد أثر مسؤولية ومهارة التحقق للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسة إدارة الأرباح من وجهة نظر المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية، ولتحقيق هذا الهدف تم تحديد مسؤولية ومهارة التحقق للمدقق الخارجي بـ (مسؤولية التحقق للمدقق الخارجي وهي تقاس: بالمسؤولية القانونية، والمسؤولية المهنية، والمسؤولية الأخلاقية، وتقاس مهارة التحقق للمدقق الخارجي: ببذل العناية المهنية الكافية، والتدريب المستمر للمدقق الخارجي).

الإطار النظري:

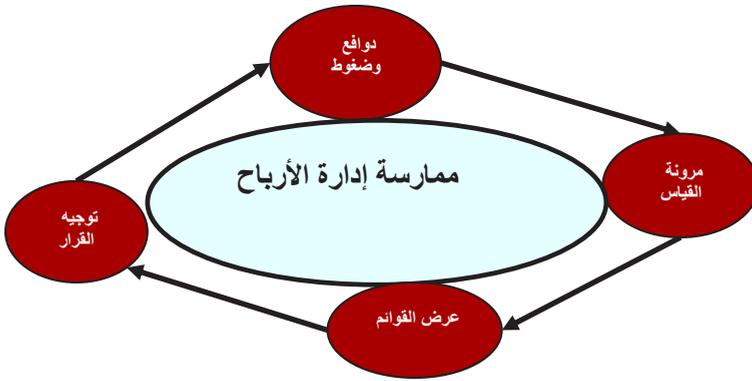
مفهوم إدارة الأرباح:

نظراً لطبيعة عملية إدارة الأرباح المعقدة، وصعوبة رصدها بسهولة؛ فقد ورد في الأدب المحاسبي تعاريف عديدة لإدارة الأرباح، وبحسب دراسة Schipper (1989) فإن إدارة الأرباح تعني: التدخل الهادف في عملية إعداد التقارير المالية الخارجية؛ بقصد الحصول على بعض المكاسب الخاصة، كما عرف Healy وWahlen (1999، 368) إدارة الأرباح بأنها: "قيام المديرين باستخدام الحكم الشخصي في هيكلة العمليات؛ بهدف تعديل التقارير المالية؛ إما لتضليل المساهمين حول الأداء الاقتصادي للمنظمة، وإما للتأثير على نتائج تعاقدات تعتمد على الأرقام المحاسبية". وعرفت هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (U.S. Securities and Exchange Commission [SEC]) إدارة الأرباح بأنها: تحريف تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً (Rosenfield, 2006)، وقد ذكر Goel (2016، 49) بأن إدارة الأرباح هي "استراتيجية يمكن أن تستخدم من إدارة المنظمة للتلاعب المتعمد بأرباح المنظمة لتحقيق هدف محدد مسبقاً". أما Kieso et al. (2016، 155) فذهبوا إلى أن إدارة الأرباح هي "تخطيط لتوقيت الاعتراف بالإيرادات، والمصروفات، والمكاسب والخسائر لمواجهة التدبذ

في مستويات الأرباح"، حيث تناول كل تعريف وجهة نظر محددة سواء من حيث الوسيلة المستخدمة للقيام بإدارة الأرباح، أو الهدف منها والأمر الذي نتج عنه العديد من التعريفات، إلا أنهم يتفقون على أن إدارة الأرباح هي سلوك متعمد من جانب الإدارة للتأثير على رقم الربح المعلن في القوائم المالية، وأن إدارة الأرباح تشوه الأداء الحقيقي للشركة، وبالتالي يمكن القول: إن إدارة الأرباح تعني: الممارسات التي تتخذها الإدارة بشكل متعمد للتأثير على الأرباح من خلال التلاعب في بالقوائم المالية، مستغلة المرونة في المعايير المحاسبية لتحقيق مصالحها الشخصية؛ بهدف إظهار حقيقة مغايرة للواقع أمام المساهمين وأصحاب المصالح.

دورة ممارسات إدارة الأرباح:

تبدأ الدورة بالدوافع والضغط فتبحث الإدارة في استخدام مرونة بدائل القياس والتقييم المحاسبي للتحكم في الأرباح، فيتم عرض القوائم المالية لتنفيذ أهداف خاصة، وتنتهي بتوجيه صانع القرار لاتخاذ قرارات محسوبة وفقاً للأهداف الخاصة غير المباشرة الواردة في القوائم المالية، ثم تبدأ دورة أخرى بدوافع وضغوط جديدة.



شكل (1): دورة ممارسات إدارة الأرباح

أهمية دراسة إدارة الأرباح:

حظيت ممارسة إدارة الأرباح باهتمام واسع النطاق من العديد من المنظمات، مثل: لجنة الأوراق المالية والبورصة الأمريكية نيويورك (The New York Stock Exchange [NYSE])، ورابطة تجار الأوراق المالية الوطنية للدراسة والتحليل؛ لاكتشاف الأسباب والدوافع وراء هذه الممارسات، ومحاولة إيجاد بعض الحلول أو العلاجات للحد من هذه الظاهرة (Shibli et al., 2019).

كما سعت المنظمات المهنية إلى العمل على منع التلاعب والتحايل بممارسات تعديل البيانات؛ ولهذا سعى مجلس معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standard Board [IASB]) إلى إصدار مجموعة من المعايير الجديدة بعنوان: "معايير التقارير المالية الدولية (International Financial Reporting Standards [IFRSs])" في معايير المحاسبة الدولية (IASs) (Dalkilic, 2014)؛ وذلك بسبب تعدد البدائل المحاسبية وتعد بعض المعايير نقاط ضعف وتناقض واختلاف ما بين الفقرات للمعايير نفسها، أو مع معايير محاسبة دولية أخرى صادرة عن الجهة نفسها، وتباين المعرفة المهنية. فضلاً عن تضارب المصالح للمستفيدين من القوائم المالية للشركات، ونتيجة ذلك فقد أدت إلى تفاقم مشاكل التلاعب بالبيانات المالية المعلنه ضمن ممارسات إدارة الأرباح (Ewert & Wagenhofer, 2005)، وأهمها الإيرادات التي تعد المحرك الأساسي لعمل الشركات، بل إنها تمثل مقياس كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة، وبناء عليه فإن عملية الاعتراف بالإيراد والإفصاح عنه بوضوح وشفافية وبدون تلاعب وتحايل كانت سبباً في توجه جهود كل من (IASB) و(FASB) إلى تبني مشروع مشترك

(Joint Project)؛ لتحسين التقارير المالية من خلال وضع معيار موحد يسمى (ايراد مشترك)؛ لزيادة التقارب بين كل من (US - GAAP) و(IFRSs). وذلك من خلال الاعتراف بالإيرادات بتطوير معايير جديدة لكلا النظامين، مثل معيار الإبلاغ المالي الدولي (15) والمعيار المحاسبي الأمريكي (606)؛ لتحقيق توافق أكبر في كيفية الاعتراف بالإيرادات (Dalkilic, 2014). كما أن مجموعة المعايير (210, 220, 230, 240, 250, 260, 265) من معايير التدقيق تساعد المدقق على تحمل المسؤوليات المكلف بها والتي تقع على عاتقه، بدءاً بمسؤولية الاتفاق على شروط عملية التدقيق إلى غاية مسؤولية الإبلاغ للمكلفين بالحوكمة والإدارة.

مقاييس اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح:

هناك العديد من المقاييس التي تستخدم لاكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، منها: مداخل كمية باستخدام القوائم المالية وتطبيق نماذج رياضية، ومن أبرز هذه النماذج: نموذج (Healy, 1985)، ونموذج (DeAngelo, 1986)، ونموذج (Jones, 1991). وتشتمل الطريقة الكمية على ثلاث وسائل لاكتشاف ممارسات إدارة الأرباح (EM)، وهي:

1. تغيير التصنيف (Barnea et al., 1976; Barnea et al., 1976).
2. إدارة الاستحقاق (Jones, 1991; Dechow et al., 1995; Kothari et al., 2005; Payne & Robb, 2000).
3. إدارة النشاط الحقيقي (Bartov, 1993; Dechow & Sloan, 1991; Xu et al., 2007).

وتعتمد الطريقة الكمية على وجهة نظر وجودية يُعتمد على توفرها ضمن القوائم المالية، وفي هذه الدراسة لن يتم استخدام هذه الطريقة للصعوبة البالغة في الحصول على القوائم المالية للشركات والمؤسسات في البيئة اليمينية؛ لعدم وجود بورصة أسواق مالية.

ومن ثم فإن الطريقة النوعية تتضمن أنواعاً مختلفة من التحليل، ويتضمن تحليلاً بديلاً للبيانات المالية، وتوفر الطريقة النوعية مقياساً مباشراً للكشف عن إدارة الأرباح وفق تحديد الأبعاد والمؤشرات، وذلك من خلال تحديد جميع المكونات التقديرية بدلاً من حسابها على أنها متبقية، ويقدم Mulford و Comiskey (2002) قوائم تدقيق للكشف عن إدارة الأرباح، وهي قوائم التدقيق الخمس الآتية (Naidu et al., 2009):

1. الكشف عن الإيرادات المبكرة أو الوهمية.
2. الكشف عن سياسات الرسمة.
3. اكتشاف سياسات الاستهلاك.
4. الكشف عن الأصول والخصوم المبلغ عنها بشكل خطأ.
5. استخدام التدفقات النقدية التشغيلية للكشف عن إدارة الأرباح.

وتحدد قوائم التدقيق هذه الأبعاد؛ لتحديد حالات إدارة الأرباح (Naidu et al., 2009)، وسنتطرق لها على النحو الآتي:

البعيد الأول: الكشف عن الإيرادات المبكرة أو الوهمية:

أي التعرف على الإيرادات المبكرة أو الوهمية، كالمبالغة في تقدير أو تقليل قيمة الحسابات المدينة بسبب مفهوم القيد المزدوج، وهذا يعني أنه سيتم تسجيل أي إيرادات سابقة لأوانها أو وهمية على حساب الأصول. كتسجيل الإيرادات والاعتراف فيها قبل شحن البضاعة، أو تسجيل الإيرادات والاعتراف بها، في حين أن الخدمات المترتبة على عملية البيع لم يتم تقديمها بعد، بل سيتم تقديمها في المستقبل، أو تسجيلها قبل التزام الزبون بدفع ثمنها، وقبل الموافقة النهائية من قبل الزبون.

وهناك طريقتان لتسجيل الإيرادات قبل عملية الشحن: الأولى تدعى "نسبة الاكتمال" والثانية تدعى "تقديم الفاتورة" وتجميد تحقق الإيرادات، وبموجب الطريقة الأولى يتم تسجيل الإيرادات خلال عملية الإنتاج وقبل شحن البضاعة إلى الزبون بحسب المرحلة التي تم الوصول إليها في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمة عند تسجيل القيد، ويطبق هذا الأسلوب فقط في الشركات التي تستغرق فيها عمليات الإنتاج فترات زمنية طويلة، مثل صناعة الطائرات، وغيرها من الصناعات الشبيهة. ويتفاوت مبلغ وكمية الإيراد المعترف فيه دفتريا في ظل استخدام أسلوب نسبة الاكتمال، وذلك بحسب مرحلة الإنتاج التي تم الوصول إليها؛ لذلك فإن هذا الأسلوب يخلق فرصا للتلاعب بالحسابات (Mulford & Comiskey, 2002؛ الحلبي، 2009). وبموجب الطريقة الثانية يوافق الزبون على عملية الشراء على أن يتم دفع الثمن مستقبلا، حيث تبقى البضاعة عند البائع حتى يتم شحن البضاعة إلى المشتريين وتكتمل عملية الشراء، ويتم الدفع لإثباتها محاسبيا (Schilit & Perler, 2010).

ونتيجة لذلك يمكن القول: إن الكشف عن الإيرادات المبكرة أو الوهمية هو الكشف عن العمليات الوهمية للإيرادات التي تدخل في نطاق عملية الغش والاحتيايل؛ وذلك من خلال مراجعة الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات الصلة، وتحليل القدرة المادية للشركة لمعرفة قدرتها على توريد الإيرادات المبلغ عنها، وتحديد مدى المبالغة في تقدير الحسابات المدينة، وتسجيل أي إيرادات سابقة لأوانها أو وهمية على حساب الأصول، واستخدام حسابات الأصول الأخرى، مثل النفقات المدفوعة مسبقا (Naidu et al., 2009؛ الحلبي، 2009)؛ ولذلك سيتم الكشف عن الإيرادات المبكرة أو الوهمية. وذلك من خلال ثلاثة مؤشرات، هي: 1- عدم الإفصاح عن المعاملات، 2- المبالغة في تقدير الحسابات المدينة، 3- تسجيل أي إيرادات سابقة لأوانها أو وهمية على حساب الأصول.

البعد الثاني: الكشف عن سياسات الرسملة:

يتم ذلك من خلال الآتي:

أولا: رسملة التكاليف التشغيلية العادية: ولاسيما تلك الناجمة عن تغييرات جديد في المصاريف.

ثانيا: يتضمن هذا الأسلوب بالإضافة إلى عملية رسملة التكاليف التشغيلية العادية نقل المصروفات لفترات مالية مستقبلية، حيث تجد بعض الشركات نفسها بحاجة لإخفاء مصاريف عالية ناجمة عن إهلاك الأصول أو حملة إعلانية ضخمة، فتقوم برسملة هذه المصروفات.

ثالثا: تغيير السياسات المحاسبية ونقل النفقات الجارية إلى فترات مالية سابقة: حيث يمكن هذا الأسلوب الإدارة من معالجة مشكلات النفقات الجارية، وذلك من خلال إخفائها كلياً بترحيلها إلى فترات مالية سابقة: حيث من خلال الإعلان عن تغيير في سياستها المحاسبية المتعلقة بالمصاريف في الأسابيع الأخيرة من السنة المالية (Mulford & Comiskey, 2002; Naidu et al., 2009; Schilit & Perler, 2010؛ الحلبي، 2009).

البعد الثالث: اكتشاف سياسات الاستهلاك:

يتم ذلك أولاً عن طريق حساب متوسط فترة الاستهلاك لأصول الشركة القابلة للاستهلاك. وثانياً، التحقق من فترات الاستهلاك الممتدة في السنوات السابقة، واحتساب الاستهلاك بشكل بطيء؛ من المعروف أن مصاريف استهلاك الموجودات يتم خصمها على فترات مالية يتم تحديدها وفقاً لطبيعة كل أصل والطريقة التي تجدها الإدارة مناسبة، حيث إن هذا الأسلوب يمكن المديرين من إبقاء هذه الأصول لأطول فترة ممكنة، ومن ثم زيادة قيمة الأصول المسجلة في الميزانية وتخفيض المصاريف المترتبة على الشركة لزيادة أرباحها لا سيما عند عدم الإفصاح عن تغيير سياسات احتساب الاستهلاك (Mulford & Comiskey, 2002; Schilit & Perler, 2010؛ الحلبي، 2009)، كما يمكن الإخفاق في تسجيل أو شطب الأصول التالفة؛ فعند تلف أي من الأصول المعمره تقوم الإدارة بتسجيل ذلك بشكل تدريجي، لغايات إدارية بحتة، ولاسيما عندما لا تتناسب قيمة الأصل التالف مع قيمته الحقيقية؛ الأمر الذي يؤدي

إلى تراكمه مع الزمن، وتصبح قيمة الأصول غير حقيقية، ومن شأن تراكم هذه الأصول الوهمية خلق مصاعب للشركة يمكن أن يؤدي إلى انهيارها (Mulford & Comiskey, 2002).

البعد الرابع: الكشف عن الأصول والخصوم المبلغ عنها بشكل خطأ:

أي الكشف عن أصول والتزامات تم الإبلاغ عنها بشكل خطأ؛ تنقسم إلى قسمين: الكشف عن الأصول المقيمة بأعلى من قيمتها، وكشف الخصوم المقيمة بأقل من قيمتها، ويركز الأول على الأصول مثل الذمم المدينة والمخزون والاستثمارات، ويتم النظر في الأصول الخاضعة للاستهلاك السنوي في القائمة الثانية، مع الأخذ في الاعتبار التقييم غير السليم للحسابات المدينة من خلال تعديل الإدخالات، ويمكن التلاعب في مخصص الديون المشكوك في تحصيلها للإبلاغ عن الأرباح (Naidu & Patel, 2013؛ الحلبي، 2009)، كما يمكن التلاعب بالمخزون وممارسة إدارة الأرباح عن طريق الإبلاغ الخطأ عن العدد المادي، أو الإبلاغ الخطأ عن قيمتها دون تغيير الكمية، أو تأجيل المعاملات، أو تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقدمة، إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها (Naidu & Patel, 2013)، كما يمكن التلاعب بالذمم المدينة من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة؛ بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وعدم الكشف عن الحسابات الثابتة، يضاف إلى ذلك العمل على تضمين قيم حسابات المدينين ذمما مدينة لأطراف ذات صلة أو شركات تابعة، وفي هذا البند يتم كذلك إجراء أخطاء متعمد في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة؛ بهدف تحسين سيولة المنظمة (Joel & Eigel, 1985)، ويمكن من الاستثمارات المتداولة من خلال التلاعب بأسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، والتلاعب في تصنيف الاستثمارات عن طريق تصنيف هذه الاستثمارات إلى استثمارات طويلة الأجل عندما تنخفض أسعارها السوقية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار (الحلبي، 2009).

البعد الخامس: استخدام التدفقات النقدية التشغيلية للكشف عن إدارة الأرباح:

تستخدم قائمة التدفقات النقدية من العمليات لاكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، وقد لا تكون التدفقات النقدية التشغيلية مفيدة حصريا، ولكن يمكن استخدامها جنباً إلى جنب مع الدخل من العمليات المستمرة المعدلة للأحداث غير المتكررة (Naidu & Patel, 2013)، كما تتوفر إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية من خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات، وبعض حقوق الملكية أو بعض المعدات من الدخل الصافي أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، وكذلك تتم إضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية؛ أي يتم خصم التأثيرات الضريبية لهذه البنود من التدفقات النقدية التشغيلية، وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث إنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، وذلك من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية؛ إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها، يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية (الحلبي، 2009).

مسؤولية التحقق للمدقق الخارجي وأثرها في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح:

وفق نظرية الوكالة تبرز مسؤولية المدقق الخارجي من خلال الدور الرقابي الذي يؤديه المدقق الخارجي في العلاقة القائمة بين الموكل والوكيل، وبحسب دراسة Al-Shammary و Hussein (2019) تنحصر مسؤوليات مدقق الحسابات في قيامه بأداء واجباته المهنية المتفق عليها بحسب عقد التكليف الموقع بينه وبين الجهة محل التدقيق باتباع معايير التدقيق المحلية أو الدولية وما تتطلبه من تطبيق إجراءات التدقيق المتعارف عليها، وأن أية مخالفة لتلك المعايير سواء بقصد أو بدون قصد يترتب عليها تعرض مدقق الحسابات للمساءلة ومقاضاته إذا لزم الأمر، وأن حدود مسؤوليته لا تقتصر على أعماله فقط، وإنما تمتد لتشتمل على الأخطاء أو الإهمال أو أي تقصير من مساعديه، إذ ينبغي على مدقق الحسابات التخطيط والإشراف على أعمال مساعديه، وقد أشارت العديد من الدراسات، كدراسة الجبول (2022)، ودراسة Topor (2017) إلى أن المدقق الخارجي يعد مسؤولاً عن الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية جميعها، خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ.

كما أظهرت العديد من الدراسات مثل دراسة كل من: باناصر والمصانغ (2020)، وسارده (2020) و Kristian و Siswanto (2022)، و Al Karabsheh (2021)، و Zager et al. (2016)، وكسكس وآخرون (2019)، وأحمد ومنصور (2019)؛ أن قيام المدقق الخارجي بمسؤولية التحقق لها دور يمكنه من كشف تلك الممارسات والإشارة إليها في تقريره النهائي؛ لتحقيق الهدف الرئيس من عملية التدقيق في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها.

ونخلص مما سبق بأن تحمل المدقق الخارجي مسؤوليته في التحقق من حصوله على تأكيدات عالية تعد أساسية، ومتغيراً لا يمكن التخلي عنه لذلك تم تناوله بأنه متغير مستقل رئيس (أول)، ويتفرع إلى المتغيرات المستقلة الفرعية الآتية: المسؤولية القانونية، المسؤولية المهنية، المسؤولية الأخلاقية.

المسؤولية القانونية وأثرها في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح؛

تقتضي معايير التدقيق الدولية ضمن الفقرة (6)، من معايير التدقيق الدولي (ISA 250) "مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية"، حيث إن مسؤوليات المدقق القانونية تتعلق بالامتثال لقنيتين مختلفتين من القوانين والأنظمة، هما: الأولى: أحكام القوانين والأنظمة المعترف عموماً بأن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات المادية في البيانات المالية، مثل قوانين وأنظمة الضرائب والمعاشات التقاعدية، والثانية: القوانين والأنظمة الأخرى التي ليس لها تأثير مباشر على تحديد المبالغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية، ولكن قد يكون الامتثال لها ضرورياً فيما يخص الجوانب التشغيلية للعمل، وفيما يخص قدرة المنظمة على الاستمرار في العمل، أو قد يكون الامتثال لها ضرورياً لتجنب الجزاءات المادية: (الامتثال لشروط رخصة تشغيلية، أو الامتثال لمتطلبات الملاءة التي تفرضها الأنظمة، أو الامتثال للأنظمة البيئية، على سبيل المثال)، وبالتالي قد يكون لعدم الامتثال لتلك القوانين والأنظمة أثر مادي على البيانات المالية (International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 2018).

ويتم قياس المسؤولية القانونية بناءً على دراسة كل من Hussein و Al-Shammary (2019)، و Sebt et al. (2021)، ونور الهدى (2020)، وحمود (2017)، حيث تعرف المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي بأنها: المسؤولية المدنية، والمسؤولية الجنائية التي يتحملها المدقق الخارجي عند تقصيره ومخالفته للقوانين النافذة والأنظمة المعمول بها، وهذا التعريف يتضمن المؤشرات الآتية: (1) المسؤولية المدنية: وتتضمن (مسؤولية المراجع اتجاه عملائه (مسؤولية تعاقدية)، ومسؤولية المدقق الخارجي تجاه طرف ثالث)، (2) المسؤولية الجنائية: وتتضمن (النصب، خيانة الأمانة، مخالفة تشريع العمل، مخالفة التشريع الضريبي).

وقد أظهرت العديد من الدراسات، كدراسة نور الهدى (2020)، ودراسة Hussein و Al-Shammary (2019)، ودراسة صالح (2016)، ودراسة باسرد (2017)، أن تحمل المدقق الخارجي للمسؤولية القانونية تساعد المدقق الخارجي ولها تأثيراً إيجابياً عالياً على تخفض من مخاطر التدقيق وتزيد من ثقة التقارير المالية وكشف الغش. أما دراسة Sebt et al. (2021، 437) فأظهرت أن مدقق الحسابات يتحمل المسؤولية القانونية بعد تاريخ صدور التقرير النهائي لاسيما فيما يتعلق بسرية المهنة، وأن للمسؤولية القانونية دوراً في اكتشاف الأخطاء في البيانات المالية.

ومما سبق نخلص إلى أن تحمل المدقق الخارجي المسؤولية القانونية كمتغير مستقل لها دور مهم في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والحد من ممارساتها.

المسؤولية المهنية وأثرها في اكتشاف ممارسة إدارة الأرباح؛

يقصد بهذه المسؤولية إخلال المدقق بقواعد وآداب السلوك المهني تجاه الغير ما يعرضه لمسؤولية تأديبية أمام التنظيمات النقابية التي ينتمي إليها (التكريتي، 2022)، وبحسب دراسة Hussein و Al-Shammary (2019) فإن سكوته على مخالفات أو سرقات أو عدم ذكرها والإشارة إليها ومساهمته

في أعمال تخالف قواعد السلوك المهني المنظم لمهنة التدقيق يعرضه لفقدان مركزه الأدبي الذي يتمتع به، ويتعرض لعقوبات تُفرض من لجنة انضباط مختصة وردت بالنظام، مثل عقوبة التنبيه والإنذار والإيقاف عن مزاوله المهنة لمدة محددة.

ويقصد بالمسؤولية المهنية مسؤولية وأمانة المدقق الخارجي نحو الجمهور والعملاء وزملاء المهنة، وقد تذهب إلى ما هو أكبر من المسؤولية القانونية، وحتى مسؤوليته كشخص نحو نفسه، ومن أجل ذلك، وجدت قواعد آداب وسلوك المهنة التي يجب أن يلتزم بها المراجع دعماً لمسؤولياته المهنية ومن ثم مستوى العناية المهنية (عمر، 2010).

وتقاس المسؤولية المهنية بناءً على دراسة كل من الجلو (2012)، وأحمد (2016)، وأحمد ومنصور (2019)، و Zager et al. (2016)، و Al Karabsheh (2021)، وبالاعتماد على معايير التدقيق الدولية "المبادئ والمسؤوليات (200-299)، حيث تعرف المسؤولية المهنية للمدقق الخارجي بأنها: مسؤوليته في التحقق من أن المنظمة قد طبقت بشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، والتحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها هي من الوثائق التي تنظم أعمال المنظمة وأنشطتها، وقد روعيت وتم تطبيقها بشكل سليم، وبالتالي يتضمن هذا التعريف مؤشرين، هما: (1) التحقق من تطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، (2) التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة التي تنظم أعمال وأنشطة المنظمة قد روعيت وتم تطبيقها بشكل سليم.

ومن خلال الاطلاع على الدراسات السابقة اتضح أن العديد من الدراسات، كدراسة Al Karabsheh (2021)، ودراسة أحمد ومنصور (2019)، ودراسة محمد (2016)، ودراسة Zager et al. (2016)، أكدت على أن التزام المدقق الخارجي بالمسؤولية المهنية يساعد على كشف الأخطاء والمخالفات، والتحقق من عدالة القوائم المالية، فيما أظهرت دراسة باسردة (2017) أن هناك تأثيراً إيجابياً عالياً لتقدير المدقق الخارجي لمسؤوليته المهنية على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة، بينما أشارت دراسة الزهراء (2020)، ودراسة Zager et al. (2016)، ودراسة الجلو (2012) إلى أن المسؤولية المهنية للمدقق الخارجي تؤدي دوراً رئيسياً في كشف الاحتيال والغش في البيانات المالية، أما دراسة أحمد (2016) فبينت أن التزام المدقق الخارجي بالمسؤولية المهنية يساعد على تحقيق عدالة القوائم المالية، وأن على المدقق الخارجي تحمل مسؤوليته المهنية، وممارسة الحكم الأخلاقي لتحقيق عدالة القوائم المالية.

مما سبق نخلص إلى أن تحمل المدقق الخارجي المسؤولية المهنية لها دور مهم في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والحد من ممارساتها؛ لذلك تم إضافة متغير المسؤولية المهنية للنموذج المعرفي للدراسة الحالية.

المسؤولية الأخلاقية وأثرها في اكتشاف ممارسة إدارة الأرباح:

تقتضي معايير التدقيق الدولية التزام المدقق الخارجي بمتطلبات السلوك الأخلاقي والمهني، فمن خلال الفقرة (14)، والفقرة التوضيحية (16، 17) من معايير التدقيق الدولي (ISA 200)، أن الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية ينبغي أن يمثل المدقق لمتطلبات السلوك الأخلاقي مثل: (الاستقلالية، والنزاهة، والموضوعية، والكفاءة المهنية، والعناية اللازمة، والسرية) (Financial Reporting Council, 2016).

إن المسؤولية الأخلاقية تنظمها القواعد الأخلاقية للمهنة، وتعرض المدقق الخارجي لأهم شيء يملكه وهو: سمعته وكرامته المهنية للضياع، وإذا ارتكب المدقق الخارجي أمورا مخلة بكرامته المهنية فقد يعاقب بإحدى الجزاءات الآتية: (الإنذار، التوبيخ، التوقف عن العمل، شطب الاسم من النقابة) (حمود، 2017).

وتقاس المسؤولية الأخلاقية بناء على دراسة كل من Ikhlef و Torchim (2020)، و Topor (2017)، وباسرودة (2017)، ومحمد (2016)، والجلو (2012)، وأحمد (2016)، والزهران (2020)، وعبدالله (2020)، وأحمد ومنصور (2019)، وبالاعتماد على معايير التدقيق الدولي (ISA 200)، حيث تعرف المسؤولية الأخلاقية للمدقق الخارجي بأنها: أن يمثل المدقق الخارجي متطلبات ومبادئ السلوك الأخلاقي، وهذه المبادئ هي: النزاهة، والموضوعية، والسرية، والسلوك المهني، وبالتالي يتضمن هذا التعريف المؤشرات الآتية: (النزاهة، الموضوعية السلوك المهني، السرية المهنية).

وقد أكدت العديد من الدراسات، مثل دراسة كل من: Al Karabsheh (2021)، و Ikhlef و Torchim (2020)، وأحمد ومنصور (2019)، و Topor (2017)، ومحمد (2016)، و Zager et al. (2016) على أن التزام المدقق الخارجي بقواعد ومبادئ أخلاقيات المهنة تؤثر في اكتشاف حالات الاحتيال والفساد المالي، وتساعد في الحد منها، وإضفاء الثقة على القوائم المالية، والإسهام في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ومما سبق نخلص إلى أن تحمل المدقق الخارجي للمسؤولية الأخلاقية له دور مهم في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح؛ لذلك تم إضافة متغير المسؤولية الأخلاقية للنموذج المعرفي للدراسة الحالية.

مهارة التحقق للمدقق الخارجي وأثرها في اكتشاف ممارسة إدارة الأرباح:

تعد مهارة التحقق أساسية وملزمة وفق معايير اداء التدقيق حيث تتطلب التأهيل والمعرفة والتقييم والتحليل وقدرة التواصل وتنظيم الوقت والاستقلالية والتخطيط وفهم الرقابة وجمع الأدلة واعداد التقرير وكل ذلك يعكس من خلال عنصرين أساسيين، هما: بذل العناية المتعارف عليها، والتدريب المستمر (Kristian & Siswanto, 2022; Al Karabsheh, 2021; Ikhlef & Torchim, 2020; Topor, 2016; Zager et al., 2016; بوفرح، 2020؛ أحمد ومنصور، 2019؛ محمد، 2016؛ عيسى، 2008).

بذل العناية المتعارف عليها وأثرها في اكتشاف ممارسة إدارة الأرباح:

ويقصد ببذل العناية المهنية: أن يبذل المدقق العناية بالالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها المتمثلة في معايير الأداء أو تسمى: بالمعايير العامة، ومعايير العمل الميداني، ومعايير اعداد التقرير وبالتالي يطلع عليها بذل العناية المتعارف عليه.

وقد أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى متطلبات بذل العناية المهنية الملائمة ضمن مسؤوليات المدقق، وذلك من خلال معيار التدقيق الدولي (ISA200) الذي يندرج ضمن معايير مسؤوليات المراجع، الفقرة رقم (7) التي جاء فيها: تقتضي معايير التدقيق الدولية من المدقق ممارسة الحكم المهني، والالتزام بالتشكك المهني أثناء تخطيط وإجراء عملية التدقيق (Financial Reporting Council, 2016).

ويتم قياس بذل العناية المهنية وفقاً لدراسة كل من: Ikhlef و Torchim (2020)، وأحمد ومنصور (2019)، ومحمد (2016)، ونور الهدى (2017)، وسارو (2020)، حيث يتضمن هذا التعريف المؤشرات الآتية: (التخطيط لعملية التدقيق، فهم الرقابة الداخلية، جمع أدلة التدقيق).

ومن خلال الاطلاع على الدراسات السابقة فقد أشارت كل من دراسة أحمد ومنصور (2019)، ودراسة عبدالله (2020)، ودراسة الزهران (2020) إلى التزام المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية الكافية عند القيام بتدقيق القوائم المالية، وهذا يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، ويؤدي إلى تحقيق صدق وعدالة القوائم المالية. وأشارت دراسة محمد (2016) إلى مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الغش، ومنع اكتشافه تقتصر على التخطيط لأداء مهمته، وبذل العناية المهنية اللازمة لإضفاء الثقة والشفافية على القوائم المالية، والإبلاغ عن حالات الغش المكتشفة خلال أداء مهمته.

ومما سبق يتضح أن بذل العناية المهنية المتعارف عليها من قبل المدقق الخارجي كمتغير مستقل لها أهمية كبيرة في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح كونها تعكس معايير التدقيق المتعارف عليها؛ مما تزيد من مستوى ثقة المستفيدين من البيانات المالية؛ لذلك تم إضافة متغير بذل العناية المهنية الكافية للنموذج المعرفي للدراسة الحالية.

التدريب المستمر للمدقق الخارجي واكتشاف ممارسة إدارة الأرباح:

يرى بعض الكتاب أن النجاح في مهنة التدقيق له أبعاد تتخطى المعرفة والتعليم؛ إذ يجب أن يكون المدقق قادراً على تجسيد معارفه أثناء التدقيق الفعلية، وبالتالي فإن القدرات والخبرة المهنية تكتسب من خلال الممارسة الميدانية ولذلك فإن هذا المعيار يطبق على أساس متكامل، ويكون معترفاً بالعلاقة المتداخلة بين التأهيل العلمي والتأهيل العملي (بوتين، 2005).

ويمكن تعريف التدريب المستمر بأنه: عبارة عن عملية تطوير وتنمية للفرد من خلال أساليب مختلفة، مثل: التوجيه، والتعاون، والمشاركة بشكل مستمر (Elnaga & Imran, 2013)، مما قد ينعكس على أداء الفرد (دشة وعبدالقادر، 2019). كما أن اكتساب خبرة عملية من خلال القيام بأعمال مهنة التدقيق لفترة كافية، قبل ممارسة المهنة كاختصاص بشكل مستقل، يساعد المدقق على اكتساب المعرفة، والمهارات، والقيم والأخلاق، والعناية المهنية اللازمة؛ لممارسة الشك المهني بشكل فعال (Financial Reporting Council, 2016).

ويتم قياس التدريب المستمر وفقاً لدراسة كل من Kristian و Siswanto (2022)، و Al Karabsheh (2021)، و Ikhlef و Torchim (2020)، و Topor (2017)، وأحمد ومنصور (2019)، وبوفرح (2020)، وجعاره (2014)، ونشوان (2019)، حيث يتضمن هذا التعريف المؤشرات الآتية: (خبرة المدقق الخارجي، معرفة المدقق).

ومن خلال الاطلاع على الدراسات السابقة أظهرت دراسة الزهراء (2020)، ودراسة Ikhlef و Torchim (2020) أن تدريب وتأهيل المدقق الخارجي تأهيلاً عملياً يعزز دوره في تقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيانات المالية، فيما أشارت دراسة Al Karabsheh (2021)، وأظهرت دراسة عبدالله (2020) ودراسة جعاره (2014)، أن حصول المراجع على التدريب المهني المستمر يساعد في الحد من عدم تماثل المعلومات، ويؤثر في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.

ومما سبق تخلص الدراسة الحالية إلى أن التدريب المستمر للمدقق الخارجي له أهمية كبيرة؛ لذلك أضافته لدراسة الحالية كمتغير مستقل في النموذج المعرفي لهذه الدراسة.

النظريات المفصلة لتغيرات الدراسة:

نظرية الوكالة:

تعد مقالات كل من Jensen و Meckling عام 1976م أول من أرست قواعد نظرية الوكالة، وتفترض نظرية الوكالة (الإدارة) أن الوكيل لديه معلومات أكثر مما يمتلكه الأصيل (المالك)؛ مما قد يتسبب في عدم تناسق المعلومات، ومن ثم هناك حاجة لطرف ثالث في هذه الحالة، وهو مدقق حسابات خارجي، يكون قادراً على إعادة فحص البيانات المالية للشركة (Kristian & Siswanto, 2022)، وبحسب دراسة توري وسلمان (2014) أنه بسبب أن الإدارة تحاول التهرب من العمل وخداع المالكين، فإن هذا ما يطلق عليه عدم تشابه المعلومات، وبذلك يستعمل الوكيل معلومات لتحقيق مصلحته الشخصية حتى لو تعارضت مع مصلحة المالك، كما أنه من الممكن أن يفصح الوكيل عن بعض هذه المعلومات ويخفي البعض الآخر، وفي هذا السياق يشير Heenetigala (2011) إلى أن نظرية الوكالة قدمت حجة منطقية لإدخال آليات الحوكمة في المنظمات لضمان إيجاد آليات للرقابة على الأداء، بما يساهم في تحسين جودة المعلومات المالية في هذه المنظمات، والحد من التلاعب والهدر في الموارد، وعلى ذلك يمكن إظهار علاقة نظرية الوكالة بالدراسة الحالية في أن مسؤولية ومهارة المدقق الخارجي تعد من الآليات الكفيلة باكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها، وذلك من خلال الحد من سلوك الإدارة الانتهازي في التلاعب بالمعلومات المالية.

نظرية السمات:

تعود نظرية السمات إلى علم النفس وقياس الفروق الفردية المختلفة بين الأفراد، فهي تعد من الأسس المستخدمة في دراسة شخصية الإنسان، وتعرف نظرية السمات بأنها الأنماط المعتادة في السلوك والتفكير والعاطفة. ومن أبرز رواد نظرية السمات هو جوردون ألبورت (Allport)، وهانز ايزنك (Eysenck)، ورايموند كاتل (Cattell) (Bett, 2022). وتذهب نظرية السمات إلى فكره مفادها أن القادة لديهم خصائص وسمات شخصية تجعلهم يختلفون عن غيرهم من الأشخاص، وتؤهلهم لكي يكونوا قادة (بوراس، 2014).

وتؤكد نظرية السمات على أن نجاح أو فشل الأداء المتوقع في المستقبل قد يعود إلى أسباب أو سمات متعددة، منها سمات داخلية، وهي أسباب مستقرة، مثل القدرة التي يمتلكها المدقق، بالإضافة إلى الجهد المبذول، وسمات خارجية أو بيئية وهي أسباب غير مستقرة، مثل المشكلات المتعلقة بالمهمة (السريحي والشيباني، 2021).

ويمكن إظهار العلاقة بين نظرية السمات والدراسة الحالية، أنه من خلال نظرية السمات يمكن إبراز أن هناك علاقة بين مسؤولية ومهارة التحقق للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، وأنه يجب أن يتصف المدقق الخارجي بالعديد من المهارات والصفات التي تمكنه من اكتشاف التلاعبات أو الأخطاء التي تمارسها الإدارة لإدارة الأرباح والحد منها. ومن هذه السمات مهارة التحقق للمدقق الخارجي (بذل العناية المهنية الكافية، والتدريب المستمر للمدقق الخارجي)، بالإضافة إلى مسؤولية المدقق الخارجي (المسؤولية القانونية، والمسؤولية المهنية، والمسؤولية الأخلاقية)، وهذه السمات لها أهمية كبيرة وأساسية تمكنه من اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.

نظرية الإشارة:

تفترض نظرية الإشارة أن المديرين يمتلكون معلومات حول الشركة أكثر من باقي الأطراف الأخرى بما فيهم حاملو الأسهم والسندات والسوق المالي بصفة عامة؛ وهذا معناه أنهم أدري بما ستكون عليه التدفقات النقدية المستقبلية للمنظمة، وهذه الأفضلية للمديرين تدفع المستثمرين لتحليل القرارات التي يتخذها المدبرون، باعتبارها إشارات تمكنهم من الحصول على عائد أكبر، أو تمكنهم من تقليص درجة المخاطرة، وهذا بطبيعة الحال يقوم أساساً على فرضية صحة الإشارات للقائد، وعلى أنها تعكس الواقع، أن أي تغيير في السياسة المالية للمنظمة تشكل إشارات للسوق، بحيث تؤدي إلى تغيير نظرة المستثمرين له (Ross et al., 2013، عبدالسلام، 2017).

وتعتمد نظرية الإشارة على فكرتين رئيسيتين، هما (بورقبة، 2010):

- أن المعلومة نفسها لا يمتلكها كل الأطراف، حيث يمكن أن تتوفر لدى المديرين معلومة ليست بحوزة المستثمرين والملاك.
- إذا كانت المعلومة متوفرة عند كل الأطراف فإنها لا تستقبل الطريقة نفسها، وبالتالي فإن القرارات المالية التي يتخذها المدبرون لا تتوقف في حد ذاتها على أنها قرارات صحيحة فقط، بل لا بد أن يعمل هؤلاء المدبرون على إقناع السوق بأنها قرارات جيدة، وفي مصلحة المنظمة، ومن ثم في مصلحة المستثمرين، كما أن الإشارة المرسله من طرف المديرين للمستثمرين تعبر عن الوحد الأساسية لسياسة الاتصال المالية.

كما أن العلاقة بين هذه النظرية والدراسة الحالية تتمثل في العلاقة بين مسؤولية ومهارة التحقق للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح؛ حيث تفترض نظرية الإشارة أن المدراء لديهم معلومات أكثر مما يمتلكه الملاك أو المستثمرون، مما قد يتسبب في عدم تناسق المعلومات، ومن ثم هناك حاجة لطرف ثالث في هذه الحالة، وهو مدقق حسابات خارجي، يكون قادراً على إعادة فحص البيانات المالية للشركة، وبحسب نظرية الإشارة فإن المديرين يتخذون قرارات مالية، ويحاولون إقناع الملاك والمستثمرين والسوق

حولهم بأنها قرارات جيدة، وهذا يحصل بسبب احتكار المدراء للمعلومات، وعلى ذلك يمكن إظهار علاقة نظرية الإشارة بالدراسة الحالية بأنها تتمثل في أن مسؤولية ومهارة المدقق الخارجي تعد من الآليات الكفيلة باكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها، وذلك من خلال الحد من سلوك الإدارة الانتهازي في التلاعب بالمعلومات المالية، وتزويد الملاك والمستثمرين بالمعلومات الصحيحة.

مشكلة الدراسة:

من خلال استقراء العديد من الدراسات ذات العلاقة بمشكلة الدراسة، اتضح أن القصور والضعف الذي تعانيه البيئة اليمينية في تطبيق القوانين، أتاح لبعض المنظمات اتباع ممارسات محاسبية خطأً، من خلال استغلال إدارة المنظمات مرونة المعايير المحاسبية وتعدد بدائل القياس المحاسبي، وذلك عن طريق قيام الإدارة بتوظيف هذه البدائل لتحسين المركز المالي للمنظمة بشكل صوري وتحقيق مكاسب ذاتية (باسرد، 2017؛ أبو الخير، 2018؛ بن نجار، 2021؛ صديق، 2010).

وللمدقق الخارجي دور في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والحد من ممارساتها، وذلك من خلال تقديمه معلومات دقيقة خالية من التحيز والسلوك الانتهازي لإدارة الأرباح، وتفوقه محاسبياً على من سواه، وقدرته العلمية والعملية على اكتشاف الأخطاء والثغرات (Khaouari & Torchim, 2020; Ikhlef & Djoumaa, 2021؛ سار، 2020؛ كسكس وآخرون، 2019؛ زينب ومهيدي، 2019).

ونتيجة لما تم ذكره سابقاً تسعى الدراسة الحالية إلى الإسهام في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها، وذلك من خلال التركيز على مسؤولية ومهارة التحقق للمدقق الخارجي؛ لما لها من أثر وأهمية عالية في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، وقد اعتمدت الدراسة الحالية على مسؤولية ومهارة التحقق للمدقق الخارجي بأبعادها: (المسؤولية القانونية، والمسؤولية المهنية، والمسؤولية الأخلاقية؛ وبذل العناية المهنية الكافية، والتدريب المستمر للمدقق الخارجي، وقد تم دراسة أثر مسؤولية ومهارة التحقق للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح استناداً إلى: نظرية الوكالة، ونظرية السمات، ونظرية الإشارة العديد من الدراسات السابقة، كدراسة Sebti et al. (2021)، ودراسة الجبول (2022)، والتكريتي (2022)، والمغير (2021)، وبوفرح (2020)، ونور الهدى (2020).

تساؤلات الدراسة:

بناء على ما تم مناقشته في المشكلة، فقد هدفت الدراسة الحالية إلى الإجابة عن التساؤلات الآتية:

التساؤل الرئيسي: ما أثر مسؤولية ومهارة التحقق للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المدقق الخارجي لدى مكاتب وشركات التدقيق في الجمهورية اليمنية؟

التساؤل الرئيسي الأول: ما أثر مسؤولية التحقق للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المدقق الخارجي لدى مكاتب وشركات التدقيق في الجمهورية اليمنية؟

وينبثق عن التساؤل الرئيسي الأول التساؤلات الفرعية الآتية:

1. ما أثر المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح؟
2. ما أثر المسؤولية المهنية للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح؟
3. ما أثر المسؤولية الأخلاقية للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح؟

التساؤل الرئيسي الثاني: ما أثر مهارة التحقق للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المدقق الخارجي لدى مكاتب وشركات التدقيق في الجمهورية اليمنية؟

وينبثق عن التساؤل الرئيسي الثاني التساؤلات الفرعية الآتية:

1. ما أثر بذل العناية المهنية الكافية من قبل المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح؟
2. ما أثر التدريب المستمر للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح؟

أهمية الدراسة:

الأهمية النظرية:

تتمثل الأهمية النظرية للدراسة في عدد جوانب، أهمها:

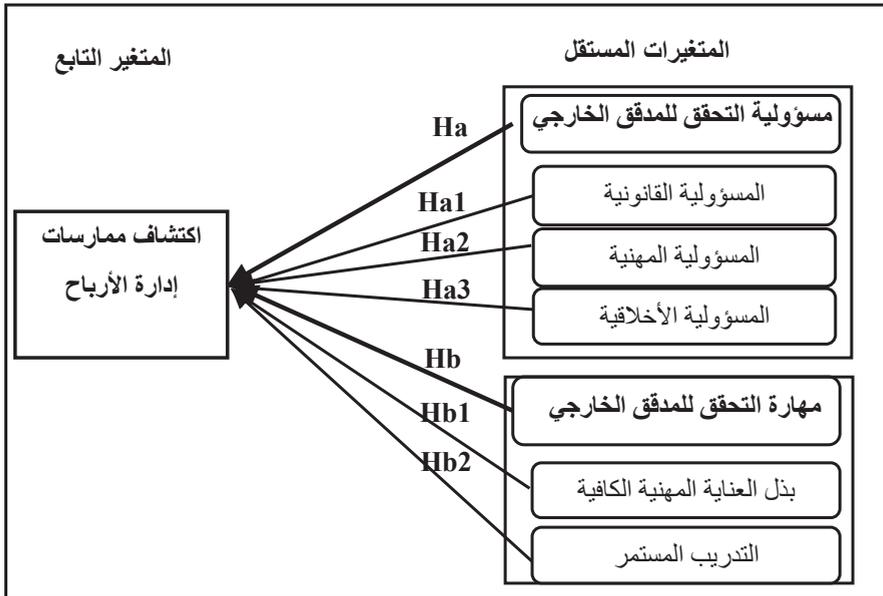
- قدمت هذه الدراسة متغيرات (مسؤولية ومهارة التحقق) بأبعاد ومؤشرات تختلف عن الدراسات السابقة، وتساعد هذه الأبعاد في كشف ممارسة إدارة الأرباح، والحد منها إلى أدنى مستوى ممكن في البيئة اليمينية.
- تم استخدام النظريات العلمية: (نظرية الوكالة، ونظرية السمات، ونظرية الإشارة) في تفسير متغيرات الدراسة التي لم تفسرها الدراسات السابقة.

الأهمية العملية:

- نأمل أن تسهم نتائج الدراسة الحالية للحد من خطورة التلاعب المحاسبي الذي يمكن أن تقوم به إدارة الشركات عند إعداد وعرض القوائم المالية من خلال ممارسات إدارة الأرباح.
- تسليط الضوء على مسؤولية المدقق الخارجي ووظيفته الرقابية في المنظمات.
- سيستفيد من نتائج هذه الدراسة المعنيين وصناع القرار في المنظمات.

النموذج المعرفي:

تم بناء النموذج المعرفي لهذه الدراسة استنادا الى عدد من الاديبيات العلمية (Al Karabsheh, 2021; Hussein & Al-Shammary, 2019; Ikhlef & Torchim, 2020; Kristian & Siswanto, 2022; Sanja, & Novak, 2016; Topor, 2017; Zager et al., 2016) والموضح بالشكل الاتي:



شكل (1): النموذج المعرفي

الفرضيات:

تم تطوير فرضيات الدراسة الحالية بناء على الدراسات السابقة، وفقا لنظريه الوكالة، ونظرية الإشارة، ونظرية السمات، واستنادا إلى ما توصلت إليه العديد من الدراسات السابقة مثل دراسة كل من Al Karabsheh (2021)، و Zager et al. (2016)، و Velte (2023)، و Siswanto و Kristian (2022)، وبالإعتماد على اتجاه علاقة الأثر المنطقي بين متغيرات الدراسة، وبالتالي تصاغ الفرضية الرئيسية: كالآتي: أن هناك أثر إيجابي لمسؤولية ومهارة التحقق للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المدقق الخارجي لدى مكاتب وشركات التدقيق في الجمهورية اليمنية، ويتفرع منها فرضيتان:

الفرضية الرئيسية الأولى:

يمكن صياغتها كالآتي:

Ha: هناك أثر إيجابي لمسؤولية التحقق للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المدقق الخارجي لدى مكاتب وشركات التدقيق في الجمهورية اليمنية.

ويتفرع من الفرضية الرئيسة الأولى الفرضيات الفرعية الآتية:

Ha1: هناك أثر إيجابي للمسؤولية القانونية للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المدقق الخارجي لدى مكاتب وشركات التدقيق في الجمهورية اليمنية.

Ha2: هناك أثر إيجابي للمسؤولية المهنية للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المدقق الخارجي لدى مكاتب وشركات التدقيق في الجمهورية اليمنية.

Ha3: هناك أثر إيجابي للمسؤولية الأخلاقية للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المدقق الخارجي لدى مكاتب وشركات التدقيق في الجمهورية اليمنية.

الفرضية الرئيسية الثانية:

ويتفرع من الفرضية الرئيسة الثانية الفرضيات الفرعية الآتية:

Hb: هناك أثر إيجابي لمهارة التحقق للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المدقق الخارجي لدى مكاتب وشركات التدقيق في الجمهورية اليمنية.

Hb1: هناك أثر إيجابي لالتزام المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية الكافية في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المدقق الخارجي لدى مكاتب وشركات التدقيق في الجمهورية اليمنية.

Hb2: هناك أثر إيجابي للتدريب المستمر للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المدقق الخارجي لدى مكاتب وشركات التدقيق في الجمهورية اليمنية.

التعريفات الإجرائية ومقاييس المتغيرات:

المتغير التابع (اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح):

تعرف اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح إجرائيا بأنها: الكشف عن الإيرادات المبكرة أو الوهمية والكشف عن سياسات الرسملة واكتشاف سياسات الاستهلاك واكتشاف الأصول والالتزامات التي تم الإبلاغ عنها بشكل خطأ، واستخدام التدفقات النقدية التشغيلية للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، ويقودنا التعريف الإجرائي إلى قياس اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، وسيتم دراسة الفقرات المتعلقة باكتشاف ممارسات إدارة الأرباح وفقا لخمس أبعاد: البعد الأول ويتمثل في الكشف عن الإيرادات المبكرة أو الوهمية التي تتمثل في مراجعة الإفصاح عن المعاملات، وتحليل القدرة المادية للشركة، ومدى المبالغة في تقدير

الحسابات المدينة، وتسجيل أي إيرادات سابقة لأوانها أو وهمية على حساب الأصول، واستخدام حسابات الأصول، ويتمثل البعد الثاني: في الكشف عن سياسات الرسمة من خلال مراجعة سياسة الرسمة، وما تمثله تكلفة الرسمة للمنظمة، والتحقق مما إذا كانت المنظمة متشددة في الرسمة السياسة في الماضي، ويتمثل البعد الثالث: في اكتشاف سياسات الاستهلاك والذي يقاس من خلال التحقق من فترات الاستهلاك الممتد في السنوات السابقة، وحساب متوسط فترة الاستهلاك لأصول المنظمة القابلة للاستهلاك، ويتمثل البعد الرابع: في اكتشاف الأصول والالتزامات التي تم الإبلاغ عنها بشكل خطأ من خلال الكشف عن الأصول المقيمة بشكل مبالغ فيه، والكشف عن الالتزامات المقيمة بأقل من قيمتها الحقيقية، ويتمثل البعد الخامس: في كشف استخدام التدفقات النقدية التشغيلية من خلال استخدامها بالاقتران مع الدخل من العمليات المستمرة المعدلة للأحداث غير المتكررة.

وقد تطوير الفقرات المتعلقة باكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، وكذلك المتغيرات المستقلة وفقا للدراسات السابقة، حيث تم أخذ بعض الفقرات كما هي عليه، وبعضها الآخر تم تعديلها وإعادة صياغتها. وبناء على ذلك تم تطوير تلك الأبعاد بما يتناسب مع طبيعة الدراسة وفقا لمقياس ليكرت الخماسي: (موافق بشدة، موافق، موافق إلى حد ما، غير موافق، غير موافق بشدة).

المتغير المستقل الأول (مسؤولية التحقق للمدقق الخارجي):

تعرف مسؤولية التحقق إجرائيا بمسؤولية المدقق القانونية المدنية أو الجنائية نتيجة التقصير أو مخالفة القوانين، ومسؤوليته المهنية في التحقق من تطبيق المعايير، ومراعاة القوانين، واللوائح، والأنظمة والعقود، ومسؤوليته الأخلاقية بالامتثال إلى مبادئ السلوك المهني: (نزاهة، موضوعية، سرية، سلوك المهني).

المتغير المستقل الثاني (مهاره التحقق للمدقق الخارجي)

مهاره التحقق تعرف إجرائيا بأنها قيام المدقق ببذل العناية المتعارف عليها من خلال التخطيط والفهم للرقابة، والجمع للأدلة، والتدريب المستمر من خلال خبرة متراكمة، ومن ثم الوصول إلى المعرفة.

منهجية الدراسة وإجراءاتها:

منهج الدراسة:

استخدمت هذه الدراسة المنهج الكمي من خلال التحليل الوصف؛ لعرض جمع البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة، والتحليل الاستدلالي لعرض اختبار الفرضيات.

مجتمع الدراسة وعينتها:

يتمثل مجتمع الدراسة في المدققين الخارجيين، حيث إنهم المعنيون بالقيام بعملية التدقيق، والمؤثرون الفاعلون في جودتها وسواء كان مرخصا لهم أو كانوا ضمن فرق عمل التدقيق، وفي ضوء عملية التدقيق بمسؤولية ومهاره يتم اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، ووفقا لجمعية المحاسبين القانونيين فقد بلغ عدد المدققين الخارجيين المجددين تراخيصهم كأفراد في العام 2023م (344) مدققا في مكاتب وشركات التدقيق (جمعية المحاسبين القانونيين، 2023) وتمثل عينة الدراسة الحالية في استهداف مجتمع الدراسة، وذلك من خلال اختيارهم وفق أسلوب عينة عشوائية. وتم توزيعها بالنزول المباشر، حيث تم الوصول كحد أقصى إلى توزيع (287) استبانة.

تطوير أداة جمع البيانات:

تم الاعتماد على الاستبانة لجمع البيانات الأولية ولمعالجة الجوانب التحليلية التي تعد مقياسا لبيان أثر مسؤولية ومهاره التحقق في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، وقد تم صياغة الاستبانة بعد مراعاة الأسس اللازمة لصياغتها، وبناء عليه فقد تم تقسيم الاستبانة إلى أربعة أجزاء، كما هو موضح في الجدول (1).

جدول (1): مكونات محاور الاستبانة

الجزء	القسم	المحتوى
1	الأول	الخصائص الديموغرافية
2	الثاني	المتغير التابع اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح
3	الثالث	المتغير المستقل الأول مسؤولية التحقق للمدقق الخارجي
4	الرابع	المتغير المستقل الثاني مهارة التحقق للمدقق الخارجي

واستناداً إلى الدراسات السابقة، مثل: دراسة Zager et al. (2016)، و Naidu et al. (2009)، تم تطوير أداة جمع البيانات.

وحدة التحليل:

تتمثل وحدة التحليل للدراسة الحالية في الأفراد المتمثلين في شركاء ومدراء التدقيق والمدققين الرئيسيين والمدققين المساعدين لدى مكاتب وشركات التدقيق بأمانة العاصمة صنعاء، وتم جمع بيانات المتغيرات المرتبطة بتحديد أثر مسؤولية ومهارة التحقق للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية؛ لأنها متغيرات تقاس على مستوى الأفراد.

معدل الاستجابة:

لغرض جمع المعلومات تم وصول عدد توزيع الاستبانة إلى (287) استبانة بشكل مباشر، على المحاسبين القانونيين ومساعدتهم في مكاتب وشركات التدقيق، وبعد التوزيع تم استعادة (280) استبانة، وُجد بعد فحصها بأن استبانتين غير صالحات للتحليل الإحصائي، بينما فقدت (7) استبانات، وبالتالي فإن معدل الاستجابة جاء بنسبة (97.56%)، وهي تناسب الغرض من اختبار فرضيات الدراسة، ويلخص الجدول (2) توزيع الاستبانات.

جدول (2): معدل الاستجابة

العينة المستهدفة	الاستبانات الموزعة	الاستبانات المفقودة	الاستبانات المعادة		تستخدم في تقييم الاستجابة
			العدد	نسبة الاستجابة	
المدققين الخارجيين	287	7	280	97.56%	96.86%
					278

صدق الأداة:

تم حساب معامل الارتباط بين درجات كل بُعد من أبعاد الاستبانة بالدرجة الكلية للمحور الذي ينتمي إليه، وهذه النتائج موضحة كما في الجدول (3).

جدول (3): معامل الارتباط بين كل بُعد والمتغير الذي ينتمي إليه

المتغير	البعد	درجة الارتباط	مستوى الدلالة
مسؤولية ومهارة	المسؤولية القانونية	.609	.000
التحقق للمدقق	المسؤولية المهنية	.708	.000
الخارجي	المسؤولية الأخلاقية	.733	.000
	بذل العناية المهنية	.665	.000
	التدريب المستمر	.679	.000

جدول (3): يتبع

المتغير	البعد	درجة الارتباط	مستوى الدلالة
اكتشاف ممارسات	الكشف عن الإيرادات المبكرة أو الوهمية	.920	.000
إدارة الأرباح	الكشف عن سياسات الرسملة	.853	.000
	اكتشاف سياسات الإهلاك	.879	.000
	الكشف عن الأصول والالتزامات المبلغ عنها بشكل خطأ	.862	.000
	التدفقات النقدية التشغيلية	.625	.000

من الجدول (3) يتضح أن هناك ارتباطاً عالياً بين المتغير الكلي وأبعاده، وهذا يؤشر إلى وجود صدق تقارب، حيث جاءت كل قيم معامل الارتباط دالة إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من (0.05).

ثبات الأداة:

تم التحقق من الثبات باستخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)؛ وذلك لأنه مقياس شائع الاستخدام لسهولة توضوح دلالاته، حيث إن معامل ألفا كرونباخ على الموثوقية الداخلية والارتباط الإيجابي بين أسئلة الاستبانة (Sekaran & Bougie, 2016)، ويتراوح قيمة معامل ألفا بين (0-1)، وعندما تكون قيمة ألفا قريبة من (1) يكون معامل الثبات عالياً ويقلل من تأثير خطأ القياس على درجات الاختبار (Streiner et al., 2015)، ويعتبر معامل ألفا كرونباخ المقياس المستخدم لقياس الثبات، وتعتبر القيم المعيارية لألفا كرونباخ في بحوث العلوم الإدارية والإنسانية مقبولة عند (0.60) فأكثر (Taber, 2018)، وقد تم إجراء اختبار الثبات، كما يوضحها في الجدول (4).

جدول (4): اختبار ألفا كرونباخ

المجال/ البعد	عدد الفقرات	الفا كرونباخ
الكشف عن الإيرادات المبكرة أو الوهمية	8	0.917
الكشف عن سياسات الرسملة	4	0.894
اكتشاف سياسات الإهلاك	4	0.88
الكشف عن الأصول والالتزامات المبلغ عنها بشكل خطأ	6	0.911
التدفقات النقدية التشغيلية	2	0.801
المتغير التابع: اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح	24	0.960
المسؤولية القانونية	6	0.84
المسؤولية المهنية	6	0.825
المسؤولية الأخلاقية	5	0.865
المتغير المستقل الأول: مسؤولية التحقق للمدقق الخارجي	17	0.877
بذل العناية المهنية الكافية	10	0.777
التدريب المستمر	5	0.894
المتغير المستقل الثاني: مهارة التحقق للمدقق الخارجي	15	0.835
المتغير المستقل، مسؤولية ومهارة التحقق للمدقق الخارجي	32	0.878

يتضح من الجدول (4) أن قيمة معامل الثبات (ألفا كرونباخ) لأبعاد ومتغيرات الدراسة تراوحت بين (0.777) و(0.960)، وهي أكبر من 60%، ووفقاً لـ Nunnally (1978)، فهي قيمة مقبولة، وتقدم مستوى ثقة ملائماً لمتغيرات الدراسة وأبعادها.

اختبار ومناقشة فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسية:

تحليل الانحدار البسيط يُستخدم لاختبار فرضية الدراسة الرئيسية التي تنص على أن "هناك أثرًا إيجابيًا لمسؤولية ومهارة التحقق للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية". والجدول (5) يوضح نتيجة الاختبار.

جدول (5): تحليل الانحدار البسيط (الفرضية الرئيسية)

النموذج	R	R ²	F. Test	Sig.	Beta	Sig.
الارتباط	معامل التحديد	القوة التفسيرية	الأهمية النسبية	حجم الأثر	الأهمية النسبية	الأهمية النسبية
1	.331	.110	34.026	0.000*	.331	0.000*

* أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) فأقل

يتضح من الجدول (5) أن معامل الارتباط (R) البالغة (0.331) تبين وجود علاقة إيجابية متوسطة بين (مسؤولية ومهارة التحقق للمدقق الخارجي) و(اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح)، وتشير أيضًا قيمة معامل التحديد (R²) البالغة (0.110)، إلى أن مسؤولية ومهارة التحقق للمدقق الخارجي بأبعادها فسرت ما نسبته (11.00%) في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، كما تفسر قيمة حجم الأثر Beta التي بلغت (0.331): أنه بافتراض تحييد أثر أي متغيرات أخرى لم تخضع للدراسة ستؤدي الزيادة بنسبة (100%) في مستوى مسؤولية ومهارة التحقق للمدقق الخارجي في شركات ومكاتب التدقيق إلى زيادته بمقدار (33.10%) في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة التي من خلالها يمكن معرفة القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي البسيط التي بلغت (34.026) عند مستوى دلالة (0.05)، وهذا يثبت وجود أثر ذي دلالة إحصائية لمسؤولية ومهارة التحقق للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية، ما يعني قبول الفرضية الرئيسية الأولى للدراسة.

وهذه النتيجة تتوافق مع نظرية السمات التي تقوم على أن هناك علاقة بين مسؤولية ومهارة التحقق للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، وأنه يجب أن يتصف المدقق الخارجي بالعديد من المهارات والصفات التي تمكنه من اكتشاف التلاعبات أو الأخطاء التي تمارسها الإدارة لإدارة الأرباح والحد منها، كما اتفقت نتائج هذه الدراسة أيضًا مع نتائج دراسة كل من Kristian و Siswanto (2022)، ودراسة Al Karabsheh (2021)؛ لذلك تم إثبات الفرضية الرئيسية.

الاختبار للفرضية الرئيسية الثانية:

جدول (6): تحليل الانحدار البسيط لفرضية الدراسة الرئيسية الثانية

النموذج	R	R ²	F. Test	Sig.	Beta	Sig.
الارتباط	معامل التحديد	القوة التفسيرية	الدلالة	حجم الأثر	الأهمية النسبية	الأهمية النسبية
1	.355	0.126	39.827	0.000*	0.355	0.000*

* أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) فأقل

يتضح من الجدول (6) أن معامل الارتباط (R) البالغة (0.355) تبين وجود علاقة ارتباط طردي متوسطة ذات دلالة إحصائية بين (مسؤولية التحقق للمدقق الخارجي) و(اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح)، وتشير أيضًا قيمة معامل التحديد (R²) إلى أن مسؤولية التحقق للمدقق الخارجي بأبعادها

فسرت ما نسبته (0.126) من التغيرات في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح؛ ما يعني أن (12.60%) من اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح ناتج عن مسؤولية التحقق للمدقق الخارجي، وهذه النتيجة تعني أن (87.40%) من التغيرات التي تحدث في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح تعود لعوامل أخرى لم يتم الإشارة إليها في النموذج، كما تفسر قيمة حجم الأثر Beta التي بلغت (0.578)؛ أنه بافتراض تحييد أثر أي متغيرات أخرى لم تخضع للدراسة ستؤدي الزيادة بنسبة (100%) في مسؤولية التحقق للمدقق الخارجي (المسؤولية القانونية، والمسؤولية المهنية، والمسؤولية الأخلاقية) في شركات ومكاتب التدقيق إلى زيادة بمقدار (35.50%) في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة التي من خلالها يمكن معرفة القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطى البسيط والتي بلغت (39.872) عند مستوى دلالة (0.05)، وهذا يثبت وجود أثر ذي دلالة إحصائية لمسؤولية التحقق للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية، ما يعني قبول الفرضية الرئيسية الثانية للدراسة.

الفرضيات الفرعية:

تحتوي الفرضيات الفرعية على أكثر من ثلاث متغيرات؛ مما يستدعي استخدام الانحدار المتعدد.

اختبار الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة عن طريق تحليل الانحدار المتعدد:

تم إجراء تحليل الانحدار المتعدد من أجل دراسة تأثير اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح كمتغير تابع، ومسؤولية التحقق للمدقق الخارجي (المسؤولية القانونية، والمسؤولية المهنية، والمسؤولية الأخلاقية) كمتغيرات مستقلة، ودراسة تأثير اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح كمتغير تابع، ومهارة التحقق للمدقق الخارجي (بذل العناية المهنية الكافية، والتدريب المستمر) كمتغيرات مستقلة، حيث يوفر تحليل الانحدار المتعدد مؤشرات توضح التأثير الواحد.

الفرضيات الفرعية لمسؤولية التحقق:

جدول (7): ملخص نموذج الدراسة Model Summary

المقدر	معامل التحديد	معامل	الارتباط R	النموذج
Std. Error of Estimate	المصحح Adjusted R2	التحديد R ²		
.53346	.128	.139	.373 ^a	1

$a =$ المتغيرات المستقلة = المسؤولية المهنية، المسؤولية الأخلاقية، المسؤولية القانونية

$b =$ المتغير التابع : اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح

من نتائج الجدول (7) يلاحظ أن قيمة الارتباط الكلية (R) تعني وجود علاقة ارتباط إيجابية متوسطة لجميع أبعاد مسؤولية التحقق للمدقق الخارجي (المسؤولية القانونية، والمسؤولية المهنية، والمسؤولية الأخلاقية) مع المتغير التابع اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح بلغ (0.373)؛ ما يعني أن هذه الأبعاد: (المسؤولية القانونية، والمسؤولية المهنية، والمسؤولية الأخلاقية)، بينما بلغ معامل التحديد R² (0.139). في حين كان معامل التحديد المصحح R² (0.128)؛ مما يعني بأن المتغيرات المستقلة التفسيرية: (المسؤولية القانونية، والمسؤولية المهنية، والمسؤولية الأخلاقية) استطاعت أن تفسر (12.80%) من التغيرات الحاصلة في (اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح)، الباقى (87.20%) تعزى إلى عوامل أخرى، وهذا يؤكد أن القوة التفسيرية للنموذج متوسطة، وتم استخدام تحليل التباين (ANOVA)؛ لتقييم الدلالة الإحصائية والقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F، والجدول (8) يوضح ذلك.

جدول (8): اختبار ANOVA^a

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط القيم المربعة	قيمة F	مستوى الدلالة
1	68.3	240	0.285	12.937	.000 ^b
الانحدار	11.045	3	3.682		
البواقي	79.345	243			
الإجمالي					

a = المتغيرات المستقلة = المسؤولية المهنية، المسؤولية الأخلاقية، المسؤولية القانونية

b = المتغير التابع : اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح

يلاحظ من الجدول (8) أنه يتضمن قيم تحليل التباين والذي يمكن من خلاله معرفة القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق إحصائية (F)، أيضا يلاحظ في الجدول المعنوية العالية لاختبار F ($p = 0.000$)؛ مما يؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطى المتعدد من الناحية الإحصائية، والجدول (9) يوضح التفاصيل حول أثر المتغيرات المستقلة: (المسؤولية القانونية، والمسؤولية المهنية، والمسؤولية الأخلاقية) في المتغير التابع (اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح)، حيث يتضمن المتغيرات الثلاثة في التحليل.

جدول (9): تفاصيل أثر المتغيرات المستقلة في المتغير التابع

النموذج	المتغيرات	المعاملات غير المعيارية		قيمة T	مستوى الدلالة
		β	الخطأ المعياري		
1	المسؤولية القانونية	0.219	0.043	5.043	.000
	المسؤولية المهنية	0.112	0.042	2.699	.007
	المسؤولية الأخلاقية	0.151	0.042	3.571	.000

ويتضح من الجدول (9) نتائج الفرضيات الفرعية ومن ثم مناقشتها، وهي كالتالي:

اولا: الفرضية الفرعية الأولى:

يتضح من الجدول (9) وجود أثر ذي دلالة إحصائية للمسؤولية القانونية في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المدقق الخارجي بالجمهورية اليمنية، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار β (0.219) وجاءت قيمة T (5.043) دالة إحصائيا عند مستوى دلالة أقل من أو يساوي (0.05)، وهذا يشير إلى أن الزيادة بنسبة (100%) في مستوى المسؤولية القانونية للمدققين ستؤدي إلى زيادة بمقدار (30.6%) في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.

وبالتالي نقبل الفرضية الفرعية الأولى للدراسة؛ إذ تدعم هذه النتيجة الفرضية الرئيسية، وهذه النتيجة تتوافق مع نظرية الوكالة والإشارة والسمات، ومع نتائج الدراسات السابقة، مثل دراسة نور الهدى (2020)، ودراسة باسرد (2017)، ودراسة Hussein و Al-Shammary (2019) التي توصلت نتائجها إلى أن هناك أثرا إيجابيا عاليا لتقدير المدقق الخارجي لمسؤوليته القانونية على موقفه من اختيارات الإدارة لسياسات المحاسبية البديلة، وأن تحمل المدقق الخارجي للمسؤولية القانونية تساعده في كشف الغش والاحتيال في القوائم المالية.

الفرضية الفرعية الثانية:

يتضح من الجدول (10) وجود أثر ذي دلالة إحصائية للكفاءة المهنية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق بالجمهورية اليمنية، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار β (0.112)، وجاءت قيمة T (2.699) دالة إحصائيا عند مستوى دلالة أقل من أو يساوي (0.05)، وهذا يشير إلى أن الزيادة بنسبة (100%) في مستوى الكفاءة المهنية للمدققين ستؤدي إلى زيادة بمقدار (16.20%) في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.

وبالتالي نقبل الفرضية الفرعية الثانية للدراسة؛ إذ تدعم هذه النتيجة الفرضية الرئيسية، وهذه النتيجة تتوافق مع نظريات الدراسة، ومع نتائج دراسات كل من: Zager et al. (2016)، والزهران (2020)، والخلو (2012)، وأحمد ومنصور (2019) والتي أكدت على أن المسؤولية المهنية للمدقق الخارجي تؤدي دوراً رئيسياً وأثرها إيجابي في كشف الاحتيال والغش في البيانات المالية، ومن ثم الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

الفرضية الفرعية الثالثة:

وجود أثر ذي دلالة إحصائية للمسؤولية الأخلاقية في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المدققين الخارجيين بالجمهورية اليمنية، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار β (0.151)، وجاءت قيمة T (3.571) دالة إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من أو يساوي (0.05)، وهذا يشير إلى أن الزيادة بنسبة (100%) في مستوى الكفاءة التقنية للمدققين ستؤدي إلى زيادة بمقدار (21.6%) اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.

وبالتالي نقبل الفرضية الفرعية الثالثة للدراسة؛ إذ تدعم هذه النتيجة الفرضية الرئيسية، وهذه النتيجة تتوافق مع نظريات السمات والإشارة والوكالة، ومع نتائج دراسات كل من: Torchim و Ikhlef (2020)، الزهران (2020)، والتي أكدت على أن تبني المدقق الخارجي للمعايير والقواعد الأخلاقية لمهنة التدقيق يساهم في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والتقليل من آثارها السلبية، وتحسين جودة المعلومات المدرجة في القوائم المالية.

ثانياً: الفرضيات الفرعية لمهارة التحقق:

جدول (10): ملخص نموذج الدراسة Model Summary

النموذج	الارتباط R	معامل التحديد R Square	معامل التحديد المصحح Adjusted R2	الخطأ المعياري المقدر Std. Error of Estimate
1	.190 ^a	.036	.028	.56329

a = المتغيرات المستقلة = التدريب المستمر، بذل العناية المهنية.

b = المتغير التابع: اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.

من نتائج الجدول (10) نلاحظ أن قيمة الارتباط الكلية (R) تعني وجود علاقة ارتباط إيجابية ضعيفة لأبعاد ومهارة التحقق للمدقق الخارجي مجتمعة (بذل العناية المهنية الكافية، والتدريب المستمر) مع المتغير التابع: اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح بلغ (0.190)، بينما بلغ معامل التحديد R^2 (0.036)، في حين كان معامل التحديد المصحح R^2 (0.028)؛ مما يعني أن المتغيرات المستقلة التفسيرية (بذل العناية المهنية الكافية، والتدريب المستمر) استطاعت أن تفسر (2.8%) من التغيرات الحاصلة في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح؛ أي أن النموذج يفسر ما نسبته 2.8% من التباين في المتغير التابع، وهي أقل من (10%)؛ مما يؤكد على أن القوة التفسيرية للنموذج ضعيفة، وتم استخدام تحليل التباين (ANOVA)؛ لتقييم الدلالة الإحصائية والقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائي F، والجدول (11) يوضح ذلك.

جدول (11): اختبار ANOVA^a

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط القيم المربعة	قيمة F	مستوى الدلالة
1	الانحدار	2	1.439	4.535	.012 ^b
	البواقي	241	0.317		
	الإجمالي	243			

a = المتغيرات المستقلة = التدريب المستمر، بذل العناية المهنية.

b = المتغير التابع: اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.

يلاحظ من الجدول (11) أنه يتضمن قيم تحليل التباين والذي يمكن من خلاله معرفة القوى التفسيرية للنموذج ككل عن طريق إحصائية (F)، كما يلاحظ من الجدول أن القيمة المعنوية لاختبار F (P=.012)؛ مما يؤكد القوى التفسيرية المنخفضة لنموذج الانحدار الخطي المتعدد من الناحية الإحصائية، والجدول (12) يوضح التفاصيل حول أثر المتغيرات المستقلة: (بذل العناية المهنية الكافية، والتدريب المستمر) في المتغير التابع: (اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح)، حيث يتضمن متغيرين في التحليل.

جدول (12): تفاصيل أثر المتغيرات المستقلة في المتغير التابع

النموذج	المتغيرات	العمليات غير المعيارية		قيمة T	مستوى الدلالة
		β	الخطأ المعياري		
1	بذل العناية المهنية	0.021	0.042	.493	.622
	التدريب المستمر	0.127	0.043	2.973	.003

الفرضية الفرعية الأولى لمهارة التحقق:

يتضح من الجدول (12) عدم وجود أثر ذي دلالة إحصائية لالتزام المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية الكافية في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية، حيث جاءت قيمة T (0.493) غير دلالة إحصائية، فمستوى الدلالة (Sig.) المقابلة لها بلغت (0.662)، وهي أكبر من مستوى دلالة (0.05)، كما جاءت قيمة معامل الانحدار β صغيرة (0.021)، وهذا يشير إلى أن التزام المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية ليس لها تأثير في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، وبالتالي نرفض الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الثالثة للدراسة (Hb1)، وتقبل الفرضية العدمية (H0a) التي تنص على أنه: لا يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لالتزام المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية الكافية في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية.

وهذه النتيجة لا تتوافق مع نظريات الدراسات، ولا مع نتائج الدراسات السابقة، كدراسة الزهراء (2020)، وعبدالله (2020) والتي توصلت إلى أن التزام المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية المتعارف عليها عند القيام بتدقيق القوائم المالية له أثر أساسي إيجابي في مواجهة أساليب ممارسات إدارة الأرباح والحد منها. ويمكن تفسير عدم تأثير بذل العناية المهنية للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، أنه يعود إلى عوامل متعددة أهمها:

أولاً: قد تعكس هذه النتيجة عدم كفاءة تطبيق معايير التدقيق الدولية في اليمن، وقد لا يلتزم جميع المدققين الخارجيين بمعايير التدقيق الدولية بشكل كامل؛ مما قد يحد من قدرتهم على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.

ثانياً: قد تعاني بيئة الأعمال في اليمن من ضعف الرقابة والتنظيم الذي يُشجع الشركات على ممارسات إدارة الأرباح دون خوف من العواقب.

ثالثا: قد تكون الشركات اليمينية أكثر قدره على إخفاء ممارسات إداره الأرباح عن المدققين الخارجيين، وقد تمتلك هذه الشركات خبره واسعة في التلاعب بالبيانات المالية؛ مما قد يجعل من الصعب على المدققين اكتشاف أي مخالفات.

رابعا: قد يكون لدى المدققين الخارجيين في اليمن تحيزات شخصية أو علاقات معينة مع الشركات التي يقومون بتدقيقها، وقد تؤثر هذه التحيزات على قدرتهم على إصدار أحكام موضوعية حول ممارسات إداره الأرباح.

خامسا: قد تفتقر الشركات اليمينية إلى الموارد اللازمة لتنفيذ أنظمة تحكم داخلية فعالة، وهذا قد يجعل المدققين الخارجيين يجدون صعوبة في الحصول على تأكيد كافٍ حول صحة البيانات المالية.

الفرضية الفرعية الثانية لمهاره التحقق:

توصلت النتائج كما هو موضح في الجدول إلى وجود أثر ذي دلالة إحصائية للتدريب المستمر في اكتشاف ممارسات إداره الأرباح، عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، وجاءت قوة التأثير لهذا البعد تساوي ($P = .002, \beta = .124$)، وهذه النتيجة تتوافق مع نتائج دراسة كل من: Torchim و Ikhlef (2020)، و Topor (2017) و Siswanto و Kristian و Al Karabsheh (2022)، و عبد الله (2021)، والتي أكدت على أن امتلاك المدقق الخارجي التعليم والتدريب المهني المستمر يولد الكفاءة والخبرة والمهاره المهنية أثناء تأدية عمله؛ مما يعزز من قدرته على اكتشاف الغش والخطأ والتلاعبات بالقوائم المالية والحد من ممارسات إداره الأرباح.

الاستنتاجات:

وفق نتائج التحليل للدراسة الميدانية فإن أهم الاستنتاجات تتمثل في الآتي:

1. كلما زادت مسؤولية المدقق عن التحقق من البيانات المالية، كان أكثر فاعلية في اكتشاف التلاعبات المحتملة في الأرباح. وهذا يشير إلى أن تعزيز دور المدقق الخارجي ومنحه صلاحيات ومسؤوليات أكبر يمكن أن يساهم في زياده الشفافية وموثوقية التقارير المالية.
2. أشارت النتائج إلى أن المسؤولية القانونية أتت في المرتبة الأولى حيث إنها تؤدي دورا حاسما في تعزيز فاعلية المدققين الخارجيين في اكتشاف ممارسات إداره الأرباح؛ مما يعني وجود إطار قانوني قوي يفرض التزامات على المدققين يمكن أن يزيد من دافعهم للكشف عن أي ممارسات غير قانونية. وتأتي المسؤولية المهنية في المرتبة الثانية؛ مما يدل على أن المدققين الخارجيين من خلال التزامهم بالمعايير المهنية، يمكنهم تحسين جودة التدقيق وزياده الثقة في البيانات المالية، وهذا الالتزام يعزز من قدراتهم على اكتشاف ممارسات الأرباح (الأخطاء والاحتيال). أما المسؤولية الأخلاقية فقد أتت في المرتبة الثالثة في تأثيرها في اكتشاف ممارسات الأرباح، إلا أنها لا تزال مهمة، فهي تعكس التزام المدققين بالقيم الأخلاقية والمبادئ التي تعزز من نزاهة المهنة، وهذا الالتزام يمكن أن يؤثر على كيفية تعامل المدققين مع القضايا الأخلاقية في التقارير المالية.
3. ونستنتج أيضا أن هناك تكاملا بين المسؤوليات الثلاث، وأنها ليست مستقلة، فالمسؤولية القانونية تعزز من المسؤولية المهنية التي بدورها تدعم المسؤولية الأخلاقية، وهذا التكامل يمكن أن يؤدي إلى تحسينات ملحوظة في اكتشاف ممارسات إداره الأرباح.
4. زياده المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي تعزز قدرته في اكتشاف ممارسات إداره الأرباح، وهذا يعني أن وجود قوانين ولوائح صارمة تحكم عمل المدققين، وتفرض عليهم عقوبات في حال التقصير أو التواطؤ، وهذا يدفعهم إلى بذل المزيد من الجهد والتدقيق للكشف عن التلاعب المحتمل في الأرباح.
4. التزام المدقق الخارجي بالمسؤولية المهنية وفق تطبيق معايير التدقيق الخارجي، بحيث يكون أكثر قدره على تحديد وكشف التلاعبات المحتملة في البيانات المالية.

5. التزام المدقق الخارجي بالمسؤولية الأخلاقية يعزز قدرته على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، وهذا يعني أن المدقق الذي يتمتع بالأخلاق المهنية العالية، سيكون أكثر حرصاً على كشف أي تلاعب في البيانات المالية. حتى لو لم يكن هناك الزام قانوني أو مهني مباشر.
6. بذل المدقق الخارجي للعناية المهنية الكافية لا يؤدي إلى اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات التي يقوم المدقق الخارجي في اليمن بتدقيقها، وهذا يشير إلى وجود مشكلة في فعالية العناية المهنية التي يبذلها المدققين؛ مما يستدعي البحث عن الأسباب المحتملة، وهي:
- أ. ضعف بيئة الرقابة: قد تكون بيئة الرقابة لدى عملاء مكاتب وشركات التدقيق ضعيفة؛ مما يجعل من السهل إخفاء ممارسات إدارة الأرباح حتى مع بذل المدقق للعناية المهنية الكافية.
- ب. نقص الخبرة: يعتمد بعض مكاتب وشركات التدقيق في اليمن عند تدقيق بعض عملائهم على مدققين تنقصهم الخبرة للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح لاسيما التي تمارس من قبل الإدارة العليا وحدوث التواطؤ.
- ج. صعوبة الوصول إلى المعلومات: قد يواجه المدققون عند تدقيقهم شركات عملائهم صعوبة في الوصول إلى المعلومات اللازمة لإجراء التدقيق بالشكل المطلوب والمناسب.
- د. الضغوط الاقتصادية والاجتماعية: قد يتعرض المدققون لدى مكاتب وشركات التدقيق في اليمن عند تدقيق شركات عملائهم لضغوط اقتصادية أو اجتماعية تؤثر على استقلاليتهم وموضوعيتهم؛ مما يقلل من قدرتهم على اكتشاف التلاعبات.
7. إن التدريب المستمر للمدقق الخارجي لدى مكاتب وشركات التدقيق في اليمن يعزز قدرته على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، وهذا يعني أن الاستثمار في تطوير مهارات ومعرفة المدققين من خلال التدريب المستمر يؤدي إلى تحسين قدرتهم على تحديد وكشف التلاعبات المحتملة في البيانات المالية في شركات عملائهم.

التوصيات:

في ضوء استنتاج وجود مشكلة في فعالية العينة المهنية التي يبذلها المدققون، توصي الدراسة الحالية بالآتي: على مكاتب وشركات التدقيق في اليمن القيام بعمل تقييم شامل لعملية التدقيق؛ بهدف تحديد الأسباب الجذرية؛ لعدم فعالية العناية المهنية التي يبذلها المدققون، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لتعزيز جودة التدقيق، وزيادة قدره المدققين على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.

ويمكن تفصيل تلك التوصية إلى عدد نقاط:

- تحليل أسباب عدم الفاعلية من ضعف في المعايير أو تطبيقها، ونقص الاستقلالية والموضوعية، وضعف الرقابة المهنية، ووجود فساد وظروف اقتصادية وسياسية غير سليمة.
- اتخاذ الإجراءات التصحيحية من خلال: تحديث معايير التدقيق المطبقة في اليمن، والتأكد من أنها تتوافق مع المعايير الدولية، وتتضمن إجراءات فاعلة للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، وتوفير تدريب وتأهيل مستمر في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، وتعزيز الاستقلالية والموضوعية، مثل: تقييد الخدمات غير التدقيقية، وتفعيل الرقابة المهنية على أداء المدققين، وأن تتضمن هذه الرقابة إجراءات فعالة للتحقق في الشكاوى المقدمة ضد المدققين، وفرض العقوبات المناسبة على المخالفين، واتخاذ إجراءات لمكافحة الفساد في قطاع التدقيق في اليمن، ودعم جمعية المحاسبين القانونيين في اليمن، وتوفير الموارد اللازمة لتمكينها من القيام بدورها في الرقابة على أداء المدققين.

مساهمة الدراسة:

بناء على ما تم مناقشته في الإطار النظري، واستناداً إلى ما تم التوصل إليه في الدراسة الميدانية، فإن هذه الدراسة تقدم مساهمات لأدبيات اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، وفيما يلي مناقشة المساهمة النظرية والمنهجية للدراسة.

المساهمة النظرية:

هناك العديد من المساهمات التي قدمتها الدراسة الحالية، ويظهر ذلك من خلال استعراض الدراسات السابقة وتحليلها؛ فقد تبين أنها قد تعددت واختلفت باختلاف الأهداف التي سعت إلى تحقيقها، والمتغيرات التي تناولتها، واختلاف البيانات التي تمت فيها، ومن خلال نتائج الدراسات السابقة التي تمكن الباحثان من الحصول عليها، اتضح ندرة الدراسات السابقة (بحسب علم الباحثين) التي تناولت متغيرات الدراسة مجتمعة، فمن خلال البحث الطويل في المواقع الالكترونية، تبين من خلال الدراسات السابقة ندرة وجود دراسات عربية أو أجنبية تبحث بشكل مباشر في دراسة أثر مسؤولية التحقق للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، حيث جمعت تلك الدراسات السابقة بين مسؤوليات المدقق الخارجي مع اكتشاف الاحتيال والأخطاء إما في البيانات المالية، وإما مع عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وبعضها جمعت بين جودة التدقيق الخارجي وإدارة الأرباح، أو بين التدقيق الخارجي وممارسات إدارة الأرباح، أو مع المحاسبة الإبداعية، وبالنظر إلى الدراسات السابقة التي تناولت مسؤولية ومهارة التحقق للمدقق الخارجي، نجد أن معظمها قد ركزت على جزئية واحدة في المتغير المستقل؛ إما مسؤوليات المدقق الخارجي، وإما مهارات المدقق الخارجي، بينما بحثت الدراسة الحالية في أثر مسؤولية التحقق للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.

أيضا، فقد اعتمدت الدراسة على ثلاث نظريات علمية، هي: (نظرية الوكالة، نظرية السمات، ونظرية الاشارة)؛ وذلك لتعزيز المعرفة باكتشاف ممارسات إدارة الأرباح ومسؤولية ومهارة التحقق للمدقق الخارجي، حيث تم توظيف النظريات في تفسير تأثير مسؤولية التحقق للمدقق الخارجي، ومهارة التحقق للمدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح؛ وذلك لأن الدراسات السابقة التي تناولت موضوع اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح لم تعتمد على هذه النظريات في الربط بين متغيراته.

كما تم تحديد مدى ملاءمة مختلف المتغيرات بطريقة تجريبية وتم التحقق من صحة الإطار النظري في سياق اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، كذلك تم استخدام الطريقة المسبقة مع الفترات التي تقيس متغيرات الدراسة.

المساهمة المنهجية:

تتمثل المساهمة المنهجية لهذه الدراسة في اتباعها واعادتها وفق منهجية علم النفس الأمريكية (American Psychological Association [APA])، وهي تعتبر منهجية حديثة، وليست معروفة لدى الكثير من الباحثين في الجامعات اليمنية، حيث تتميز هذه المنهجية بتجميع وتطوير متغيرات الدراسة وربطها بالمتغير التابع وفقا لنظريات محاسبية تبرر إدراج تلك المتغيرات ضمن نموذج الدراسة، وبناء عليه فالمنهجية تقوم على تطوير مقاييس للمتغيرات وفقا لتلك النظريات، كذلك أسهمت الدراسة في تطوير أداة جمع البيانات المتمثلة في الاستبانة والتحقق من قدرتها على قياس واختبار متغيرات الدراسة، حيث تم تطويرها بناء على دراسات سابقة متعلقة باكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، وآراء المحكمين وتعديلاتهم، إضافة إلى التأكد من صلاحيتها عن طريق اختباري الصدق والثبات، وتمثلت عينة الدراسة الحالية بمدراء وشركاء التدقيق والمدققين الرئيسيين في مكاتب التدقيق، والأعضاء الفنيين لدى مكاتب وشركات التدقيق، وبناء عليه وفرت النتائج معلومات مهمة لإجراء دراسات مقارنة مع البلدان الأخرى.

الاسهام البحثي:

قام سلطان السريحي وهدى الصوملي بوضع المقدمة، وبناء الخلفية النظرية، وصياغة المشكلة البحثية، وتحديد المنهجية، وجمع وتحليل البيانات، وعرض وتفسير النتائج ومناقشتها، وصياغة الاستنتاجات والتوصيات، ومراجعة المسودة النهائية للبحث.

المراجع:

- أبو الخير، عمار أحمد حسن (2018)، دور معايير المراجعة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية [أطروحة دكتوراه، جامعة النيلين، السودان].
- أبو عجيبة، عماد محمد (2007)، أثر جودة التدقيق في الحد من إدارة الأرباح: دليل من الأردن، *المجلة العربية للعلوم الإدارية*، 14 (3)، 41-18.
- أحمد، محمد الإمام عبدالله (2016)، *مسؤوليات المراجع الخارجي في التحقق من عدالة القوائم المالية وكشف الأخطاء والمخالفات دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة في السودان* [رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان].
- أحمد، محمد الإمام عبدالله، ومنصور، عبدالرحمن البكري (2019)، *مسؤوليات المدقق الخارجي في التحقق من عدالة القوائم المالية وكشف الأخطاء والمخالفات: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب التدقيق في السودان*، *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية*، 20 (1)، 254-237.
- باسر، علي محسن محسون (2017)، *العوامل المحددة لموقف المدقق الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة في اليمن: دراسة ميدانية في بيئة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية* [أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم].
- باناصر، لميس جميل، والصاغ، مها فيصل (2020)، دور الأليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض: دراسة ميدانية، *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية*، 4 (15)، 21-1.
- بن نجار، ياسر عطية مبخوت (2021)، *دور مدقق نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية: دراسة تطبيقية من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجمهورية اليمنية* [رسالة ماجستير، جامعة الريان، حضرموت، اليمن].
- بوتين، محمد (2005)، *المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق* (ط2)، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- بوراس، نور الدين (2014)، *دور القيادة الإدارية في تنمية الثقافة التنظيمية لدى العاملين: دراسة ميدانية بالمركب المنجمي للفوسفات جبل العنق بئر العاتر تبسة* [رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر].
- بورقبة، شوقي (2010)، *دور نظرية الإشارة في الرفع من كفاءة الأسواق المالية: دراسة تطبيقية*، *مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير*، 10 (1)، 150-135.
- بوفرح، أمينة (2020)، *مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الخطأ وعمليات الغش في ظل معايير المراجعة الدولية*، *مجلة المالية وحوكمة الشركات*، 4 (2)، 16-1.
- التكريتي، كامل ممدوح كامل (2022)، *دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين* [رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن].
- الجبول، ميسر منيزل (2022)، *مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ وأثرها على جودة التدقيق في ضوء معايير التدقيق الدولية: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق العاملة في الأردن*، *المجلة العربية للنشر العلمي*، 40 (4)، 896-878.
- جعارة، أسامة عمر (2014)، *أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المحاسبية*، *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية*، 11 (1)، 42-18.
- جمعية المحاسبين القانونيين. (2023). *دليل المحاسبين القانونيين، صناع، الجمهورية اليمنية*.

الحلبي، ليندا (2009)، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية [رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن].

الحلو، شيرين مصطفى (2012)، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية: دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة: دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة [رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين].

حمود، عدنان مصطفى (2017)، تقييم دور المدقق الخارجي الحكومي في الحد من حالات الفساد المالي والإداري في الوحدات الحكومية: دراسة ميدانية على ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق [رسالة ماجستير، جامعة النيلين، السودان].

الحيدري، أحمد علي (2024)، أثر المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها على إدارة الأرباح وانعكاسها على الخصائص النوعية [رسالة ماجستير، جامعة صنعاء، اليمن].

دشة، محمد علي، وعبد القادر، رياض (2019)، الاستثمار في التدريب وإشكالية قياس العائد منه، مجلة البشائر الاقتصادية، 5(1)، 680-701.

الزهران، مومن فاطمة (2020)، أثر الالتزامات المهنية للمدقق الخارجي على مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية [أطروحة دكتوراه، جامعة حماة لخضر، الوادي، الجزائر].

زين، خليل محمد، وحجازي، بسام أحمد (2020)، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير الدولية من وجهة نظر خبراء المحاسبة المجازين في لبنان، المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة المعرفة لنشر الأبحاث العلمية والتربوية، (30)، 1-28.

زينب، غزالي، ومهيدي، ذواوي (2019)، أثر جودة التدقيق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح: دراسة لمجموعة من الشركات الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 12(2)، 601-618.

سارو، حدادي (2020)، دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المالية: دراسة حالة مجموعة من شركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية [أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف بالسيبلة، الجزائر].

السرطاوي، عبدالمطلب، حمدان، علام، مشتهى، صبري، وأبو عجيله، عماد (2013)، أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية ما قبل الأزمة المالية العالمية، مجلة جامعة النجاح لأبحاث - ب (العلوم الإنسانية)، 27(4)، 819-846.

السريحي، سلطان علي أحمد (2019)، أثر خصائص لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية: دراسة ميدانية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 20(2)، 130-150.

السريحي، سلطان علي أحمد، والشيباني، صفاء محمد مجاهد (2021)، أثر استقلالية التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي من خلال حوكمة إدارة المخاطر: دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين لدى مكاتب وشركات التدقيق بالجمهورية اليمنية، مجلة الدراسات الاجتماعية، 27(3)، 141-168.

صالح، خالد عبدالعزيز حافظ (2016)، مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة بالتطبيق عمي ديوان المراجعة القومي، مجلة الدراسات العليا بجامعة النيلين، 4(15)، 1-17.

صديق، أنصار محمد أحمد (2010)، محاسبة القيمة العادلة وأثرها على أنشطة التحوط وإدارة الأرباح: دراسة تجريبية في القطاع المصرفي [أطروحة دكتوراه، جامعة أسيوط، مصر].

عبدالسلام، حططاش (2017)، نظرية الهيكل التمويلي في إطار نظام المشاركة: دراسة تقييمية للهياكل التمويلية لعينة من المؤسسات الاقتصادية [أطروحة دكتوراه، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر].

عبدالمغني، فضل علي، والمجدي، أروى أحمد (2022)، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات اليمنية: دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين اليمنيين، مجلة العلوم التربوية والدراسات الإنسانية، (24)، 233-267.

عبدالله، إيهاب مكي محمد (2020)، دور المراجع الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية، المجلة الالكترونية الشاملة متعددة التخصصات، (25)، 1-30.

عثمان، مي محمود (2022)، أثر إدارة الأرباح على مكافأة مجلس الإدارة: دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية، مجلة البحوث التجارية، 44(2)، 161-196.

عمر، شريقي (2010)، مسؤولية محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمملكة المغربية، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق، جامعة 20 أوت سكيكدة، الجزائر.

عيسى، سمير كامل محمد (2008)، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية بجامعة الإسكندرية، 45(2)، 1-47.

الكبيجي، مجدي وائل (2019)، دور حوكمة الشركات في ضبط ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية: دراسة ميدانية، المجلة العربية للإدارة، 59(2)، 99-124.

كسكس، مسعود، زرقون، عمر الفاروق، وزرقون، محمد (2019)، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح نموذجاً): دراسة ميدانية، مجلة المؤسسة، 8(1)، 135-147.

كشكش، محمود نصر، ودرغام، ماهر موسى (2021)، أثر خصائص لجنة التدقيق على إدارة الأرباح، دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، 29(3)، 132-160.

محمد، شميريك (2016)، دور المدقق الخارجي القانوني (محافظ الحسابات) في اكتشاف الغش: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات [رسالة ماجستير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، الجزائر].

مسواك، حميد عبدالله (2024)، أثر ممارسات إدارة الأرباح كمتغير وسيط في العلاقة بين التطبيق الإلزامي لقواعد حوكمة البنوك ومصداقية القوائم المالية: دراسة تطبيقية على البنوك التقليدية اليمنية، مجلة جامعة عمران، 4(7)، 33-74.

مطر، محمد، ونور، عبدالناصر (2007)، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بمبادئ الحوكمة المؤسسية: دراسة تحليلية مقارنة بين القطاعين المصرفي والصناعي، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، 3(1)، 46-71.

المغير، علا رسلان محمود (2021)، مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني، المجلة العربية للنشر العلمي، 34(3)، 67-80.

ناصر، علي عبدالسلام، واسماعيل، شيرين سعيد (2013)، دور المراجع الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية: دراسة تحليلية انتقادية، مجلة الاقتصاد والتجارة بجامعة الزيتونة، 3(3)، 290-320.

نشوان، إسكندر محمد (2019)، الصفات الشخصية وتأثيرها على جودة الأحكام المهنية لمدقق الحسابات الخارجي، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، 15(3)، 349-372.

نور الهدى، بهلوتي (2017)، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين [أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس - سطيف 1، الجزائر].

نور الهدى، جواني (2020)، مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الأخطاء المحاسبية وتصحيحها: دراسة تطبيقية [رسالة ماجستير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر].

نوري، بتول محمد، وسلمان، علي خلف (2014). حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشكلات نظرية الوكالة، مجلة رماح للبحوث والدراسات، (14)، 9-31.

- Al Karabsheh, F. I. (2021). The role of the external auditor to detect financial (fraud-corruption) in the financial statements of service corporations listed on the ASE. *Journal of Management Information and Decision Sciences*, 24(4), 1-15.
- Albrecht, C. H. (2008). *International fraud: A management perspective* [Doctoral dissertation, University of Ramon Llull, Barcelona, Spain].
- Barnea, A., Ronen, J., & Sadan, S. (1976). Classificatory smoothing of income with extraordinary items. *The Accounting Review*, 51(1), 110-122.
- Bartov, E. (1993). The timing of asset sales and earnings manipulation. *The Accounting Review*, 68(4), 840-855.
- Bashir, B., Rashid, M., & Bashir, Z. (2024). Impact of ownership structure and corporate governance on earning management: Empirical findings from listed firms on the Pakistan stock exchange. *SEISENSE Journal of Management*, 7(1), 1-20. <https://doi.org/10.33215/c1qkqdq06>
- Bett, W. C. (2022). *Strategic leadership practices and academic performance of public secondary schools in Kericho County, Kenya* [Master's thesis, Kenyatta University, Kenya].
- Chen, H., Chen, J. Z., Lobo, G. J., & Wang, Y. (2011). Effects of audit quality on earnings management and cost of equity capital: Evidence from China. *Contemporary Accounting Research*, 28(3), 892-925. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2011.01088.x>
- Dalkilic, A. F. (2014). the real step in convergence project: A paradigm shift from revenue recognition to revenue from contracts with customers. *International Journal of Contemporary Economics and Administrative Sciences*, 4(3-4), 67-84.
- DeAngelo, L. E. (1986). Accounting numbers as market valuation substitutes: A study of management buyouts of public stockholders. *The Accounting Review*, 61(3), 400-420.
- Dechow, P. M., & Sloan, R. G. (1991). Executive incentives and the horizon problem: An empirical investigation. *Journal of Accounting and Economics*, 14(1), 51-89. [https://doi.org/10.1016/0167-7187\(91\)90058-S](https://doi.org/10.1016/0167-7187(91)90058-S)
- Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P. (1995). Detecting earnings management. *The Accounting Review*, 70(2), 193-225.
- Elnaga, A., & Imran, A. (2013). The Effect of Training on Employee Performance. *European Journal of Business and Management*, 5, 137-147.

- Ewert, R., & Wagenhofer, A. (2005). Economic effects of tightening accounting standards to restrict earnings management. *The Accounting Review*, 80(4), 1101-1124. <https://doi.org/10.2308/accr.2005.80.4.1101>
- Financial Reporting Council. (2016). *International Standard on Auditing (UK) 200: Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with International Standards on Auditing (UK) (Revised June 2016)*. https://media.frc.org.uk/documents/ISA_UK_200_Revised_June_2016.pdf
- Healy, P. M. (1985). The effect of bonus schemes on accounting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 7(1-3), 85-107. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(85\)90029-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(85)90029-1)
- Healy, P. M., & Wahlen, J. M. (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizons*, 13(4), 365-383. <https://doi.org/10.2308/acch.1999.13.4.365>
- Heenetigala, K. (2011). *Corporate governance practices and firm performance of listed companies in Sri Lanka* [Doctoral dissertation, Victoria University, Melbourne].
- Hussein, M. M., & Al-Shammary, M. W. A. (2019). The extent to which auditors apperception their responsibilities in the importance of implementing the economic units of transparency indicators and their reflection on the quality of the audit process. *Journal of University of Babylon for Pure and Applied Sciences*, 27(6), 76-106.
- Ikhlef, S., & Torchi, M. (2020). The role of external auditor commitment to the audit profession ethics in reducing creative accounting practices. *Academic Journal of Social and Human Studies*, 12(5), 3-14.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2018). *Audit quality: an IAASB perspective*. New York: The International Federation of Accountants (IFAC).
- Joel, S., & Eigel, F. (1985). *Financial analysis: A programmed approach*. New York: Printice-Hall Inc.
- Jones, J. J. (1991). Earnings management during import relief investigations. *Journal of Accounting Research*, 29(2), 193-228. <https://doi.org/10.2307/2491047>
- Karin, M. (2015). *The "Khalifa Bank Affair" is as Much about Power Struggles within the Algerian Government as it is about Corruption*. <https://muftah.org/khalifa-bank-affair-algerian-government-corruption>
- Khaouari, S., & Djouamaa, S. (2021). Using external audit to reduce the impact of creative accounting when adopting corporate governance. *Journal of Economic Growth and Entrepreneurship (JEGE)*, 6(1), 150-165.

- Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. (2016). *Intermediate accounting* (16th ed.). New Jersey: John Wiley & Sons.
- Kristian, M. T., & Siswanto, H. P. (2022). The effects of external audit, independent commissioner, and firm size on earnings management. In *Proceedings of the Tenth International Conference on Entrepreneurship and Business Management 2021 (ICEBM 2021)* (pp. 330–337). Atlantis Press. <https://doi.org/10.2991/aebmr.k.220501.050>
- Mulford, C., & Comiskey, E. (2002). *The financial numbers game: Detecting creative accounting practices*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Naidu, D., & Patel, A. (2013). A comparison of qualitative and quantitative methods of detecting earnings management: Evidence from two Fijian private and two Fijian state-owned entities. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 7(1), 79-98.
- Naidu, D., Prasad, P., Patel, A., & Singh, A. (2009). Comparison of qualitative and quantitative measures of earnings management: the case of an electricity utility. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 8(4), 556-566.
- Nasdaq, Inc., & Verafin. (2024). *Global financial crime report*. Nasdaq, Inc. <https://www.nasdaq.com/global-financial-crime-report>
- Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric theory* (2nd ed.). New York: McGraw-Hill.
- Rosenfield, P. (Ed.). (2006). *Accountants' handbook: Volume 1* (4th ed.). New Jersey: Wiley.
- Ross, S. A., Westerfield, R. W., Jordan, B. D., & Roberts, G. S. (2013). *Fundamentals of corporate finance*. New York; McGraw Hill.
- Schilit, H. M., & Perler, J. (2010). *Financial Shenanigans* (3rd ed.). Ohio, McGraw-Hill.
- Schipper, K. (1989). Commentary on earnings management. *Accounting Horizons*, 3(4), 91-102.
- Sebti, I., Elguerri, A., & Benouadah, H. (2021). The role of the external auditor in the detection of fraud and errors in the financial statements: Studying a sample of auditors. *Roa Iktissadia Review*, 11(2), 437-450.
- Sekaran, U., & Bougie, R. (2016). *Research methods for business: A skill building approach* (7th ed.). Chichester: John Wiley & Sons.
- Shibli, P. T., Saleh, J. I., & Abdul Rahman, N. G. (2019). The Effect Of External Audit Quality On Profit Management. *Opción*, 35(20), 594-673.
- Simon, C. (2017, July 2). *Saudi Arabia's multibillion corporate collapse: Al-Gosaibi exec on his role in 8-yearsaga*. www.arabnews.com/node/1122941/business-economy

- Streiner, D. L., Norman, G. R., & Cairney, J. (2015). *Health measurement scales: A practical guide to their development and use*. Oxford: Oxford University Press.
- Taber, K. S. (2018). The use of Cronbach's alpha when developing and reporting research instruments in science education. *Research in Science Education*, 48(6), 1273-1296.
- Topor, D. I. (2017). The auditor's responsibility for finding errors and fraud from financial situations: Case study. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 7(1), 342-352.
- Velte, P. (2023). The impact of external auditors on firms' financial restatements: a review of archival studies and implications for future research. *Management Review Quarterly*, 73(3), 959-985. <https://doi.org/10.1007/s11301-022-00264-x>
- Xu, R. Z., Taylor, G. K., & Dugan, M. T. (2007). Review of real earnings management literature. *Journal of Accounting literature*, 26, 195-228.
- Zager, L., Malis, S. S., & Novak, A. (2016). The role and responsibility of auditors in prevention and detection of fraudulent financial reporting. *Procedia Economics and Finance*, 39, 693-700. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(16\)30291-X](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(16)30291-X)

Arabic References in Roman Scripts:

- Abd al-Ghani, Fadl 'Ali, wa al-Majidi, Arwa Ahmad (2022). Dawr al-muraja'ah al-kharijiyyah fi al-hadd min mumarasat al-muhasabah al-ibda'iyyah fi al-sharikat al-Yamaniyyah: Dirasah maydaniyyah 'ala al-muraji'in al-kharijiyyin al-Yamaniyyin. *Majallat al-'Ulum al-Tarbawiyah wa-al-Dirasat al-Insaniyyah*, (24), 233-267.
- 'Abd al-Salam, Hattash (2017). *Nazariyyat al-haykal al-tamwili fi itar nizam al-musharakah: Dirasah taqyimiyyah lil-hayakil al-tamwiliyyah li-'ayyinah min al-mu'assasat al-iqtisadiyyah* [Utruhah dukturah, al-Madrasah al-'Ulya lil-Tijarah, al-Jaza'ir].
- Abdallah, Ihab Makki Muhammad (2020). Dawr al-muraji' al-khariji fi al-hadd min 'adam tamathul al-ma'lumat al-muhasabiyyah: Dirasah maydaniyyah 'ala 'ayyinah min al-masarif al-Sudaniyyah. *Al-Majallah al-Ilktiruniyyah al-Shamilah Mut'addidat al-Takhassusat*, (25), 1-30.
- Abu al-Khayr, 'Ammar Ahmad Hasan (2018). *Dawr ma'ayir al-muraja'ah al-dawliyyah fi al-hadd min mumarasat al-muhasabah al-ibda'iyyah fi al-qawa'im al-maliyyah: Dirasah maydaniyyah 'ala 'ayyinah makatib al-muraja'ah al-kharijiyyah fi al-Jumhuriyyah al-Yamaniyyah* [Utruhah dukturah, Jami'at al-Nilayn, al-Sudan].

- Abu 'Ujaylah, 'Imad Muhammad (2007). Athar jawdat al-tadqiq fi al-hadd min idarat al-arbah: Dalil min al-Urdun. *Al-Majallah al-'Arabiyyah lil-'Ulum al-Idariyyah*, 14(3), 18-41.
- Ahmad, Muhammad al-Imam 'Abdallah (2016). *Mas'uliyat al-muraji' al-khariji fi al-tahaqquq min 'adalat al-qawa'im al-maliyyah wa-kashf al-akhta' wa-al-mukhalafat: Dirasah maydaniyyah 'ala 'ayyinah min makatib al-muraja'ah fi al-Sudan* [Risalah majister, Jami'at al-Sudan lil-'Ulum wa-al-Tiknulujiya, al-Sudan].
- Ahmad, Muhammad al-Imam 'Abdallah, wa Mansur, 'Abd al-Rahman al-Bakri (2019). *Mas'uliyat al-mudaqqiq al-khariji fi al-tahaqquq min 'adalat al-qawa'im al-maliyyah wa-kashf al-akhta' wa-al-mukhalafat: Dirasah maydaniyyah 'ala 'ayyinah min makatib al-tadqiq fi al-Sudan. Majallat al-'Ulum al-Iqtisadiyyah wa-al-Idariyyah*, 20(1), 237-254.
- Al-Halabi, Linda (2009). *Dawr mudaqqiq al-hisabat al-khariji fi al-hadd min athar al-muhasabah al-ibda'iyyah 'ala mawthuqiyyat al-bayanat al-maliyyah al-sadirah 'an al-sharikat al-musahamah al-'ammah al-Urduniyyah* [Risalah majister, Jami'at al-Sharq al-Awsat lil-Dirasat al-'Ulya, al-Urdun].
- Al-Haydari, Ahmad 'Ali (2024). *Athar al-mu'amalat ma'a al-atraf dhat al-'alaqah wa-al-ifshah 'anha 'ala idarat al-arbah wa-in'ikasiha 'ala al-khasa'is al-naw'iyyah* [Risalah majister, Jami'at Sana'a, al-Yaman].
- Al-Helou, Sherin Mustafa (2012). *Al-mas'uliyah al-mihaniyyah li-mudaqqiqi al-hisabat fi iktishaf al-ghash wa-al-khata' fi al-qawa'im al-maliyyah: Dirasah tatbiqiyyah li-makatib tadqiq al-hisabat fi Qita' Ghazzah* [Risalah majister, al-Jami'ah al-Islamiyyah, Ghazzah, Filastin].
- Al-Jaboul, Maysir Munayzil (2022). *Mas'uliyat al-mudaqqiq 'an iktishaf al-ghash wa-al-khata' wa-atharuha 'ala jawdat al-tadqiq fi daw' ma'ayir al-tadqiq al-dawliyyah: Dirasah maydaniyyah 'ala makatib al-tadqiq al-'amilah fi al-Urdun. Al-Majallah al-'Arabiyyah lil-Nashr al-'Ilmi*, (40), 878-896.
- Al-Kabbanji, Majdi Wa'il (2019). *Dawr hawkimat al-sharikat fi dabt mumarasat idarat al-arbah fi al-sharikat al-sina'iyyah al-musahamah al-'ammah al-Filastiniyyah: Dirasah maydaniyyah. Al-Majallah al-'Arabiyyah lil-Idarah*, 59(2), 99-124.
- Al-Mughayyir, 'Ala Ruslan Mahmud (2021). *Mada iltizam muraji'i al-hisabat bi-qawa'id al-suluk al-mihani. Al-Majallah al-'Arabiyyah lil-Nashr al-'Ilmi*, (34), 67-80.
- Al-Saratawi, 'Abd al-Mutallib, Hamdan, 'Alam, Mishtaha, Sabri, wa Abu 'Ujaylah, 'Imad (2013). *Athar lijan al-tadqiq fi al-sharikat al-musahamah al-'ammah al-Urduniyyah 'ala al-hadd min idarat al-arbah: Dirasah tatbiqiyyah 'ala al-sharikat al-sina'iyyah qabla al-azmah al-maliyyah al-'alamiyyah. Majallat Jami'at al-Najah lil-Abhath – B (al-'Ulum al-Insaniyyah)*, 27(4), 819-846.

- Al-Suraihi, Sultan 'Ali Ahmad (2019). Athar khasa'is lajnat al-tadqiq fi jawdat taqirir al-mudaqqiq al-khariji fi al-Jumhuriyyah al-Yamaniyyah: Dirasah maydaniyyah. *Majallat al-'Ulum al-Iqtisadiyyah wa-al-Idariyyah*, 20(2), 130-150.
- Al-Suraihi, Sultan 'Ali Ahmad, wa al-Shaybani, Safa' Muhammad Mujahid (2021). Athar istiqlaliyyat al-tadqiq al-dakhili fi taqyim makhatir al-tadqiq al-khariji min khilal hawkimat idarat al-makhatir: Dirasah maydaniyyah li-'ayyinah min al-mudaqqiqin al-kharijiyyin lada makatib wa-sharikat al-tadqiq bi-al-Jumhuriyyah al-Yamaniyyah. *Majallat al-Dirasat al-Ijtima'iyyah*, 27(3), 141-168.
- Al-Tikriti, Kamil Mamduh Kamil (2022). *Dawr mudaqqiq al-hisabat al-khariji fi al-hadd min mumarasat al-muhasabah al-ibda'iyyah fi al-qawa'im al-maliyyah fi al-sharikat al-'Iraqiyyah al-musahamah al-'ammah min wihat nazar mudaqqiqi al-hisabat al-'Iraqiyyin* [Risalah majjister, Jami'at al-Sharq al-Awsat, 'Amman, al-Urdun].
- Al-Zahra', Mu'min Fatimah (2020). *Athar al-iltizamat al-mihaniyyah lil-mudaqqiq al-khariji 'ala muwajahat asalib al-muhasabah al-ibda'iyyah: Dirasah maydaniyyah* [Utruhah dukturah, Jami'at Hammad Lakhdar, al-Wadi, al-Jaza'ir].
- Banasir, Lamis Jamil, wa al-Sa'igh, Maha Faysal (2020). Dawr al-aliyyat al-muhasabiyyah li-hawkimat al-sharikat fi al-hadd min mumarasat al-muhasabah al-ibda'iyyah fi sharikat qita' al-ittisalat bi-madinat al-Riyad: Dirasah maydaniyyah. *Majallat al-'Ulum al-Iqtisadiyyah wa-al-Idariyyah wa-al-Qanuniyyah*, 4(15), 1-21.
- Basurdah, 'Ali Muhsin Mahsun (2017). *Al-'awamil al-muhaddidah li-mawqif al-mudaqqiq al-khariji min ikhtiyarat al-idarah lil-siyasat al-muhasabiyyah al-badilah fi al-Yaman: Dirasah maydaniyyah fi bi'at al-muhasabah wa-al-muraja'ah fi al-Jumhuriyyah al-Yamaniyyah* [Utruhah dukturah, Jami'at al-Sudan lil-'Ulum wa-al-Tiknulujiya, al-Khurtum].
- Bin Najjar, Yasir 'Atiyyah Mabhuth (2021). *Dawr mudaqqiq nuzum al-ma'lumat al-muhasabiyyah fi al-hadd min mumarasat asalib al-muhasabah al-ibda'iyyah: Dirasah tatbiqiyyah min wihat nazar al-mudaqqiqin al-kharijiyyin fi al-Jumhuriyyah al-Yamaniyyah* [Risalah majjister, Jami'at al-Rayyan, Hadramawt, al-Yaman].
- Boufarh, Aminah (2020). Mas'uliyyat al-mudaqqiq al-khariji fi iktishaf al-khata' wa-'amaliyyat al-ghash fi zill ma'ayir al-muraja'ah al-dawliyyah. *Majallat al-Maliyyah wa-Hawkimat al-Sharikat*, 4(2), 1-16.
- Bouras, Nour al-Din (2014). *Dawr al-qiyadah al-idariyyah fi tanmiyat al-thaqafah al-tanzimiyyah lada al-'amilin: Dirasah maydaniyyah bi-al-markab al-ma'dani lil-fosfat Jabal al-'Anq Bi'r al-'Atir Tibissah* [Risalah majjister, Jami'at Muhammad Khaydar Baskarah, al-Jaza'ir].

- Bourkiba, Shawqi (2010). Dawr nazariyyat al-isharah fi al-rafi' min kafa'at al-aswaq al-maliyyah: Dirasah tatbiqiyyah. *Majallat al-'Ulum al-Iqtisadiyyah wa-'Ulum al-Tasyir*, (10), 135-150.
- Butin, Muhammad (2005). *Al-muraja'ah wa-muraqabat al-hisabat min al-nazariyyah ila al-tatbiq* (Tab'ah 2). Al-Jaza'ir: Diwan al-Matbu'at al-Jami'iyyah.
- Dushshah, Muhammad 'Ali, wa 'Abd al-Qadir, Riyad (2019). Al-istithmar fi al-tadrib wa-ishkaliyyat qiyas al-'a'id minh. *Majallat al-Basha'ir al-Iqtisadiyyah*, 5(1), 680-701.
- Eisa, Samir Kamil Muhammad (2008). Athar jawdat al-muraja'ah al-kharijiyyah 'ala 'amaliyyat idarat al-arbah: Dirasah tatbiqiyyah. *Majallat Kulliyat al-Tijarah lil-Buhuth al-'Ilmiyyah bi-Jami'at al-Iskandariyyah*, 45(2), 1-47.
- Hammoud, 'Adnan Mustafa (2017). *Taqyim dawr al-mudaqqiq al-khariji al-hukumi fi al-hadd min halat al-fasad al-mali wa-al-idari fi al-wahadat al-hukumiyyah: Dirasah maydaniyyah 'ala Diwan al-Raqabah al-Maliyyah al-Ittihad fi al-'Iraq* [Risalah majister, Jami'at al-Nilayn, al-Sudan].
- Ja'arah, Usamah 'Umar (2014). Athar kafa'at al-mudaqqiq al-khariji fi iktishaf mumarasat al-muhasabah al-ibda'iyyah wifqan li-ma'ayir al-'amal al-maydani al-dawliyyah 'ala masdaqiyat al-ma'lumat al-muhasabiyyah. *Majallat al-'Ulum al-Iqtisadiyyah wa-al-Tasyir wa-al-'Ulum al-Tijariyyah*, (11), 18-42.
- Jami'at al-Muhasibin al-Qanuniyyin. (2023). *Dalil al-muhasibin al-qanuniyyin*. Sana'a, al-Jumhuriyyah al-Yamaniyyah.
- Kaskas, Mas'ud, Zarqun, 'Umar al-Faruq, wa Zarqun, Muhammad (2019). Dawr al-muraji' al-khariji fi al-hadd min mumarasat al-muhasabah al-ibda'iyyah (idarat al-arbah namudhajan): Dirasah maydaniyyah. *Majallat al-Mu'assasah*, 8(1), 135-147.
- Kishkish, Mahmud Nasr, wa Dargham, Maher Musa (2021). Athar khasa'is lajnat al-tadqiq 'ala idarat al-arbah, dirasah tatbiqiyyah 'ala al-masarif al-mudarrajjah fi Bursat Filastin. *Majallat al-Jami'ah al-Islamiyyah lil-Dirasat al-Iqtisadiyyah wa-al-Idariyyah*, 29(3), 132-160.
- Matar, Muhammad, wa Nur, 'Abd al-Nasir (2007). Mada iltizam al-sharikat al-musahamah al-'ammah al-Urduniyyah bi-mabadi' al-hakamiyyah al-mu'sasiyyah: Dirasah tahliliyyah muqaranah bayna al-qita'ayn al-masrifi wa-al-sina'i. *Al-Majallah al-Urduniyyah fi Idarat al-'A'mal*, 3(1), 46-71.
- Miswak, Hamid 'Abdallah (2024). Athar mumarasat idarat al-arbah ka-mutaghayyir wasit fi al-'alaqah bayna al-tatbiq al-ilzami li-qawa'id hawkimat al-bunuk wa-masdaqiyat al-qawa'im al-maliyyah: Dirasah tatbiqiyyah 'ala al-bunuk al-taqlidiyyah al-Yamaniyyah. *Majallat Jami'at 'Imran*, 4(7), 33-74.

- Muhammad, Shumairik (2016). *Dawr al-mudaqqiq al-khariji al-qanuni (muhafiz al-hisabat) fi iktishaf al-ghash: Dirasah maydaniyyah li-'ayyinah min muhafizi al-hisabat* [Risalah majister, Jami'at 'Abd al-Hamid Ibn Badis, al-Jaza'ir].
- Nashwan, Iskandar Muhammad (2019). Al-sifat al-shakhsiyyah wa-ta'thiruha 'ala jawdat al-ahkam al-mihaniyyah li-mudaqqiq al-hisabat al-khariji. *Al-Majallah al-Urduniyyah fi Idarat al-A'mal*, 15(3), 349-372.
- Nasif, 'Ali 'Abd al-Salam, wa Isma'il, Sherin Sa'id (2013). Dawr al-muraji' al-khariji fi al-hadd min athar al-muhasabah al-ibda'iyyah 'ala masdaqiyat al-qawa'im al-maliyyah: Dirasah tahliliyyah intiqaadiyyah. *Majallat al-Iqtisad wa-al-Tijarah bi-Jami'at al-Zaytunah*, (3), 290-320.
- Nour al-Huda, Bahluli (2017). *Athar tabanni ma'ayir al-tadqiq al-dawliyyah fi tatawwur mihnath al-tadqiq al-muhasabi bi-al-Jaza'ir: Dirasah istiqsa'iyyah li-'ayyinah min muhafizi al-hisabat wa-al-khubara' al-muhasibin* [Utruhah dukturah, Jami'at Farhat 'Abbas - Setif 1, al-Jaza'ir].
- Nour al-Huda, Jawani (2020). *Mas'uliyat al-mudaqqiq al-khariji 'an iktishaf al-akhta' al-muhasabiyyah wa-tashihiha: Dirasah tatbiqiyyah* [Risalah majister, Jami'at al-'Arabi ibn Mahidi, Umm al-Bawagi, al-Jaza'ir].
- Nuri, Batul Muhammad, wa Salman, 'Ali Khalaf (2014). Hawkimat al-sharikat wa-dawruha fi takfid mushkilat nazariyyat al-wakalah. *Majallat Rimah lil-Buhuth wa-al-Dirasat*, (14), 9-31.
- Omar, Shriqi (2010). *Mas'uliyat muhafiz al-hisabat: Dirasah muqaranah bayna al-Jaza'ir Tunis wa-al-Mamlakah al-Maghribiyyah*. Al-Multaqa al-Watani al-Thamin Hawla Mihnath al-Tadqiq fi al-Jaza'ir al-Waqi' wa-al-Afaq, Jami'at 20 Aout Skikda, al-Jaza'ir.
- Othman, May Mahmud (2022). Athar idarat al-arbah 'ala mukafa'at majlis al-idarah: Dirasah ikhtibariyyah 'ala al-sharikat al-musahamah al-Misriyyah. *Majallat al-Buhuth al-Tijariyyah*, 44(2), 161-196.
- Salih, Khalid 'Abd al-'Aziz Hafiz (2016). Mas'uliyat al-muraji' al-khariji fi al-hadd min makhatir al-muraja'ah bi-al-tatbiq 'ala Diwan al-Muraja'ah al-Qawmi. *Majallat al-Dirasat al-'Ulya bi-Jami'at al-Nilayn*, 4(15), 1-17.
- Sarah, Haddadi (2020). *Dawr muhafiz al-hisabat fi iktishaf mumarasat al-muhasabah al-ibda'iyyah wa-al-hadd min athariha 'ala jawdat al-ma'lumat al-maliyyah: Dirasat halat majmu'ah min sharikat muhafizi al-hisabat wa-al-sharikat al-Jaza'iriyyah* [Utruhah dukturah, Jami'at Muhammad Boudiaf bi-al-Masilah, al-Jaza'ir].
- Siddiq, Ansar Muhammad Ahmad (2010). *Muhasabat al-qimah al-'adilah wa-atharuha 'ala anshitat al-tahawwut wa-idarat al-arbah: Dirasah tajribiyyah fi al-qita' al-masrifi* [Utruhah dukturah, Jami'at Asyut, Misr].

- Zayn, Khalil Muhammad, wa Hijazi, Bassam Ahmad (2020). Dawr al-tadqiq al-khariji fi al-hadd min mumarasat al-muhasabah al-ibda'iyyah fi zill al-ma'ayir al-dawliyyah min wiihat nazar khubara' al-muhasabah al-mujazin fi Lubnan. *Al-Majallah al-Ilkiriyyah al-Shamilah Mut'addidat al-Ma'rifah li-Nashr al-Abhath al-'Ilmiyyah wa-al-Tarbawiyah*, (30), 1-28.
- Zaynab, Ghazzali, wa Mahidi, Dhawadi (2019). Athar jawdat al-tadqiq al-khariji 'ala mumarasat idarat al-arbah: Dirasah li-majmu'ah min al-sharikat al-Jaza'iriyyah. *Majallat al-'Ulum al-Iqtisadiyyah wa-al-Tasyir wa-al-'Ulum al-Tijariyyah*, 12(2), 601-618.