أثر الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

"دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة السعودية"

دكتور/ عصام علي فرج بدر

أستاذ المحاسبة المساعد -كلية التـــجارة(بنين) -جامعة الأزهـــر

أستاذ المحاسبة المشارك -كلية العلوم والدراسات الإنسانية بشقراء - جامعة شقراء

ملخص:

يهدف البحث إلى تحديد العلاقة بين الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح بهدف التوصل إلى ما إذا كان الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية له أثر في الحد من ممارسات إدارة الأرباح أم لا.

تناول البحث الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح في الفكر والتطبيق المحاسبي، والدراسة التطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة السعودية، وتم الحصول على البيانات من التقارير المالية المنشورة خلال الفترة من ٢٠١٣ إلى ٢٠١٧ على الموقع الرسمي لسوق الأسهم السعودية، كما تم إجراء التحليل الإحصائي للبيانات التي تم الحصول عليها من ٦٠ شركة من أصل ١٩٤ شركة تمثل حجم المجتمع (إجمالي الشركات المقيدة بالبورصة السعودية بعد استبعاد الشركات المالية).

توصل البحث إلى قيام الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة السعودية (محل الدراسة) بممارسة إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة من خلال الاستحقاقات الاختيارية، وتوجد علاقة عكسية ذات تأثير معنوي بين جودة أداء مصدر المراجعة الداخلية وبين ممارسات إدارة الأرباح، كما توجد علاقة عكسية ذات تأثير معنوي بين الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥).

أوصى البحث الأخذ بعين الاعتبار هذه العلاقات لأنها منبثقة عن تحليل بيانات فعلية لمجموعة من الشركات، بالإضافة إلى ضرورة قيام البورصة السعودية بإلزام الشركات -في حالة الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية –

التعاقد مع أطراف تتميز بالكفاءة المهنية ومن غير مكاتب المراجعة المنوطة بمراجعة القوائم المالية للشركة وذلك ضماناً لحيادية وموضـــوعية أنـــشطة المراجعة الداخلية.

الكلمات المفتاحية: *الإسناد الخارجي؛ المراجعة الداخلية؛ الاســـتحقاقات الاختيارية؛ ممارسات إدارة الأرباح.*

"The Effect of External Outsourcing of Internal Audit on Limiting Profit Management Practices: An Applied Study on Companies Listed on the Saudi Stock Exchange"

Essam Aly Farag Badr, *PhD*

- ***Assistant Professor of Accounting, Faculty of Commerce, Al-Azhar University.***
- ***Associated Professor of Accounting, Faculty of Science and Humanities at Shaqra, Shaqra University.***

Abstract:

The research aims to define the relationship between the external outsourcing of internal audit and profit management practices with an aim to finding whether the external outsourcing of internal audit activities has an effect in limiting profit management practices or not.

The research dealt with the external outsourcing of the internal audit, profit management practices in accounting thought and application, and the applied study on non-financial companies registered in the Saudi Stock Exchange, and data was obtained from the reports published during the period from 2013 to 2017 on the official website of the Saudi stock market, and a statistical analysis of the data was also carried out Obtained from 60 companies out of 194 companies representing the size of society (the total companies listed on the Saudi Stock Exchange after excluding financial companies).

The research found that non-financial companies listed on the Saudi Stock Exchange (the subject of the study) practice profit management during the study period through Discretionary Accruals, and there is an inverse relationship with a moral effect between the quality of the performance of the internal audit source and the practices

of profit management, and there is an inverse relationship with a moral effect between external outsourcing for internal audit and profit management practices, which are statistically significant at a level of significance less than(0.5)

The research recommended taking into consideration this relationships because it is derived from an analysis of actual data for a group of companies, in addition to the need for the Saudi Stock Exchange to obligate companies - in the case of external outsourcing for internal audit - contracting with parties characterized by professionalism and non-audit offices entrusted with reviewing the financial statements of the company in order to ensure For the impartiality and objectivity of the internal audit activities.

Key words: external outsourcing; internal audit; Discretionary Accruals; earnings management practices.

١ الإطار العام للبحث:

١/١ مقدمة:

تحظى جودة التقارير المالية باهتمام الباحثين والمنظمات المهنية؛ لاسيما بعد تعاقب واستمرار الفضائح المحاسبية، وقد حظى بند الأرباح المحاسبية بالنصيب الأكبر من ذلك الاهتمام بعد أن تضمنت القوائم المالية مكاسب غير حقيقية وغير دائمة (Dije, et al.,2014)، بالإضافة إلى كونه البند الرئيس الذي تعتمد عليه فئات مختلفة من مستخدمي التقارير المالية في اتخاذ العديد من القرارات، ومن ثم تظهر أهمية جودة الأرباح المحاسبية وأن الاعتماد على صافي الربح دون الأخذ في الاعتبار بنود الاستحقاقات قد يؤدي إلى قرارات غير رشيدة (Ebaid, 2011).

ثمة دوراً لأنشطة المراجعة الداخلية في توفير الضمان الكافي لجودة الأرباح المحاسبية. إذ تكتسب المراجعة الداخلية أهميتها كإحدى آليات الحوكمة من دورها الإيجابي كنشاط مضيف للقيمة في توفير إشارات تحذيرية عن وجود ممارسات غير قانونية، حيث تعمل على تقديم خدمة التأكيد الموضوعي من خلال فحص وتقييم الأنشطة المالية والتشغيلية وعمليات الحوكمة بالإدارة، وكذلك تقديم الخدمات الاستشارية من خلال توفير المعلومات للإدارة، فضلاً عن تقديم الاستشارات والتوصيات للارتقاء بمستوى الأداء، وتحقيق الاتصال الفعال بين كافة الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، ومن جانب آخر فإن انتشار ظاهرة الفساد المالي والإداري أدت إلى أزمة ثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة وقدرتها على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وأداء دورها الرقابي على التصرفات والممارسات غير القانونية.

إن توافر عناصر جودة المراجعة الداخلية من حيث المؤهلات العلمية والشهادات المهنية، والتدريب، والخبرة العملية، والمعرفة بعمليات الشركة، والاستقلال التنظيمي، وعدم الاشتراك في الأعمال التنفيذية، ووجود دليل للمراجعة الداخلية، ووجود نظام لرقابة جودة أدائها، سيساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، لأنها تلعب دورا مهما كونهاً إحدى أهم الأجهزة الرقابية في الشركة، الأمر الذي جعل وجودها في الشركات واقعاً تفرضه الظروف الداخلية والخارجية لها (غنيم، ٢٠١٦).

وفي هذه الدراسة يقدم الباحث تحليلاً للإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وأثره في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالتطبيق على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة السعودية.

٣/١ مشكلة البحث:

تعد ممارسات إدارة الأرباح Earnings Management من أكثر الموضوعات التي شغلت الفكر المحاسبي والتي نالت اهتمام الباحثين، إذ ركزت كثير من البحوث على دراسة الممارسات التي تتخذها الإدارة للتلاعب في رقم الأرباح وكيفية اكتشافها، وقدم الفكر المحاسبي في هذا المجال نماذج عديدة لاكتشاف إدارة الأرباح، وفي هذا الصدد تناولت الأبحاث دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وضمان جودة رقم الأرباح المعدة وفقا لأساس الاستحقاق لتحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية وتوافر عناصرها، وفي ظل التطورات الحديثة للمراجعة الداخلية فان المنشآت تسعى للوصول إلي أفضل مصدر لأداء وظيفة المراجعة الداخلية، والذي يمكن أن يحقق أعلى جودة لأنشطة

المراجعة الداخلية، ومن ثم يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح (مبارك،٢٠١١).

ولقد أدي زيادة الاهتمام بتقديم مستوى متميز من أنشطة المراجعة الداخلية تتمتع بالكفاءة والخبرة والمرونة المطلوبة إلى الاهتمام بمصادر أداء هذه الخدمات وبالتالي فتح المجال للبحث عن المصدر المناسب والكفء للقيام بذلك مما أتاح الفرصة للمراجعين الخارجيين للقيام بتقديم هذه الخدمات خاصة مع تعرض بعض إدارات المراجعة الداخلية إلى نقص في العاملين بها وحاجتها إلى كفاءات ومهارات خاصة علاوة على عدم قدرتها على تغطية فروع المنشأة المتعددة والمتباعدة عنها، وخلال العقد الماضي ظهر الاهتمام المتزايد في فكر المراجعة بالظاهرة التي تنامت بشكل سريع وهي الإسناد الخارجي Outsourcing لأنشطة المراجعة الداخلية كآلية تهدف إلى الحصول على أداء أكثر موضوعية، وبواسطة أطراف ذوي كفاءة مهنية(خليل، ٢٠١٤).

وبدأت عملية الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية تتنامى نتيجة تطور مهنة المراجعة بصفة عامة وابتكار أهداف غير تقليدية للمراجعة جعل من الأهمية إمكانية تحقيق جودة عالية للمراجعة الداخلية (خطاب،٢٠١١). وذلك نتيجة للتحديات التي تواجهها المراجعة الداخلية خاصة في الآونة الأخيرة، ولعل من أهم هذه التحديات هي اتجاه بعض إدارات الشركات إلى ممارسة عمليات إدارة الأرباح أو قضية التأثير المتعمد من جانب الإدارة على محتوى المعلومات المحاسبية المنشورة بهدف تحقيق مصالح خاصة، حيث تتعدد دوافع المديرين لإدارة الأرباح، وهو الأمر الذي يجعل القيام بهذه الممارسات يتم بصورة تنخفض معها قدرة

المساهمين على كشفها، مما يؤدي إلى الإضرار بمصالح الأطراف المختلفة ذات الارتباط بهذه الشركات (الجمال وتركي،٢٠١٤).

ويركز البحث الحالي على دراسة أثر الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية كمتغير مستقل وبين إدارة الأرباح كمتغير تابع، وما هو شكل هذه العلاقة وأكثر العوامل تأثيراً عليها، وذلك بالتطبيق على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة السعودية، وتتمثل مشكلة البحث في التساؤل الرئيس التالي: هل الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية له أثر في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات غير المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية السعودية؟ ويتفرع من السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية التالية:

- هل توجد ممارسات لإدارة الأرباح في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة السعودية؟
- هل توجد علاقة بين جودة أداء مصدر المراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح؟
- هل توجد علاقة بين الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية والحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

٣/١ هدف البحث:

يهدف البحث بصفة رئيسة إلى بيان أثر الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات غير المالية المقيدة أسهمها في بورصة الأوراق المالية السعودية، ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال تحقيق الأهداف الفرعية الآتية:

- دراسة الإطار الفكري للإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية.

- تحليل التطور في أنشطة المراجعة الداخلية التي تتطلب البحث عن إسناد خارجي للقيام بها.
- مدى ممارسة إدارة الأرباح في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة السعودية.
- دراسة العلاقة بين جودة أداء مصدر المراجعة الداخلية والإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية والحد من ممارسات إدارة الأرباح وشكل هذه العلاقة، باستخدام المعلومات الواردة بالتقارير المالية السنوية للشركات غير المالية المقيدة أسهمها في سوق الأوراق المالية السعودية خلال الفترة من ٢٠١٣ وحتى ٢٠١٧م.

٤/١ أهمية البحث:

يكتسب البحث **أهميته العلمية** من خلال ارتكازه على العديد من الجوانب والمداخل والتي يثار العديد من أوجه الجدل في قياس نتائج تطبيقها وهى الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية، وجودة أداء مصدر المراجعة الداخلية، والحد من ممارسات إدارة الأرباح، حيث أن بعض هذه المداخل أو معظمها أثبتت كفاءتها على أرض الواقع العملي بمفردها، ويمكن في حالة الربط فيما بينهم يتم تحقيق أقصى استفادة من وظيفة المراجعة الداخلية، كما يساير هذا البحث التطورات والاتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي حيث أنه من الموضوعات المثارة على المستوى المحلي والدولي التي حظيت باهتمام الباحثين والمنظمات العلمية والمهنية للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

كما يكتسب البحث **أهميته العملية** من واقع دوره في تهيئة ومساعدة المراجعة بالمملكة العربية السعودية وغيرها من الدول العربية لمزاولة

فعاليات مهنة المراجعة بصفة عامة والمراجعة الداخلية بصفة خاصة بمستوى أداء مهني يتناسب مع المستجدات العلمية والتطورات الحديثة في نظرية المراجعة وتحديات الواقع العملي الجاري، كما تعمل على توفير معلومات لكافة الأطراف ذات العلاقة بالإسناد الخارجي ودوره في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. ومن ثم يكتسب هذا البحث أهميته من كونه يساير الاهتمامات الحالية للمنظمات المهنية في المملكة العربية السعودية بالمراجعة الداخلية كإحدى الركائز الأساسية لعملية الحوكمة ومثل هذه الدراسات يمكن أن تقدم إرشادات للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٥/١ منهج البحث:

يتم استخدام **المنهج الاستنباطي** من خلال مراجعة الأدب المحاسبي وتحليل ما ورد بالفكرين الأكاديمي والمهني للمحاسبة والمراجعة والعلوم المرتبطة بها عن موضوع الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح، وتتمثل أهم مصادر المعلومات للبحث في الكتب والدوريات والرسائل العلمية سواء العربية أو الأجنبية، فضلاً عما أصدرته المنظمات العلمية والمهنية المعنية بالمحاسبة والمراجعة من معايير وتوصيات وإرشادات، وأخيراً ما أوصت به المؤتمرات والندوات التي تناولت موضوع البحث. كما يتم استخدام **المنهج الاستقرائي** في الدراسة التطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة أسهمها في بورصة الأوراق المالية السعودية خلال الفترة من عام (٢٠١٣-٢٠١٧) لتوضيح أثر الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بما يمكن من الوصول إلى عدد من النتائج والتوصيات.

٦/١ حدود البحث:

- لن يتعرض البحث لأبعاد قضية إدارة الأرباح (أساليب ودوافع الإدارة نحو التلاعب برقم الأرباح أو تقويم نماذج اكتشاف إدارة الأرباح أو غيرها من الأبعاد) إلا في حدود ما يخدم البحث والدراسة التطبيقية فقط.
- يقتصر البحث على الإسناد الخارجي الكلي[1] Complete outsource لأنشطة المراجعة الداخلية دون الإسناد الجزئي Co-Sourcing إلا بالقدر الذي يخدم البحث.
- يقتصر البحث على دراسة الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية عندما يقوم بأدائها مراجع خارجي آخر من غير مكاتب المراجعة المنوطة بمراجعة القوائم المالية للشركة وذلك ضماناً لحيادية وموضوعية أنشطة المراجعة الداخلية إلا في الحدود التي تدخل ضمن أهداف الدراسة.
- يقتصر البحث على قياس ممارسات إدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات الاختيارية كمتغير تابع ولن يتم التعرض للأساليب الأخرى لقياس ممارسات إدارة الأرباح الموجودة في الفكر المحاسبي.
- تقتصر الدراسة التطبيقية على البيانات التي تم الحصول عليها من القوائم المالية للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة السعودية خلال الفترة من ٢٠١٣ حتى ٢٠١٧م. (وقد تم استبعاد المؤسسات المالية –

[1] يقصد بالإسناد الخارجي الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية أن يكون هناك طرفاً خارجياً مسؤولا عن تصميم ومتابعة تنفيذ وتقييم كل أنشطة المراجعة الداخلية. أما الإسناد الخارجي الجزئي فيقصد به أن يكون هناك طرفاً خارجياً مسؤولا عن بعض ما سبق.

البنوك وشركات التأمين وصناديق الاستثمار -نظراً لما تتمتع به من طبيعة خاصة تجعل الاستحقاقات الاختيارية لها تختلف عن باقي المؤسسات(Yaser,2013).

١/٧ تقسيم البحث:

يهدف الجزء التالي إلى بيان الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح في الفكر والتطبيق المحاسبي، بينما يتم في الجزء الثالث عرض الدراسات السابقة وبناء الفروض، أما الدراسة التطبيقية فقد خصص لها الجزء الرابع، وقد تم عرض نتائج وتوصيات الدراسة في الجزء السادس، وأخيراً تم عرض قائمة المراجع.

٢. الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح في الفكر والتطبيق المحاسبي:

١/٢ المنظور الاستراتيجي للإسناد الخارجي:

يشير مصطلح الإسناد الخارجي إلى عملية نقل المهام الوظيفية والمسؤوليات والصلاحيات، بمعنى إكمال وظائف محددة يقوم بها الغير لهم سمعة جيدة في السوق، أي أن الإسناد الخارجي هو استخدام مصادر خارجية لإكمال مهام داخلية (Liakhovych H.,2017: p...). كما تشير دراسة (Kiema et al 2015) إلى الإسناد الخارجي بأنه " أداء مهمة أو وظيفة – كان يمكن أدائها داخل الوحدة – بواسطة طرف أو مورد خارجي"، كما أن دراسة (Kang, et al., 2017: p...) عرفت الإسناد الخارجي بأنه " ارتباط بين الوحدة وأطراف من خارجها لأداء خدمات كانت تؤدى و/ أو يمكن أدائها داخل الوحدة وهو يمثل اتجاهاً حديثاً لإسناد الوظائف المساعدة إلى أطراف خارجية"، كما عرفت لجنة بازل (Basel

Committee,2005: p...) الإسناد الخارجي بأنه استعانة الوحدة بطرف ثالث لأداء خدمات مستمرة والتي يمكن أدائها بواسطة الوحدة الاقتصادية". وعرف (كشمير، ٢٠١٤: ٢٥٤) الإسناد الخارجي بأنه "الإلتجاء لأطراف أخرى لتلقي خدمات محددة في مجال محدد وتخصص محدد، كخدمة التعاقد من الباطن، بحيث يكون ناتج هذه الخدمات هو جزء رئيسي ومكمل للأعمال الرئيسية في المنظمات"، ويرى (أبوطالب،٢٠١٨:...) أن الإسناد الخارجي يشير إلى الارتباط مع طرف خارجي لتقديم خدمة أو منتجات كانت تقدم في السابق من خلال المصادر الداخلية.

ويستنتج الباحث مما سبق أن الإسناد الخارجي هو تفويض ونقل المهام والأعمال إلى طرف خارجي، ويقوم الطرف الخارجي بالقيام بأنشطة ووظائف المنشأة، ويتم الإسناد من خلال اتفاقيات تحدد آلية ونظام العمل المتفق عليه، بالإضافة لحصول المنشأة على منافع ومميزات من قبل الطرف الخارجي.

يمثل الإسناد الخارجي استراتيجية تقوم على نقل المهام أو تقديم بعض الأنشطة الداخلية في المنشأة إلى أطراف من خارج المنشأة بغرض الحصول على الخدمات والامتيازات التي يقدمها الطرف الخارجي والتي تحقق الكثير من المنافع للمنشأة وتتم هذه الآلية بموجب عقود واتفاقيات تحدد كيفية تنفيذ وتقديم هذه الخدمة للمنشأة، وقد تم اعتماد وظهور الإسناد الخارجي على نطاق واسع على أنها استراتيجية وذلك في نهايات القرن الماضي وبداية القرن الحالي، حيث أصبحت من أكثر الاستراتيجيات استخداماً وشيوعاً في الوقت الحالي(خليل،٢٠١٥:)، وتشير دراسة (Michael, 2004) أن ما يقارب ٩٠% من الشركات في بلدان الاقتصاديات المتقدمة تستخدم الإسناد

الخارجي ولو في مجال واحد من عملياتها الاقتصادية وتعتبر الإسناد الخارجي هام جداً كاستراتيجية لتطوير أعمالهم، ونظراً للنمو من حوالي ١٥٠ مليار دولار في السوق العالمي للإسناد الخارجي في عام ٢٠٠٠م إلى أكثر من ١ تريليون دولار بحلول عام ٢٠١٦، فإن تقديرات النمو للأعوام ٢٠١٥-٢٠٢٠م تصل إلى ٤,٩%سنوياً (Liakhovych H., 2017).

ومن ثم تعد استراتيجية الإسناد الخارجي أداة ضرورية تستخدمها العديد من المنشآت المتقدمة لمقابلة احتياجاتها (Kaja et al., 2015) في نقل الإنتاج والوظائف عبر الحدود الدولية، بالإضافة إلى ذلك قام عدد متزايد من الباحثين في السنوات الأخيرة بتحديد الإسناد الخارجي كمحدد رئيسي لربحية المنشأة، وبالتالي أصبح عنصر رئيس في استراتيجيات الأعمال، كما تدفع الضغوط التنافسية باستمرار المنشآت نحو إنتاج أكثر كفاءة، ويعمل الإسناد الخارجي على مساعدة المنشآت في تحقيق هذا الهدف، لذلك أصبح الإسناد الخارجي أداة استراتيجية هامة في بيئة الأعمال التنافسية اليومية (Renu et al., 2017),.

٢/٣ الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية:

تشير الدراسات السابقة إلى التوافق بين الباحثين حول مفهوم الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية، فقد عرفه (إبراهيم، ٢٠١٧) بأنه "تخصيص لخدمات وأنشطة المراجعة الداخلية من أدائها داخلياً إلى خارجياً والاستعانة بمنشآت محاسبية لإنجاز كل أو جزء أو بشكل مشترك للخدمات التي يقوم بها قسم المراجعة الداخلية في المنشأة"، كما أن (the Malaysian Institute of Accountants, MIA. 2017) يرى بأن الاسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية عبارة عن "شراكة بين عميل

وطرف خارجي كلاهما يتقاسمان رؤية مشتركة لإنجاز عملية متفق عليها بفعالية وكفاءة ودقة لمزايا الطرفين على نحو فعال في ممارسة الأعمال وفي حالة الاستعانة بمصادر خارجية لأداء خدمات المراجعة الداخلية سيكون هناك مقدم خدمات مراجعة خارجي مستقل يقوم بإجراء خدمات المراجعة الداخلية للمنشأة".

بيد أن معهد المراجعين الداخليين (Institute of Internal auditors, IIA. 2018) قام بإعادة تعريف المراجعة الداخلية لتصبح "نشاط استشاري وتأكيد موضوعي مستقل مصمم لإضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها والمساعدة في تحقيق أهدافها بصورة منهجية منظمة من خلال تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، ويرى الباحث أن هذا التعريف هو المحرك الرئيس لأن يصبح الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية ممارسة عامة لدى كثير من المنشآت وذلك للأسباب التالية:

١- اتساع نطاق وأهداف المراجعة الداخلية لتشمل تقديم خدمات استشارية للإدارة تهدف إلى تحسين عمليات المنشأة، وفعالية إدارة المخاطر والحوكمة، الأمر الذي يتطلب كفاءات وخبرات قد لا تتوافر حالة تقديم المراجعة الداخلية من داخل المنشأة.

٢- أهمية تحقيق عنصر الاستقلال والموضوعية في الطرف المنوط بتقديم أنشطة المراجعة الداخلية الأمر الذي قد يلازمه الشك حالة تقديمها من داخل المنشأة.

٣- لم يحدد هذا التعريف الطرف المسؤول عن أداء أنشطة المراجعة الداخلية مقارنة بالتعريفات السابقة والتي تشير إلى أن المراجعة الداخلية هي: نشاط تقييمي مستقل يتم من داخل المنشأة يهدف إلى مراجعة

العمليات المحاسبية والمالية وغيرها من العمليات كأساس لتقديم خدمات وقائية وبناءة للإدارة، فهي نوع من أنواع الرقابة التي تتم عن طريق قياس وتقييم غيرها من أنواع الرقابة وتهتم أساساً بالجوانب المحاسبية والمالية للعمليات.

ويشير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية إلى أن يكون هناك طرفاً خارجياً مسؤولا عن تصميم ومتابعة وتنفيذ وتقييم كل أو بعض وظائف المراجعة الداخلية، ويعد الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية من الاتجاهات الحديثة في أداء أنشطة المراجعة الداخلية سواء كانت كلية أو جزئية، وثمة زيادة مضطردة بالإسناد الخارجي لبعض عمليات و/ أو أنشطة المراجعة الداخلية نظراً للتحول في أهداف المراجعة الداخلية من أهداف تقليدية (حماية الأصول، والتقرير عن مدى التزام الوحدة بالقوانين واللوائح السارية ذات الصلة....) إلى أهداف حديثة مثل تقديم تأكيد معقول عن القيمة المضافة لأنشطة الوحدة، وتقييم ورقابة وتحسين كل من إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، مما يجعل هذا الإسناد بديلاً مجدياً سواء أكان الإسناد كلي أم جزئي (Janis Narvas, 2017)، وخاصة في ضوء بيئة تنظيمية دائمة التغير، ويمكن للمنشآت التي لا ترغب في الاستثمار في مهارات المراجعة الداخلية أن تختار الوصول إلى مهارات أكبر بشكل خارجي، مع القدرة على تقليص أو توسيع أنشطة المراجعة الداخلية لديها لتلبية المتطلبات المستمرة لأعمالها.

واعتماداً على خطورة مهام المراجعة الداخلية الأمر الذي يتطلب أن يقوم بها شخص محايد فقد لاقى اتجاه الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية قبولاً واسعاً، وهو ذات الأمر الذي جعل معهد المراجعين الداخليين

IIA يسعى بجدية لتوفير الاستقلال لوظيفة المراجعة الداخلية دون تقديم آلية كافية لتحقيق ذلك، ومن ثم فإن هذا الاتجاه قد فتح البـــاب أمـــام المراجـــع الخارجي وغيره من الأشخاص المؤهلين للقيام بهذه المهمة، وتـــشير نتـــائج العديد من الدراسات (IIA, 2018) إلى أن هناك تزايد في الإسناد الخـــارجي لأنشطة المراجعة الداخلية بغرض الحصول على أنشطة المراجعة الداخليـــة أكثر موضوعية وبواسطة أطراف ذوي كفاءة مهنية، إذ أن الأسناد الخارجي سيرتبط بالمراجعة الداخلية طالما كانت المراجعة الداخلية دائمة التطور وبما يسهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

إن التوسع في الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية يعمل علـــى تحقيـــق ايرادات عالية للمراجعين الخارجيين، فقد أشارت دراسة (لطفـــي، ٢٠٠٧) إلى أن الايرادات الناتجة من عملية الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية تزيد على الأقل بثلاث مرات عن الايرادات المحققة حاليًا مـــن وراء المراجعـــة الخارجية، كما أشارت دراسة (Tim, 2016) أن قيمة التعاقدات الخارجيـــة عن أنشطة المراجعة الداخلية قد تـــضاعفت بـــين عـــامي ٢٠٠١ – ٢٠٠٨ لتصل إلى ٢٠٠ بليون دولار كما أن نـــسبة الإســـناد الخـــارجي لأنـــشطة المراجعة الداخلية في إنجلترا بلغت في الـــشركات العامـــة ٨٧,٧%، وفـــي الشركات الخاصة ٤٥,٨%.

٣/٢ ممارسات إدارة الأرباح:

١/٣/٢ مفهوم إدارة الأرباح:

تعتبر الأرباح المحاسبية المعدة وفقاً لأساس الاســـتحقاق هـــي أفـــضل مقياس لأداء الشركات، إلا أن الإدارة قد تسئ استخدام الحرية الممنوحة لها في تطبيق أساس الاستحقاق مما يترتب على ذلك أن يصبح رقـــم الأربـــاح

غير معبر عن حقيقة أداء الشركة، وهو ما يعرف في الفكر المحاسبي بإدارة الأرباح، وعلى الرغم من كثرة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع إلا أنه لا يوجد اتفاق بين الباحثين على تعريف موحد لإدارة الأرباح Yaping, (2005) فقد عرفها (Volte, et al., 2015) بأنها ممارسات اختيار التقديرات على أساس الاستحقاق أو توقيت القرارات التشغيلية للتأثير على الأرباح قصيرة الأجل في الاتجاه المطلوب"، في حين عرفها (Ahadiat and Hefzi, 2012) بأنها "عمل من أعمال التلاعب المتعمد للبيانات المالية للشركات بقصد تحقيق هدف معين". كما عرفها (Cupertion, et al. 2015) بأنها" التدخل المتعمد للمديرين بقراراتهم لتنظيف الطرق المحاسبية أو لتوجيه الأنشطة التشغيلية بطريقة معينة للتأثير على الأرباح لتحقيق نتائج محددة يتم التقرير عنها في القوائم المالية"

ويرى الباحث أن القرار بإدارة الأرباح يتخذ من قبل الإدارة بشكل متعمد وليس عن طريق الخطأ، كما أن إدارة الأرباح تتم ليس فقط من خلال الخيارات المحاسبية التي تتيحها المعايير المحاسبية ولكن أيضاً من خلال أعمال حقيقية، كما أن التوسع في إدارة الأرباح يعتمد على مستوى الأرباح التي تستهدفها الإدارة، ويترتب على إدارة الأرباح الإضرار بأصحاب المصالح في الأجل الطويل، ويرى (Siregar and Utama, 2008) أنه يوجد دافعان لإدارة الأرباح؛ الأول: هو الدافع الانتهازي Opportunist وذلك عندما يكون هدف الإدارة هو تحقيق منافع ذاتية لها، الثاني: هو دافع كفاءة الشركة Efficiency وذلك عن طريق إظهار دخل الشركة بما يحقق التوازن بين العائد ودرجة المخاطرة وذلك بهدف ضمان بقاء واستمرار الشركة في سوق المنافسة، إلى جانب الحصول على شروط أفضل للتبادل

مع أصحاب المصالح من عملاء وموردين ومقرضين لأن الأرباح المرتفعة تعزز سمعة الشركة في الوفاء بالتزاماتها تجاه أصحاب المصالح (Jong and Mertens, 2014)، أو لمقابلة تنبؤات المحللين الماليين والمستثمرين الخاصة بالأرباح والتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية لما لذلك من أثر إيجابي على أسعار الأسهم وقيمة الشركة السوقية(Miloud, 2014).

يخلص الباحث مما سبق الي تعريف إدارة الأرباح بأنها "شكل من أشكال التلاعب في الأرباح تقوم به الإدارة بصورة متعمدة يتم من خلال استغلال الخيارات التي تتيحها المعايير المحاسبية و/أو من خلال اتخاذ بعض القرارات الحقيقية بقصد تحقيق هدف معين مما قد يضر بأصحاب المصالح".

٢/٣/٢ ممارسات إدارة الأرباح

تتنوع طرق ممارسات إدارة الأرباح، وباستقراء الدراسات السابقة يتم تقسيم ممارسات إدارة الأرباح في مجموعتين:

الأولي: إدارة الأرباح بالعمليات الحقيقية:

تشير إدارة الأرباح بالعمليات الحقيقية إلى قيام الإدارة بالتأثير على الأرباح من خلال اتخاذ قرارات تتعلق بأنشطة تشغيلية (منصور،٢٠١٦) حقيقية للتحكم في توقيت حدوث الإيرادات والمصروفات، مثل (Okolie, et al.2014):

١- إدارة المصروفات الاختيارية: من خلال التحكم في مصروفات البحوث والتطوير والدعاية والإعلان والمصروفات الإدارية والعمومية.

٢- إدارة تكاليف الإنتاج: من خلال زيادة حجم الإنتاج عن الحجم المطلوب بهدف تخفيض نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة وبالتالي

تنخفض تكلفة الوحدة ومن ثم زيادة الأرباح والعكس في حالة رغبة الإدارة في تخفيض الأرباح.

٣- إدارة المبيعات: من خلال تعجيل الإيرادات بنقل مبيعات الفترة التالية للفترة الحالية من خلال تقديم خصومات سعرية و/ أو تخفيض معدل الفائدة على المبيعات الآجلة و/ أو زيادة فترة الإئتمان الممنوح للعملاء على المبيعات الآجلة.

هذا فضلاً عن قيام الإدارة بالتأثير على الأرباح من خلال اتخاذ قرارات تتعلق بأنشطة تمويلية مثل اتخاذ قرار بإعادة شراء الأسهم لتخفيض عدد الأسهم المتداولة وبالتالي زيادة ربحية السهم والعكس في حالة الرغبة في تخفيض ربحية السهم (حماد، ٢٠١٧) كما يمكن الإدارة بالتأثير على الأرباح من خلال اتخاذ قرارات تتعلق بأنشطة استثمارية بهدف تعجيل أو تأجيل الاعتراف بمكاسب أو خسائر رأسمالية ناتجة عن التصرف في الأصول طويلة الأجل(Baatour et al, 2015) .

الثانية: إدارة الأرباح بالاستحقاقات الاختيارية:

تشير إدارة الأرباح بالاستحقاقات الاختيارية إلى المرونة التي توفرها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً التي تساعد الإدارة في التأثير على الأرباح من خلال ما يلي (محرم، ٢٠١٤):

١- استخدام الاستحقاقات: مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة وقيمتها التخريدية في نهاية عمرها الإنتاجي، وتقدير المخصصات المختلفة.

٢- تغيير الطرق المحاسبية والسياسات المحاسبية: مثل تغيير طريقة حساب الإهلاك أو تغيير طريقة تسعير المخزون.

٣- إدارة الإفصاح المحاسبي: من خلال إعادة تبويب البيانات الواردة في القوائم المالية وعرضها بطريقة معينة، مثل نقل أحد بنود المصروفات التشغيلية إلى بند المصروفات الاستثنائية بهدف إظهار الأرباح التشغيلية بأعلى من قيمتها الحقيقية.

٤/٣ استراتيجيات إدارة الأرباح:

تتوقف استراتيجية إدارة الأرباح على مستويات الأرباح من الأنشطة قبل الاستحقاق الاختياري وهي:

١- تحقيق الحد الأدنى من الأرباح لاستحقاق حوافز الإدارة، وبعد هذا الحد فإن أي زيادة أو نقص في الأداء المالي يترتب عليه زيادة أو نقص حوافز الإدارة.

٢- تحقيق الحد الأعلى من الأرباح الذي تحصل الإدارة عنده على أعلى مستوى من الحوافز وبعدها أي زيادة في الأرباح لن يقابله زيادة في الحوافز.

٣- تحقيق أرباح تقع بين الحدين الأدنى والأعلى وعنده ستحصل الإدارة على حوافز طبقاً لمستوى الأرباح.

أما استراتيجية إدارة الأرباح وفقاً للمستويات الثلاثة السابقة فإنها تتحدد في ضوء الافتراضات التالية (Irina Duran & Dan Duran, 2016):

١- إذا كان الربح من الأنشطة التشغيلية قبل الإستحقاق الاختياري أقل من الحد الأدنى للحصول على حوافز فإن الإدارة تعتمد على الإستحقاق الاختياري لتخفيض الربح، وذلك لأن إدارة المنشأة ترى أنه لا يمكن تدنية خسارة المنشأة، لذا فتحمل الفترة بمصروفات كبيرة تخص

السنوات القادمة لاختزان الأرباح للفترات القادمة، أي أن الإدارة ستتبع سياسة الاعتراف المبكر بالمصروفات وتأجيل الاعتراف بالإيرادات.

٢- إذا كان الربح من الأنشطة التشغيلية قبل الإستحقاق الاختياري أكبر من الحد الأقصى للحوافز فتستخدم الإدارة الإستحقاق الاختياري لتخفيض الدخل لأن الزيادة في الربح لن يتبعها زيادة في الحوافز، لذا تحاول الإدارة أن تدخر جزء من هذه الأرباح الزائدة للفترات التالية لتعظيم حوافزها.

٣- إذا كان الربح من الأنشطة التشغيلية قبل الإستحقاق الاختياري يقع بين الحدين الأدنى والأعلى للحوافز فإن الإدارة تمارس استحقاقا اختيارياً موجباً أي تستخدم الاستحقاق الاختياري لزيادة الدخل لأن الحوافز بين هذين الحدين تكون تصاعدية، فبزيادة الربح تزيد الحوافز والعكس بالعكس.

وثمة عدداً من الآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح (Pradeep Sharma, 2018)، فعلى مستوى إدارة الشركة يتم الإضرار بشهرة الإدارة وبنظام الحوافز الإدارية المتبع وملكية الإدارة في رأس مال الشركة، وعلى مستوى حملة الأسهم والمستثمر يتم التضليل في المعلومات المالية مما يؤثر على حجم المعاملات في أسواق المال وذلك من خلال ما تتبعه الإدارة من سياسات وطرق محاسبية، أما على مستوى المجتمع والذي يتأثر بعدم العدالة في توزيع الثروة بين فئاته وذلك نتيجة الاعتماد على معلومات محاسبية مضللة.

بيد أن الباحث يرى أن أداء أنشطة المراجعة الداخلية بموضوعية وكفاءة مهنية واستقلال والبحث عن مصدر مناسب لأدائها قد يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٥/٢ التنبؤ بممارسات إدارة الأرباح:

أفرز الفكر المحاسبي عدداً من النماذج للتنبؤ بإدارة الأرباح؛ ومن هذه النماذج نموذج Healy (1985)، ونموذج Deangelo (1986)، ونموذج Jones (1991) ونموذج Jones المعدل الذي قدمه Dechow et al (1995)، ونموذج Dechow (1994)، ونموذج Kothari, Leone & Wasley 2005، وقد ركزت هذه النماذج على حساب الاستحقاق الإجمالي وتقسيمه إلى استحقاق إجباري واستحقاق اختياري ثم بعد ذلك يتم دراسة الاستحقاق الاختياري لتحديد ما إذا كان يمثل تلاعباً في الأرباح أم لا، كما توجد نماذج أخرى للتنبؤ بإدارة الأرباح تركز على الاستحقاق قصير الأجل(استحقاق رأس المال العامل)، ومن هذه النماذج نموذج Chou, Gombola and Liu(2006)، ونموذج Lee(2006)، ونموذج Mir and Seboui (2006)، ونموذج Visvanathan(2006)، ونموذج Miller(2007).

وقد أشارت دراسة (Miller, 2007) أن الاستحقاقات سواء كان اختيارية أو إجبارية هى أفضل وسيلة لإدارة الأرباح لأنها أقل قابلية للملاحظة، بيد أنه يلاحظ تعدد نماذج التنبؤ بممارسات إدارة الأرباح والتي ركزت على الاستحقاقات الاختيارية، إلا أنه لا يوجد نموذج يؤكد بشكل مطلق مدى قيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح، إذ تركز هذه النماذج على الممارسات التي تقوم على استغلال أساس الاستحقاق المحاسبي، وقد اعتمد

الباحث على نموذج Kothari, Leone & Wasley 2005 لكونه أفضل النماذج المعتمدة على الاستحقاقات للتنبؤ بممارسات إدارة الأرباح.

٣. الدراسات السابقة وبناء الفروض:

يهدف هذا الجزء من البحث إلى بيان نتائج الدراسات السابقة في مجال أثر الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وكيفية الاعتماد عليها في بناء فروض الدراسة.

١/٣ الدراسات السابقة:

١/١/٣ الدراسات العربية:

هدفت دراسة (خليل، ٢٠١٤) إلى تحديد المصدر الملائم والفعال لأداء الخدمات المتطورة للمراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة ويحقق استقلال وموضوعية كل من المراجع الداخلي والخارجي وبما يؤثر بالإيجاب على اتخاذ قرارات منح الائتمان لمنظمات الأعمال. وتوصلت الدراسة إلى أن الأسباب المتعددة للاعتماد على المصدر الخارجي لأداء خدمات المراجعة الداخلية تتمثل في تحقيق الوفورات في تكاليف المراجعة الداخلية والكفاءة والخبرة الفنية للمراجع الخارجي، كما أثبتت الدراسة الاختبارية تفضيل المصدر المشترك والذي يجمع بين إدارة المراجعة الداخلية بالمنظمة ومراجع خارجي آخر غير الذي يراجع حسابات منظمة الأعمال لأداء خدمات المراجعة الداخلية لأنه يحقق استقلال وموضوعية كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي لمنظمة الأعمال، كما أنها تساعد في تحقيق جودة المراجعة الداخلية.

وهدفت دراسة (الجمال وتركي، ٢٠١٤) إلى تحديد مدى تأثير جودة المراجعة الداخلية في مجال الحد من ظاهرة إدارة الأرباح ومدى الحاجة

إلى توفير الدعم والاستقلال لعملية مراجعة القوائم المالية وما تواجهه المراجعة الداخلية من تحديات وتغيرات جديدة وضغوطات ازدادت حدتها لعدم توافر أساليب موضوعية لتقييم هذه الجودة ومحاولة الوصول إلى العوامل المؤثرة في جودة أداء المراجعة الداخلية. وتوصلت الدراسة إلى ارتباط جودة المراجعة الداخلية عكسياً مع إدارة الأرباح وقدرة المراجعة الداخلية على اكتشاف حالات التلاعب، أو الاحتيال المالي في القوائم المالية، كما أظهرت النتائج وضوح أثر العلاقة الهامة بين المراجعة الداخلية ولجان المراجعة، وضرورة رفع تقرير المراجعة الداخلية إلى لجان المراجعة لزيادة استقلالية إدارة المراجعة.

وهدفت دراسة (الوشاح، ٢٠١٦) إلى التعرف على مدى التزام المراجعين الداخليين بمعايير المراجعة الداخلية الدولية ومدى توافر القدرات المالية والفنية، وكذلك استكشاف المعوقات التي تحول دون تطبيق معايير المراجعة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي في البلديات الأردنية، وتقديم اقتراحات لتفعيل دور وحدات المراجعة الداخلية وزيادة مساهمتها في العملية الإدارية في البلديات للحد من ظاهرة الفساد المالي. وتوصلت الدراسة الي وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين توفر القدرات المالية والفنية القائمة وبين مواجهة ظاهرة الفساد المالي في البلديات، ووجود معوقات قد تحول دون التزام المراجعين الداخليين بمعايير المراجعة الداخلية الدولية منها، وانخفاض الحوافز المادية، وقلة الدورات والبرامج التدريبية الدورية للمراجعة الداخلية، وانخفاض الحاصلون على شهادات مهنية في المراجعة.

وهدفت دراسة (غنيم،٢٠١٦) إلى تعميق المعرفة بالعوامل المحددة لجودة أنشطة المراجعة الداخلية والتي تعتبر داعمة لدورها الجديد وأثرها على تحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية، الأمر الذي ينعكس عملياً على الحد من الممارسات غير الأخلاقية ومواجهة الفساد المالي والإداري في بيئة الأعمال السعودية. وتوصلت الدراسة الي أن محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية تؤثر إيجابياً على جودة أنشطة المراجعة الداخلية، كما أكدت على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة حول دور أنشطة المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في منشآت الأعمال والبنوك.

وهدفت دراسة (أبو العلا، ٢٠١٧) إلى ترشيد قرار الإسناد الخارجي لمهام ووظيفة المراجعة الداخلية من خلال اقتراح مدخلاً كمياً يتأسس على التحليل الشامل الاستراتيجي والفني والاقتصادي لمشروع الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، ويراعى طبيعة وأبعاد قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية كقرار استراتيجي متعدد المراحل والمعايير والخصائص وما ينطوي عليه من مخاطر متعددة.

وهدفت دراسة (حماد ٢٠١٧) لبحث أثر استخدام الأنشطة الحقيقية لإدارة الأرباح REM على الأداء التشغيلي اللاحق للشركات المصرية، وقد أجرى الباحث دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المقيدة في البورصة المصرية في الفترة من ٢٠١١ حتى ٢٠١٦ وتم تطبيق بعض نماذج قياس إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية بها. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية غير جوهرية بين إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية في الشركات

المشكوك في قيامها بممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وبين العائد على حقوق المساهمين والعائد على المبيعات وربحية السهم.

٢/١/٣ الدراسات الاجنبية:

هدفت دراسة (Shingrirayi, et al., 2014) إلى تحديد ما إذا كان من الأكثر فاعلية الاستعانة بمصادر خارجية لوظيفة المراجعة الداخلية بدلاً من إجراء مراجعة داخلية دائمة داخل منشأة ما. وتوصلت الدراسة الي أن إدارة المراجعة الداخلية تنفق تكاليف كبيرة تتطلب وقتاً لاسترادها إلا أن إدارة المراجعة الداخلية الفعالة تؤدي إلى فوائد كبيرة تفوق هذه التكاليف، كذلك اعتبر المستجيبون أن الضوابط الداخلية تعمل على تقليل الأخطاء المالية والاحتيال المالي باعتبارها عاملاً حاسماً لنجاح المؤسسات ومن هنا تظهر الحاجة إلى إدارة مراجعة داخلية قوية.

وهدفت دراسة (Marsel and Ardita, 2015) إلى دراسة الوضع الفعلي وميل منشآت الأعمال الألبانية إلى الاستعانة بمصادر خارجية لوظائف المراجعة الداخلية، وتستفيد المنشآت الكبيرة في ألبانيا بالفعل من مزايا الاستعانة بمصادر خارجية للرقابة الداخلية حيث يكون أكثر عناصر الرقابة الداخلية استخداما هي الخصوم ومجموعات الديون من العملاء، وتقوم المنشآت الكبرى بتوظيف شركات متخصصة في أداء هذه المهام حيث نادراً ما يلاحظ الاستعانة بمصادر خارجية كاملة لوظائف الرقابة الداخلية في السوق الألبانية. وتوصلت الدراسة لأهمية مراعاة عدة عوامل عند اتخاذ قرار الإسناد الخارجي منها الإمكانيات والخبرات والمهارات والتكلفة وجودة الأداء. كما توصلت الدراسة إلى بعض التعميمات المتسقة في مقابلات مختلفة مع محاسبين قانونيين معتمدين ومؤسسات مختارة من

أجل فهم أفضل لتمديدات الاستعانة بمصادر خارجية للرقابة الداخلية ومنظورها في السوق الألبانية، وتوقعت أن يزداد الطلب على هذه الخدمات. كما يعد تدريب المهنيين لتقديم هذه الخدمات بطريقة موحدة وفعالة مهمة صعبة.

وهدفت دراسة (Gros et. al.,2016) إلى دراسة جودة وظيفة المراجعة الداخلية للشركات الألمانية المدرجة وتأثير جودة وظيفة المراجعة الداخلية على إعداد التقارير المالية من حيث جودة التقارير المالية وكفاءة المراجعة. وتوصلت الدراسة الي وجود اختلافات كبيرة بين جودة وظيفة المراجعة الداخلية في ألمانيا، كما أن وظيفة المراجعة الداخلية عالية الجودة من المرجح أن تعيق إدارة الأرباح بما يضمن مستوى مرتفع من جودة التقارير المالية.

وهدفت دراسة (Porschia,2016) إلى التحقق من كيفية تأثير مستوى التنسيق مع المراجع الخارجي على إجراءات المراجعة الداخلية للمراجعين الداخليين، وكانت ساعات المراجعة المخطط لها هي مقياس العمل المتشكك في هذه الدراسة، وتشير الأبحاث السابقة إلى أن قوة المساءلة تؤثر على جهد المراجع. كما أن تأثير تنسيق المراجع الخارجي على ساعات المراجعة الداخلية للمراجعين الداخليين له آثار هامة على الكفاءة والمساءلة لأصحاب المصلحة الخارجيين الأمر الذى شجع أصحاب المصلحة على المزيد من التعاون بين المراجعين الخارجيين والداخليين لتحسين كفاءة المراجعة الداخلية والكشف عن الاحتيال. وتوصلت الدراسة الي أنه على الرغم من أن تنسيق المراجع الخارجي العالي يقلل من ساعات المراجعين الداخليين

(التي تعكس الكفاءة)، فإن المراجعين الداخليين أكثر حساسية تجاه الاستجابة لمخاطر الاحتيال عندما يكون التنسيق مرتفعاً (يعكس المساءلة).

وهدفت دراسة (Salau A. M. & Ayoib C., A., 2017) لقياس تفاوت ردود أفعال مراقبي الحسابات بالنسبة لممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وبالاستحقاقات كسياسات لمجالس إدارة الشركات مع التطبيق على الشركات النيجيرية، حيث تم اختيار عينة من ١٩ شركة مسجلة في الفترة من ٢٠٠٨ حتى ٢٠١٣. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك تفاوت في اتجاهات المراجعين بالنسبة لممارسات إدارة الأرباح، حيث يتجه بعض المراجعين لدعم استخدام أساليب إدارة الأرباح بالاستحقاقات بينما القليل يدعم استخدام أساليب الأنشطة الحقيقية – حسب السياسات المرتبطة – كما أثبتت الدراسة وجود علاقة موجبة بين إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية REMوالأرباح غير العادية في الشركات.

وهدفت دراسة(Alzoubi,2018) إلى تقديم الأدلة الأولية المتعلقة بالعلاقة بين جودة المراجعة وتمويل الديون وإدارة الأرباح في الأردن، واستخدمت الدراسة الإصدار المعروض من نموذج جونز المعدل حيث تم استخدام الاستحقاقات الاختيارية كدليل لإدارة الأرباح، وتم استخدام طريقة المربعات الصغرى لفهم تأثير جودة المراجعة وتمويل الديون على إدارة الأرباح باستخدام عينة تضم ٧٢ من الشركات الصناعية خلال الفترة المختارة من ٢٠٠٦ إلى ٢٠١٢. وتوصلت الدراسة الي أن جودة المراجعة (الحجم والتخصص والاستقلال) وتمويل الديون (انخفاض الديون) يقلل من إمكانيات إدارة الأرباح بما يعزز جودة التقارير المالية ويقلل من مخاطر إدارة الأرباح.

٣/١/٣ التعليق على الدراسات السابقة:

تشير نتائج الدراسات السابقة إلى ما يلي:

١- أن ممارسات إدارة الأرباح تؤدى إلى تقارير مالية احتيالية تؤثر على ثقة مستخدمي هذه التقارير ومن ثم انعدام الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة.

٢- أن الإدارة هي السبب الأساسي في ممارسات إدارة الأرباح ومن ثم توجد ضرورة للاهتمام بمصدر المراجعة الداخلية.

٣- أن جودة المراجعة الداخلية لها دور في تحسين جودة التقارير المالية والتي تعتمد على عنصرين رئيسين هما الاستقلالية والكفاءة المهنية.

٤- أن أحد المصادر المقترحة التي من الممكن أن تزيد من جودة المراجعة الداخلية هو الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية.

٥- توجد أسباب متعددة للاعتماد على المصدر الخارجي لأداء خدمات المراجعة الداخلية منها تحقيق الوفورات في تكاليف المراجعة الداخلية والكفاءة والخبرة الفنية للمصدر الخارجي.

٦- على الرغم من وجود سوق محتملة للاستعانة بمصادر خارجية لوظيفة المراجعة الداخلية للشركات إلا أن ثمة نقصاً في الشركات المهنية لتقديم هذه الخدمات بطريقة موحدة وفعالة.

٧- تناولت الدراسات السابقة موضوعات منفصلة؛ وكل موضوع أثار كثير من الجدل والمشاكل المتعلقة به منفرداً أو مرتبطاً بموضوع آخر مثل: مشكلات اتخاذ قرار الإسناد الخارجي، أو العلاقة بين مصادر وظيفة المراجعة الداخلية وجودة المراجعة الداخلية، أو العلاقة بين الإسناد الخارجي وجودة المراجعة الداخلية، أو العلاقة بين جودة المراجعة

الداخلية والحد من الفساد المالي والتقارير الاحتيالية، أو العلاقة بين الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية واستقلال وموضوعية المراجع الداخلي.

٨- أن الدراسات السابقة التي تناولت إدارة الأرباح قد تمت في بيئة الأعمال الأجنبية والتي تختلف عن بيئة الأعمال السعودية، وأن أياً من هذه الدراسات – على حد علم الباحث - لم تتناول أثر الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الارباح، وهو ما سيتم تناوله في الدراسة الحالية بالتطبيق على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة السعودية.

٣/٣ بناء الفروض:

في ضوء نتائج الدراسات السابقة يمكن صياغة فروض البحث على النحو التالي:

١ - لا توجد ممارسات لإدارة الأرباح في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة السعودية**.**

٢- توجد علاقة عكسية ذات تأثير معنوي بين جودة أداء مصدر المراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح.

٣- توجد علاقة عكسية ذات تأثير معنوي بين الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٤ الدراسة التطبيقية:

يتناول هذا الجزء من البحث العناصر الرئيسة للدراسة التطبيقية من حيث هدفها، وتحديد مجتمع وعينة الدراسة، ومصادر الحصول على

البيانات، ومتغيرات الدراسة، والنماذج الإحصائية المستخدمة لاختبار فروض البحث، وعرض وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية، وذلك كما يلي:

١/٤ هدف الدراسة التطبيقية:

تهدف الدارسة التطبيقية إلى اختبار مدى صحة الفروض التي تم بناءها في الجزء النظري من البحث، والمرتبطة بالعلاقة بين الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية والحد من ممارسات إدارة الأرباح، فضلاً عن التحقق من أثر بعض المتغيرات الرقابية (الحاكمة).

٢/٤ مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات غير المالية المقيدة أسهمها بالبورصة السعودية خلال الفترة من (٢٠١٣–٢٠١٧) والمستمر قيدها خلال عامي ٢٠١٨ و٢٠١٩م[1]، وتنتمي إلى قطاعات اقتصادية والبالغ عددها (١٩٤) شركة.

وقد قام الباحث بتحديد حجم عينة الدراسة بعد تطبيق المعايير التالية:

١- أن تكون الشركة من الشركات المقيدة بالبورصة السعودية والتي لم يتم اندماجها أو لم يتم إيقاف التداول عليها بشكل مؤقت أو نهائي خلال فترة الدراسة، حتى تتوافر البيانات اللازمة لسلسة متصلة لإتمام الاختبارات الإحصائية اللازمة.

٢- أن تتوافر التقارير المالية السنوية المستقلة لشركات عينة الدراسة خلال خمس سنوات (٢٠١٣ -٢٠١٧) وأن تكون بالريال السعودي.

---

[1] اشتراط استمرار قيد الشركات الداخلة في عينة الدراسة خلال عامي ٢٠١٨ و٢٠١٩م يعد أمر حتمي لقياس المتغير التابع لهذه الدراسة.

٣- تم استبعاد المؤسسات المالية (البنوك وشركات التأمين وصناديق الاستثمار)، نظراً لما تتمتع به من طبيعة خاصة في عملها وسياستها التمويلية عن مثيلاتها في الشركات المالية الأمر الذي يخلق صعوبة بشأن القابلية للمقارنة نتيجة الاختلافات في الضوابط والقوانين المنظمة، (Yaser, 2013).

٣/٤ مصادر الحصول على البيانات:

حصل الباحث على بيانات الدراسة التطبيقية من الموقع الرسمي الإلكتروني للسوق المالية السعودية (تداول) https://www.tadawul.com.sa/، والمواقع الرسمية الإلكترونية لبعض الشركات عينة الدراسة، بالإضافة إلى المقابلات الشخصية مع مسؤولي الشركات عينة الدراسة لتحديد المشاهدات المتعلقة بإدارة الأرباح باستخدام الاستحقاقات الاختيارية.

وقد قام الباحث باختيار عينة الشركات وفقاً للتوزيع القطاعي المقترح من قبل دراسة (أبو سالم وعلوان، ٢٠١٨)، حيث يسهم هذا التوزيع القطاعي المقترح في وضع شركات العينة في قطاعات متجانسة بما يضمن تحقيق دقة التقدير لمستوى إدارة الأرباح بالاستحقاقات الاختيارية على مستوى شركات العينة، ويوضح الجدول (١) مفردات عينة الدراسة وذلك حسب القطاعات التي تنتمي إليها شركات العينة، والنسبة المئوية لكل قطاع.

جدول (١)

مفردات عينة الدراسة

القطـــــــــاع	عدد شركـــات العينة	النسبة المئوية
المواد الأساسية	١٤	%٢٣
السلع الرأسمالية	١١	%١٨
إنتاج الأغذية	١٢	%٢٠
الصناديق العقارية المتداولة	١٣	%٢٢
إدارة وتطوير العقارات	١٠	%١٧
الإجمالي	٦٠	٪١٠٠

من الجدول (١) يتضح أن عدد شركات العينة ٦٠ شركة مقسمة علـــى خمسة قطاعات اقتصادية وهي: قطاع **المواد الأساســية**، وقطـــاع **الـــسلع الرأسمالية**، **وقطاع إنتاج الأغذية**، وقطاع **الصناديق العقاريـــة المتداولـــة**، وقطاع **إدارة وتطوير العقارات**، وأن أكثر القطاعات تمثـــيلاً فـــي شـــركات العينة هو المواد الأساسية بنسبة بلغت ٢٣% يليه قطاع الصناديق العقاريـــة المتداولة بنسبة ٢٢% أما القطاعات الأقل تمثـــيلا فكانـــت قطاعـــات إدارة وتطوير العقارات بنسبة بلغت ١٧%.

جدول (٢)

توزيع مفردات العينة والمشاهدات على حسب القطاع وسنوات الدراسة

القطـــــــــاع	عدد المشاهدات	السنوات وعدد الشركات				
		٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٧
		عدد الشركات	عدد الشركات	عدد الشركات	عدد الشركات	عدد الشركات
المواد الأساسية	٧٠	١٤	١٤	١٤	١٤	١٤

القطـــــــــاع	عدد المشاهدات	السنوات وعدد الشركات				
		٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٧
		عدد الشركات	عدد الشركات	عدد الشركات	عدد الشركات	عدد الشركات
السلع الرأسمالية	٥٥	١١	١١	١١	١١	١١
إنتاج الأغذية	٦٠	١٢	١٢	١٢	١٢	١٢
الصناديق العقارية المتداولة	٦٥	١٣	١٣	١٣	١٣	١٣
إدارة وتطوير العقارات	٥٠	١٠	١٠	١٠	١٠	١٠
الإجمالي	٣٠٠	٦٠	٦٠	٦٠	٦٠	٦٠
عدد الشركات المقيدة بالبورصة السعودية		١٩٤	١٩٤	١٩٤	١٩٤	١٩٤
عدد الشركات المالية المقيدة بالبورصة السعودية		٤٤	٤٤	٤٤	٤٤	٤٤
عدد الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة السعودية		١٥٠	١٥٠	١٥٠	١٥٠	١٥٠

من الجدول (٢) يتضح عدم استخدام أي قوائم مالية للشركات المالية (البنوك وشركات التأمين) لخروجها عن نطاق تطبيق الدراسة لاتباعها معالجات محاسبية خاصة بها تميزها عن الشركات غير المالية، كما يلاحظ أن عدد الشركات داخل كل قطاع اقتصادي لا يقل عن (١٠) شركات حتى يمكن تقدير قيمة الاستحقاقات الاختيارية(Zuraw, et al., 2015) وأصبح عدد المشاهدات ٣٠٠ مشاهدة.

٤/٤ وصف متغيرات الدراسة:

فيما يلي عرض وتحليل المتغير التابع وهو في هذه الدراسة إدارة الأرباح، والمتغير المستقل وهو الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، والمتغيرات الرقابية.

١/٤/٤ المتغير التابع: ممارسات إدارة الأرباح (Y).

أشار الباحث فيما سبق إلى ثمة نماذج عديدة للتنبؤ بإدارة الأرباح، ويعتمد الباحث هنا على نموذج Kothari Leone &Wasley, 2005، كونه نسخة مطورة للنماذج السابقة(Healy 1985، Deangelo 1986، Jones Jones 1991 المعدل، Dechow 1994) كما يعد من أهم النماذج في التنبؤ بممارسات إدارة الأرباح والذي يسمى بنموذج الاستحقاقات الاختيارية المعدلة بالأداء، نظراً لكونه يربط الاستحقاقات بأداء الشركة، فقد أدخل هذا النموذج عنصراً جديداً - على معادلة الانحدار - وهو العائد على الأصول (Revenue On Actives – ROA) والذي له ارتباط قوي جداً بينه وبين الاستحقاقات، لذلك يعتبر هذا النموذج من بين أحدث وأنجح وأدق النماذج في تقدير الاستحقاقات الاختيارية ومن ثم التنبؤ بممارسات إدارة الأرباح، وفقاً للمعادلتين التاليتين:

$$TAC_{it}/A_{it-1} = \beta_0 + \beta_1 + (1/A_{it-1}) + \beta_2 [(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it})/A_{it-1}] + \beta_3 (PPE_{it}/A_{it-1}) + \beta_4 ROA_{it} + e_{it}$$

$$DAC_{it} = TAC_{it} - NDAC_{it}$$

حيث أن:

$NDAC_{it}$ الاستحقاقات غير الاختيارية للشركة(i) خلال الفترة(t).

DAC_{it} الاستحقاقات الاختيارية للشركة(i) خلال الفترة(t).

TAC_{it} الاستحقاقات الكلية للشركة(i) خلال الفترة (t).

A_{it-1} إجمالي أصول الشركة(i) خلال الفترة(t-1).

ΔREV_{it} التغير في رقم أعمال الشركة (i) بين الفترتين(t)، (t-1).

ΔREC_{it} التغير في عملاء الشركة(i) بين الفترتين(t)، (t-1).

PPE_{it} إجمالي العقارات والممتلكات والآلات للشركة(i) خلال الفترة(t).

ROA_{it} معدل العائد على أصول الشركة(i) بين الفترتين(t)، (t-1).

e_{it} الخطأ العشوائي في قيمة الاستحقاقات الاختيارية.

β_0 المعامل الثابت لمعادلة الانحدار و β_1 ، β_2 ، β_3 ، β_4 : معاملات الانحدار.

وتشمل طريقة وخطوات هذا النموذج باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS لتقدير الاستحقاقات غير الاختيارية ثم حساب الاستحقاقات الاختيارية للتنبؤ بممارسات إدارة الأرباح، كما يلي:

١. حساب الاستحقاق الكلي Total Accruals (TA):

يقصد بالاستحقاق الكلي الجزء غير النقدي الذي يدخل في تكوين الأرباح المحاسبية، إضافة إلى أرباح في شكل تدفقات نقدية والتي تعتبر أكثر جودة من الاستحقاقات التي تنشأ من التباين الحاصل بين الاعتراف بالحدث الاقتصادي والتدفق النقدي التابع له بحيث تعبر عن المصروفات التي لم تدفع والإيرادات التي لم تحصل، إضافة إلى المصروفات غير النقدية.

(١)الاستحقاقات الكلية = صافي الدخل – التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

(٢)الاستحقاقات الكلية = الاستحقاقات غير الاختيارية + الاستحقاقات الاختيارية.

(٣)صافي الدخل = الاستحقاقات الكلية + التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

$$RE_{it} = CF_{it} + TAC_{it}$$

(٤)صافي الدخل = القدرة على التمويل الذاتي + (النواتج غير النقدية – مخصصات الفترة).

$$RE_{it} = CAF_{it} + (PRC_{it} - DOT_{it})$$

$$RE_{it} = CAF_{it} - \Delta BFR_{exp} + (\Delta BFR_{exp} + PRC_{it} - DOT_{it})$$

$$RE_{it} = CF_{it} - (\Delta BFR_{exp} + PRC_{it} - DOT_{it})$$

(٥) الاستحقاقات الكلية = التغير في احتياج رأس المال العامل التشغيلي + النواتج غير النقدية – مخصصات الفترة.

$$TAC_{it} = \Delta BFR_{exp} + PRC_{it} - DOT_{it}$$

حيث أن:

RE_{it} صافي الدخل للشركة(i) خلال الفترة(t).

CF_{it} التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية للشركة(i) خلال الفترة(t).

CAF_{it} القدرة على التمويل الذاتي للشركة(i) خلال الفترة(t).

PRC_{it} النواتج غير النقدية للشركة(i) خلال الفترة(t).

DOT_{it} مخصصات الفترة للشركة(i) خلال الفترة(t).

ΔBFR_{exp} التغير في احتياج رأس المال العامل التشغيلي للشركة(i) بين الفترتين(t) و (t-1).

ويتم حساب الاستحقاقات الكلية لكل سنة ولكل شركة على حدة، عن طريق حساب الاحتياج في رأس المال العامل التشغيلي ثم التغير في احتياج رأس المال العامل التشغيلي لكل شركة بين كل سنتين من فترة الدراسة ثم استخراج النواتج غير النقدية والمخصصات لكل سنة وكل شركة على حدة.

٢. حساب الاستحقاقات غير الاختيارية Non-Discretionary Accruals:

يقصد بالاستحقاقات غير الاختيارية الاستحقاقات التي تنشأ خلال الفترة من التطبيق العادي والطبيعي للمبادئ المحاسبية الناتجة عن الأحداث الاعتيادية والمعاملات التي تقوم بها الشركة، ويتم حساب الاستحقاقات غير

الاختيارية عن طريق تقدير معالم النموذج (β_1، β_2 ، β_3 ، β_4)، بحيث يتم استخدام طريقة المربعات الصغرى Ordinary Least Squares(OLS) من خلال تصميم معادلة الانحدار المتعدد لمجموع شركات العينة وكل سنوات فترة الدراسة(٢٠١٣-٢٠١٧) وإدخالها للبرنامج الاحصائي SPSS من أجل معالجتها والحصول على معالم النموذج المقدرة، ويرجع السبب في ذلك إلى أن المقدرات المتحصل عليها باستخدام هذه الطريقة تتميز بأنها خطية وغير متحيزة، فضلاً عن أنه من بين جميع المقدرات الخطية وغير المتحيزة تتميز مقدرات المربعات الصغرى بأنها أفضل المقدرات أي أن لها أقل تباين.

ويتم تقدير الاستحقاقات الاختيارية بتعويضها في المعادلة التالية:

$$NDAC_{it}/A_{it-1} = \beta_1(1/A_{it-1}) + \beta_2[(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it})/A_{it-1}] + \beta_3\,(PPE_{it}\,/A_{it-1}) + \beta_4\,ROA_{it} + e_{it}$$

حيث أن:

$NDAC_{it}$ الاستحقاقات غير الاختيارية للشركة (i) خلال الفترة (t).

A_{it-1} إجمالي أصول الشركة (i) خلال الفترة (t-1).

ΔREV_{it} التغير في رقم أعمال الشركة (i) بين الفترتين(t) و (t-1).

ΔREC_{it} التغير في العملاء الشركة (i) بين الفترتين(t) و (t-1).

PPE_{it} إجمالي العقارات والممتلكات والآلات للشركة (i) خلال الفترة (t).

ROA_{it} معدل العائد على أصول الشركة(i) خلال الفترة(t) ويحسب كما يلي (صافي الدخل / أصول أول الفترة +أصول آخر الفترة).

β_1 ، β_2 ، β_3 ، β_4 معاملات الانحدار

٣. حساب الاستحقاقات الاختيارية Discretionary Accruals:

يقصد بالاستحقاقات الاختيارية الاستحقاقات التي تتكون من عمليات الانتقال بين البدائل المحاسبية، والتقديرات نتيجة مرونة بعض المبادئ المحاسبية وذلك من أجل إدارة الأرباح، ويتم حساب الاستحقاقات الاختيارية بالمعادلة:

$$DAC_{it} = TAC_{it} - NDAC_{it}$$

بالتعويض في هذه المعادلة لكل شركة ولكل سنة نحصل على الاستحقاقات الاختيارية والتي تعتبر كمؤشر لقياس مدى ممارسة كل شركة من العينة لإدارة الأرباح.

٤. قياس مدى ممارسة شركات العينة لإدارة الأرباح

ويتم ذلك بحساب المتوسط الحسابي للاستحقاقات الاختيارية لكل شركة على حدة ومقارنته بالقيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية بكل سنة فإذا كانت أكبر تكون الشركة مارست إدارة الأرباح في تلك السنة أما إن كانت أقل فإن الشركة لم تمارس إدارة الأرباح.

٢/٤/٤ المتغيرات المستقلة

يعتمد الإسناد الخارجي في تحقيق هدف الحد من ممارسات إدارة الأرباح على عدد من المتغيرات منها:

(١) جودة أداء مصدر المراجعة الداخلية Quality of Performance source (QPS): وقد توصلت دراسة (Yuliand & Anshori 2015) إلى أن الشركات تتخلى عن ممارسة إدارة الأرباح كنتيجة لجودة عملية المراجعة المرتفعة، وتكون قيمة هذا المتغير (٠) في حالة عدم وجود نظام

لرقابة جودة الأداء، وتكون قيمته (١) في حالة وجود نظام لرقابة جودة الأداء.

(٢) حجم مصدر المراجعة الداخلية(source Size (size: أثبتت دراسة (رضوان، ٢٠١٣) أن منشآت المراجعة الكبرى تعمل على اكتشاف والحد من ممارسات إدارة الأرباح، وحجم مصدر المراجعة الداخلية هو متغير وهمي = ١ في حالة ما إذا كان المصدر هو أحد المكاتب الأربع الكبار أو = صفر إذا كان أحد مكاتب المراجعة الوطنية.

(٣) خبرة وكفاءة مصدر المراجعة الداخلية Experience and Efficiency source (EES): يعتبر وجود فريق مؤهل وذو خبرة فنية للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية عاملاً هاماً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وهو الأمر الذي يعتمد على مدى عمق الدور التخطيطي المطلوب من المراجعة الداخلية، ويمكن القول بأن قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية سيعتمد على مفاضلة مؤهلات وخبرات وكفاءات فريق إدارة المراجعة مع مؤهلات وخبرات وكفاءات الموردين المحتملين لأداء الوظيفة خارجياً(Emmanuel, 2015) ، ويتم قياسها من خلال ساعات المراجعة اللازمة والتي تعكس الخبرة والكفاءة.

(٤) مهارات مصدر المراجعة الداخلية Skills source (SSO) :ويتم دراستها من خلال المقابلات الشخصية لمديري إدارات المراجعة بالشركات عينة الدراسة.

(٥) تخفيض تكاليف المراجعة الداخلية Cost reduction Internal Audit (CRIA): الاسناد الخارجي يساعد المنشأة على تجنب عناصر التكاليف والمكافآت المرتبطة بتعيين وتدريب وظفي إدارة المراجعة الداخلية

فضلاً عن تجنب التوظيف الدائم وتكاليف التقاعد وغيرهـا (Can, et al., 2014)، ويتم دراستها من خلال فحص القوائم المالية الأساسية.

الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية(IAO) Internal Outsourcing Audit: يتم قياس هذا المتغير بطريقة القياس الثنائي، حيث يأخذ القيمة (٠) عند عدم وجود إسناد خارجي للمراجعة الداخلية، والقيمة (١) عنـد وجـود إسناد خارجي للمراجعة الداخلية.

٣/٤/٤ المتغيرات الرقابية

وهي بعض العوامل التي تؤثر على المتغير التابع، ولا تدخل في نطاق الدراسة، ويتم إضافتها من اجل ضبط العلاقـة بـين المتغيـرات المـستقلة والمتغير التابع، وتتثمل في:

(١) تغيير مصدر المراجعة الداخلية(CSO) Change source: فقد أثبتـت دراسـة(Alhdab 2017) انخفـاض ممارسـات إدارة الأربـاح بالاستحقاقات في حالات تكرار تغيير المـراجعين، نظـراً لأن تعيـين مراجع جديد يجعله يسعى لبذل أقصى مجهود لإظهار القـوائم الماليـة بصورة عادلة وهو بذلك يسعى للاحتفاظ بعميله الجديد ويؤدي ذلك للحد من ممارسات إدارة الأرباح، ويتم دراسة هذا المتغير من خلال فحـص التقارير التي تقدم كمرفقات للقوائم المالية الأساسية.

(٢) أتعاب مصدر المراجعـة الداخليـة (FSO) Fees source: توصـلت دراسة (إبراهيم، ٢٠١٧) أن ممارسات إدارة الأرباح تؤثر على أتعـاب المراجعة، ففي حالة إدارة الأرباح يحتاج المراجع لبذل جهـد إضـافي وإجراء اختبارات أوسع بما ينعكس إيجابياً في الحد مـن سـلوك إدارة

الأرباح وزيادة أتعاب المراجعة، ويقاس هذا المتغير من خلال فحص القوائم المالية الأساسية.

(٣) أداء الشركة Firm Performance(FPE): ويعبر عن هذا المتغير بربحية الشركة (صافي ربح العام على إجمالي الأصول في نهاية العام).

٥/٤ عرض وتحليل النتائج

١/٥/٤ اختبار صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي

للتحقق من صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي تم إجراء الاختبارات التالية:

١. اختبار Kolmogorov-Smironv:

استخدم الباحث اختبار Kolomgorov-Smironv لفحص التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة بحيث إذا كانت القيمة المعنوية لمتغير ما أكبر من ٠,٠٥ فذلك يشير إلى أن بيانات المتغير موزعة طبيعياً، والعكس، والجدول (٣) يوضح ذلك:

جدول (٣)

نتيجة اختبار Kolomgorov-Smironv

Variables	One Sample Kolmogorov-Simrnov	
	Kolomgorov-z	Asymp. sig.
Y	1.39	.624
QPS	.96	.434
SIZE	.95	.743
EES	.56	.129
SSO	1.13	.581

Variables	One Sample Kolmogorov-Simrnov	
	Kolomgorov-z	Asymp. sig.
CRIA	.96	.296
IAO	.85	.634
CSO	.93	.574
FSO	.35	.384
FPE	.41	.581

وكما هو موضح بالجدول (٣) نجد أن القيم المعنوية لجميع المتغيرات أكبر من ٠,٠٥، وهذا يشير إلى أن جميع المتغيرات التابعة والمستقلة والرقابية هي موزعة توزيع طبيعي ومن ثم نجدها صالحة للتحليل.

٢. اختبار Multicollinearity:

لفحص التداخل الخطي تم حساب معامل Tolerance للمتغيرات المستقلة، ثم حساب معامل Variance Inflation Factor(VIF) كمقياس لمدى الارتباط بين المتغيرات المستقلة، والجدول (٤) يوضح نتيجة هذا الاختبار

جدول (٤)

نتيجة اختبار Variance Inflation Factor(VIF)

Variables	Variance Inflation Factor (VIF)	
	Tolerance	VIF
QPS	.543	4.264
SIZE	.857	4.743
EES	.724	2.681
SSO	.134	3.224
CRIA	.652	1.887
IAO	.412	1.328

Variables	Variance Inflation Factor (VIF)	
	Tolerance	VIF
CSO	.956	2.549
FSO	.472	1.871
FPE	.253	3.591

وكما هو موضح بالجدول (٤) فإن قيمة VIF أقل من ٥ لكل المتغيرات مما يشير إلى أن نموذج الدراسة لا يعاني من التداخل الخطي وبالتالي فإن البيانات التي تم الحصول عليها تكون صالحة للتحليل الإحصائي.

٤/٥/٢ التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

تتمثل متغيرات الدراسة في المتغير التابع (إدارة الأرباح)، والمتغير المستقل (الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية)، والمتغيرات الرقابية، والجدول (٥) يوضح نتيجة التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

جدول (٥)

التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

variables	Year	N	Mean	Std. deviation	Min	Max
Y	2013	60	0.7416167	0.1572635	0.34	0.88
	2014	٦٠	0.5896	0.1273462	0.38	0.92
	2015	٦٠	0.8134	0.0712341	.65	1
	2016	٦٠	0.7846212	0.16854246	0.67	1
	2017	٦٠	0.6946423	0.06891235	.68	1
SIZE	2013	٦٠	107325146	70869354	41356781	206537981
	2014	٦٠	106384912	65078502	22105678	44510578
	2015	٦٠	109685729	85961473	26738256	45321781
	2016	٦٠	111928375	75839214	23347810	42231045
	2017	٦٠	108742893	85462791	26354712	44214531
EES	2013	٦٠	8.9786	0.1562645	0	0.63
	2014	٦٠	9.87652	0.1283472	0	0.54
	2015	٦٠	7.985473	0.0812141	0	0.57
	2016	٦٠	9.543467	0.15851242	0	0.62

variables	Year	N	Mean	Std. deviation	Min	Max
	2017	٦٠	10.3262	0.05791134	0	0.61
SSO	2013	٦٠	4.9852461	1.5191333	6.45	11
	2014	٦٠	5	1.4644585	6.45	11
	2015	٦٠	3.9248697	1.344223	6.75	12
	2016	٦٠	3.253819	1.4986447	7	13
	2017	٦٠	4.629	1.3255864	8	13
CRIA	2013	٦٠	0.62381	0.8374369	4	6
	2014	٦٠	0.563148	0.7639138	4	6
	2015	٦٠	0.68573	0.7188517	4	6
	2016	٦٠	0.491472	0.7851888	4	6
	2017	٦٠	0.50364	0.9374369	4	6
CSO	2013	٦٠	0.4201745	0.1378253	0	1
	2014	٦٠	0.4370546	0.0684716	0	1
	2015	٦٠	0.3466666	0.1768244	0	2
	2016	٦٠	0.5017	0.1987214	1	2
	2017	٦٠	0.3967	0.2146581	0	2
FSO	2013	٦٠	0.769418	0.1472346	0.247	0.487
	2014	٦٠	0.387546	0.1363491	0.201	1.119
	2015	٦٠	0.354281	0.0912143	0.235	0.478
	2016	٦٠	0.34175	0.13651142	0.254	0.431
	2017	٦٠	0.3475578	0.06681121	0.213	0.462
FPE	2013	٦٠	0.3466666	0.7416167	0.35	0.89
	2014	٦٠	0.4370546	0.5896	0.37	0.91
	2015	٦٠	0.5017	0.8134	0.66	1
	2016	٦٠	0.3967	0.7846212	0.68	1
	2017	٦٠	0.420174	0.6946423	0.67	1

ومن خلال المقابلات الشخصية اتضح أن هناك إدراك بأهمية أنشطة المراجعة الداخلية، وفيما يتعلق بمشاهدات الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية اتضح أن هناك تزايد مستمر في الاسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية خلال فترة الدراسة، حيث بلغ في عام ٢٠١٧م (٢٦) مشاهدة، مقارنة بعام ٢٠١٣م (١٣) مشاهدة، ويرجع السبب في ذلك إلى

الإجراءات التي اتخذتها البورصة السعودية بالتوجه نحو تطبيق حوكمة الشركات والتي تعتمد على المراجعة الداخلية.

٣/٥/٤ نتائج اختبار فروض الدراسة:

تحقيقاً لهدف البحث واختبار فروضه؛ تم الاعتماد على نماذج تحليل الانحدار الخطي المتعدد وذلك باستخدام حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، وفيما يلي عرض لنتائج اختبار فروض البحث.

١. اختبار الفرض الأول: لا توجد ممارسات لإدارة الأرباح في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة السعودية.

يظهر بالجدول (٦) وصف لمتوسط الاستحقاقات الاختيارية خلال فترة الدراسة (٢٠١٣ -٢٠١٧)، باعتبار أنه إذا كانت القيمة المطلقة للمستحقات في عام معين أكبر من أو تساوي القيمة المطلقة لمتوسط الاستحقاقات في فترة الدراسة هنا تعتبر الشركة ممارسة لإدارة الأرباح، بينما إذا كانت القيمة المطلقة للمستحقات أقل من القيمة المطلقة لمتوسط الاستحقاقات هنا تكون الشركة غير ممارسة لإدارة الأرباح.

ويظهر بالجدول (٦) ارتفاع الاستحقاقات الاختيارية، مما يشير إلى ممارسة الشركات لإدارة الأرباح، كما يتضح أن هناك تباين في ممارسة الشركات لإدارة الأرباح فقد ظهر أعلى تكرار لممارستها في عام ٢٠١٥ حيث بلغ ٤٦ شركة بنسبة ٧٦,٦٧% في حين بلغ أقل تكرار لممارستها في عام ٢٠١٧ حيث بلغ ٣٣ شركة بنسبة ٥٥%.

جدول (٦)

الاستحقاقات الاختيارية وإدارة الأرباح

السنة	الاستحقاقات الاختيارية	إدارة الأرباح				الإجمالي
		شركات مارست إدارة الأرباح(١)		شركات لم تمارس إدارة الأرباح (٠)		
		التكرار	النسبة%	التكرار	النسبة%	
٢٠١٣	٢٤٣٣٠٧٨	٣٨	٦٣,٣٤	٢٢	٣٤,٦٦	٦٠
٢٠١٤	٧٩١٢٧٦٩	٤٢	٧٠	١٨	٣٠	٦٠
٢٠١٥	١١١٧٤٠٦٩	٤٦	٧٦,٦٧	١٤	٢٣,٣٣	٦٠
٢٠١٦	٢٣٨٣٣٥٣	٣٧	٦١,٦٧	٢٣	٣٠,٣٣	٦٠
٢٠١٧	٢٢٥١٤٥٢	٣٣	٥٥	٢٧	٤٥	٦٠
الإجمالي		١٩٦	٦٥,٣٤	١٠٤	٣٤,٦٦	٣٠٠

تم إجراء اختبار مدى معنوية ممارسة الشركات لإدارة الأرباح من خلال اختبار Binomial Testومن الجداول (٧) يتضح أن مستوى الدلالة ٠,٠٤٦ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ٠,٠٥، حيث يلاحظ أن عدد التكرارات التي مارست إدارة الأرباح وعددها ١٩٦ مشاهدة بنسبة ٦٥,٣٤% أكبر من عدد التكرارات التي لم تمارس إدارة الأرباح وعددها ١٠٤ مشاهدة بنسبة ٣٤,٦٦%، وهو ما يؤكد أن الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة السعودية قد قامت بممارسة إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة كما هو بالجدول (٧) التالي:

جدول (٧)

مدى ممارسة الشركات لإدارة الأرباح

مدى ممارسة الشركات لإدارة الأرباح	عدد المشاهدات	نسبة المشاهدات	مستوى الدلالة
شركات مارست إدارة الأرباح	١٩٦	%٦٥,٣٤	٠,٠٤٦
شركات لم تمارس إدارة الأرباح	١٠٤	%٣٤,٦٦	

ويستند نموذج Kothari, Leone &Wasley, 2005 على أن انخفاض القيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية يشير إلى انخفاض إدارة الأرباح، وقد تم حساب القيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية خلال فترة الدراسة وكانت قيمتها ٢٤١٣١٢٥ في عام ٢٠١٣م، ٧٧١٢٣٥٤ في عام ٢٠١٤م، ١١٠٦٤٠٣٢ في عام ٢٠١٥م، ٢٣٦٣٥٤٨ في عام ٢٠١٦م، ٢٢٣٧٨٥٤ في عام ٢٠١٧م، وبمقارنة القيم السابقة بقيمة الاستحقاقات الاختيارية يتضح انخفاضها من عام لآخر مما يدل على انخفاض ممارسات إدارة الأرباح نظراً لفرض قواعد الحوكمة على الشركات، وهو ما يعني عدم صحة الفرض الأول" لا توجد ممارسات لإدارة الأرباح في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة السعودية".

٢. اختبار الفرض الثاني: توجد علاقة عكسية ذات تأثير معنوي بين جودة أداء مصدر المراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح.

يعتمد الباحث في اختبار هذا الفرض على صياغة نموذج الانحدار التالي لدراسة العلاقة بين جودة أداء المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح.

$$Y= \beta 0 + \beta 1 \times 1 + \beta 2 \times 2 + \beta 3 \times 3 + \beta 4 \times 4 + \square$$

حيث أن:

Y تعبر عن المتغير التابع: إدارة الأرباح.

β0 الجزء الثابت في معادلة الانحدار.

β1... β4 معاملات المتغيرات المستقلة.

ϵ الخطأ العشوائي.

EES خبرة وكفاءة مصدر المراجعة الداخلية(متغير مستقل)

SSO مهارات مصدر المراجعة الداخلية (متغير مستقل)

QPS جودة أداء مصدر المراجعة الداخلية (متغير مستقل)

FSO أتعاب مصدر المراجعة الداخلية (متغير رقابي)

تم استخدام معامل Person Correlation لمعرفة قوة واتجاه العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع والمتغيرات الرقابية، والجدول (٨) يوضح ذلك:

جدول (٨)

معامل الارتباط بيرسون لمحددات جودة أداء مصدر المراجعة الداخلية

Variables	Person Correlation					
		Y	EES	SSO	QPS	FSO
Y	Person	1				
	Sig. (2-tailed)					
EES	Person	-.086*	1			
	Sig. (2-tailed)	.161				
SSO	Person	-.071*	.461**	1		
	Sig. (2-tailed)	.451	.000			
QPS	Person	-.041*	.256	.253	1	
	Sig. (2-tailed)	.245	-.278	-.132		
FSO	Person	-.044*	-.124	.072	-.092	1
	Sig. (2-tailed)	.432	.072	.345	.173	

* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed)

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed)

يتضح من الجدول (٨) وجود علاقة ارتباط سالبة بين ممارسات إدارة الأرباح وخبرة وكفاءة مصدر المراجعة الداخلية حيث أن معامل الارتباط (-٠,٨٦) بمستوى معنوية ٠,٠٥، كما توجد علاقة ارتباط سالبة بين ممارسات إدارة الأرباح ومهارات مصدر المراجعة الداخلية حيث أن معامل الارتباط (٠,٧١) بمستوى معنوية ٠,٠٥، كما توجد علاقة ارتباط سالبة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة أداء مصدر المراجعة الداخلية حيث أن معامل الارتباط (-٠,٤١) بمستوى معنوية ٠,٠٥، كما توجد علاقة ارتباط سالبة بين ممارسات إدارة الأرباح وأتعاب مصدر المراجعة الداخلية حيث أن معامل الارتباط (-٠,٤٤) بمستوى معنوية ٠,٠٥.

ولتحديد دور المتغيرات المستقلة في التأثير على المتغير التابع تم إجراء تحليل الانحدار الخطي المتعدد، وأظهرت نتائج التحليل الاحصائي أن محددات جودة أداء مصدر المراجعة الداخلية مجتمعة لها علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بممارسات إدارة الأرباح، ويتضح ذلك من الجدول (٩) الآتي:

جدول (٩)

تحليل الانحدار الخطي المتعدد لمحددات جودة أداء مصدر المراجعة الداخلية

Variables	β	T. test		F.Test		R^2
		value	Sig	value	Sig	
β	**56.274**	**8.105**	**0.000**	**13.924**	**0.000**	**0.675**
EES	**- 11.581**	**- 9.725**	٠,٠٠٠			
SSO	**12.749 -**	**- 10.786**	٠,٠٠٠			
FSO	**- 12.537**	**- 7.982**	٠,٠٠٠			

يتضح من الجدول (٩) الآتي:

(١) تشير نتائج اختبار T إلى أن جودة أداء مصدر المراجعة الداخلية له تأثير معنوي على ممارسات إدارة الأرباح حيث كانت ٥٦,٢٧٤= β، T. Test = ٨,١٠٥ بمستوى معنوية أقل من ٠,٠٠١.

(٢) توجد علاقة ارتباط سالبة ذات دلالة إحصائية بين خبرة وكفاءة مصدر المراجعة الداخلية وبين ممارسات إدارة الأرباح حيث كانت T. ٩,٧٢٥- = Test بمستوى معنوية عند مستوى أقل من ٠,٠٠١.

(٣) توجد علاقة ارتباط سالبة ذات دلالة إحصائية بين مهارات مصدر المراجعة الداخلية وبين ممارسات إدارة الأرباح حيث كانت - T. Test = ١٠,٧٨٦ بمستوى معنوية عند مستوى أقل من ٠,٠٠١.

(٤) توجد علاقة ارتباط سالبة ذات دلالة إحصائية بين أتعاب مصدر المراجعة الداخلية وبين ممارسات إدارة الأرباح حيث كانت T. ٧,٩٨٢- = Test بمستوى معنوية عند مستوى أقل من ٠,٠٠١.

(٥) بلغت قيمة f =١٣,٩٢٤ وهي ذات دلالة معنوية عند مستوى أقل من ٠,٠٠١ مما يدل على أن جودة أداء مصدر المراجعة الداخلية لها أثر في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

(٦) يوضح معامل التحديد المعدل(R^2 Adjusted R Square) أن المتغيرات المستقلة تفسر ٦٧,٥% من التغيرات في ممارسات إدارة الأرباح، وأما الباقي ٣٢,٥% فيرجع إلى الخطأ العشوائي أو نتيجة عدم إضافة محددات أخرى للمتغير المستقل. بما يدعو إلى إجراء المزيد من البحوث لاكتشاف المزيد من المتغيرات المستقلة التي يمكن أن تفسر

التغيرات في ممارسات إدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات الاختيارية.

ومن ثم يتضح صحة الفرض الثاني وهو "توجد علاقة عكسية ذات تأثير معنوي بين جودة أداء مصدر المراجعة الداخلية وبين ممارسات إدارة الأرباح".

٣.اختبار الفرض الثالث: توجد علاقة عكسية ذات تأثير معنوي بين الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ويعتمد الباحث في اختبار هذا الفرض على صياغة نموذج الانحدار التالي لدراسة العلاقة بين الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح.

$$Y= \beta0 + \beta1(SIZE)+ \beta2(EES)+\beta3(SSO)+ \beta4(CRIA)+\beta5(FPE)+\beta6(IAO)+ \beta7(CSO)+ \square$$

حيث أن:

Y	تعبر عن المتغير التابع: إدارة الأرباح.
β0	الجزء الثابت في معادلة الانحدار.
β1...β7	معاملات المتغيرات المستقلة.
ϵ	الخطأ العشوائي.
SIZ	حجم مصدر المراجعة الداخلية (متغير مستقل)
EES	خبرة وكفاءة مصدر المراجعة الداخلية (متغير مستقل)
SSO	مهارات مصدر المراجعة الداخلية (متغير مستقل)
CRIA	تخفيض تكاليف المراجعة الداخلية (متغير مستقل)
FPE	أداء الشركة (متغير رقابي)

IAO الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية (متغير مستقل)

CSO تغيير مصدر المراجعة الداخلية (متغير رقابي)

تم استخدام معامل Person Correlation لمعرفة قوة واتجاه العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع والمتغيرات الرقابية، والجدول رقم (١٠) يوضح ذلك:

جدول (١٠)

معامل الارتباط بيرسون لمحددات الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية

		Person Correlation							
Variables		**Y**	**SIZE**	**EES**	**SSO**	**CRIA**	**FPE**	**IAO**	**CSO**
Y	**Person**	**1**							
	Sig. (2-tailed)								
SIZE	**Person**	**-.142***	**1**						
	Sig. (2-tailed)	**.045**							
EES	**Person**	**.374**-**	**-.052**	**1**					
	Sig. (2-tailed)	**.000**	**.531**						
SSO	**Person**	**.381**-**	**-.065**	**.451**	**1**				
	Sig. (2-tailed)	**.000**	**.397**	**.041**					
CRIA	**Person**	**-.071***	**-.132***	**.253***	**-.071**	**1**			
	Sig. (2-tailed)	**.451**	**.394**	**-.132**	**.451**				
FPE	**Person**	**-.256***	**.058**	**-.048**	**-.096**	**-.164***	**1**		
	Sig. (2-tailed)	**-.278**	**.461**	**.457**	**.146**	**.032**			
IAO	**Person**	**-.172***	**.374****	**.172***	**.074**	**-.096**	**-.084**	**1**	
	Sig. (2-	**.021**	**.000**	**.021**	**.423**	**.146**	**.164**		

	tailed)								
CSO	Person	-.426**	-.096	-.142*	.274**	.074	.041	352**.	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.146	.045	.000	.423	.245	٠,٠٠	

* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed)

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed)

يتضح من الجدول (١٠) وجود علاقة ارتباط سالبة بين ممارسات إدارة الأرباح وحجم مصدر المراجعة الداخلية حيث أن معامل الارتباط (-٠,١٤٢) بمستوى معنوية ٠,٠٥، كما توجد علاقة ارتباط سالبة بين ممارسات إدارة الأرباح وخبرة وكفاءة مصدر المراجعة الداخلية حيث أن معامل الارتباط (-٠,٣٧٤) بمستوى معنوية ٠,٠١، كما توجد علاقة ارتباط سالبة بين ممارسات إدارة الأرباح ومهارات مصدر المراجعة الداخلية حيث أن معامل الارتباط (-٠,٣٨١) بمستوى معنوية ٠,٠١، كما توجد علاقة ارتباط سالبة بين ممارسات إدارة الأرباح وتخفيض تكاليف المراجعة الداخلية حيث أن معامل الارتباط (-٠,٧١) بمستوى معنوية ٠,٠٥، كما توجد علاقة ارتباط سالبة بين ممارسات إدارة الأرباح وأداء الشركة حيث أن معامل الارتباط (-٠,٢٥٦) بمستوى معنوية ٠,٠٥، كما توجد علاقة ارتباط سالبة بين ممارسات إدارة الأرباح والإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية حيث أن معامل الارتباط (-٠,١٧٢) بمستوى معنوية ٠,٠٥، كما توجد علاقة ارتباط سالبة بين ممارسات إدارة الأرباح وتغيير مصدر المراجعة الداخلية حيث أن معامل الارتباط (-٠,٤٢٦) بمستوى معنوية ٠,٠١.

ولتحديد دور المتغيرات المستقلة في مدى التأثير على المتغير التابع تم إجراء تحليل الانحدار الخطي المتعدد، وأظهرت نتائج التحليل الاحصائي أن

محددات الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية مجتمعة لها علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بممارسات إدارة الأرباح، ويتضح ذلك من الجدول (١١) الآتي:

جدول (١١)

تحليل الانحدار الخطي المتعدد لمحددات الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية

Variables	β	T. test		F. Test		R^2
		value	Sig	value	Sig	
β	**61.583**	**7.237**	**0.000**			
SIZ	**-19.472**	**-13.416**	٠,٠٠٠			
EES	**- 12.873**	**- 8.672**	٠,٠٠٠	**10.52**	**0.000**	**0.614**
SSO	**11.217**	**10.786**	٠,٠٠٠			
CRIA	**- 5.841**	**- 6.581**	٠,٠٠٠			
FPE	**- 26.537**	**- 12.067**	٠,٠٠٠			
IAO	**- 11.392**	**- 8.193**	٠,٠٠٠			
CSO	**- 10.201**	**- 7.864**	٠,٠٠٠			

يتضح من الجدول رقم (١١) الآتي:

(١) تشير نتائج اختبار T إلى أن الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية له تأثير معنوي على ممارسات إدارة الأرباح حيث كانت ٦١,٥٨٣= β، ٧,٢٣٧ = T. Testوذلك عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٠١.

(٢) توجد علاقة ارتباط سالبة ذات دلالة إحصائية بين حجم مصدر المراجعة الداخلية وبين ممارسات إدارة الأرباح حيث كانت - ١٣,٤١٦= T. Test بمستوى معنوية عند مستوى أقل من ٠,٠٠١.

(٣) توجد علاقة ارتباط سالبة ذات دلالة إحصائية بين خبرة وكفاءة مصدر المراجعة الداخلية وبين ممارسات إدارة الأرباح حيث كانت -٨,٦٧٢ T. Test = بمستوى معنوية عند مستوى أقل من ٠,٠٠١.

(٤) توجد علاقة ارتباط سالبة ذات دلالة إحصائية بين مهارات مصدر المراجعة الداخلية وبين ممارسات إدارة الأرباح حيث كانت - T. Test = ١٠,٧٨٦بمستوى معنوية عند مستوى أقل من ٠,٠٠١.

(٥) توجد علاقة ارتباط سالبة ذات دلالة إحصائية بين تخفيض تكاليف المراجعة الداخلية وبين ممارسات إدارة الأرباح حيث كانت -٦,٥٨١ T. Test =بمستوى معنوية عند مستوى أقل من ٠,٠٠١.

(٦) توجد علاقة ارتباط سالبة ذات دلالة إحصائية بين أداء الشركة وبين ممارسات إدارة الأرباح حيث كانت -١٢,٠٦٧ = T. Testبمستوى معنوية عند مستوى أقل من ٠,٠٠١.

توجد علاقة ارتباط سالبة ذات دلالة إحصائية بين الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية وبين ممارسات إدارة الأرباح حيث كانت -٨,١٩٣ T. Test =بمستوى معنوية عند مستوى أقل من ٠,٠٠١.

توجد علاقة ارتباط سالبة ذات دلالة إحصائية بين تغيير مصدر المراجعة الداخلية وبين ممارسات إدارة الأرباح حيث كانت -٧,٨٦٤ T. Test =بمستوى معنوية عند مستوى أقل من ٠,٠٠١.

بلغت قيمة f ١٠,٥٢ وهي ذات دلالة معنوية عند مستوى أقل من ٠,٠٠١ مما يدل على أن الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية له أثر في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

يوضح معامل التحديد المعدل(Adjusted R Square R^2) أن المتغيرات المستقلة تفسر ٦١,٤% من التغيرات في ممارسات إدارة الأرباح، وأما الباقي ٣٨,٦% فيرجع إلى الخطأ العشوائي أو نتيجة عدم إضافة محددات أخرى للمتغير المستقل، بما يدعو إلى إجراء المزيد من

البحوث لاكتشاف المزيد من المتغيرات المستقلة التي يمكن أن تفسر التغيرات في ممارسات إدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات الاختيارية.

فيما يتعلق بمشاهدات الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية يتضح أن هناك تزايد في الاسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية خلال سنوات الدراسة، وترجع تلك الزيادة إلى الإجراءات التي اتخذتها البورصة السعودية نحو تطبيق حوكمة الشركات والتي تعتمد على المراجعة الداخلية، كما أن المقابلات الشخصية أوضحت أن هناك إدراك بأهمية أنشطة المراجعة الداخلية.

ومن ثم يتضح صحة الفرض الثالث وهو "توجد علاقة عكسية ذات تأثير معنوي بين الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح".

٥ نتائج وتوصيات البحث ومقترحات البحوث المستقبلية:

١/٥ نتائج البحث:

توصل الباحث للنتائج التالية:

١- الإسناد الخارجي هو التعاقد مع طرف خارجي للقيام بأنشطة كان من الممكن أن يتم أدائها من داخل المنشأة وذلك بهدف أداء تلك الأنشطة بجودة عالية وبتكلفة أقل.

٢- ثمة تزايد مضطرد في الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية خاصة بعد اتساع وتطور أهداف ونطاق المراجعة الداخلية لسببين جوهريين الأول هو الوفر في التكلفة والثاني هو أدائها بواسطة أطراف مستقلة مهنياً.

٣- من أهم متغيرات الإسناد الخارجي: جودة أداء المصدر الخارجي، وحجم المصدر الخارجي، وخبرة وكفاءة المصدر الخارجي، ومهارات المصدر الخارجي، والوفر في التكلفة، وتغيير مكتب المصدر الخارجي، وأتعاب المصدر الخارجي، وأداء الشركة محل المراجعة.

٤- قامت الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة السعودية (محل الدراسة) بممارسة إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة من خلال الاستحقاقات الاختيارية.

٥- توجد علاقة عكسية ذات تأثير معنوي بين جودة أداء مصدر المراجعة الداخلية وبين ممارسات إدارة الأرباح.

٦- توجد علاقة عكسية ذات تأثير معنوي بين الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح، مما يشير إلى أن الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية له أثر فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٢/٥ توصيات البحث:

١- الإخذ بعين الاعتبار هذه العلاقات فهي منبثقة عن تحليل بيانات فعلية لمجموعة من الشركات.

٢- توجيه المراجعين والأجهزة الرقابية الحكومية للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح ووضع عقوبات على القائمين بممارسات إدارة الأرباح.

٣- على الباحثين إجراء المزيد من البحوث لاكتشاف المزيد من المتغيرات المستقلة التي يمكن أن تفسر التغيرات في ممارسات إدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات الاختيارية في ظل البيئة السعودية.

٤- الاستعانة بالمهنيين والباحثين الأكاديميين في مجال المراجعة لاستحداث معيار مراجعة سعودي لتنظيم عملية الإسناد الخارجي وخاصة فيما يتعلق بما يلي:

٥- تحديد مواصفات الطرف الخارجي حالة الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية من حيث متطلبات التأهيل العلمي للمصدر الخارجي لتعظيم الاستفادة من نقاط القوة وتجنب نقاط الضعف.

٦- تحديد أتعاب المصدر الخارجي بما يتناسب مع عبء المهام وإلا يتم استخدام تلك الأتعاب للتأثير على رأي المصدر الخارجي.

٧- ضرورة قيام البورصة السعودية(في حالة الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية) بإلزام الشركات بالتعاقد مع أطراف محددة معلن عنها من قبل البورصة السعودية تتميز بالكفاءة المهنية وتكون من غير الأطراف المسؤولة عن مراجعة القوائم المالية للشركة بما يضمن حيادية وموضوعية أنشطة المراجعة الداخلية.

٣/٥ مقترحات البحوث المستقبلية:

يرى الباحث أن ثمة عدداً من الموضوعات المتعلقة بالإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وعلاقتها بممارسات إدارة الأرباح، تحتاج للدراسة في واقع البيئة السعودية، منها:

- دراسة مقارنة لمصادر الحصول على المراجعة الداخلية والحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- دراسة أثر الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح باستخدام الأنشطة الحقيقية.

- دراسة أثر الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالشركات المالية.

٦. قائمة المراجع:

١/٦ المراجع العربية:

- إبراهيم، رضا توفيق عبده، (٢٠١٧) "تقويم كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية بين التجديد والإسناد في ضبط وتدنية الفساد ورفع الكفاية الإنتاجية"، (جامعة الزقازيق، كلية التجارة، ***مجلة البحوث التجارية***، المجلد ٣٩، العدد٣)، ص٣١٤-٣٥٧
- أبو العلا، محمد عبد العزيز محمد، (٢٠١٧) "مدخل كمي مقترح لترشيد قرار الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية في ظل مخاطر الوكالة -دراسة حالة على بنك التنمية والائتمان الزراعي"، (جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، ***المؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة***، "دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر")، ص ص٦-٧.
- أبو سالم، سيد سالم محمد، محمد فؤاد علوان، (٢٠١٨)، "تأثير آليات التحصين الإداري على قيمة الشركة: نظرية الوكالة مقابل نظرية الإشراف – دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية"، (كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، **مجلة الفكر المحاسبي)**، ص ص ٤١٠-٤٦٨.
- أبو طالب، يحي محمد، (٢٠١٨)؛ " أثر الإسناد الخارجي لوظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة"، ***مجلة المال والتجارة***، العدد ٥٨٥)، ص ص٤-٦.

- الجمال، هاني، وليد تركي، (٢٠١٤)؛ " تأثير جودة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح " دراسة حالة -لبنان "، (جامعة طنطا، كلية التجارة، ***مجلة التجارة والتمويل***، العدد الرابع)، ص ص١٨٦-٢٥٤.
- الوشاح، محمود عبد الفتاح (٢٠١٦) "مدى التزام المدققين الداخليين بمعايير التدقيق الداخلي الدولية للحد من ظاهرة الفساد المالي في البلديات الأردنية (دراسة ميدانية)، ***مجلة رماح للبحوث والدراسات***، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية -رماح -الأردن، العدد ٢٠)، ص ص٥٨-١٠٦.
- حماد، مصطفى أحمد محمد، (٢٠١٧)، أثر استخدام الأنشطة الحقيقية لإدارة الأرباح R E M على الأداء التشغيلي اللاحق للشركات المصرية، دراسة تطبيقية، (جامعة عين شمس، كلية التجارة، ***مجلة الفكر المحاسبي***، العدد الأول، الجزء الأول)، ص ص ١١-٦١.
- خطاب، جمال سعد السيد أحمد، (٢٠١١)؛ "نموذج مقترح لتفعيل استخدام أبعاد تطوير وظيفة المراجعة الداخلية لتحسين الأداء السوقي والمالي"، (جامعة عين شمس، كلية التجارة، ***مجلة الفكر المحاسبي***، مجلد ١٥، العدد ٢)، ص ص١٦٥-٢٠٨.
- خليل، علي محمود، (٢٠١٥) قياس أثر الإسناد الخارجي لوظائف المحاسبة على أداء الشركات الصغيرة والمتوسطة المقيدة في بورصة النيل المصرية، (جامعة عين شمس، كلية التجارة، ***مجلة الفكر المحاسبي***، العدد١، الجزء١)، ص١١٠-١٦٣

- خليل، محمد أحمد إبراهيم، (٢٠١٤)؛ " فعالية المصادر الخارجية في أداء خدمات المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة وأثرها على قرارات منح الائتمان لمنظمات الأعمال -دراسة نظرية اختبارية"، (جامعة عين شمس، كلية التجارة، ***مجلة الفكر المحاسبي***، مجلد ١٨، العدد ٤)، ص٣٤١-٣٨٩
- رضوان، أحمد جمعة أحمد، (٢٠١٣)، " أثر جودة المراجعة على أساليب إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية"، (جامعة المنصورة، كلية التجارة، ***المجلة المصرية للدراسات التجارية***، المجلد ٣، العدد ٣٧)، ص ص٣٤٧-٤١٩.
- على، سمر خالد محمد، (٢٠١٦)؛ " تأثير الإسناد الخارجي لمهام وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة: دراسة ميدانية "، (جامعة عين شمس، كلية التجارة، ***مجلة الفكر المحاسبي***، مجلد ٢٠، العدد ٣)، ص ص ٧٥٥-٧٧٨.
- غنيم، محمود رجب يس، (٢٠١٦) "محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في مواجهة الفساد المالي: دراسة ميدانية في البيئة السعودية"، (جامعة عين شمس، كلية التجارة، ***مجلة الفكر المحاسبي***، مجلد ٢٠، العدد ٣)، ص ص١٧٨-٢٢٤.
- كساب، ياسر السيد، (٢٠١٥)؛ "العوامل المؤثرة في استقلالية المراجع الداخلي في الشركات المساهمة السعودية"، (جامعة طنطا، كلية التجارة، ***مجلة البحوث المحاسبية***، العدد ١)، ص ص٦٣-١١٢.
- كشمير، حسن حسن، (٢٠١٤) "مدخل مقترح لقياس تكاليف تعهيد خدمات تقنية المعلومات لغرض اتخاذ القرارات في منظمات الأعمال،

(جامعة بورسعيد، كلية التجارة، ***مجلة البحوث المالية والتجارية***، المجلد ١٥، العدد٣، الجزء٢، ٢٠١٤م)، ص٢٥٤-٢٩٢

- لطفي، أمين السيد احمد، (٢٠١١) "***دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد***"، (الاسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٧م).
- مبارك، الرفاعي إبراهيم (٢٠١١)؛ "جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على البيئة السعودية"، (جامعة الملك سعود، كلية العلوم الإدارية، ***مجلة جامعة الملك سعود***، مجلد ٢٢، العدد ٢)، ص ص١٦٩-٢٠١.
- محرم، إبراهيم فريد، (٢٠١٤)، دور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح-دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية، (جامعة عين شمس، كلية التجارة، ***المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة***، العدد الثاني)، ص ص٤٨١-٥٥١
- مندور، محمد إبراهيم، (٢٠١٦)، أثر التفعيل الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة على ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، (جامعة عين شمس، كلية التجارة، ***مجلة الفكر المحاسبي***، العدد الثاني، الجزء الثاني)، ص ص١١٢١-١١٧٢

٣/٦ المراجع الأجنبية:

- Ahadiat, N. and Hefzi, H. (2012). "An Investigation of Earnings Management Practices: Examining Generally Accepted Accounting Principles", ***International Journal of Business and Social Science*** 3(14):245-251.
- Baatour, K., Ben Othman, H. and Hussainey, K. (2015). "The Effect of multiple directorships on real and accual-

based earning management: Evidence from Saudi listed firms. Cairo university International Conference on Accounting – CUICA.

- Barac K and Motubatse KN (2010). Internal audit outsourcing practices in South Africa. ***African Journal of Business Management*** Vol.3 (13).
- Basel Committee on Banking Supervision, (2005), ***The Joint Forum Outsourcing in Financial Services***, (Basel), p4
- Can, A, & Abigail, E., (2014), "The Effect of Outsourcing Cost on Corporate Performance: A Study of Nigerian Brewery Industry", ***International Journal of Economics and Empirical Research*** (IJEER), Vol. 2, Issue 3, pp. 84-73.
- Cuprertion, C.M., A.L. Martinez, and N.C. dacosta, (2015),"Earning manipulations by real activities management and investors perceptions", ***Research in international business and finance***, 34:309-323
- Dije Muhammad Suleimana, Kabiru Isa Dandagob, (2014), "The extent of internal audit functions outsourcing by Nigerian deposit money banks", ***Social and Behavioral Sciences***, 222 – 229
- Ebaid I. A. (2011) "Internal audit Function: an exploratory study from Egyptian Listed Firms". ***International Journal of Law and Management***. Vol. 53 No. 2.
- Ebraheem Salem Saleem Alzoubi, (2018), "Audit quality, debt financing, and earnings management: Evidence from Jordan", ***Journal of International Accounting, Auditing and Taxation***.

- Emmanuel Umo Abianga, (2015), " The Effect of the Internal Audit Outsourcing on Auditor Independence: The Nigerian Experience ", ***Journal of Finance and Accounting***, ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online), Vol.6, No.10, 2015www.iiste.org.
- Institute of Internal Auditors, (2018), "***IIA Position Paper: Staffing/Resourcing Considerations for Internal Audit Activity***", (Altamonte: IIA), p3
- Irina Duran , Dan Duran, (2016), "***Outsourcing-Away to Maximize Profit***", (Research Gate), p752 Available at: *https://www.researchgate.net/publication/267795992*
- Jack, H., (2015), "Internal pressures challenge internal auditor's objectivity. "***Journal of Accountancy***.
- Janis Narvas, (2017), "***Internal Audit Outsourcing-Should You Consider This***?", Available at: *https://www.dvphilippines.com/blog/should-you-outsource-your-internal-audit* تاريخ الدخول: ١٦/٤/٢٠١٩م / زمن الدخول:١٠:٠٩ ص
- Jong, A. and Mertens, G. (2014). "How does earnings management influence investors perception of firm value? Survey every evidence from financial analysis". ***Review of Accounting Studies*** 19(2):606-627.
- Kaja Prystupa, Maciej Rządca., (2015), "Outsourcing Failures in SME'S: Case Study Approach", ***Problems of Management in the 21st century*** Vol. 10, No. 1, ISSN 2029-6932.
- Kang, T., G. Lopo, and M. Wolfe. (2017)."Accounting Conservatism and firm growth financed by external debt: the role of debt maturity. ***Journal of Accounting Auditing and Finance***, 32(2):182-208.

- Kiema, H., Ahmed, A. and Ndirangu, J., (2015),"The Influence of Internal Audit Independence on the Financial Performance of Small and Medium Enterprises: A Case of the Construction Industry in Mombasa County", ***International Journal of Management and Commerce Innovations***, Vol. 3, Iss.I, pp. 442-448.
- Kothari, S. P. A. J. Leone, and C.E.Wasley, (2005)"Performance Matched Discretionary Accrual Measures", ***Journal of Accounting and Economics,*** 39(1):163-197.
- Liakhovych H., (2017), "Classification of accounting outsourcing: compliance with modern development trends, ***Academic Journal of Interdisciplinary Studies MCSER Publishing***, Rome-Italy, Vol. 4 No. 3 SI, December.
- Marius Gros1 • Sebastian Koch2 • Christoph Wallek3, (2016), "***Internal audit function quality and financial reporting: results of a survey on German listed companies***", Springer Science+Business Media New York
- Marsel Sulanjaku, Ardita Todri, (2015), " The Perspectives of Outsourcing of Internal Audit Functions in Albania", ***Academic Journal of Interdisciplinary Studies***, Vol 4 No 3 S1, December.
- Michael, F. Corbett, (2004), the Outsourcing Revolution/. https://www.economist.com/media/globalexecutive/outsourcing_revolution_e_02

- Miller, J; (2007). Detecting earnings management a tool for practitioners and regulators. ***Unpublished Ph.D. Dissertation***, Anderson University.
- Miloud, T. (2014). "Earnings management and initial public offerings: an empirical analysis", ***The Journal of Applied Business Research*** 30(1):117-134.
- Mohamed Alhdab,"Effects of audit quality On real and accrual earning management and subsequent return performance: Evidence from IPOS", https://papers.ssrn.com تاريخ الدخول ٢٠١٨/١/٢٧
- Okolie, A.O., Izedonmi, F.O. and Enofe, A.O. (2014).: "Audit Quality and Cash- Based Earnings Management of Quoted Companies in Nigeria", ***Journal of Finance and Investment Analysis***. 3(1): 35-50.
- Porschia C. Nkansa, (2016), "Professional Skepticism and Fraud Risk Assessment: An Internal Auditing Perspective", ***Doctor of Philosophy***, The University of Memphis.
- Pradeep Sharma, (2018), "***Reduce Risks with Partial Outsourcing and Get Benefits***", Available (Online) at: *https://www.edataindia.com/partial-outsourcing-reduce-risks-enjoy-benefits/* / تاريخ الدخول: ٢٠١٩/٤/٢١م

  زمن الدخول: ١٠:٤٠ ص
- Renu Desai a, Vikram Desai a, Theresa Libby b, Rajendra P. Srivastava c, (2017), "External auditors' evaluation of the internal audit function: An empirical investigation", ***Journal of Accounting Information Systems***, pp, 1–14.

- Salau A.M.& Ayoib C., A., (2017) "Auditor Tolerance of Accrual- based and real earning management in boardrooms of politically connected Nigerian firms", ***Asian Journal of accounting and governance***. P:101-111 https://www.doi.org/10.117576/AJAG-09-08-2017
- Shingrirayi, et al., (2014), "Cost and benefits of an internal audit department: A case study of Zimbabwean banking sector., ***International Journal of innovative research & development***, vol. 3, issue 13, December, pp. 118.
- Siregar, S.V and Utama, S. (2008). "Type of earnings management and the effect of ownership structure, firm size, and corporate- governance practices: Evidence from Indonesia", ***The International Journal of Accounting***.43: -27.
- the Malaysian Institute of Accountants (MIA), (2017), ***Outsourcing or Co-Sourcing of Internal Audit Function***, (Malaysia: MIA), p1
- Tim Pittaway, (2016), "***The Benefits of Outsourcing or Co-Sourcing the Internal Audit Function***", (The RSM International Network) Available at: *https://www.rsm.global/australia/insights/assurance-updates/benefits-outsourcing-or-co-sourcing-internal-audit-function* تاريخ الدخول: ٢٠١٩/٤/١٨م / زمن الدخول: ١١:٤٥م
- Volte, P. and Azibi, J. (2015). "Are Joint audits a proper instrument for increased audit quality", ***British Journal of Applied Science and Technology***. 7(6):528-551.

- Yaping, N. (2005). "The theoretical framework of earnings management", ***Canadian Social Science***. 1: (3): 32-38.
- Yasar, A. (2013) "Big Four Auditors, Audit Quality and Earnings Management: Evidence from Turkish Stok Market". ***International Journal of Business and Social Science*** 4(17): 153-163
- Yukako Ono & Victor Stango, (2005), "***Outsourcing, Firm Size, and Product Complexity: Evidence from Credit Unions***", (Economic Perspectives), p2
- Yuliand, R., M. Anshori, & N. Alim (2015)."***Real earning management in Indonesian sharia capital market***', social and behavioral sciences (211):866-873
- Zuraw, P. & Hruszowiec. K, (2014), "Contemporary Accounting Outsourcing in Polish Economic Reality - Survey Results", pp. 25 - 40, available at: *www.readcube.com/articles/10.2478%2Feam - 2014 - 0002,* ***accessed,*** *28, December, 2014*, تاريخ الدخول: ٢٠١٩/٣/٢٢م / زمن الدخول:١١:١٥ م