

أثر التزام المراجعين الخارجيين بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الجمهورية اليمنية

متعبد فیصل عبد الله المحلي

مركز إدارة الأعمال-جامعة صنعاء

mtba283@gmail.com

DOI: <https://doi.org/10.56807/buj.v5i4.411>

الملخص

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر التزام المراجعين الخارجيين بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الجمهورية اليمنية، ولتحقيق هدف الدراسة اعتمدت الاستبانة كأداة رئيسة لجمع البيانات والمعلومات من المجتمع البالغ (631) فرداً، حيث أخذت منه عينة عشوائية بسيطة بلغت (337) مراجعياً خارجياً من مكاتب وشركات المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وبعد توزيع الاستبانة إلكترونياً استعيدت منها (239) استبانة، وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج الحزم الإحصائية (SPSS)، حيث تم استخدام تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الرئيسية، والانحدار المتعدد لاختبار الفرضيات الفرعية. ومن خلال نتائج الدراسة الميدانية تبين وجود أثر إيجابي للتزام المراجعين الخارجيين بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة: (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الازمة، والسرية، السلوك المهني) في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وبناءً على نتائج تحليل الانحدار المتعدد ترتبت مبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة تنازلياً من، حيث قوة التأثير، كما يأتي: (الكفاءة المهنية والعناية الازمة، النزاهة، السلوك المهني، الموضوعية).

الكلمات المفتاحية: المراجعين الخارجيين، أخلاقيات مهنة المراجعة، ممارسات إدارة الأرباح.

The effect of the external auditor's commitment to the principles of auditing ethics in reducing profit management practices

Abstract

The study aimed to identify the impact of the external auditor's commitment to the principles of auditing ethics on reducing earnings management practices, from the external auditors' point of view at the Republic of Yemen. To achieve the study objectives, the questionnaire was adopted as a main tool for collecting data from the study population reached (631) individuals, where a sample of (337) was selected using the simple random sampling method from external auditors at auditing offices and companies and the Central Organization for Control and Accounting, and after distributing the questionnaire electronically, (239) questionnaires were retrieved, and the data was analyzed using the Statistical Package of Social Sciences (SPSS), where simple regression analysis was used to test the main hypothesis, and multiple regression was used to test the sub-hypotheses. The study findings revealed that there is a positive impact of the external auditor's commitment to the principles of auditing ethics represented by the principles of: (integrity, objectivity, professional competence and due care, professional behavior) on reducing earnings management practices, and based on the multiple regression analysis, the principles of auditing ethics were established descending in terms of the power of impact as follows: (professional behavior, integrity, objectivity, professional competence and due care). Based on the results, the study recommended that professional institutions (the Central Organization for Control and Accounting and the Yemeni Association of Certified Public Accountants)

Keywords: external auditor- auditing ethics- profit management practices

وعلى الجانب الآخر فقد دفع بنك باركليز (450) مليون دولار غرامات للسلطات التنظيمية الأمريكية والبريطانية لتسوية تهم محاولة التلاعب بالأرباح وأسعار الفائدة، وكذلك انهار بنك ليمان برادرز (LEHMAN BROTHERS) عام 2008م، ويعتبر ذلك أكبر انهيار في تاريخ الولايات المتحدة الأمريكية بقيمة تجاوزت (600) مليار دولار (علي والمشهدي، 2010، 209). كما انهار بنك وادي السيلikon (SVB) في بداية عام 2023م ويعتبر من أكبر الانهيارات في الولايات المتحدة الأمريكية بعد انهيارات عام 2008م عن راس مال (209) مليار دولار مع انهيار بنكين اخرين في نفس الاسبوع وكان أحد أسباب الانهيار ارتفاع سعر الفائدة والتلاعب بأسعار الأسهم المملوكة، بالإضافة إلى الغش والتضليل للملك والمساهمين بأرباح وهمية غير حقيقة لسنوات ما قبل الانهيار (Flitter & Copeland, 2023). وفي دول الاتحاد الأوروبي انهارت شركة Royal Ahold (الهولندية) في عام 2003م نتيجة تقديم تقارير مالية مضللة ومصادق عليها من قبل شركة المراجعة (Deloitte) (Call, 2019, 64)، وفي بلجيكا انهار بنك (Fortis) عام 2008م للسبب ذاته، وفي إيطاليا انهارت شركة برمالات (Parmalat) (El Guindy & El Guindy, 2003) عام 2003م (Basuony, 2018, 171). وفي إسبانيا انهارت كل من شركة Gescartera (BBVA)، عام 2004م نتيجة التلاعب بالأرباح وتضليل التقارير المالية، وفي ألمانيا انهارت كل من شركة فيليب هولزمان (Philipp Holzmann) وشركة Flowtex (Flowtex) عام 2007م كما انهارت شركة هيبو ريال ستيت (Hypo Real Estate) في عام 2007م نتيجة تقديم تقارير مالية غير سليمة عن وضعها المالي (Sikka, 2009, 871) (Services) وفي دول آسيا انهارت الشركة الهندية Computer Satyam (Hongguan) (Kangsai Group) الصينية عام 2004م، نتيجة تقديم تقارير مالية مضللة لا تعكس الأوضاع الحقيقة للشركاتين (Jones, 2011, 528). أما بالنسبة لدول الشرق الأوسط، فقد انهارت العديد من الشركات والبنوك، كأنهيار بنك البراء في الأردن عام 1990م، وبنك الخليفة في الجزائر عام 2003م، إذ قامت هذه البنوك بتوزيع فوائد مرتفعة، بالإضافة إلى تقديمها خصومات ائتمانية سهلت من شروط الائتمان، بالإضافة إلى تطبيقها بعض السياسات المحاسبية البديلة التي أدت إلى تضليل التقارير المالية (أبو عجيلة وحمدان، 2010، 217)، وفي أوائل عام 2006م انهار سوق الأسهم السعودية نتيجة انخفاض سعر السهم بسبب استخدام إدارات الشركات بعض السياسات المحاسبية البديلة التي تهدف إلى التلاعب بالأرباح، كما انهارت شركة القصبي في عام 2009م مع انهيار بنك (Awal) (بنك TIBC)،

المبحث الأول الإطار العام للدراسة أولاً-المقدمة:

تحظى ممارسات إدارة الأرباح بعناية واهتمام كبيرين في الأدب المحاسبي، فقد نشأت المحاسبة كعلم تطبيقي حتى اليوم، وتعاظمت تلك الأهمية خاصة بعد حدوث الانهيارات المالية التي تعرضت لها العديد من الشركات العالمية الكبرى، وكان سببها الرئيس ممارسات إدارة الأرباح، والتي ظهرت عملياتها من جانب إدارات الشركات مع ظهور شركات المساهمة وانفصال الملكية عن الإدارة، وظهور الأساس النفعي الناتج عن تضارب المصالح بين الفئات العديدة المهتمة بأشطة الشركة وعلى رأس هذه الفئات الإدارة، التي أصبحت تتمتع بسيطرة مباشرة وقدرة عالية على إدارة أمور هذه الشركات طبقاً لما تراه مناسباً لمصالحها الذاتية، سواء ارتبطت هذه المصالح بالبقاء في الإدارة لمدة طويلة أو الحصول على حصتها في الأرباح التي كانت مرتبطة في كثير من الأحيان بشكل مباشر بالأرباح المعلنة في التقارير المالية (Suripto, 2020, 329؛ أبو ظهير وبهوض، 2020, 6, 523؛ مصطفى، 2019, 129؛ Ni, Huang, Chiang & Zeng, 2018, 208؛ Liao, 2017, Andreas, 2018, 75؛ Wibowo & Fuad, 2014, 524). وعرفت ممارسات إدارة الأرباح بأنها: التدخل الهادف في عملية إعداد التقارير المالية بهدف تحقيق حواجز أو مكاسب خاصة تخدم المنفعة الذاتية للإدارة (Chipper, 1989, 36). وترتب على ظهور هذه الممارسات انهيار العديد من الشركات اللامعة في الاقتصاد في الولايات المتحدة الأمريكية انهارت شركة إنرون للطاقة (Enron) في عام 2001م، والتي تعتبر أكبر الشركات لتوليد الطاقة في الولايات المتحدة الأمريكية، إذ كان أحد أسباب الانهيار هو قيام كبار المديرين في الشركة بتضخيم أرباح الشركة لتحسين مستوى الوضع المالي من أجل الحصول على الحواجز المالية، وكذلك شركة وورلد كوم (WorldCom) وهي ثاني أكبر شركة اتصالات في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2002م، وكان سبب انهيارها استخدام بعض أساليب ممارسات إدارة الأرباح بهدف إظهار أرباح الشركة بما يخدم المديرين، كما انهارت شركة تايتو (Tyco) الأمريكية، وهي شركة أنظمة التحكم، حيث أعلنت عن مبيعات بـ 600 مليون دولار واتضح أن هذه المبيعات وهمية ومزورة، وإنما كانت عملية احتيال من قبل المدير التنفيذي والمدير المالي من أجل الحصول على مكافأة وحواجز شخصية (Chen et al., 2014, 194). كما انهار بنك جي بي مورغان تشيس (JP Morgan Chase) الأمريكي في عام 2007م، والذي قدرت خسارته بملياري دولار بسبب ممارسات التلاعب المحاسبية، وكذا حماية البنك من التدهور الاقتصادي الحاد، وتضاعفت الخسائر الناجمة عن تلك الممارسات السيئة إلى حوالي (6) مليارات دولار مما قلل من القيمة السوقية للبنك،

، 2003)، ومدونة قواعد السلوك المهني الخاصة بمراجعى الحسابات الأردنيين، والذي تم اعتمادها لتكون إلزامية لكافة مراجعى الحسابات في الأردن (عبدالعال، 2015، 28)، فضلاً عن الدستور الأخلاقي الذي أصدرته هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، حيث أن الالتزام بهذه الأخلاقيات له دور مهم في الارتفاع بمستوى الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي، ونجاحه في تلبية احتياجات وتوقعات مستخدمي المعلومات المحاسبية، والحد من ممارسات إدارة الأرباح والمحاسبة الإبداعية (بور وبحر، 2019، 348؛ أحمد، حميدي ويوسف، 2018، 55؛ عثمان وعبدالله، 2018، 183؛ Kavčič، 2017، 1785). وتعد مبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة من المبادئ الأساسية لنجاح مهنة مراجعة الحسابات الخارجية المتمثلة في: النزاهة والموضوعية وتوافر الكفاءة المهنية والعنابة اللازمية والسردية، بالإضافة إلى السلوك المهني (باسردة، 2016، 137)، ويؤكد ذلك ما ورد في مدونة قواعد السلوك الأخلاقي (IESA) الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، فقد تم تبني تلك المبادئ باعتبارها مبادئ ملزمة لكل من منظمات وشركات ومكاتب وأفراد يمارسون أنشطة مراجعة الحسابات الخارجية، ونظرًا لأهمية الحد من ممارسات إدارة الأرباح فإن الهدف الرئيس للدراسة يتمثل في تحديد أثر التزام المراجع الخارجي بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، والالتزام بهذه المبادئ يعد مؤشرًا إيجابيًّا لدى مراجع الحسابات الخارجي أثناء تأدية عمله المهني، ووفقًا لنظرية الوكالة التي تشير إلى أن جودة عملية المراجعة تساهم في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح أو الحد منها (الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC, 2018, 11).

ثانيًا. مشكلة الدراسة:

تعاظمت ظاهرة ممارسات إدارة الأرباح في أغلب بلدان العالم بشكل عام واليمن على وجه الخصوص، فقد انهارت العديد من الشركات والبنوك والمصانع الوطنية، ففي القطاع العام وبحسب تقرير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لعام 2007م، فقد انهار كل من مصنع الغزل والنسيج في عام 2004م وقدرت خسارته الإجمالية بـ(36) مليون دولار، وكذلك انهارت شركة مارب للدواجن في عام 2005م، بالإضافة إلى المؤسسة العامة للتجارة الخارجية والحبوب عام 2005، كما أشار تقرير الجهاز المركزي إلى أن تعدد حالات الانهيارات المحلية نتيجة الغش والتلاعب والتضليل قد ألحقت بالاقتصاد اليمني خسارة إجمالية تقدر بـ(25) مليار ريال خلال العام 2007م (الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، 2007، 11)، ولم تقتصر تلك الانهيارات على القطاع العام، بل طالت القطاع الخاص أيضًا فقد انهار البنك الوطني للتجارة والاستثمار، وقد أثر انهياره بشكل كبير في القطاع المصرفي

والتي تعود ملكيتها لنفس الشركة، وكان سبب هذه الانهيارات هو تضليل المعلومات المالية واستخدام أساليب إبداعية احتيالية أدت إلى تضليل الحقائق في التقارير المالية وإظهارها على غير حقيقتها (السرطاوي، حمدان، مشتهي، وأبو عجيبة، 2013، 821). واتساعًا مع ما سبق من خسائر وانهيارات فقد كان لهذه الانهيارات أيضًا اثرًا على مستوى الفرد في الولايات المتحدة الأمريكية خسر ما يقارب (20) ألف عامل وظائفهم نتيجة تسريح شركة (Enron) موظفيها، وكذلك خسر العديد من الموظفين وظائفهم لدى شركة (WorldCom) البالغ عددهم (60) ألف موظف، بالإضافة إلى خسائر المستثمرين التي وصلت إلى 500 مليار دولار الذي كان أحد أهم أسباب هذه الخسائر والانهيارات ممارسات إدارة الأرباح والتلاعب بالتقارير المالية، إذ أثرت هذه الانهيارات بشكل سلبي على الجهود المبذولة نحو تعزيز النمو الاقتصادي كلٍ من: بخيت (2022، 244)، عبدالعزيز (2021، 76)، النعيم (2021، 110)، زين (2020، 2617)، صديقي وبن يحي (2020، 68)، عطية (2020، 812)، أبو العلاء (2019، 35)، عابد (2019، 62)، الشبيب والعديم (2019، Lassoued et al. (2019) Ni et al. (2019)، Wibowo & Fuad (2018)، (75)، (85)، (2018)، (215)، (2018)، Osemene et al. (2017)، (524)، Andreas (2017)، Sousa & Galdi (2017)، (161)، (331)، mariyani، الشاوي والساعدي (2015)، (11)، العدي (2012)، (133)، وخلصت هذه الدراسات إلى أن ممارسات إدارة الأرباح لها أضرار اقتصادية على الشركات المساهمة على وجه الخصوص واقتصاديات الدول بشكل عام، بالإضافة إلى أثرها على مستوى الفرد والمهنة، وأوصت هذه الدراسات بضرورة إيجاد وسائل تحد من هذه الممارسات التي تسببت في انهيار العديد من الشركات والبنوك والمنشآت التجارية والمالية والمهنية، بالإضافة إلى ذلك تم إصدار العديد من المواثيق والمدونات الأخلاقية لمهنة المراجعة مثل مدونة قواعد السلوك الأخلاقي (IESA) الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القاتوبيين (AICPA) واللجان المنبثقة عنه ومنها لجنة (COSO)، وللجنة (Treadway)، والمعهد الأمريكي للمحاسبين الإداريين (IMA)، واللجان والمجالس المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، مثل: مجلس الأخلاق ولجنة الامتثال وغيرها، وهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي، وهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي،

4. ما أثر التزام المراجع الخارجي بمبدأ السرية في الحد من ممارسة إدارة الأرباح من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الجمهورية اليمنية؟

5. ما أثر التزام المراجع الخارجي بمبدأ السلوك المهني في الحد من ممارسة إدارة الأرباح من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الجمهورية اليمنية؟
ثالثاً. أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق هدف رئيس متمثل في: قياس أثر التزام المراجع الخارجي بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسة إدارة الأرباح من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الجمهورية اليمنية، وينتفي من هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية على النحو الآتي:

1. قياس أثر التزام المراجع الخارجي بمبدأ النزاهة في الحد من ممارسة إدارة الأرباح من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الجمهورية اليمنية.

2. قياس أثر التزام المراجع الخارجي بمبدأ الموضوعية في الحد من ممارسة إدارة الأرباح من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الجمهورية اليمنية.

3. قياس أثر التزام المراجع الخارجي بمبدأ الكفاءة المهنية والعنابة الالزمة في الحد من ممارسة إدارة الأرباح من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الجمهورية اليمنية.

4. قياس أثر التزام المراجع الخارجي بمبدأ السرية في الحد من ممارسة إدارة الأرباح من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الجمهورية اليمنية.

5. قياس أثر التزام المراجع الخارجي بمبدأ السلوك المهني في الحد من ممارسة إدارة الأرباح من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الجمهورية اليمنية.

رابعاً. أهمية الدراسة:

الأهمية النظرية:

1- تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية الموضوع نفسه، حيث تتناول الحد من ممارسة إدارة الأرباح كمتغير تابع، والتي تعتبر من أهم الظواهر التي تواجهه العديد من الشركات التجارية والبنوك، كذلك تكتسب الدراسة أهمية ما يعكسه التزام المراجع الخارجي بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة من آثار إيجابية تتعكس على أداء المهنة وتعزيز مركزها الاجتماعي وتدعيم ثقة المجتمع بها، إذ أن هذه الثقة هي المصدر الرئيس لقوة المهنة واستمراريتها.

2- تعد هذه الدراسة محاولة لرفد المكتبة اليمنية بمرجع يكون عوناً للباحثين خصوصاً أن موضوع هذه الدراسة لا يزال جديداً ولم يتم التطرق إليه بشكل كاف (حسب علم الباحث)، حيث توضح أهمية التزام المراجع الخارجي بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة، والتي تعكس المبادئ الأساسية التي يجب أن يتمتع بها مراجع الحسابات الخارجي المتمثلة بالنزاهة والموضوعية

اليمني (AI-Sorihi, 2018, 140)، وبسبب انهيار البنك الوطني فقد حذرت البنوك اليابانية عملاءها من التعامل مع البنوك اليمنية، ويعتبر انهيار البنك الوطني سبباً رئيساً في خسارة اليمن استثمارات أجنبية قدرت بـمليار وخمسماة مليون دولار، وأدى ذلك الانهيار إلى انخفاض الاستثمارات الأجنبية المباشرة بنسبة (9%) من أصل (53.5) مليار دولار، أما على المستوى المحلي فقد ضاعت أموال العديد من المساهمين والمودعين والتي بلغت (239) مليون دولار، هذا بدوره أدى إلى زعزعة ثقة المستثمرين من المعلومات المالية التي كانت تصدرها تقارير مراجعي الحسابات الخارجيين (القطايري، 2009، 191). وأشارت دراسة الجبري (2013، 5)، إلا أن البنوك اليمنية تستخدم بعض الممارسات المحاسبية عن طريق إدارة الأرباح بهدف تحقيق أهداف غير معلنة، مما ترتب عليه ظهور سلبيات أثرت على البنوك وقدرتها على الاستمرار بالإضافة إلى التأثير على جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية، ويؤكد ذلك ما خلصت إليه دراسة أبو الخير (2018، 344)، حيث أوضحت أن أغلب الشركات المساهمة اليمنية تمارس المحاسبة الإبداعية وممارسات إدارة الأرباح من خلال استخدام عديد من الأساليب غير القانونية منها؛ إضافةً مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي أرباح السنة الحالية، وتغيرات في رأس المال المدفوع والمكتسب، التلاعب في تقييم الأصول الثابتة، التلاعب في نسب الإهلاك وتكون المخصصات وتقييم المخزون، فضلاً عن التلاعب في النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات تمويلية أو نفقات استثمارية وكل هذه الأساليب تؤدي إلى تضليل المالك والمساهمين والدائنين وقدان مصداقية التقارير المالية وانخفاض مستوى الثقة لدى مستخدمي تلك التقارير، وبناءً على ما تم مناقشته في مشكلة الدراسة يمكن صياغة المشكلة في السؤال الرئيس الآتي: ما أثر التزام المراجع الخارجي بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسة إدارة الأرباح من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الجمهورية اليمنية؟ ويمكن الإجابة عن هذا التساؤل من خلال الإجابة عن التساؤلات الفرعية الآتية:

1. ما أثر التزام المراجع الخارجي بمبدأ النزاهة في الحد من ممارسة إدارة الأرباح من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الجمهورية اليمنية؟

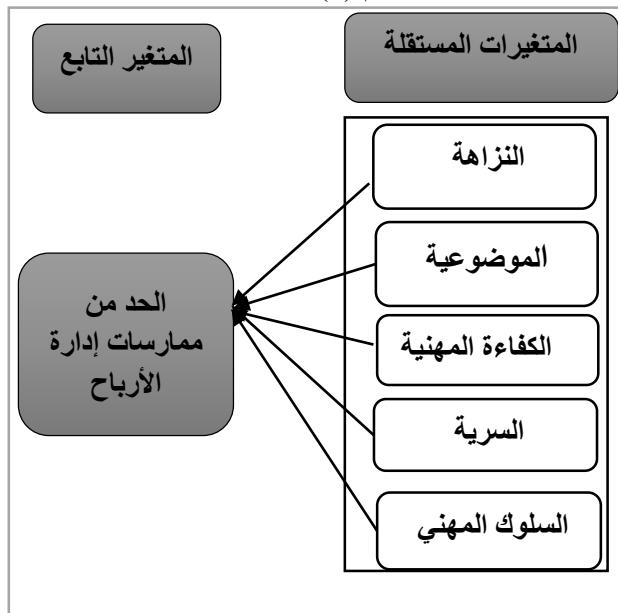
2. ما أثر التزام المراجع الخارجي بمبدأ الموضوعية في الحد من ممارسة إدارة الأرباح من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الجمهورية اليمنية؟

3. ما أثر التزام المراجع الخارجي بمبدأ الكفاءة المهنية والعنابة الالزمة في الحد من ممارسة إدارة الأرباح من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الجمهورية اليمنية؟

خلال نظرية الوكالة، والتي تعمل ك وسيط بين الموكل (المالك) والوكيل (الإدارة) في انخفاض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمالك بالإضافة إلى علاقة النظرية بالتأكيد في التزام مراجع الحسابات الخارجي بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة؛ لضمان جودة المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

3. تساهم هذه الدراسة في دعم وجود مدونة للأطراف ذات العلاقة، سواءً في مكاتب وشركات المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة من خلال إبرازها لأهمية الالتزام بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة لتعزيز الأداء المهني والحفاظ على كرامة وشرف المهنة.

خامسًا. النموذج المعرفي:
استناداً إلى مشكلة الدراسة وأهدافها تم بناء النموذج المعرفي للدراسة، كما يوضحه الشكل رقم (1):



الفرضية الفرعية الثالثة: هناك أثر إيجابي للتزام مراجع الحسابات الخارجي بمبدأ الكفاءة المهنية والعنابة الازمة في الحد في ممارسة إدارة الأرباح.

الفرضية الفرعية الرابعة: هناك أثر إيجابي للتزام مراجع الحسابات الخارجي بمبدأ السرية في الحد في ممارسة إدارة الأرباح.

الفرضية الفرعية الخامسة: هناك أثر إيجابي للتزام مراجع الحسابات الخارجي بمبدأ السلوك المهني في الحد في ممارسة إدارة الأرباح.

سابعاً. المنهج المستخدم في الدراسة:
تم استخدام المنهج الكمي من خلال التحليل الوصفي الاستدلالي، باستخدام أدوات جمع البيانات والمتمثلة في المصادر الأولية وفقاً لأداة مسحية تمثل في الاستبانة، تم

والكفاءة المهنية والعنابة الازمة والسرية والسلوك المهني وذلك للمساهمة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

3- تساهم هذه الدراسة في تأسيس الوعي بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة الدولية في مدونة قواعد السلوك الأخلاقي (IFAC) الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IESA)، مما ينعكس إيجابياً على مهنة المراجعة في الجمهورية اليمنية خصوصاً واليمن قد قام بتطبيق معايير المراجعة الدولية بعد صدور قرار مجلس الوزراء (51) لسنة 2019م ، بالإضافة إلى أن اليمن مقبل على انفتاح الأسواق العالمية وتواجد مكاتب دولية لمراجعة الحسابات في البيئة اليمنية.

4- تساهم هذه الدراسة في تزويد مكاتب وشركات المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة والباحثين، بالمعلومات الكافية حول التزام مراجع الحسابات بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة ودورها في تحسين مستوى أدائهم المهني، بالإضافة إلى أن الالتزام بتلك المبادئ يساهم في تقديم بيانات وتقديرات مالية أكثر نزاهة وذات مصداقية لما لها من جدوى لمقابلة احتياجات مستخدميها عند عملية اتخاذ القرار، وإلى قدرة مراجع الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

الأهمية العملية:

1. تتبّع أهمية هذه الدراسة من أهمية الموضوع الذي تتناوله المتمثل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العاملة في الجمهورية اليمنية، حيث كان سبباً في انهيار العديد من الشركات العامة والخاصة، وما يترتب على ذلك من اهتمام للحد من هذه الممارسات، والحفاظ على حقوق المالك والمساهمين في هذه الشركات بشكل خاص والمحافظة على الاستقرار الاقتصادي الوطني بشكل عام.

2. تساهم هذه الدراسة في قياس الأثر المباشر بين الالتزام بكل مبدأ من مبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وكذلك في تفسير المتغيرات من

سادساً. فرضيات الدراسة:
استناداً على أهداف ونموذج الدراسة تم صياغة الفرضيات كالتالي:

الفرضية الرئيسية : هناك أثر إيجابي للتزام مراجع الحسابات الخارجي بمبدأ أخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسة إدارة الأرباح" ، وتتفق منها خمس فرضيات:

الفرضية الفرعية الأولى: هناك أثر إيجابي للتزام مراجع الحسابات الخارجي بمبدأ النزاهة في الحد في ممارسة إدارة الأرباح.

الفرضية الفرعية الثانية: هناك أثر إيجابي للتزام مراجع الحسابات الخارجي بمبدأ الموضوعية في الحد في ممارسة إدارة الأرباح.

المتوازن، إلا أنه ما زالت مختلف الفئات ذات العلاقة بشركات الأعمال تعتبر أن صافي الربح هو المؤشر الرئيسي الذي يعتمدون عليه عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية الحالية والمستقبلية، هذا بالإضافة إلى أن درجة المخاطر التي قد تتعرض لها الشركات التي تعتمد أساساً على مدى التغيرات في صافي الربح أو يكون إحدى شروطها إظهار الأرباح خلال السنوات المالية المتتالية (Glautier et al., 2011, 329).

1-مفهوم ممارسات إدارة الأرباح : وردت تعاريف عديدة لإدارة الأرباح في الأدبيات المحاسبية، انطلق واضعوها من وجهات نظر مختلفة، إذ استخدموها مدى واسعاً من أشكال التعبير لوصف الظاهرة نفسها في جوانبها المختلفة، ويعتبر Schipper (1989) من أوائل الباحثين الذين عرروا إدارة الأرباح بأنها: التدخل الهدف في عملية إعداد التقارير المالية إلى تحقيق حواجز أو مكاسب خاصة (Fazeli & Rasouli, 2002, 29)، أما Mulford & Comiskey (2002, 89) فقد عرروا إدارة الأرباح بأنها: نشاط للتلاء بالربح لتحقيق هدف محدد سلفاً، والذي يمكن تحديده من قبل الإدارة لمقابلة توقعات المحللين، أو مبالغ تتدفق مع تيار أرباح أكثر سلاسة أو أكثر استدامة بهدف تضليل المساهمين وأصحاب المصالح. وعلى نفس الصعيد عرفها Scott & Breda (2009, 405) بأنها: اختيار السياسات المحاسبية من قبل الإدارة للتاثير على الأرباح، وذلك لتحقيق بعض الأهداف المحددة بهدف التلاء برقم الربح (الشرع، 2017، 30). وعرفت أيضاً بأنها: مجموعة من الأساليب والسياسات المحاسبية التي تخدم المديرين ويتم تحديدها سلفاً (محمد، 2017، 46؛ Kieso et al., 2012، 161)، وفي تعريف آخر بأنها: مجموعة من الأنشطة والوسائل والإجراءات المتخذة من قبل إدارة الشركة، والتي تهدف إلى تعظيم فوائد ومكافأة الإدارة (القيمي والساعدي، 2015، 22).

1- دوافع ممارسات إدارة الأرباح:

تختلف الدوافع وراء قيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح، وقد خلصت الدراسات السابقة إلى أن دوافع الإدارة تتلخص في محاولتها تعظيم دالة منفعتها الذاتية، فإذا كانت وكيل اقتصادي (Economic Agent) ينطبق عليها فرض نظرية الوكالة (Agency Theory) والتي ترى أن كل من الوكيل والموكيل يسعى لتعظيم دالة منفعته الذاتية (Glautier et al., 2011, 329)، وإذا كانت الإدارة باعتبارها طرفاً من أطراف العلاقات التعاقدية، تسعى إلى تعظيم منفعتها الذاتية والتي تكون متعارضة غالباً مع المنفعة الذاتية لبعض أطراف العلاقات التعاقدية، فقد تقوم الإدارة ببعض التصرفات الانتهازية بغية تعظيم منفعتها الذاتية حتى ولو على حساب منفعة باقي الأطراف (Burksaitiene, 2009, 711). ووفقاً لدراسات كل من عطية Habbash & حماد (2017، 318؛ 2020، 819)، الداعور (2013، 126)، Alghamdi

توزيعها على عينة الدراسة المتمثلة بالمراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب وشركات المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) الإصدار الأخير (28) في تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الأساليب الإحصائية، والمتمثلة في معامل (ألفا كرونباخ)، والإحصاءات الوصفية (التكرارات والنسب المئوية، والمتوسط الحسابي، والانحراف المعياري)، والإحصاءات الاستدلالية (الانحدار المتعدد، والبسيط، والتحليل العائلي).

ثامناً- مجتمع وعينة الدراسة:

المراجعين الخارجيين العاملين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ومكاتب وشركات المراجعة العامة في صنعاء والمرخص لهم بمزاولة مهنة المراجعة الخارجية.

تاسعاً- مصادر جمع المعلومات:

المصادر الأولية: اعتمد البحث في الحصول على البيانات الأولية على استمارنة الاستبانة، التي تم إعدادها لقياس أثر التزام المراجعين الخارجيين بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح – دراسة ميدانية من واجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في الجمهورية اليمنية.

المصادر الثانوية: تم الاعتماد في بناء الإطار النظري للدراسة على الكتب العلمية والمراجع والأدبيات السابقة ذات العلاقة بالموضوع.

عاشرًا- حدود الدراسة:

تقصر الدراسة الحالية على الحدود الآتية:

الحدود الموضوعية: اقتصر البحث على دارسة المتغير المستقل - مبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة بأبعادها:(النزاهة ، الموضوعية ، الكفاءة المهنية والعنایة الالازمة ، السرية ، السلوك المهني) ، والمتغير التابع الحد من ممارسات إدارة الأرباح : (إدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات المحاسبية، إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية).

الحدود الزمانية: تم إجراء الدراسة خلال عام 2022م.

الحدود المكانية: تم إجراء الدراسة على المراجعين الخارجيين العاملين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ومكاتب وشركات المراجعة العامة في الجمهورية اليمنية.

الحدود البشرية: اقتصرت هذه الدراسة على المراجعين الخارجيين بدرجة: (مدير عام، مراجع رئيس، رئيس رقابة، عضو فريق).

المبحث الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة:

أولاً- مفهوم دوافع ونتائج وممارسات إدارة الأرباح: منذ نشأت المحاسبة فإن صافي الربح يعتبر هو الأساس أو المؤشر الذي يستخدم لقياس أداء الشركات أو أداء إدارات تلك الشركات، ورغم الانتقادات المتعددة التي تعرض لها صافي الربح من تطور في الطرق والأساليب المختلفة لقياس الربح، مثل استخدام القيمة المضافة أو الأساس النقدي أو مقياس الأداء

المباشر، 2014، 48؛ الأشقر، 2010، 47؛ Clikeman، 2003، 69).

4- المنظور الأخلاقي لممارسات إدارة الأرباح

تعتبر ممارسة إدارة الأرباح بحد ذاتها غير أخلاقية ولكن يوجد حالات يتم التلاعب في الأرباح من أجل تحسين الوضع المالي والاقتصادي والاستراتيجي للشركة ولا تكون مبنية على أساس التضليل المعتمد أو التحرير في التقارير المحاسبية أو المعلومات المالية أو تحقيق صالح الإدارة من أجل أن تكون أخلاقية (أبو عجيلة وحمдан، 2010، 299). وأكدت دراسة ملحي (2015) أن الإدارة تستند في قيمتها لممارسات إدارة الأرباح على مبررات أخلاقية، حيث أنها لا تخالف القواعد القانونية سواء كانت عامة أو خاصة بالنشاط التجاري. وعلى النقيض من ذلك أشارت دراسة كل من: ملحي (2015، 42) ودراسة اللوزي (2013، 48) إلى أن ممارسات إدارة الأرباح لا تتطوّر على أي مبررات أخلاقية، نظرًا لعدم توافق الشفافية والمصداقية عن هذه الممارسات لمستخدمي التقارير المالية من، حيث أن الأساليب التي استخدمتها الإدارة في التلاعب والأرباح التي تم إدارتها فضلًا عن أنها تتم في السر ويترتب عليها إضرارًا بأصحاب المصالح المختلفة (انتهاك المعايير المحاسبية والأخلاقية، انخفاض الكفاءة الاقتصادية في الأجل الطويل، إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا، بالإضافة إلى العقوبات الاقتصادية على الشركة) لذلك يتضح أن إدارة الأرباح إذا لم تقتصر بشفافية وبمبررات واضحة وعدم إلحاق الضرر بالآخرين تكون غير أخلاقية وذلك وفقاً لنظرية السلوك الانتهازي. واتساقاً مع ما سبق فقد أكدت دراسة عيسى (2015، 25) ودراسة التل (2015، 30) أن عملية إدارة الأرباح ليست أخلاقية لأنها تقوم على أساس التضليل والتحرير المعتمد للملك والمستثمرين والمحللين الماليين من أجل تحقيق أهداف تسعى لها الإدارة، وما تم تأسيسه على تحريف وخداع فهو باطلٌ حتى لو كانت ممارسات إدارة الأرباح من أجل تحسين الوضع المالي للشركة؛ لأنها ستتشابه في المدى الطويل وأن ممارسات إدارة الأرباح عندما تكون غير أخلاقية أو انتهازية فإن ذلك سيؤثر تأثيراً جوهرياً على المركز الحقيقي للشركة مما يؤدي إلى تضليل مستخدمي التقارير المالية وإلحاق الضرر بهم.

5- الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

تتمثل وسائل الحد من ممارسات إدارة الأرباح في جودة عملية المراجعة الخارجية والالتزام بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة ولجان المراجعة والحكمة، فقد أوضحت دراسات كل من: عبدالحليم، أحمد، وسرور (2021، 426)، كحولي (2020، 343)، عبدالله وعثمان (2018، 194)، محمد (2017، 113)، الفضل (2015، 194) أن الأساليب التي تحد من ممارسات إدارة الأرباح تتمثل في لجان المراجعة وأليات

Habbash & Saleh (2005، 76)، Alghamdi (2015، 126) يمكن حصر دوافع ممارسات إدارة الأرباح في ثلاثة دوافع هي : الدوافع التعاقدية ودوافع متعلقة بسوق رأس المال ، ودوافع تنظيمية .

2- أساليب ممارسات إدارة الأرباح:

توجد العديد من الأساليب والأدوات التي يمكن استخدامها عند قيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح، فعلى سبيل المثال قد تعتبر الإدارة أن بعض المعلومات مهمة نسبيًا ولا تقوم بالإفصاح عنها وتبرر ذلك باتباعها لمبدأ الأهمية النسبية الحاكم للإطار المفهومي المحاسبي، مما يساعد متخذ القرار على اتخاذ قرارات معدة مسبقاً (السرطاوي وأخرون، 2013، 826)، (عبدالمنعم، 2017، 98). ووفقاً لدراسات كل من: إبراهيم (2020، 39)، عطية (2020، 26)، مطر، والداعس ونور (2017، 146)، مندور (2016، 1128)، حسين (2015، 249)، المباشر (2009، 114)، Schroeder et al. (2014)، Mulford & Comiskey (2002)، Schroeder et al. (2009)، (2009)، الصانع (2019، 160)، Schroeder et al. (2002)، (94)، (160)، (2009) فقد تناولت أساليب ممارسات إدارة الأرباح من عدة اتجاهات وهي الأساليب الأكثر استخداماً في ممارسات إدارة الأرباح وتنقسم إلى أسلوبين، هما: إدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات المحاسبية وإدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقة.

3- نتائج ممارسات إدارة الأرباح:

من المعلوم أن اهتمام مستخدمي ومحللي التقارير المالية ينصب على صافي الدخل باعتباره المؤشر الدال على المقدرة الربحية للشركة والذي يؤدي ارتفاعه إلى زيادة مقدرتها الربحية وزيادة أسعار أسهمها، لذلك تهتم الإدارة بتعظيم صافي الدخل الذي يعكس على شكل توزيعات الأرباح على المساهمين مما يجذب العديد من المساهمين الجدد، وبالتالي يؤدي إلى زيادة سعر أسهم الشركة، لذلك تلجأ الإدارة إلى العديد من الممارسات التي تؤدي إلى زيادة صافي الدخل الموجود في قائمة الدخل، إلا أن هذه الممارسات لا ينبع عنها أية تدفقات نقدية تشغيلية داخلة أو خارجة، وبالتالي فإن ممارسات إدارة الأرباح قد تؤدي إلى نتائج غير مرغوب فيها ومشاكل خطيرة في الأجل الطويل. فقد أوضحت دراسة Mulford & Comiskey (2002، 32-1) من خلال عينة تتكون من (207) محلل مالي بالولايات المتحدة الأمريكية، يرى (141) منهم إلى وجود آثار سلبية واضحة لإدارة الأرباح، في حين يرى (66) منهم إلى وجود آثار إيجابية لها، ويمكن تحديد أهم المشاكل التي قد تترجم عن ممارسة إدارة الأرباح في: انتهاك المعايير الأخلاقية، انتهاك المعايير المحاسبية، تحفيض قيمة الشركة ، إخفاء مشكلات الإدارة التشغيلية ، العقوبات والغرامات الاقتصادية وهناك العديد من الدراسات قامت في توضيحها مثل دراسة كل من: (محمد، 2017، 396)، حسين، 2015، 25)، الهندي، 2015، 48)

المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، مثل: مجلس الأخلاق ولجنة الامتثال وغيرها، وهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي (هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي، 2003، 35-1).

ثالثاً. أثر التزام المراجعين الخارجيين بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسة إدارة الأرباح:

1- مبدأ النزاهة:

يتطلب مبدأ النزاهة من المهنيين العاملين في مجال المحاسبة والمراجعة بأن يكونوا على قدر من الاستقامة والأمانة في كل من علاقاتهم المهنية وعلاقات الأعمال، وتتضمن النزاهة أن يتحلى المهنيون بالصدق والعدالة أثناء تنفيذ مهامهم (IFAC, 2018, 17) وبعد توفر النزاهة شرطاً أساسياً للعاملين في خدمة المصلحة العامة كمراجعين للحسابات، حيث إنها لا تتطلب فقط الأمانة لكن تتعذر ذلك لتشتمل مجموعة من الصفات وهي: الإنصاف والأمانة والشجاعة الفكرية (FRC, 2014, 4). وقد ورد في المدونة الأخلاقية (Code of Professional Conduct) للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أن مبدأ النزاهة يأخذ بعين الاعتبار الأخطاء غير المقصودة والاختلاف الصادق في الرأي؛ لذلك لا يوجد تعارض بينهما وبين النزاهة ولكن في حال كان هناك خداع أو تحايل فإنه يتعارض مع مبدأ النزاهة كما أنه في حال غياب القواعد والمعايير والإرشادات أو في حال تضارب وجهات النظر فإنه يتحتم على المهني أن يقوم بإخضاع قراراته وتصريفاته لفحص مدى توافقها مع مبدأ النزاهة (AICPA, 2013, 2825). وكون نزاهة مراجع الحسابات الخارجي من أحد المبادئ الأساسية لأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة، فهناك العديد من الدراسات المتعلقة بأثر التزام بمبدأ النزاهة كأحد مبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، فدراسات كل من: جابر (98، 2021)؛ بلالطة (9، 2018)؛ عثمان وعبدالله (2018، 192)؛ محمد (2017، 119)؛ Odar et al. (2017، 1799) والتي تناولت نفس المتغير المستقل وبعض المتغيرات الأخرى مثل المحاسبة الإبداعية التحايل المحاسبي، السياسات المحاسبية البديلة، الحد من ممارسات إدارة الأرباح، فقد خلصت إلى أن هناك أثراً إيجابياً بين التزام المراجعة بمبدأ النزاهة والشفافية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح والسياسات المحاسبية البديلة (التلاعب بإدارة الأرباح) بمعنى كلما التزم مراجع الحسابات الخارجي بمبدأ النزاهة ساعد ذلك على اكتشاف تلاعب الإدارة بالأرباح والحد منها. واتساقاً مع ما سبق فقد توصلت دراسة شبين وآخرين (2018، 26) إلى أن التزام مراجع الحسابات الخارجيين بأخلاقيات مهنة المراجعة المتمثلة في النزاهة والعدل والمساواة والصدق يحد من ممارسات إدارة الأرباح، كما توصلت الدراسة إلى أن وعي مستخدمي التقارير المالية يساهم في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح. وعلى الصعيد نفسه فقد

الحكومة وتنمية الثقافة المهنية وكفاءة المراجعة الخارجية وتعزيز مهنة المراجعة والالتزام بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة والتي يعد المتغير المستقل لهذه الدراسة.

ثانيًا. أخلاقيات مهنة المراجعة

1- مبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة:

يشير مفهوم مبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة إلى أنه عبارة عن مقاييس ومعايير للقيم والسلوكيات الأخلاقية والتي تحكم العمل المحاسبي وتنفيذها في بيئة العمل (الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC, 2018, 14) كما تمثل أخلاقيات مجموعات مهنة المراجعة المبادئ والمعايير المهنية التي تحدد ما هو صحيح وما هو غير صحيح في عملية المراجعة (عثمان وعبدالله، 2018، 184)، وتم تعريفها بأنها: مجموعة من المعايير التي تجمع المهنة والتي من خلالها يتم الحكم على التصرفات الشخصية للممارسين للمهنة والحكم على شرفها وكرامتها (سعيد والنعيمي، 2014، 165) كما عرفها الأنطوساي بأنها: بيان شامل للمبادئ والقيم التي ينبغي أن توجه العمل اليومي الذي يقوم به مراجع الحسابات الخارجيين أثناء تأدية عملية المراجعة (INTOSAI, 2016, 3)، (عباس، 2017، 36).

2- التزام بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة

لقد أصبحت أهمية التزام مراجع الحسابات الخارجيين بمبادئ أخلاقيات مهنة ضرورة لابد منها؛ ليتمكن من إنجاز المهمة الملقاة على عاتقه، (Graham, 2000, 71)، كما تمثل الالتزامات الأخلاقية لمهنة المراجعة في مجموعة من القواعد والمبادئ الأخلاقية والأداب العامة للسلوك المهني التي حدتها المهنة المختصة، واكتسبت الالتزامات الأخلاقية لمهنة المراجعة أهمية خاصة في الفترة الراهنة وعادت للظهور في الساحة المهنية بعد حدوث سلسلة من الفضائح المالية التي تضمنت انهيار شركات: (Adelphia Communications, World Com, Global Crossing, Rite Aid Enron, Tyco International, Health South الشركات والتي أدت إلى خسائر مالية جسيمة للاقتصاد العالمي Garrison & Brewer, 2008, 19) نقاً عن (عثمان وعبدالله، 2018، 176)، وفي نفس السياق فقد تبيّنت العديد من الجهات الرسمية والمنظمات المهنية إلى ضرورة التزام مراجعين الحسابات بمبادئ ومعايير الأخلاقيات المهنية، حيث تم على أثر ذلك صدور قانون (Sarbanes-Oxley SOX) في عام 2002م للحد من التصرفات غير الأخلاقية للمنظمات الاقتصادية وتقليل احتمالات حدوث فضائح مالية (Kimmel et al., 2011, 8)، بالإضافة إلى إصدار العديد من المواثيق الأخلاقية للمراجعة مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) واللجان المنبثقة عنه ومنها لجنة COSO (Treadway) (ولجنة) (اللجان والمجالس الأمريكية للمحاسبين الإداريين IMA) واللجان وال المجالس

الخارجيين بمبدأ الكفاءة المهنية والعنابة الازمة - كأحد مبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة أثناء عملية المراجعة - يساهم بصورة كبيرة في إظهار عناصر التقارير المالية على صحتها، وفي السياق ذاته توصلت دراسة Agwor & Okafor (2018، 11) التي هدفت إلى معرفة العلاقة بين أخلاقيات مهنة مراجعة الحسابات وجودة التقارير المالية، إلى أن هناك اثراً ذو دلالة عالية من، حيث الكفاءة المهنية للمراجع وبين جودة التقارير المالية واتساقاً مع ما سبق فقد توصلت دراسة شيلان ورزكار (2020، 213) التي هدفت إلى بيان تأثير التزام مراجع الحسابات الخارجي بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة وتأثيرها في تقليل التلاعب بين التقارير المالية ، وأثبتت دراسة الغضنفري (2013، 68) التي اختبرت إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: أن المنظور الأخلاقي للسلوك المحاسبي الذي يتصف بالمهارة والكفاءة المهنية، سيقود إلى الرقي بمهنة مراجعة الحسابات وبما يعكس مباشرة على الحد من ممارسات إدارة الأرباح. كما توصلت دراسة عباس (2017، 119) إلى أنه: كلما التزم مراجع الحسابات الخارجي أثناء أداء عملية المراجعة بالكفاءة والعنابة المهنية الازمة أدى ذلك إلى إيقاف أشكال التطبيق التحايلي للسياسات المحاسبية.

4- مبدأ السرية:

يقصد بمبدأ السرية أن على مراجع الحسابات المهني المحافظة على سرية المعلومات الخاصة بالعميل أو رب العمل سواء أثناء أداء الخدمة أو حتى بعد انتهاء العلاقة بينه وبين العميل، (IFAC, 2018، 20) وأشارت نتائج دراسات كلٍ من صالح (2017، 117)؛ محمد (2017، 119) إلى أن هناك علاقة بين التزام المراجعين الخارجيين بالمسؤولية السرية والحد من التطبيق التحايلي للسياسات المحاسبية والمحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح) في الشركات المساهمة السودانية، بمعنى أنه: كلما التزم مراجع الحسابات بالأمانة والسرية كأحد أخلاقيات مهنة المراجعة أدى ذلك إلى إيقاف التطبيق التحايلي في السياسات المحاسبية. وأكدت نتائج دراسة الجعلي ومحمد (2017، 13) على أن التزام مراجع الحسابات الخارجي بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة يقلل من التلاعب بالأرباح وأن التزام مراجع الحسابات بمبادئ أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة تعتبر إحدى الوسائل المهمة في رفع مستوى المهنة وتعزيز الثقة بعمل مراجع الحسابات الخارجي.

5- مبدأ السلوك المهني

يتضمن مبدأ السلوك المهني أن يتلزم مراجع الحسابات الخارجي بالقوانين والأنظمة ذات الصلة المنظمة لعملية مهنة المراجعة والتي تلزمه تجنب أي عمل دعائي لنفسه لشركات الأعمال التي يقوم بمراجعة لها بما يسيء إلى سمعة المهنة؛ لذا ينبغي على مراجع الحسابات الخارجيين عند تسويق وترويج أنفسهم وأعمالهم لا يسيئوا إلى سمعة المهنة بل يجب أن

هدفت دراسة Lamrani (2012، 26) إلى دراسة محددات إدارة الأرباح ومساهمة معايير أخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من هذه الممارسات السلبية، وقد توصلت الدراسة إلى أن التزام المراجعة بالمعايير الأخلاقية: (العدل والنزاهة والحياد وعدم التحيز) تساعد في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح أو الحد منها.

2- مبدأ الموضوعية

تفتقر الموضوعية التزام جميع المحاسبين ومراجعى الحسابات المهنيين بالعدالة والأمانة الذهنية والتحرر من تعارض المصالح وعدم التحيز، وقد أشارت مدونة السلوك الأخلاقي إلى أن المحاسبين المهنيين يتحملون أن يتعرضوا لضغوط قوية تحد من موضوعيتهم إلا أنه من الصعوبة تحديد مكان وتعريف كل تلك الأوضاع التي يتعرض فيها مراجعى الحسابات للضغط، وفي هذه الحالة ينبغي على مراجعى الحسابات الخارجي عدم تقديم الخدمة إذا كانت تلك الظروف والأوضاع تؤثر بشكل مفرط في الحكم المهني لعملية المراجعة (IFAC, 2018، 18). وحسب نظرية الوكالة التي أشارت إلى أن الموضوعية تمكن مراجع الحسابات الخارجي من العمل بحرية ودون أية تدخلات والعمل دون خوف أو محاباة بما يعكس إيجابياً على صحة التقارير المالية، بالإضافة إلى العديد من الدراسات كدراسة كل من: Oussii & Taktak (2018، 454) نقاً عن شيلان ورزكار (2020، 132)؛ ليوز وبوعلام (2020، 71)؛ صالح (2017، 49)؛ أبو جبريل والذنيبات (2016، 799)؛ مليجي (2015، 22) والتي تناولت المتغير المستقل مع متغيرات تابعة متعددة مثل كشف الفساد، إدارة الأرباح، كشف التلاعب المحاسبي، الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، الحد من ممارسات إدارة الأرباح، الحد من ممارسات التلاعب بالأرباح، وأثبتت هذه الدراسات أن التزام مراجع الحسابات الخارجي بالموضوعية المهنية تحد من ممارسات التلاعب المحاسبي وإدارة الأرباح والمحاسبة الإبداعية.

3- مبدأ الكفاءة المهنية والعنابة الازمة:

تعنى الكفاءة المهنية أن يتواجد في مراجع الحسابات الخارجي من المهارات المهنية المطلوبة للقيام بوظيفته، ويقصد بالعنابة الازمة أداء مراجع الحسابات المهني للمهام الموكلة إليه بكل عنابة واجتهاد، ووفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند أداء هذه الخدمة، ويطلب بلوغ الكفاءة المهنية مرحلتين متتابعتين (IFAC, 2016، 8-19) . وحسب نظرية الوكالة التي أشارت إلى أن تعزيز الكفاءة المهنية لدى مراجع الحسابات الخارجي يكفل ويساهم في عدم تماثل المعلومات وإخراج معلومات ذات موثوقية تتصف بها التقارير المالية. وقد أشارت نتائج دراسات كلٍ من: عثمان وعبدالله (2018، 209)؛ الهلاللي (2016، 26)؛ البكوع وأخرين (2013، 117)؛ Love (2012، 33) إلى أن التزام مراجعى الحسابات

قدوز ومراد (2018، 179) بضرورة التزام مراجع الحسابات الخارجي بمبدأ السلوك المهني.

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية:

يهدف هذا المبحث إلى عرض الطرائق والإجراءات المتبعة في اختبارات فرضيات الدراسة، التي كانت كالتالي:

أولاً-إجراءات الدراسة:

تحديد مجتمع وعينة الدراسة:

تمثل مجتمع وعينة الدراسة في المراجعين الخارجيين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة والمراجعين الخارجيين العاملين في شركات ومكاتب المراجعة في صنعاء بدرجة مدير عام، مراجع رئيس، رئيس رقابة، عضو فريق) وباللغة عددهم التي تم استهدافهم (337) مراجع خارجي في الجهاز المركزي وشركات ومكاتب المراجعة الخارجية، حيث كانت الاستبيانات الموزعة والمستعدة، والمفقودة، والصالحة للتحليل موضحة في الجدول (1)

يتمتعوا بالصدق والأمانة وألا يقوموا بإبداء ادعاءات مبالغ فيها حول الخدمات التي يمكن تقديمها وكذلك المؤهلات التي يملكونها والخبرات التي اكتسبوها وكذلك عدم إبداء أية إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين (IFAC, 2018, 21) وأشارت نتائج دراسة الغضنفري (2013، 69) إلى أن هناك علاقة ارتباط وتأثيراً معنوياً موجباً بين الالتزام بالسلوك الأخلاقي المهني وبين السياسات المحاسبية (التلعب بالأرباح) في حالة التزم مراجع الحسابات بالقوانين والتشريعات المنظمة للمهنة. أما دراسة Nasir (2014، 132) فقد هدفت إلى معرفة الجوانب الأخلاقية التي تؤثر في سلوك الأفراد داخل المؤسسات تجاه الأرباح غير الحقيقة فضلاً عن تأثير الأيديولوجية الأخلاقية على إدارة الأرباح وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن مبادئ أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة لها دور مهم في القدرة على التأثير والحد من ممارسات إدارة الأرباح. في حين أوصت دراسة

جدول (1) يوضح الاستبيانات الموزعة والمفقودة والعائدة والصالحة للتحليل

المكتملة والصالحة للتحليل		المفقودة	المستعادة	الموزعة	المجتمع المستهدف
النسبة	العدد				
%69.7	85	37	85	122	الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة
%100	11	-	11	11	شركات المراجعة الدولية
%100	30	-	30	30	شركات المراجعة المحلية
%65	113	61	113	174	مكاتب المراجعة الفردية
%71	239	98	239	337	الإجمالي

يتضح من الجدول المذكور آنفًا أن عدد المستجيبين من أفراد العينة المستهدفة والبالغة (337) استبانة إذ كانت نسبة الاستجابة (%) 71، وهي نسبة تنسجم حسب ما تتطلب معادلة (ستفين ثامبسون) في اختيار العينة التي تشير إلى أن يكون حجم العينة (239) فرداً، كما بين الجدول أن شركات المراجعة الدولية كانت أكثر تجاوياً، حيث حازت على نسبة استجابة (100%) وكذلك الامر لشركات المراجعة المحلية بنسبة (100%)، وبليهم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة إذ بلغت نسبة الاستجابة (69.7%) واخيراً مكاتب المراجعة الفردية بنسبة استجابة (%61%).

ثانياً: التحليل الوصفي للمعلومات демографية:

تم تحليل المعلومات الديمغرافية بهدف التأكد من بيانتها فقط والجدول (2) يبين المعلومات الديمغرافية مكان العمل، والمؤهل المهني، والتخصص العلمي، والمسمى الوظيفي، والشهادة المهنية، وسنوات الخبرة:

جدول (2) يبين التحليل الوصفي للمعلومات الديمغرافية

النسبة	العدد	الوصف	المتغير
%35.6	85	الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	مكان العمل
%4.6	11	شركة مراجعة دولية	
%12.5	30	شركة مراجعة محلية	
%47.3	113	مكتب مراجعة فردي	
%100	239	الإجمالي	
%62.4	149	بكالوريوس	المؤهل العلمي
%30	72	ماجستير	
%7.6	18	دكتوراه	
%100	239	الإجمالي	

النسبة	العدد	الوصف	المتغير
% 95.4	228	محاسبة	
% 3	7	ادارة مالية	التخصص العلمي
% 1.6	4	ادارة أعمال	
% 100	239	الإجمالي	
% 18	43	مدير مراجعة	
% 47.7	114	مراجعة رئيسية	المسما الوظيفي
% 17.5	42	رئيس فريق	
% 16.8	40	عضو فريق	
% 100	239	الإجمالي	
% 59	141	شهادة محاسب قانوني يمنية (YCPA)	
% 5.5	13	شهادة محاسب قانوني عربية (ACPA)	
% 1.5	6	شهادة محاسب قانوني دولية (ICPA)	الشهادات المهنية
% 33	79	الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	
% 100	239	الإجمالي	
% 17.5	41	سنوات فاق 5	
% 13.8	33	سنوات 6-10 من	سنوات الخبرة
% 19.2	46	سنة 11-15 من	
% 49.5	119	سنة 15 أكثر من	
% 100	239	الإجمالي	

المستجيبين العاملين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة فقد كانت (33%)، وهذا يشير إلى أن أغلب المستجيبين لديهم شهادات مهنية يمنية وعربية ودولية، الأمر الذي ساعد في تعزيز نتائج الدراسة التي تم الحصول عليها من أفراد عينة الدراسة. وفيما يتعلق بمتغير الخبرة؛ يلاحظ أن ما نسبته (69%) تقريباً يتمتعون بخبرة تزيد عن (10) سنوات (15) سنة أما ما نسبته (31%) تقريباً باقي أفراد العينة التي تقل خبرتهم عن (10) سنوات فأقل. وهذه النتائج تشير إلى أن افراد عينة الدراسة يتمتعون بخبرات عالية، تمكنتهم من فهم محتويات استبانة الدراسة.

ثبات وصدق أداة الدراسة:

لقياس ثبات الاستبانة قام الباحث باستخدام معامل Chronbachs Alpha لتحديد درجة ثبات الأداة، ويوضح الجدول (3) نتائج اختبار ثبات الاستبانة:

عدد الفقرات	ألفا كرونباخ	البعد
6	.793	الاستحقاقات المحاسبية
4	.800	الأنشطة الحقيقة
5	.790	النزاهة
5	.840	الموضوعية
6	.826	الكفاءة والعنابة المهنية
7	.881	السرية
6	.716	السلوك المهني

يوضح الجدول (2) أن عدد المستجيبين في مكاتب المراجعة الفردية (113) ما نسبته (47.3%) من إجمالي أفراد العينة، وعدد المستجيبين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة (85) أي ما نسبته (35.6%)، بينما بلغ عدد المستجيبين في شركة المراجعة المحلية (30) بنسبة (12.5%) إلى إجمالي العينة، أما المستجيبون في شركات المراجعة الدولية، فكان عددهم (11) بنسبة (4.6%) من إجمالي العينة المستهدفة. وفيما يتعلق بالمؤهل العلمي للمستجيبين، فإن معظم المستجيبين يحملون درجة البكالوريوس بنسبة (62.4%)، أما الحاصلون على مؤهل الماجستير بنسبة (30%) في حين الحاصلون على مؤهل الدكتوراه نسبة (7.6%)، أما في التخصص العلمي فقد أوضحت النتائج أن النسبة الأكبر من المستجيبين تخصصهم محاسبة بنسبة (95.4%) ثم تخصص إدارة مالية بنسبة (61.6%)، ثم إدارة أعمال بنسبة (16.8%) من إجمالي العينة وهو ما يشرح إلى أن مؤهلات افراد عينة الدراسة على صلة بموضوع الدراسة، مما يعزز من نتائج الدراسة. وفيما يتعلق بمتغير المسما الوظيفي فالنسبة الأكبر من المستجيبين بدرجة مراجع رئيس بنسبة (47.7%)، ثم مدير مراجعة عامة بنسبة (18%)، ثم رئيس رقابة بنسبة (17.5%) يليها عضو فريق ما نسبته (16.8%). وفيما يتعلق بمتغير الشهادات المهنية فإن المراجعين الحاصلين على شهادة محاسب قانوني يمني (YCPA) ما نسبته (59%)، بينما كانت نسبة المستجيبين (ACPA) الحاصلين على شهادة محاسب قانوني عربى (ACPA) (5.5%)، فيما بلغت نسبة المستجيبين الحاصلين على شهادة محاسب قانوني دولي (ICPA) نسبة (2.5%)، أما نسبة

ثالثاً: التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

تم استخدام التحليل الوصفي لكل متغير من متغيرات الدراسة بهدف تحديد خصائصه وتم الحصول عليها من خلال استخدام اختبار (t) لعينة واحدة وقد اعتمدت الدراسة على مقاييس ليكرت الخامسي بحيث أن درجة (1) غير موافق بشدة، والدرجة (2) غير موافق والدرجة (3) موافق إلى حد ما والدرجة (4) موافق والدرجة (5) تعني موافق بشدة والجدول (4) يوضح التحليل لمتغيرات الدراسة

جدول (4) يوضح نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

البعض	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط النسبي	التقدير اللفظي	نوع
المتغير التابع (ممارسات إدارة الأرباح)					A
الاستحقاقات المحاسبية					1
الأنشطة الحقيقة					2
المتغيرات المستقلة (مبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة)					B
مبدأ النزاهة					1
مبدأ الموضوعية					2
مبدأ الكفاءة المهنية والعناية الازمة					3
مبدأ السرية					4
مبدأ السلوك المهني					5

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى مخرجات (spss)

(3.98) والانحراف المعياري (0.441) والوسط النسبي (79.5%) والتقدير اللفظي عالي جداً لمبدأ النزاهة والموضوعية والسرية، وعالي لمبدأ الكفاءة المهنية والعناية الازمة والسلوك المهني.

رابعاً: اختبار الفرضيات:

يستخدم تحليل الارتباط لدراسة قوة واتجاه العلاقة بين متغيرين ومقاييس العلاقة بين المتغيرات يسمى معامل الارتباط (Correlation Coefficient) ويرمز له بالرمز (R) ويأخذ القيم (-1: +1) وتشير علامة (+) إلى الارتباط الإيجابي (مع زيادة متغير واحد يزداد الآخر) بينما تشير علامة (-) إلى الارتباط السلبي (كلما زاد أحد المتغيرات، انخفض الآخر) ويشير (0) إلى عدم وجود علاقة بين المتغيرات

1-نتائج اختبار الفرضية الرئيسية:

في هذه الدراسة تم إجراء الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الرئيسية التي تنص على: "هناك أثر إيجابي للتزام المراجع الخارجي بمبادئ أخلاقيات المهنة المراجعة في الحد ممارسات إدارة الأرباح"، والجدول (5) يوضح درجة الارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع

من خلال النتائج الإحصائية الواردة في الجدول (4) يبين نتائج متغيرات الدراسة، حيث كان المتوسط الحسابي لبعد الاستحقاقات المحاسبية (3.75) وانحراف معياري (0.860) ووسط نسبي (71.4%) ويليه بعد الأنشطة الحقيقة، فقد كان المتوسط الحسابي (3.44) وانحراف معياري (0.681) ووسط نسبي (68.8%) وبالنسبة للمتغيرات المستقلة فقد كان مبدأ السرية في المرتبة الأولى من بين المتغيرات المستقلة الفرعية الأخرى، حيث كان المتوسط الحسابي (4.35) وانحراف معياري (0.240) والوسط النسبي (87%)، بينما جاء ترتيب المتغير الثاني مبدأ النزاهة بمتوسط حسابي (4.29) وانحراف معياري (0.328) والوسط النسبي (85%)، بينما جاء مبدأ الموضوعية في المرتبة الثالثة من بين المتغيرات، حيث كان المتوسط الحسابي (4.20) والانحراف المعياري (0.351) والوسط النسبي (84.1%) بينما جاء ترتيب مبدأ السلوك المهني في المرتبة الرابعة من بين المتغيرات إذ كان المتوسط الحسابي (4.02) والانحراف المعياري (0.328) والوسط النسبي (80.4%) وأخيراً مبدأ الكفاءة المهنية فقد كان ترتيبه في المرتبة الخامسة بين المتغيرات فقد كان المتوسط الحسابي (4.09) والوسط النسبي (80.4%)

جدول (5): نتائج قياس العلاقة بين المتغيرات

Model	معامل الارتباط	معامل التحديد المصحح	معامل التحديد المصحح
1	.809 ^a	.655	.653

ويبين الجدول (5) أن هناك ارتباطاً عالياً بين مبادئ أخلاقيات المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، حيث كانت قيمة معامل ارتباط بيرسون (.809) وفسرت مبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة ما نسبته (65.5%) من التباين في ممارسات إدارة الأرباح، حيث كانت قيم معامل التحديد المصحح (65.3%) ويعني ذلك أنها نسبة مقبولة تدل على أن النموذج لديه دقة تنبؤية مناسبة لقياس العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، والجدول (6) يبيان نتائج ملاءمة النموذج لقياس العلاقة بين المتغيرات.

جدول (6): نتائج ملاءمة قياس العلاقة بين المتغيرات

الدلالة	قيمة F	متوسط القيم المربعة	درجة الحرية	مجموع المربعات	النموذج	
<.000	449	5.807	1	5.807	الانحدار	1
		.013	237	3.061	البواقي	
			238	8.869	الإجمالي	

ويبين الجدول (6) أن النموذج ذو جودة مناسبة لقياس العلاقة بين المتغير المستقل الرئيس والمتغير التابع، حيث كانت قيمة F (449) دالة إحصائية عند مستوى دلالة أقل من (0.001). والجدول (7) يبين نتائج تحليل الانحدار البسيط لفرضية الرئيسية.

جدول (7): نتائج تحليل الانحدار البسيط لفرضية الرئيسية

الدلالة	T	Beta	مبادئ اخلاقيات المراجعة
<.001	5.4	.809	

ويبين الجدول (7) أن هناك أثراً إيجابياً دالاًًا إحصائياً لمبادئ اخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، حيث كانت (بيتا= .809) وكانت قيمة (ت) (5.4) دالة إحصائية عند مستوى دلالة أقل من (0.001) ويعني ذلك أنه إذا تم الالتزام بمبادئ اخلاقيات مهنة المراجعة بزيادة مقدار درجة واحدة فإنها تحد من ممارسة إدارة الأرباح بنسبة (%.809) وبالتالي يتم قبول الفرضية الرئيسية.

2-نتائج اختبار الفرضيات المتعددة:

لغرض اختبار فرضيات الدراسة الفرعية تم إجراء تحليل الانحدار المتعدد بهدف قياس أثر التزام المراجع الخارجي بمبادئ اخلاقيات مهنة المراجعة (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الازمة، والسرية، السلوك المهني) كمتغيرات مستقلة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح كمتغير تابع، حيث يوفر ذلك مؤشرات حول التأثير على مستوى كل متغير على حدة والجدول (8) يبين قيمة معامل ارتباط بيرسون بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

جدول (8) يبين قيمة معامل ارتباط بيرسون بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

معامل التحديد المصحح	معامل التحديد	معامل الارتباط
.776	.781	.884 ^a

ويبين الجدول (8) أن هناك ارتباطاً عالياً بين مبادئ اخلاقيات مهنة المراجعة (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الازمة، السلوك المهني) في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، حيث كانت قيمة معامل ارتباط بيرسون (.884) وفسرت مبادئ اخلاقية مهنة المراجعة ما نسبته (781). من التباين في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وكانت قيم معامل التحديد المصحح (.776). ويعني ذلك أنها نسبة مقبولة تدل على النموذج لديه دقة تنبؤية مناسبة لقياس العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، والجدول (9) يبين ملاءمة النموذج لقياس العلاقة بين الفرضيات الفرعية:

جدول (9) يبين ملاءمة النموذج لقياس العلاقة بين الفرضيات الفرعية.

الدلالة	قيمة F	متوسط القيم المربعة	درجة الحرية	مجموع المربعات	النموذج	
<.001 ^b	165.849	1.385	5	6.923	الانحدار	1
		.008	233	1.945	البواقي	
			238	8.869	الإجمالي	

ويبين الجدول (9) أن النموذج ذو جودة مناسبة لقياس العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، حيث كانت قيمة F (165.849) دالة إحصائية عند مستوى دلالة أقل من (0.001). والجدول (10) يبين نتائج تحليل الانحدار المتعدد لفرضيات الفرعية.

جدول (10) يبين نتائج تحليل الانحدار المتعدد لفرضيات الفرعية.

الدلالة	T	Beta	
<.001	8.596	.314	النزاهة
<.001	4.681	.170	
<.001	9.236	.356	
0.08	.143	0.04	
<.001	7.273	.294	

الحد من ممارسات إدارة الأرباح فقد كانت (بيتا= .314) وقيمة T (8.596) دالة إحصائية عند مستوى دلالة أقل من (0.001).

يبين الجدول (10) نتائج الدراسة إذ أن التزام المراجع الخارجية بمبدأ النزاهة يؤثر بشكل إيجابي وبدلالة إحصائية في

1- تؤدي ممارسات إدارة الأرباح إلى تحسن صوري شكلي للمركز المالي للشركات وإظهار نتائج تقارير مضللة يقابلها انخفاض في موثوقية التقارير المالية وانخفاض قيمة الشركات في الأجل الطويل؛ الأمر الذي يفسر بضعف البنية الإلكترونية وإهمالها والتلاعب بمدخلاتها فقد منحتها إجابات أفراد العينة أدنى درجة اهتمام في البعد، كون الاهتمام بها يحد من ضبابية الصورة لدى المالك والمتلقين وهو ما يعني الحد من ممارسات إدارة الأرباح ومصداقية التقارير المالية.

2- أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن هناك التزاماً عالياً لدى مراجعين الحسابات الخارجيين في الجمهورية اليمنية بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة، إذ كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على المتغيرات المستقلة بتقدير لفظي عالٍ جداً وعالٍ؛ لكن وقائع الانهيارات التي تعرضت لها عدد من المصارف والشركات الوطنية ومنها البنك الوطني وشركة مأرب للدواجن تكشف عن تباين واسع بين درجة الوعي بالأهمية ومستوى الالتزام بمبادئ أخلاقيات المهنة لدى المراجعين الخارجيين، أي أن الفجوة تكمن في عكس درجة الوعي العالية إلى ممارسة تطبيقية بمبادئ أخلاقيات المهنة.

3- يتلزم مراجعو الحسابات بدرجة كبيرة جداً بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي وهي: النزاهة، والموضوعية والكفاءة المهنية الالزمة والسرية والسلوك المهني، ما يعني أن شركات ومكاتب مراجعة الحسابات تولي أهمية كبيرة لتوجيهات وإصدارات المؤسسات المهنية المنظمة للمهنة.

4- يوقف أفراد العينة على وجود أثر إيجابي للتزام المراجعين الخارجيين بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة (الواردة في استبانة الدراسة) في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. الأمر الذي يؤكّد صدق وثبات واتساق أبعاد الدراسة وفتراتها؛ ومع ذلك فإن تطور ممارسات إدارة الأرباح سببُ رئيسٌ في نزيف المسؤولية الأخلاقية لدى المراجعين الخارجيين متذكرة طرقاً وأساليب مختلفة، جوهرها غير أخلاقي؛ إلا إنها مصبوغة بصبغة قانونية سرعان ما يكشفها تدني مستوى الموثوقية وضعف فرص الشركات في البقاء والمنافسة على المدى الطويل.

- الاستنتاجات الوصفية:

1- تمارس الشركات اليمنية المساهمة العامة والخاصة ممارسات إدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات المحاسبية بدرجة عالية، حيث كان التقدير اللفظي "عالٍ" والمتوسط الحسابي (3.57) والوسط النسبي (%71).

2- تمارس الشركات المساهمة اليمنية العامة والخاصة إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقة بدرجة عالية، حيث كان التقدير اللفظي "عالٍ" والمتوسط الحسابي (3.45) والوسط النسبي (%79.1).

وهي نسبة أقل (0.05) وهذا يعني أنه كلما زاد مستوى تطبيق مبدأ النزاهة بدرجة واحدة فإنه يحد من ممارسات إدارة الأرباح بنسبة (31.4%)، وبالتالي يتم قبول الفرضية الفرعية الأولى التي تنص على: "هناك أثر إيجابي بين التزام المراجعين الخارجيين بالنزاهة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح". كما بين الجدول المذكور إنفاً أن التزام المراجعين الخارجيين بمبدأ الموضوعية يؤثر بشكل إيجابي وبدلالة إحصائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح فقد كانت (بيتا=170). وقيمة ت (4.681) دالة إحصائية عند مستوى دلالة أقل من (0.001) وهي نسبة أقل (0.05) وهذا يعني أنه كلما زاد مستوى تطبيق مبدأ الموضوعية بدرجة واحدة فإنه يحد من ممارسات إدارة الأرباح بنسبة (17%)، وبالتالي يتم قبول الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على: "أن هناك أثر إيجابي للتزام المراجعين الخارجيين بمبدأ الكفاءة المهنية الالزمة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح". ثم يلي ذلك أن التزام المراجعين الخارجيين بمبدأ الكفاءة المهنية والعناية الالزمة فإنه يؤثر بشكل إيجابي وبدلالة إحصائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح فقد كانت قيمة (بيتا=356.). وقيمة ت (9.236) دالة إحصائية عند مستوى دلالة أقل من (0.001). وهي نسبة أقل (0.05) وهذا يعني أنه كلما زاد مستوى تطبيق مبدأ الكفاءة المهنية والعناية الالزمة بدرجة واحدة فإنه يحد من ممارسات إدارة الأرباح بنسبة (35.6%)، وبالتالي يتم قبول الفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على: "هناك أثر إيجابي للتزام المراجعين الخارجيين بالنزاهة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح". ثم يلي ذلك متغير السرية فإنه لا يؤثر بشكل إيجابي وبدلالة إحصائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، حيث كانت قيمة (بيتا=0.04) وقيمة ت (143). غير دالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.08) وهي نسبة أعلى من (0.05) وبالتالي لا يحد من ممارسات إدارة الأرباح الامر الذي يعني انه يتم ترفض الفرضية الرابعة التي تنص على: "هناك أثر إيجابي للتزام المراجعين الخارجيين بالسرية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح" كما بين الجدول المذكر إنفاً أن التزام المراجعين الخارجيين بمبدأ السلوك المهني يؤثر بشكل إيجابي وبدلالة إحصائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح فقد كانت (بيتا=294). وقيمة ت (7.273) دالة إحصائية عند مستوى دلالة أقل من (0.001). وهي نسبة أقل (0.05) وهذا يعني أنه كلما زاد مستوى تطبيق مبدأ السلوك المهني بدرجة واحدة فإنه يحد من ممارسات إدارة الأرباح بنسبة (294%)، وبالتالي يتم قبول الفرضية الفرعية الخامسة التي تنص على: "هناك أثر إيجابي للتزام المراجعين الخارجيين بالسلوك المهني في الحد من ممارسات إدارة الأرباح".

خامساً- الاستنتاجات والتوصيات:

أ- الاستنتاجات:

الاستنتاجات العامة:

الممارسات وحالته للجهة المختصة لاتخاذ الإجراءات القانونية حالياً.

4- تنظيم ورش عمل ومؤتمرات متخصصة تهتم بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة بحيث تساهم هذه المؤتمرات وورش العمل في تعزيز التزام مراجعى الحسابات بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة وقواعد السلوك المهني.

5- إلاق المراجعين الخارجيين بدورات تدريبية مهنية أخلاقية بشكل دوري تهدف إلى عكس درجة الوعي العالية إلى ممارسة تطبيقية بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة.

قائمة المراجع: أولاً-المراجع العربية:

1. التقيمي عباس حميد، والسعادي، حكيم حمود (2015). إدارة الأرباح - عوامل نشأتها وأساليبها وسبل الحد منها (الطبعة الأولى)، بغداد، العراق: الجزيرة للطباعة والنشر.

2. القطابري، محمد (2009). دور السياسة النقدية في الاستقرار والتنمية الاقتصادية، عمان، الأردن: دار غيداء للنشر والتوزيع.

3. المخلافي، فيصل سيف (2009). طرق البحث العلمي وتطبيقاتها في البحث الإدارية والاقتصادية (الطبعة الأولى)، ذمار، اليمن: دار جامعة ذمار للطباعة والنشر.

4. معايير المراجعة الدولية (2020). معايير المراجعة الدولية والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

5. إبراهيم، هشام سعد (2020). أثر إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقة على العلاقة التفاعلية بين التدفقات النقدية التشغيلية والقيمة السوقية للشركة: دراسة تطبيقية على الشركات المتداولة المدرجة في سوق الأوراق المالية، مجلة الفكر المحاسبي، 16(3)، 68-61.

6. أبو العلاء، أسامة مجدي فؤاد محمد (2020). أثر هيكل الملكية وهيكل التمويل على إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصرية، مجلة جامعة الحدود الشمالية، 23(4)، 56-1.

7. أبو جبريل، أحمد يوسف، والذنيات، علي عبدالقادر (2016). أثر التدقير الداخلي في الحد من إدارة الأرباح لدى الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، 12(4)، 789-811.

8. أبو ظهير، محمد الأمين، وبهوض، نجيب سالم محمد، (2020). أثر التخصص القطاعي للمرجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين المختصين بمراجعة المصادر المدرجة في سوق المال الليبي، مجلة البحث الأكاديمية، 15، 229-259.

9. أبو عجيلة، عماد، وحمدان، علام (2010). جودة التدقير في الأردن وأثرها في إدارة وجودة الأرباح، المجلة العربية للعلوم الإدارية، 17(2)، 277-319.

3-يلتزم المراجع الخارجي بمبدأ النزاهة بدرجة عالية، حيث جاء التقدير اللغطي لهذا المتغير "عالٍ جداً" والمتوسط الحسابي (4.25) والوسط النسبي (85%).

4-يلتزم المراجع الخارجي بمبدأ الموضوعية بدرجة عالية، حيث جاء التقدير اللغطي لهذا المتغير "عالٍ جداً" والمتوسط الحسابي (4.208) والوسط النسبي (%84.8).

5-يلتزم المراجع الخارجي بمبدأ الكفاءة المهنية والعنابة الازمة بدرجة عالية، حيث جاء التقدير اللغطي لهذا المتغير "عالٍ" والمتوسط الحسابي (3.98) والوسط النسبي (%79.5)، ويعتبر هذا المتغير الرتبة الأدنى من بين المتغيرات المستقلة.

6-يلتزم المراجع الخارجي بمبدأ السرية بدرجة عالية، حيث جاء التقدير اللغطي لهذا المتغير "عالٍ جداً" والمتوسط الحسابي (4.35) والوسط النسبي (%87)، الرتبة الأعلى من بين المتغيرات المستقلة.

7-يلتزم المراجع الخارجي بمبدأ السلوك المهني بدرجة عالية، حيث جاء التقدير اللغطي "عالٍ" والمتوسط الحسابي (4.02) والوسط النسبي (80.4%).

- الاستنتاجات الاستدلالية:

1-يواافق أفراد العينة على وجود أثر للتزام المراجع الخارجي بمبدأ النزاهة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

2-يواافق أفراد العينة على وجود أثر للتزام المراجع الخارجي بمبدأ الموضوعية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

3-يواافق أفراد العينة على وجود أثر للتزام المراجع الخارجي بمبدأ الكفاءة المهنية والعنابة الازمة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

4-يواافق أفراد العينة على وجود أثر للتزام المراجع الخارجي بمبدأ السلوك المهني في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

5-لا يواافق أفراد العينة على وجود أثر على التزام المراجع الخارجي بمبدأ السرية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ب-التصصيات:

1- ضرورة بذل المؤسسات المهنية المنظمة للمهنة في صنعاء (الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وجمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين)، مزيداً من الجهد لإصدار مدونة السلوك الأخلاقي المهني الخاص بمهنة مراجعة الحسابات في اليمن، بحيث تكون مستمدة من قواعد السلوك الأخلاقي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) كون الجمهورية اليمنية أصبحت ملتزمة بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

2- ضرورة التزام الشركات المساعدة العامة والخاصة العاملة في الجمهورية اليمنية بالإفصاح عن التقارير المالية في نهاية السنة المالية بحيث تشمل هذه التقارير النشرات والقرارات الإيضاحية المرفقة لهذه التقارير.

3- فرض غرامات مالية كبيرة على الشركات التي تقوم بمخالفات إدارة الأرباح ومسائلة من يقوم بمثل هذه

20. سعيد، سوسن أحمد، والنعيمي، عبد الواحد غازي محمد (2014). دراسة مقارنة لأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقير الدولية والإسلامية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، 4(2)، 160-180.
21. الشبيب، رندة صالح، والعديم، خالد بن راشد (2019). مدى أخلاقية إدارة الأرباح: دراسة استطلاعية، المجلة العربية لإدارة الاعمال، 6(1)، 62-80.
22. الشرع، علاء حسين كريم (2017). دور لجان التدقير في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وأثرها على جودة التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة العراقية: دراسة تطبيقية على عينة من شركات التأمين المدرجة في سوق الأوراق المالية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، 7(1)، 24-42.
23. شنين، عبدالنور، طرفاوي، محي الدين، وزرقون، عمر الفاروق (2018). مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية - دراسة تحليلية انتقادية، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، 4(1)، 36-25.
24. شبلان، احمد عارف، ورزكار، على (2020). تأثير اخلاقيات مهنة المحاسبة التدقير في تقليل الغش والتلاعب في القوائم المالية للمصارف التجارية: دراسة ميدانية لمصرف اشتيا السليمانية، المجلة العلمية لجامعة جيهان، 4(1)، 213-232.
25. صديقي، أحمد، وبين يحيى، يحيى (2020). تأثر ممارسات إدارة الأرباح بالمستحقات الاختيارية والأنشطة الحقيقة على عوائد الأسهم: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة والتكنولوجية والخدماتية المدرجة في بورصة باريس، مجلة التكامل الاقتصادية، 8(4)، 61-88.
26. عابد، محمد نواف (2019). استخدام قانون بنغورد في اكتشاف عمليات إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية على الوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين - مجلة جامعة الأقصى، سلسلة العلوم الإنسانية، 23(1)، 261-289.
27. عبدالحليم، أحمد حامد، نبيل ياسين، وسرور، عبير عبدالكريم (2022). دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة مقارنة بين البيئة المصرية والسعوية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، 3(2)، 983-1099.
28. عبدالعزيز، جعفر عثمان الشريف (2021). دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة الشركات المساهمة لإدارة الأرباح: دراسة ميدانية على عينة من الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، 4(1)، 76-95.
29. عبدالمنعم، ريم محمد محمود (2017). تأثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على ممارسات إدارة الأرباح - دراسة
10. أحمد، إبراهيم المهدى، وحميدى، يوسف محمد (2018). ما مدى التزام مراجع الحسابات فى ليبا بقواعد أخلاقيات مهنة المراجعة - دراسة تحليلية من وجهة نظر المحاسبين والمراجعين ببيان المحاسبة بمنطقة مرزوق، مجلة التمويل الأكاديمى، 9(1)، 55-77.
11. بخيت، أحمد (2022). إدارة الأرباح وخصائص الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة البحث المالية والتجارية، 23(4)، 243-285.
12. البكوع، فيحاء عبدالخالق، وغزال، سعاد سعيد، وطاهر، كبرى محمد (2013). انعكاسات الالتزامات الأخلاقية لمراقب الحسابات على اساليب ادارة الارباح، مجلة تنمية الرفدين، 30(110)، 91-121.
13. بور، محمد كاشاني، وبحر، أحمد شنان (2019). مدى التزام مراقبى الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني- دراسة استطلاعية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية، 11(1)، 346-376.
14. الجعى، موسى، ومحمد، عبدالرحمن (2017). تأثر الالتزام مراجع الحسابات الخارجي بأخلاقيات المهنة في الحد من التلاعب بالقوائم المالية، المجلة العربية للعلوم ونشر الأبحاث، 4(1)، 1-13.
15. حسين، علاء علي احمد (2015). قياس وتقسيم العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات المتداول أسمها في سوق الأوراق المالية المصرية: دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، 19(1)، 237-331.
16. حماد، مصطفى احمد، (2017) تأثر استخدام الأنشطة الحقيقة لإدارة الأرباح على الأداء التشغيلي اللاحق للشركات المصرية: دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، 22(3)، 305-371.
17. الداعور، جبر ابراهيم (2013). تأثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الحد من ادارة الارباح - دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، 21(2)، 101-119.
18. زين، خليل محمد (2020). دور التدقير الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير الدولية من وجهة نظر خبراء المحاسبة المحازبين في لبنان، المجلة الالكترونية الشاملة، 30(1)، 1-28.
19. السرطاوى، عبداللطيف، حمدان، علام، مشتهى، صبري ماهر، وأبو عجيلة، عماد محمد علي (2013). تأثر لجان التدقير في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية ما قبل الأزمة المالية العالمية، مجلة جامعة النجاح للأبحاث - العلوم الإنسانية، 27(4)، 819-846.

40. مطر، محمد، الدعايس، عبدالله أحمد عبدالله، ونور، عبدالناصر إبراهيم (2017). أساليب إدارة الأرباح وتأثيرها على موثوقية البيانات المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة الأردنية، إربد للبحوث والدراسات - العلوم الإدارية والمالية، 19(2)، 137-172.
41. مليجي، مجدي مليجي عبدالحكيم (2015). نموذج مقترن لقياس العلاقة بين جودة لجان المراجعة وإدارة الأرباح، دراسة نظرية تطبيقية، مجلة كلية التجارة جامعة بنها، 2(3)، 1-67.
42. مندور، محمد محمد محمد إبراهيم (2016) أثر التفعيل الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة على ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في البورصة المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، 20(2)، 1119-1172.
43. نور، عبدالناصر، والعواودة، حنان (2017). إدارة الأرباح وأثرها على جودة الارباح المحاسبية: دراسة اختبارية على الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، المجلةالأردنية في إدارة الأعمال، 13(2)، 199-108.
44. الهلالي، ضياء زامل خضرير (2016). دور مراقب الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية لعينة من الشركات الخاضعة لرقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية ومكاتب التدقيق في القطاع الخاص، مجلة الفكر المحاسبي، 4(3)، 56-1.
45. الوكيل، حسام السعيد (2020). أثر التغيير الدوري الانزامي لمراجع الحسابات الخارجي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئه الاعمال المصرية: دراسة تطبيقية، مجلة جامعة الحدود الشمالية، 23(4)، 519-567.
46. الأشقر، هاني محمد (2010). إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومدى تأثير العلاقة بحجم الشركة: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
47. باسردة، على محسون محسن (2016). العوامل المحددة لموقف مراجع الحسابات الخارجي من اختياريات الإدارة للسياسات البديلة في اليمن: دراسة ميدانية في بيئه المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية (أطروحة دكتوراه غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، السودان.
48. التل، هبة عمر محمد (2015). أثر إدارة الأرباح على الأسعار السوقية للأسهم: دراسة اختبارية على الشركات الهندسية والانسانية الأردنية (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
49. التميمي، عباس حميد يحيى (2008). أثر نظرية الوكالة في التطبيقات المحاسبية والحكمة في الشركات المملوكة للدولة: دراسة ميدانية في عينة من الشركات العراقية (أطروحة دكتوراه غير منشورة)، جامعة بغداد، العراق
- اختبارية في الشركات المساهمة المصرية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، 41(2)، 61-103.
30. عثمان، خالد، وعبدالله، عبد الرحمن (2018). أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية: دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي ومكاتب المراجعة بالسودان، مجلة العلوم الإدارية، 2(2)، 175-218.
31. العدي، إبراهيم (2012). أثر الضرائب المؤجلة على إدارة الأرباح: دراسة ميدانية لواقع بيئه الاعمال السورية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العليا، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، 34(1)، 133-151.
32. عطيه، فاتن سيد خميس (2020). دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقة: دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الحدود الشمالية، 22(3)، 791-829.
33. علي، أسامة عبد المنعم السيد، والمشهداني، عمر اقبال (2010). الأزمة الاقتصادية العالمية هل هي أزمة معايير محاسبية وتدقيقية أو أخلاقية، مجلة الجامعة الخليجية، 3(4)، 181-213.
34. الغضنفرى، محمد ظافر عبدالخالق (2013). اسهامات السلوك الاخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية: دراسة استطلاعية في كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، تنمية الرافدين، 35(114)، 49-70.
35. قندوز، بلال، ومراد، ايت محمد (2018). أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية ودورها في مواجهة الفساد المالي: دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، 12(02)، 160-180.
36. كحولي، أحلام بلقاسم (2020). مساهمة لجان التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح - دراسة ميدانية لعينة من شركات المساهمة بولاياتي سكيكدة وعنابة، مجلة اقتصاد المال والاعمال، 5(2)، 343-354.
37. لبوز، نوح، وبو علاق، مبارك (2020). مظاهر وحدود مبدأ استقلالية مراجع الحسابات في الكشف عن الفساد في البيئة المحاسبية الجزائرية: دراسة تحليلية انتقادية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، 7(1)، 71-82.
38. المرياني، مجید عبدالحسين هاتف، الشاوي، الهمام جعفر، والسعادي، علاء عبدالحسين صالح (2015). إدارة الأرباح وعلاقتها بعوائد الأسهم: دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية في دولة الإمارات العربية المتحدة، مجلة البحث الاقتصادي والمالي، 4(4)، 11-31.
39. مصطفى، ناصر فرج (2019). استخدام قانون بنفورد كأداة للمراجعة في الكشف المبكر عن ممارسات الغش والاحتيال وإدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على القطاع المصرفي المصري، مجلة المحاسبة والمراجعة، 2(2)، 129-185.

60. اللوزي، خالد محمد (2013). أثر ممارسة ادارة الارباح على أسعار الأسهم: دراسة اختبارية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
61. المباشر، حسن علي (2014). علاقة جودة التدقيق الداخلي بالحد من ادارة الارباح - دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
62. محمد، هيثم عابدين محمد (2017). أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في الحد من التطبيق التحايلى للسياسات المحاسبية: دراسة ميدانية على المراجعين بديوان المراجعة القومي (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان.
63. النعيم، هيليات إبراهيم مهنا رضى (2021). التخصص الصناعي للمراجعين الخارجيين ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية في ولاية الخرطوم (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان.
64. الهندي، سيف الدين فوزي (2015). مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة تطبيقية على قطاع غزة (رسالة ماجستير غير منشورة) الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
65. الاتحاد الدولي للمحاسبين IFCA (2018). مدونة قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، ترجمة ونشر المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن: المطبوعة المركزية.
66. جمعية المحاسبين القانونيين (2021). مدونة المحاسبين القانونيين، صنعاء، الجمهورية اليمنية.
67. الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة (1992). قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة رقم (32) لسنة 1992م، صنعاء، الجمهورية اليمنية.
68. الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة (2007). مدونة ضمان الجودة، اليمن.
69. المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة (ISSAI) (2016). قواعد السلوك المهني (نسخة موثقة)، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (INTOSAI)، استرجاع بتاريخ 20/12/2021م من الموقع الإلكتروني: <https://www.intosai.org/>
70. هيئة المحاسبة والمراجعة للدول مجلس التعاون الخليجي العربي (2003). قواعد السلوك وأداب المهنة (الطبعة الأولى)، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- ثانياً: المراجع الأجنبية:**
50. نوم، أسامة بربير محمد (2020). المسؤولية المهنية والأخلاقية للمراجع الخارجي ودورها في اكتشاف الغش والتحريفات الجوهرية بالقوائم المالية: دراسة ميدانية لعينة من مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان.
51. جابر، خالد شمو موسى (2021). دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الارباح - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية بالسودان (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النيلين، الخرطوم، السودان.
52. الجبري، علي (2013). قياس وتقسيم العلاقة بين إدارة المخاطر المصرفية وممارسات إدارة الارباح: دراسة تطبيقية على البنوك التجارية اليمنية (أطروحة دكتوراه غير منشورة)، جامعة عين شمس، مصر.
53. صالح، عمار (2017). الالتزامات بأخلاقيات مهنة المحاسبة والدورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان.
54. الصانع، محمد دفع الله الحسن (2019) دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الارباح وزيادة موثوقية التقارير المالية: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بالسودان (رسالة دكتوراه غير منشورة) جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، السودان.
55. عباس، رقية (2017). أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في الحد من تطبيق التحايل لسياسات المحاسبة: دراسة ميدانية على المرجعين بديوان المراجعة القومي بالسودان (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان
56. عبدالعال، محمود بكر خليل (2015) مدى التزام مراحيي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني: دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة (رسالة ماجستير غير منشورة) الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين.
57. عيسى، محمد رمزي أحمد (2015). أثر إدارة الارباح في تخفيف تكلفة رأس المال على الشركات الصناعية الأردنية في بورصة عمان (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة الزرقاء، الأردن.
58. الفضل، فارس عبدالحسين (2015). شفافية الإبلاغ المالي ودورها في الحد من ممارسات إدارة الارباح: دراسة تطبيقية في عينة من شركات المساهمة في سوق العراق للأوراق المالية (دراسة مقدمة للحصول على درجة المحاسبة القانونية)، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة الدول العربية، العراق.
59. لبلطة، إيمان (2018). دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في ضبط الممارسات المحاسبية من وجهة نظر المهنيين: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الجزائرية (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.

- earnings management and in searching for signs of its use. *Internal Auditor*, 60(4), 75-80.
83. Durana, P., Valaskova, K., Siekelova, A., & Michalkova, L. (2022). Appraisal of earnings management across the sectors. *Journal of Business Economics and Management*, 23(2), 399-425.
84. El Guindy, M. N., & Basuony, M. A. (2018). Audit firm tenure and earnings management: The impact of changing accounting standards in UK firms. *The Journal of Developing Areas*, 52(4), 167-181.
85. Fazeli, Y. S., & Rasouli, H. A. (2011). Real earnings management and the value relevance of earnings. *International Research Journal of Finance and Economics*, 62(3), 28-37.
86. Habbash, M., & Alghamdi, S. (2015). The perception of earnings management motivation in Saudi public firms. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 5(1), 122-147.
87. Lamrani, E.M. (2012). Ethics and management of accounting results. *RIMHE: Interdisciplinary Journal of Management, Businessman*, (2), 17-32.
88. Lassoued, N., Attia, M. B. R., & Sassi, H. (2018). Earnings management in islamic and conventional banks: Does ownership structure matter? Evidence from the MENA region. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 30, 85-105.
89. Nasir, N. E. M., Sallem, N. R. M., & Othman, R. (2014). Extent of idealism and relativism in earnings management behaviour. *Journal of Applied Environmental and Biological Sciences*, 4(6S), 23-
90. Ni, Y., Huang, P., Chiang, P., & Liao, Y. (2019). Cash flow statements and firm value: Evidence from Taiwan. *The Quarterly Review of Economics and Finance*, 71, 280-290.
91. Odar, M., Jerman, M., Jamnik, A., & Kavčič, S. (2017). Accountants' ethical perceptions from several perspectives: evidence from Slovenia. *Economic research-Ekonomska istraživanja*, 30(1), 1785-1803.
71. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2013). *Code of Professional Conduct and Bylaws*. New York, United States of America.
72. Glauber, M. W. E., Morris, D. & Underdown, B. (2001). *Accounting theory and practice*. Prentice Hall, New Jersey, USA.
73. Graham, W. C. (2000). *Modern auditing*. New York: John Wiley & Sons.
74. Jones, M. (2011). *Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals*. New Jersey: Wiley.
75. Mulford, C., & Comiskey, E. (2002). *The financial numbers game: detecting creative accounting practices*. New York; John Wiley & Sons, Inc.
76. Schroeder, R. G., Clark, M. W., & Cathey, J. M. (2009). *Financial accounting theory and analysis: text and cases* (9th ed.). John Wiley & Sons.
77. Agwor, T. C., & Okafor, R. (2018). Accounting ethics and financial reporting quality of tourism and hospitality firms in Rivers state. *Journal of Accounting and Financial Management ISSN*, 4(3), 1-14.
78. Andreas, A. (2017). Analysis of operating cash flow to detect real activity manipulation and its effect on market performance. *International journal of economics and financial issues*, 7(1).
79. Burksaitiene, D. (2009). Measurement of value creation: Economic value added and net present value. *Economics and Management*, (14), 709-714.
80. Call, J. E. (2019). A Challenge to Business Leaders to End Earnings Management. *Journal of Accounting and Finance*, 19(4), 55-76.
81. Chen, L. H., Folsom, D. M., Paek, W., & Sami, H. (2014). Accounting conservatism, earnings persistence, and pricing multiples on earnings. *Accounting Horizons*, 28(2), 233-260.
82. Clikeman, P. M. (2003). Where auditors fear to tread: internal auditors should be proactive in educating companies on the perils of

92. Osemene, O. F., Adeyele, J. S., & Adinnu, P. (2018). The impact of the ownership structure and board characteristics on earnings management in Nigeria's listed deposit money banks. *Ekonomski horizonti*, 20(3), 215-227.
93. Saleh, N. M., & Ahmed, K. (2005). Earnings management of distressed firms during debt renegotiation. *Accounting and Business Research*, 35(1), 69-86.
94. Schipper, K. (1989). Earnings management. *Accounting horizons*, 3(4), 91-102.
95. Wibowo, A. S., & Fuad, F. (2018). Growth Illusion in The Indonesia Stock Exchange: Relationship Between Earnings Management and Firm Value. *The Indonesian Journal of Accounting Research*, 21(1), 75-100.
96. Financial Reporting Council (FRC). (2014). The UK Corporate Governance Code. Retrieved from: <https://www.frc.org.uk/document-library/corporate-governance/2014/uk-corporate-governance-code-september-2014>
97. Flitter, E., & Copeland, R. (2023, March 14). Silicon Valley Bank Fails After Run on Deposits. *The New York Times*. <https://www.nytimes.com/2023/03/10/business/silicon-valley-bank-stock.html>
98. Suripto, S. (2022). Earnings management determinants: Comparison between Islamic and Conventional Banks across the ASEAN region. *Asia Pacific Management Review*, In Press, Corrected Proof, 1-9.
<https://doi.org/10.1016/j.apmrv.2022.01.05>