

أثر التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بقائمة الدخل دراسة ميدانية علي عينة من المصارف السودانية

نادرة بشرى نقودي فرح

ياسر تاج السر محمد سند.

جامعة النيلين

مجلة كلية الدراسات العليا

الرقم الدولي الموحد: 1858-6228

المجلد: 16 ، 2021م

العدد: 04



كلية الدراسات العليا
جامعة النيلين

أثر التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بقائمة الدخل

دراسة ميدانية علي عينة من المصارف السودانية

نادرة بشرى نقودي فرح و ياسر تاج السرمحمد سند.

قسم المحاسبة- كلية التجارة - جامعة النيلين - السودان.

yasirsanad@gmail.com - nadrann78@gmail.com

المستخلص

هدفت الدراسة إلى بيان دور التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بقائمة الدخل، وذلك من خلال الدور الذي يلعبه المراجع في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وإعطائها أكثر مصداقية وصورة أوضح، نبعت أهمية الدراسة من الربط بين مخاطر تحريفات القوائم المالية الناتجة عن هذه الممارسات وبين ضرورة الاستجابة المناسبة لهذه المخاطر من جانب مراجعي الحسابات وجعلها في أدنى مستوى مقبول بها وتفصيل دور المراجع في مواجهة تلك الممارسات والحد منها، إتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاستنباطي والاستقرائي، وتوصلت الدراسة إلى أن التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية حد من ممارسات إدارة الأرباح في قائمة الدخل التي لها تأثيراً كبيراً على القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية : المراجع الخارجي ، إدارة الأرباح ، معايير المراجعة الدولية، قائمة الدخل

مقدمة:

المراجعة وهي تلك الفجوة ما بين ما يتوقعه المجتمع والجمهور وما يقوم به المراجعون بالفعل طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. لذلك أصبحت ممارسات إدارة الأرباح الحدث الأكثر تأثيراً على القوائم المالية وساعد على ذلك المعالجات المحاسبية التي تسمح بها المبادئ والمعايير المحاسبية والتي وجدت لتحسين جودة التقارير المالية وجعلها أكثر إفادة لمتخذي القرارات علماً بأن ذلك يمثل المرونة في تلك المعالجات إلا أنها كانت سلاحاً ذا حدين لها الأثر السلبي والإيجابي على تلك الجودة .

مشكلة الدراسة :

إن إنتشار ممارسات إدارة الأرباح يمثل تحدياً هاماً يواجه كافة الفئات المهتمة بصحة وسلامة التقارير المالية لما لها من أثار خطيرة على استمرار منشآت الأعمال وتضليل أصحاب المصالح ومن هنا يأتي دور مراجع الحسابات باعتباره وكيلاً عن أصحاب المصالح في اكتشاف تلك الممارسات ثم التقدير عنها من خلال تقريره وبالتالي فإن مشكلة الدراسة تتمثل في تحديد مدى مسئولية مراجع الحسابات عن تحريفات القوائم المالية الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح والربط بين بذل العناية المهنية الواجبة من جانب مراجع الحسابات وضرورة استجابته لمخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح في ضوء معايير المراجعة

إن مهنة المحاسبة والمراجعة من المهن التي لها دور بارز في الاقتصاد القومي لأي دولة لما لها من تأثير على القرارات التي يتخذها الأفراد والمؤسسات فمهنة المراجعة تضفي الثقة على المعلومات المحاسبية التي يفترض أن تكون الأساس في اتخاذ القرارات الاقتصادية حيث تكتسب مهنة المحاسبة والمراجعة أهميتها من ثقة أصحاب المصالح في التقارير المالية الناتجة عنها، فمعلومات تلك التقارير المالية ليست نهاية في حد ذاتها بل تعتبر بداية لعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية وقد تعرضت مهنة المحاسبة والمراجعة لانتقادات عنيفة، وذلك في أعقاب الانهيارات المفاجئة للعديد من الشركات العالمية التي شهدتها السنوات الأولى من القرن الحادي والعشرين مثل شركة إنرون للطاقة و جنرال موتورز زيروك LBM وغيرها الأمر الذي أدى إلى تزايد الضغوط على مهنة المراجعة بفعل تدني جودة الحكم والرأي الفني لمراجع الحسابات نتيجة عدم قدرته على اكتشاف بعض الحالات الجوهرية من التحريف والغش والتصرفات غير القانونية من جانب إدارة المنشأة. ومن هنا تجدر الإشارة بموضوع الغش والتلاعب في القوائم المالية باعتباره أحد أهم الأسباب الرئيسية التي تسهم في حدوث ما يطلق عليه بفجوة توقعات

فرضيات الدراسة :

لتحقيق أهداف الدراسة تسعى الدراسة إلى اختبار الفرضية التالية :
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إلزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بقائمة الدخل .

منهجية الدراسة :

أولاً : المنهج التاريخي : لعرض وإستقراء الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث والخلفية التاريخية للمتغيرات.
ثانياً : المنهج الإستنباطي: لصياغة مشكلة وفروض الدراسة .
ثالثاً : المنهج الوصفي التحليلي : لوصف وتحليل بيانات الدراسة .
رابعاً : المنهج الإستقرائي : لإختبار فرضيات الدراسة .
مصادر جمع البيانات : تتمثل مصادر البيانات في :
المصادر الأولية : نتائج البحوث العلمية والتجارب والمخطوطات والتقارير الثانوية والإحصاءات الصادرة عن المؤسسات الربحية والوثائق التاريخية والمذكرات بالإضافة إلى إستمارة الإستبيان .
المصادر الثانوية : الكتب والدوريات والمقالات والنشرات الدورية والرسائل الجامعية .

الدراسات السابقة :

- دراسة: بهاء (2011م): هدفت الدراسة للبحث في ظاهرة إدارة الأرباح واستكشاف مدى ممارستها من قبل الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان، وأثرها على سياسة توزيع الأرباح وانعكاسها على القيمة السوقية للشركة خلال الفترة الممتدة من عام 2001م إلى عام 2006م ، وخلصت الدراسة إلى ان الشركات المساهمة العامة الأردنية قد قامت بممارسة إدارة الأرباح حيث بلغت نسبة الممارسة خلال فترة الدراسة 44% ، وايضاً توصلت إلى عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لإدارة الأرباح على توزيع الأرباح في حين توصلت الدراسة الي وجود اثر ذو دلالة إحصائية لإدارة الأرباح على القيمة السوقية في ظل سياسة توزيع الأرباح .ويتضح للباحثان أن هذه الدراسة أثار إدارة الأرباح علي سياسة توزيع الأرباح وانعكاسها علي القيمة السوقية بينما جاءت دراستنا في دور المراجعة المتكاملة في الحد من ممارسات ادارة الأرباح في ظل تطبيق المعايير الدولية

الدولية ، وتتمثل مشكلة الدراسة بشكل أعمق في الإجابة علي السؤال التالي:
هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إلزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بقائمة الدخل ؟

أهداف الدراسة :

تسعي الدراسة الي تحقيق الاهداف التالية :

- 1- بيان دور إلزام المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بقائمة الدخل .
- 2- دراسة ظاهرة ادارة الأرباح بقائمة الدخل واثارها واساليبها .
- 3- تحديد مدى مسؤولية مراجع الحسابات عن تحريفات القوائم المالية الناتجة من ممارسات ادارة الأرباح في ضوء معايير المراجعة الدولية .

أهمية الدراسة :

تتبع أهمية هذا البحث في رأي الباحثان في المخاطر التي تهدد ثقة المجتمع في خدمات مهنة المراجعة في ظل تعدد واستمرار الانهيارات التي حدثت للشركات العالمية العملاقة واهتزاز الثقة في البيانات المالية المنشورة وتقارير المراجعين مما ينعكس بدوره على اتساع نطاق فجوة التوقعات في المراجعة. ومن هنا تظهر أهمية البحث في:

أ/ الأهمية العلمية: تتبع أهمية هذا البحث في تحديد مفاهيم ممارسات إدارة الأرباح وممارسات إدارة الأرباح بقائمة الدخل والربط بين مخاطر تحريفات القوائم المالية الناتجة عن هذه الممارسات وبين ضرورة الاستجابة المناسبة لهذه المخاطر من جانب مراجعي الحسابات وجعلها في أدنى مستوى مقبول بها وتفصيل دور المراجع في مواجهة تلك الممارسات والحد منها وتتمثل اهم دوافع هذا البحث في ان ظاهرة إدارة الأرباح والإجراءات اللازمة للحد منها من القضايا البحثية الحديثة التي لقيت اهتمام كبير من جانب المنظمات المهنية والباحثين في الدول المتقدمة خلال السنوات القليلة الماضية إلا أن القضية لم تلقى نفس الدرجة من الاهتمام في الدول النامية ومنها السودان .

ب/ تعتبر الدراسة مفيدة لمهنة المراجعة بما يقدمه من دراسة وتحليل لمحددات ودوافع الممارسات الخاصة بإدارة الأرباح وآليات اكتشافها والتقارير عنها وهو بذلك يعد مدخلا لتطوير الأداء المهني الحالي لمراجع الحسابات بها يخدم أهداف المصالح ويعود بالنفع على جميع الأطراف.

والخدمية المدرجة في بورصة عمان ، خلصت الدراسة إلى عدد من النتائج منها، وجود ظاهرة ممارسة إدارة الأرباح في جميع الشركات الصناعية والخدمية عينة الدراسة وفي مختلف سنوات الدراسة من (2011- 2014)، وجود أثر ذو دلالة إحصائية للمتغيرات المرتبطة بعوامل التدقيق الخارجي عند أخذ المتغيرات المستقلة بشكل مجتمع على ممارسة إدارة الأرباح لجميع الشركات عينة الدراسة. تناولت دراسة زهراء أثر الاحتياطات السرية على إدارة الأرباح في البنوك المصرية واختلفت عنها دراستنا في أنها تناولت دور المراجعة المتكاملة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية التوكيدية .

دراسة مايكل، (2017م): هدفت الدراسة إلى التأصيل العلمي للتحفظ المحاسبي من حيث المفهوم والتبويب النوعي، ودوافع الطلب على ممارسته من جانب أصحاب المصلحة، استقراء الفكر المحاسبي المعاصر للتعرف على ماهية إدارة الأرباح والمصطلحات المختلفة الدالة على التلاعب في الأرباح والتقسيمات النوعية، وكذلك تحديد دوافع الطلب على ممارسات إدارة الأرباح والأساليب والمداخل التي تلجأ إليها الإدارة عند تبني تلك الممارسات، خلصت الدراسة إلى أنه على الرغم من وجود اختلاف لغوي بين مصطلحي التحفظ والحيطة والحذر إلا إنهما يتفقان من حيث المضمون، فمصطلح التحفظ غالباً ما يُستخدم ضمن الإصدارات المحاسبية الأمريكية، بينما يستخدم مصطلح الحيطة والحذر ضمن الإصدارات المحاسبية الدولية .

دراسة (inês lisboa , aleksandre, 2018): هدفت الدراسة إلى تحليل ما إذا كان للأزمة المالية لعام 2008 ذات تأثير على إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في البرتغال والمملكة المتحدة من الفترة 2004- 2014م والمقارنة بين البلدين من حيث القوة القانونية لجودة المحاسبة لمعرفة الاختلافات في مشاركة الشركة في إدارة الأرباح وتحليل العوامل التي تؤثر على إدارة الأرباح ، وخلصت الدراسة إلى أن الأزمة المالية كان لها تأثير على ميل الشركات لإدارة النتائج المالية ، وإن تأثير البلد ليس مهماً من الناحية الإحصائية ، حتى إذا كان ميل الشركات البرتغالية والبريطانية لإدارة الأرباح أمراً فريداً وأخيراً ، يعد حجم الشركة

دراسة: سعيد: (2012م): هدفت الدراسة إلى الوصول إلى تعريف لإدارة الأرباح، ودراسة وتحليل الأشكال والأساليب والدوافع المختلفة لإدارة الأرباح وذلك بهدف توضيح الجوانب المختلفة لإدارة الأرباح، ودراسة الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وذلك بهدف تفعيل هذا الدور، وخلصت الدراسة إلى أن دوافع وأساليب إدارة الأرباح تختلف باختلاف الهدف منها والبيئة المحيطة والفرص المتاحة أمام الإدارة وقد تختلف دوافع وأساليب إدارة الأرباح من نشاط إلى آخر أو من منشأة إلى أخرى أو من دولة إلى أخرى وأن معايير المحاسبة والمراجعة قواعد تحكم أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة وتضع حد للتغيير في السياسات المحاسبية والحد في التقديرات الحكمية للإدارة وبالتالي فإن غياب معايير المحاسبة والمراجعة يدفع إدارة المنشأة إلى التلاعب في المعلومات المالية وهذا يؤدي إلى وجود إدارة الأرباح. ويتضح أن هذه الدراسة تناولت دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتختلف عنها دراستنا أنها تناولت دور المراجعة المتكاملة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية التوكيدية .

حسن، (2015م): هدفت الدراسة إلى دراسة أثر الاحتياطات السرية المكونة نتيجة المغالاة في أفساط الإهلاك على نسبة كفاية رأس المال في البنوك، ودراسة أثر الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول الثابتة والمحولة للاحتياطي الرأسمالي طبقاً لأحكام المادة 41 من القانون (159) 1980م على نسبة كفاية رأس المال في البنوك، وخلصت الدراسة إلى أن مفهوم الاحتياطات السرية أشمل من المصطلحات المتداولة خاصة في بيئة العمل في البنوك، وأن البنوك المسجلة بالبورصة المصرية يمكنها تكوين احتياطات سرية من أجل القيام بإدارة الأرباح .

دراسة عطوة، (2016م): هدفت الدراسة إلى معرفة مدى ممارسة الشركات الصناعية والخدمية المدرجة في بورصة عمان لإدارة الأرباح، ومعرفة دور المتغيرات المرتبطة بمكتب التدقيق الخارجي والمتمثلة في (حجم مكتب التدقيق، ونوع تقرير المدقق، وتوقيت إصدار تقرير المدقق، وأتعاب التدقيق الخارجي، وتغيير المدقق)، في الحد من ممارسة إدارة الأرباح في الشركات الصناعية

5- ودراسات أخرى تناولت الجانب النظري لإدارة الأرباح، والمرونة الموجودة بمعايير المحاسبة.

الإطار النظري للدراسة:

أولاً: معايير المراجعة الدولية :

1- مفهوم معايير المراجعة الدولية :

عرفت معايير المراجعة الدولية بأنها أنماط للسلوك المني يجب على المراجع القيام بها عند تنفيذه لمهمته وتعبر عن المستوى المعقول من العناية المهنية ومتعارف عليها بين أعضاء المهنة فهي بمثابة قواعد إسترشادية يمكن لأعضاء المهنة الرجوع إليها عند إصدار احكامهم (وجدي حامد حجازي، 2010م، ص166). وعرفت معايير المراجعة بأنها الأنموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات (أحمد نور، 1984م، ص12). وعرفت على أنها إرشادات (دليل) عامة لمساعدة المراجعين على تنفيذ مسئولياتهم المهنية عن مراجعة القوائم المالية التاريخية وهي تشتمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة، الحيادية، متطلبات التقرير وأدلة المراجعة (ألفين اريز، جيمس لوبك، 2002م، ص40). وعرفت كذلك بأنها تمثل إرشادات أو دليلاً عاماً لمساعدة مزاولي المهنة على تنفيذ مسئولياتهم المهنية عند القيام بعملية التدقيق والمعايير تعبر عن الجودة المهنية كفاءة وحيادية ومتطلبات التقرير الواجب اعدادها (سندس ماجد رضا، 2015م، ص183). كما عرفت معايير المراجعة بمثابة مقاييس نوعية لأداء أعمال المراجعة والاهداف التي يجب الحصول عليها من تنفيذ الاجراءات (Howard, Stettler, 1997, P. 13).

كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين على أنها المبادئ الاساسية لعملية المراجعة تلك المبادئ التي تحكم طبيعة ونطاق وقرائن الإثبات التي يجب جمعها عن طريق إجراءات المراجعة (Johnson Arnoldw, 1956, P.10).

2- أهمية معايير المراجعة الدولية :

نجد أن لمعايير المراجعة الدولية فوائد عديدة على شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها، وان تكون موثوقة بشكل تحريري ومبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أذهانهم ويلزم إعادة النظر فيها من حين لآخر حتى تحقق الفوائد المرجوة منها وإخضاعها للتحسين والتطوير لغرض مسايرتها للظروف المستجدة من جهة ومعالجتها لأوجه القصور والثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى.

ويمكن أن نورد سبب هذه الأهمية إلى الاعتبارات

الآتية (سندس ماجد رضا، 2015م، ص191):

وإجمالها من الخصائص ذات الصلة لشرح إدارة الأرباح.تناولت الدراسة ادارة الارباح للشركات المدرجة من البرتغال والمملكة المتحدة بينما بحثت دراستنا في دور المراجعة المتكاملة في الحد من ممارسات ادارة الارباح في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية التوكيدية.

دراسة (T.N. Malofeeva, 2018): هدفت الدراسة الي دراسة تأثير معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على إدارة الأرباح في الشركات الروسية وفقاً للنهج القائم على الاستحقاق، وخلصت الدراسة الي أن عملية التحقق من البيانات كشفت عن مشكلة الهجين غير المتجانس وأظهر تحليل الانحدار المتكرر على أساس المتغيرات المدرجة أن هنالك زيادة في مؤشر الربح بسبب اعتماد IFRS. تناولت الدراسة تأثير معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) علي ادارة الارباح في الشركات الروسية واختلفت عنها دراستنا بانها تناولت دور المراجعة المتكاملة في الحد من ممارسات ادارة الارباح في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية.

التعليق علي الدراسات السابقة :

من خلال إستقراء الدراسات أعلاه يتبين للباحثان الآتي :

1- عدم تناول أي دراسة لمدى قدرة المراجعة المتكاملة في الحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة وذلك طبقاً لقواعد معايير المراجعة الدولية والتعرف على أوجه الضعف إن وجدت وكيفية العمل على تفعيل دور مجلس الإدارة.

2- عدم تناول أي دراسة لمدى قدرة المراجعة المتكاملة في الحد من إدارة الأرباح وذلك طبقاً لقواعد ومعايير المراجعة الدولية والتعرف على أوجه الضعف إن وجدت وكيفية العمل على تفعيل دور مراقب الحسابات من خلال القيام بعملية التوكيد المهني.

3- دراسات أخرى تناولت دور معايير المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الربح ومن ثم وضع إطار مقترح لتحديد موقف مراقب الحسابات من السياسات المحاسبية البديلة على إدارة الأرباح في سوق الأوراق المالية.

4- وأخرى تناولت دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح باعتبارها أداة لتحقيق الشفافية والإفصاح التي تساعد على الحد من ممارسة إدارة الأرباح.

4. تمثل إطار عام لتقويم نوعية وكفاءة العمل الفني بغرض تحديد طبيعة وأبعاد المسؤولية المهنية للمراجعين المهنيين.
 5. العمل على ضوء معايير المراجعة الدولية يمكن للمراجع أن يطمئن أنه بذل العناية المهنية اللازمة والمتعارف عليها بين أعضاء المهنة .
 6. أن تكون مرشداً معيناً للقائمين بالتدريب والراغبين في دراسة المهنة .
- تخفف معايير المراجعة من احتمال حدوث مشاكل عند إعداد ومراجعة القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات (رضا جاوحدو ، 2013م، ص57).

مما لا شك فيه أن وجود معايير المراجعة سوف يحقق العديد من الأهداف التي تشجع البنوك على الإستثمار في الأسواق العالمية، وفتح المزيد من الفروع خارج حدود البلد الموجود بها المركز الرئيسي بالإضافة إلى أن هذه المعايير سوف تحقق أهداف مهنة المراجعة المتعلقة برفع كفاءة ومستوى الأداء المهني حتى يصل للمستوى المقبول عالمياً.

4- خصائص معايير المراجعة الدولية :

تتميز معايير المراجعة بجملة من الخصائص يذكر الباحثان منها ما يلي (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 1998م، ص56):

1. استخدمت اللجنة لفظ إرشادات المراجعة بدلاً من معايير المراجعة وذلك حتى تستطيع دول العالم تكييف هذه المعايير مع الظروف المحلية لكل دولة .
2. تتسم معايير المراجعة الدولية بمواكبة التطورات المستخدمة في مجال المراجعة من خلال إصدار معايير جديدة باستمرار .
3. تعتبر هذه المعايير الأكثر عمومية وشمولاً على مستوى العالم لأنها صادرة عن تجميع يضم معظم دول العالم وقد وضعت فيها خلاصة تجارب هذه الدول في مجال المراجعة .
4. تميزت هذه المعايير بالعمومية أي تركيزها على الأساسيات دون الخوض في التفاصيل مما ينتج المرونة عند تطبيق هذه المعايير .

مما سبق يستخلص الباحثان أن الدور الذي تقوم به معايير المراجعة يحقق العديد من الأهداف للعديد من الأطراف سواء ممارسي المهنة أو مستخدمي القوائم المالية أو البنوك والشركات العالمية . وقد قام الإتحاد الدولي للمحاسبين بتطوير معايير المراجعة للإرتقاء بمهنة المراجعة على المستوى العالمي لمواكبة

1. إن تغيرات مثل العولمة ، تحرير التجارة الدولية ، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير المراجعة وستكون معايير المراجعة الدولية هي الأساس في هذا التوحيد .
2. تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية .
3. تشجيع التعاون بين مكاتب المراجعة المحلية والدولية ، كما يرى آخر أن معايير المراجعة توفر إرشادات فنية ومهنية في جميع الأمور المتعلقة بمجالات عمل المراجع وسلوكه فهي (محمد عباس حجازي، 1981م، ص33):

1. تعتبر مقاييس لإلتزام المراجع بمبادئ المراجعة والاهداف العامة للمراجعة .
2. تمد الهيئات التشريعية والمحاكم بتصور واضح عند درجة الاداء المهني المتوقع من المراجع وتساعد على تفهم محتوى تقاريره.
3. توفر للمشرف على عملية المراجعة معايير للتأكد من نوعية العمل الذي يقوم به الموظفون الذين يعملون تحت إشرافه وتقييم إمكانياتهم .
4. تحدد المواصفات والمتطلبات الشخصية التي يجب أن تتوفر في المراجع نفسه ونوعية أدائه.

3- أهداف ومزايا معايير المراجعة :

لقد وضعت معايير المراجعة حتى يستطيع الأشخاص الذين سيمارسون أعمالهم كمراجعين للحسابات تأدية وأجابتهم على درجة عالية من الأهلية والمهارة التي تتطلبها المهنة وتوفر هذه المعايير لتقرير المراجع إمكانية الوثوقية ويجب أن تغطي معايير المراجعة كل جوانب عملية المراجعة حتى يتحقق لمن يعتمد على تقرير المراجع الإعتقاد بأن (مدين ابراهيم الظابط، 2006م، ص22):

1. إن المراجع قد حصل على أدلة الإثبات الكافية .
 2. فهم الرأي الذي عبر عنه المراجع .
 3. المراجع أمين ونزيه وموضوعي ومستقل .
- قد يتضمن كل معيار من معايير المراجعة الدولية هدفاً واحداً أو عدة أهداف وحتى تكون هذه المعايير أكثر فعالية ومنهجية ينبغي أن تمكن من تحقيق الأهداف التالية (أحمد حلمي جمعة، 2009م، ص17):
1. أن تعمل على رفع مستوى العمل المهني وتطويره .
 2. تقليل درجة الاختلاف في الممارسة المهنية في ظل الظروف المتشابهة.
 3. أن تكون مرجعاً ومرشداً يوضح أسلوب العمل وخطواته وأهدافه .

ب- التمهيد المتعمد للدخل ويتضمن الأنواع التالية:

- التمهيد الحقيقي للدخل: يكون من خلال تدخل الإدارة في هيكل الأنشطة المختلفة للوحدة الاقتصادية، (أنشطة تشغيلية أو استثمارية أو إدارية) (Pourciau, S., 1993, P53).

- التمهيد الاصطناعي للدخل: ويسعى أيضاً بالتمهيد المحاسبي للدخل أو التمهيد الدفتری أو التمهيد الوهمي ويعتمد على تدخل الإدارة في الاختيار بين الطرق والأساليب المحاسبية بهدف تقليل التذبذب في الأرباح بين الفترات المختلفة.

ج- التمهيد التصنيفي للدخل: ويتحقق ذلك من خلال التصنيف الداخلي لعناصر قائمة الدخل أو من خلال التوزيع الزمني للأحداث المختلفة للوحدة الاقتصادية باستخدام التوقيتات المخططة (سعيد محمد سعيد، 2011م، ص90).

3- أساليب إدارة الأرباح:

تنوعت الأساليب المحاسبية المستخدمة في إدارة الأرباح ويوجد العديد من الأساليب المستخدمة لدى الإدارة للممارسة إدارة الأرباح بشتى الطرق ومنها ماليي (أحمد السيد زيدان، 2011م، ص ص 33-37):

أ- أساس الإستحقاق وممارسات إدارة الأرباح :

من أجل أن تحقق القوائم المالية أهدافها، فيجب أن تعد على أساس الاستحقاق المحاسبي وتحت هذا الأساس فإنه يتم إثبات العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث (وزارة الاستثمار، 2006م، ص6).

ب- التغيرات الاختيارية للسياسات المحاسبية:

تعد السياسات المحاسبية أحد أهم الحلقات العلمية المؤثرة في التطبيق المحاسبي ليس فقط لأنها تمثل الجانب التطبيقي للعلم المحاسبي، ولكن وهو الأهم لأنها تمثل بما تحتويه من ممارسات تأصيلية الوعاء الذي يحتوي على العديد من المعالجات المحاسبية المعبرة عن التطورات التي حدثت في البيئة والأنشطة المحيطة بالمجال المحاسبي (خالد أحمد عبد الفتاح أحمد، 2013م، ص3).

ج- الإفصاح المحاسبي : تختلف وجهات النظر حول مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توافرها في البيانات المالية المنشورة وينبع هذا الاختلاف من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة والذي ينعكس على الزاوية التي ينظر من خلالها كل طرف نحو المشكلة وهنا يصبح من الصعب جدا توفير مفهوم عام وموحد للإفصاح يضمن توفير مستوى الإفصاح الذي

التغيرات العالمية التي أحدثتها العولمة ، وتلبية إحتياجات البنوك والشركات التي إتجهت نحو الإستثمار في الأسواق الأجنبية والإندماج لتكوين مؤسسات ذات أحجام كبيرة ومنتشرة دولياً ، وأصبحت في حاجة إلى التوفيق بين المعايير والإجراءات والأسس التي تقوم عليها مراجعة قوائمها المالية ، وتشتمل معايير المراجعة الدولية على مجموعة من معايير التقرير غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية لبلد بمفرده وهذا سوف يجعل تقرير المراجع مقبولاً قبولاً عاماً في دول العالم المختلفة .

ثانياً : إدارة الأرباح :

1- مفهوم ادارة الارباح :تعرف إدارة الأرباح على أنها "محاولة مسؤولي الشركة التأثير في الدخل المفسح عنه في المدى القصير لتحقيق الربح المستهدف من خلال إستخدام ممارسات محاسبية ليبرالية وحتى مظلمة" (محمد زهير مجيد، رؤي أحمد جاسم، 2019م، ص617). كما وتشير إدارة الأرباح إلى التدخل الهادف في عملية إعداد التقارير المالية فيما يتعلق بمحددات المبادئ المحاسبية المقبولة لتحقيق مستوى الربح المتوقع فيما يتعلق بأهدافها (عدالات محمد توفيق، 2012م، ص23)، وتستلزم إدارة الأرباح زيادة أو خفض أو تخفيف الأرباح المبلغ عنها، على سبيل المثال إذا كانت إحدى الشركات تحقق أرباحاً ثابتة، فإن حملة الأسهم يشعرون بأمان أكبر، وبما أن الربح مهم للغاية، فإن المدراء يحاولون دائمة التلاعب بقيمة الأرباح المبلغ عنها لتحقيق أهدافهم الخاصة (Kiyasar, Bagher, Abdoli, Boujari, Mohsen, 2013 , p p 98-110).

2- طرق إدارة الأرباح :

تعتمد الإدارة في ممارسات أنشطة إدارة الأرباح واختيارها الإستراتيجي للتسويات المحاسبية على طرق محددة، يمكن من خلالها زيادة الأرباح المقرر عنها أو تخفيضها، بما يتفق مع رقم مستهدف للأرباح، أو تحقيق توازن مستمر في الأرباح، وتتمثل أشكال إدارة الأرباح فيما يلي(ماهر مصطفى أحمد، 2000م، ص441):

أ- تمهيد الدخل: يعتبر تمهيد الدخل أو الأرباح أكثر طرق إدارة الأرباح شيوعاً، ويرتكز على قيام الإدارة بتحقيق استقرار في أرقام الأرباح من فترة لأخرى . كما يمكن تعريفه بأنه "تثبيت التقلبات حول مستوى معين للأرباح، الذي يؤخذ بأنه عادي للمنشأة .

من تضليل أصحاب المصالح حول الأداء الاقتصادي للمنشأة، ويمكن للإدارة التلاعب من خلال أساس الاستحقاق عن طريق الاعتماد على ممارسات عديدة وأنه على الرغم من أن هذا النوع من الممارسات المحاسبية يؤثر على دخل التشغيل إلا أنه لا يؤثر على الأداء المالي النهائي للمنشأة وعادة ما تتحكم المعايير المحاسبية في شفافية الإفصاح المحاسبي مما يؤدي إلى ندرة استخدام هذا النوع من الممارسات المحاسبية، وخلص الباحثان أيضاً إلى أن إدارة الأرباح ليست مبررة أخلاقياً، وذلك بسبب أنها تتم في السر، ولا يفصح عنها بأي شكل من الأشكال، الأمر الذي يؤدي إلى التضليل والخدعة وأن إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة تعتبر من أهم ممارسات الإدارة ذات التأثير السالب وأن ممارسات إدارة الأرباح أنها عمل ابتكاري في يتم فيه استخدام المرونة المتاحة في الفكر المحاسبي، أو استخدام طرق وأساليب أخرى للتأثير على عملية إعداد وعرض القوائم المالية بصورة أو شكل معين حتى يتم تحقيق أهداف معينة، وقد يؤثر هذا الإجراء على مصالح وقرارات بعض مستخدمي القوائم سلباً.

الدراسة الميدانية :

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون المجتمع الأساسي للدراسة من الموظفين بالمصارف السودانية من خلال عينة من وظيفي مصري في الخرطوم وأم درمان الوطني . وتم اختيار مفردات عينة البحث بطريقة عينة عشوائية بسيطة للحصول على بيانات الدراسة، فطبيعة مشكلة وفرضيات هذا البحث يوجد لها اهتماماً مقدراً وسط مجتمع البحث ، وتم توزيع عدد (150) استبيان على أن يشمل التوزيع جميع المستويات الموضحة في مجتمع البحث وتم استرجاع (150) استبيان سليمة تم استخدامها في التحليل بيانياً كالآتي:

جدول رقم (1) الاستبيانات الموزعة والمعادة بعد تعبئتها

البيان	العدد	النسبة %
استبيانات تم إعدادها بعد تعبئتها كاملة	150	100%
استبيانات غير صالحة للتحليل	0	0%
إجمالي الاستبيانات الموزعة	150	100%

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2021م.

من الجدول أعلاه يتضح أن معدل الاستجابة بلغ 100% من الاستبيانات .

يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته الكاملة في هذا المجال (لعبى هاتو خلف، 2009م، ص28).

أساليب إدارة الأرباح في قائمة الدخل:

يمكن استخدام اساليب إدارة الأرباح في البنود التالية لقائمة الدخل (سالم أحمد الصباح، 2012م، ص ص 192-193):

1- المبيعات: حيث يتم إجراء صفقات بيع صورية في نهاية العام، ومن ثم إلغائها في العام الذي يليه، كذلك يتم إجراء صفقات بيع حقيقية بشروط سهلة، إضافة إلى القيام بعمليات لتسجيل بضاعة الأمانة المرسلة للوكلاء كمبيعات.

2- تكلفة البضاعة المباعة: تقوم المنشأة بتسييل مخزونها السلعي الذي سبق تقييمه بطريق lefo، كذلك تغيير الطرق المتبعة في تقييم المخزون السلعي من طريقة lefo إلى طريقة fifo، إضافة إلى تضمين كشوفات الجرد أصناف لبضاعة راكدة وتأجيل إثبات فواتير مشتريات تتم في نهاية العام الجاري إلى العام الذي يليه.

3- مصاريف التشغيل: يتم في هذا البند العمل على رسملة مصاريف الإيرادات التي لا تنطبق عليها شروط الرسملة، مثل رسملة مصاريف الإعلان أو مصاريف الصيانة، وكذلك القيام بإجراء تغييرات في طرق إهلاك الأصول الثابتة أو في طرق إضفاء الأصول الغير ملموسة، يضاف إلى ذلك معدلات أو إهلاك وإضفاء بأقل من تلك الشائعة والمتعارف عليها في القطاعات الاقتصادية التي تندرج المنشأة في إطارها (سالم أحمد الصباح، 2012م، ص ص 192-193).

4- البنود الاستثنائية والبنود غير العادية: يتم تضمين الأرباح التشغيلية مكاسب ناتجة عن بنود استثنائية أو غير اعتيادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود، إضافة لدمج نصيب المنشأة في أرباح المنشآت التابعة لها دون الإفصاح عن ذلك، وعدم الإفصاح عن الأثر الذي يترتب على قرار إغلاق خط إنتاجي ما، إذا كانت مساهمة هذا الخط الإنتاجي هامة وجوهرية في نتائج أعمال المنشأة.

خلص الباحثان ان إلي أن استخدام المعلومات المتضمنة بالتقارير المالية خاصة رقم صافي الربح من قبل المستثمرين والمحللين الماليين في تقييم أداء المنشأة، واتخاذ القرارات الاستثمارية في أسهم وسندات تصدرها تلك المنشآت، يمكن أن يخلق حافزاً للإدارة للتلاعب في التقارير المالية وممارسة إدارة الأرباح وذلك للحفاظ على مصداقيتها من ناحية في سوق المال، كما توصلنا إلي أن مساحة الاختيار التي يمنحها أساس الاستحقاق تمكن الإدارة

ثانياً-تصميم أداة الدراسة:

من أجل الحصول على المعلومات والبيانات الأولية لهذه الدراسة قام الباحثان بتصميم استبيان لدراسة دور مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية و الاستبيان هو من الوسائل المعروفة لجمع المعلومات الميدانية ويتميز بإمكانية جمع المعلومات من مفردات متعددة من عينة الدراسة ويتم تحليلها للوصول للنتائج المحددة.

ولقد اتبع الباحثان خلال عملية بناء أداة الدراسة الخطوات التالية:

1. الاطلاع على العديد من الدراسات المتعلقة بدراسة دور مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية و بالإضافة إلى الاطلاع على الدراسات السابقة، وذلك للاستفادة منها في إعداد أداة جمع البيانات.

جدول رقم (2) الوزن والوسط المرجح لمقياس الدراسة

الخيار	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	1.79 - 0.1	1.8 - 2.59	3.39 - 2.6	3.4 - 4.19	4.2 - 5

ثالثاً-أسلوب التحليل الإحصائي المستخدم في الدراسة:

قام الباحثان بترميز أسئلة الاستبيان ومن ثمّ تفرغ البيانات التي تمّ جمعها من خلال الاستبيانات وذلك باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم

الاجتماعية (SPSS) "Statistical Package for Social Sciences" ومن ثمّ تحليلها من خلال مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات ونوع متغيرات الدراسة. لتحقيق أهداف البحث واختبار فروض الدراسة، ولقد تمّ استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1- إجراء اختبار الثبات (Reliability Test) لعبارة الاستبيان المكونة من جميع البيانات باستخدام "معامل ألفا كرونباخ" (s Alpha:Cronbach). وتم استخدامه للتحقق من صدق الأداء .

2- أساليب الإحصاء الوصفي: وذلك لوصف خصائص مفردات عينة الدراسة من خلال عمل جداول تكرارية تشمل التكرارات والنسب المئوية والرسومات البيانية لمتغيرات الدراسة ؛ للتعرف على الاتجاه العام لمفردات العينة بالنسبة % لكل متغير على حدا ، والانحراف المعياري لتحديد مقدار التشتت في إجابات المبحوثين لكل عبارة عن المتوسط الحسابي.

كذلك حساب المتوسط المرجح لإجابات العينة باستخدام مقياس ليكرات الخماسي لقياس اتجاه آراء المبحوثين.

3- تم استخدام اختبار مربع كاي (χ^2) لمعرفة الفروق بين إجابات المبحوثين وتم حسابه وفقاً للمعادلة الآتية :

$$\chi^2 = \sum \{ \frac{O_i - E_i}{E_i} \}^2$$

حيث χ^2 = كاي تربيع

= مجموع =

O_i = التكرارات المشاهدة

E_i = التكرارات المتوقعة

العبارة		أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة	
		ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك
يساهم إلزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية في الحد من سوء تعمد التبويب الخاطئ لبنود الإيرادات في قائمة الدخل		108	72.0	42	28.0	0	0.0	0	0.0	0	0.0
يساهم إلزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية في الحد من سوء تعمد التبويب الخاطئ لبنود المصروفات في قائمة الدخل.		101	67.3	49	32.7	0	0.0	0	0.0	0	0.0
يؤدي إلزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية في الحد من سوء التبويب المتعمد لبنود المصروفات في قائمة الدخل.		88	58.7	62	41.3	0	0.0	0	0.0	0	0.0
يؤدي إلزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية في الحد من سوء التبويب المتعمد لبنود الإيرادات في قائمة الدخل.		104	69.3	46	30.7	0	0.0	0	0.0	0	0.0
يساهم إلزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية في الحد من سوء التبويب المتعمد لبنود المصروفات غير المتكررة في قائمة الدخل .		100	66.7	50	33.3	0	0.0	0	0.0	0	0.0
يساهم إلزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية في الحد من سوء التبويب المتعمد لبنود المصروفات التشغيلية في قائمة الدخل .		106	70.7	44	29.3	0	0.0	0	0.0	0	0.0

0.0	0	0.0	0	0.0	0	32.0	48	68.0	102	يساهم إلزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية في ظل معايير المراجعة الدولية في الحد من تضخيم الأرباح التشغيلية بصورة مصطنعة.
0.0	0	0.0	0	0.0	0	34.7	52	65.3	98	يؤدي إلزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية في الحد من سوء التدوير المتعمد لبنود الإيرادات غير التشغيلية.
0.0	0	0.0	0	0.0	0	21.3	32	78.7	118	يؤدي إلزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية إلى التعجيل بإعلان الإفلاس، فيتلاشي الخطر ويتعجل المديرون بالتصحيح .
0.0	0	0.0	0	0.0	0	19.3	29	80.7	121	يؤدي إلزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية إلى تخفيض مستوى الملاحقات القضائية المرتبطة بالأمور المحاسبية وحقوق المساهمين.

رابعاً اختبار الفرضيات :

1- التحليل الوصفي لعبارات الفرضية

(هناك علاقة ذات دلالة إحصائية إلزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية والحد من ممارسات إدارة الأرباح بقائمة الدخل)

جدول رقم (3) التحليل الوصفي لعبارات الفرضية

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2021م.

جدول رقم (4) اختبار مربع كاي لعببارات الفرضي

العبارة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج	التفسير
يساهم إلزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية في الحد من سوء تعدد التدوير الخاطئ لبنود الإيرادات في قائمة الدخل	29.040	1	.000	4.72	.451	5.00	دالة	أوافق بشدة
يساهم إلزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية في الحد من سوء تعدد التدوير الخاطئ لبنود المصروفات في قائمة الدخل.	18.027	1	.000	4.67	.471	5.00	دالة	أوافق بشدة
يؤدي إلزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية في الحد من سوء التدوير المتعمد لبنود المصروفات في قائمة الدخل.	4.507	1	.034	4.59	.494	5.00	دالة	أوافق بشدة
يؤدي إلزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية في الحد من سوء التدوير المتعمد لبنود الإيرادات في قائمة الدخل.	22.427	1	.000	4.69	.463	5.00	دالة	أوافق بشدة
يساهم إلزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية في الحد من سوء التدوير المتعمد لبنود المصروفات غير المتكررة في قائمة الدخل .	16.667	1	.000	4.67	.473	5.00	دالة	أوافق بشدة
يساهم إلزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية في الحد من سوء التدوير المتعمد لبنود المصروفات التشغيلية في قائمة الدخل .	25.627	1	.000	4.71	.457	5.00	دالة	أوافق بشدة
يساهم إلزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية في ظل معايير المراجعة الدولية في الحد من تضخيم الأرباح التشغيلية بصورة مصطنعة.	19.440	1	.000	4.68	.468	5.00	دالة	أوافق بشدة
يؤدي إلزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية في الحد من سوء التدوير المتعمد لبنود الإيرادات غير التشغيلية.	14.107	1	.000	4.65	.478	5.00	دالة	أوافق بشدة

أوافق بشدة	دالة	5.00	.411	4.79	.000	1	49.307	يؤدي إلزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية إلى التعجيل بإعلان الإفلاس، فيتلاشي الخطر ويتعجل المديرون بالتصحيح .
أوافق بشدة	دالة	5.00	.396	4.81	.000	1	56.427	يؤدي إلزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية إلى تخفيض مستوى الملاحظات القضائية المرتبطة بالأمور المحاسبية وحقوق المساهمين.

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2021م.

من الجدول أعلاه نجد أن القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي للعبارة 1 للعبارة 1 أقل من 0.05 وهي ذات دلالة إحصائية أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات الباحثين في العبارات ، وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3) ، عليه أخذت آراء الباحثين القبول على الفرضية.

خامساً : نتائج الدراسة :

من خلال الإطار النظري والميداني للدراسة توصل الباحثان إلى النتائج الآتية :

1- أصبحت ممارسات إدارة الأرباح الحدث الأكثر تأثيراً على القوائم المالية ، ساعد المعالجات المحاسبية التي تسمح بها المبادئ والمعايير المحاسبية والتي وجدت لتحسين جودة التقارير المالية وجعلها أكثر إفادة لمتخذي القرارات وجود تلك الممارسات لإدارة الأرباح .

2- دور مراجع الحسابات باعتباره وكيلاً عن أصحاب المصالح ، اكتشاف انتشار ممارسات إدارة الأرباح لم لها من آثار خطيرة على استمرار منشآت الأعمال وتضليل أصحاب المصالح ، وهذا يمثل تحدياً هاماً يواجه كافة الفئات المهتمة بصحة وسلامة التقارير المالية .

3- إن التطورات المستمرة في البيئة المحيطة والأحداث الاقتصادية المختلفة تجعل من الضروري على الجهات المختصة بإصدار معايير المراجعة، إجراء عمليات تطوير مستمر لمعايير المراجعة .

4- التطور التكنولوجي أصبح اليوم لا حدود له ، مما يؤثر بصورة كبيرة على أدلة المراجعة وقدرة المراجع على إكتشاف حالات التلاعب والغش ، لذلك فإن عملية تطوير معايير المراجعة يجب أن تراعى كل هذه المتغيرات .

5- يساهم إلزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير المراجعة الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بقائمة الدخل من سوء تعمد التبويب الخاطئ لبنود الإيرادات وسوء تعمد التبويب الخاطئ لبنود المصروفات في قائمة الدخل.

6- يؤدي إلزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية في الحد من سوء التبويب المتعمد لبنود الإيرادات والمصروفات غير المتكررة في قائمة الدخل .

7- يؤدي إلزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية إلى تخفيض مستوى الملاحظات القضائية المرتبطة بالأمور المحاسبية وحقوق المساهمين.

سادساً : توصيات الدراسة:

في ضوء نتائج الدراسة أوصى الباحثان بكل من التوصيات التالية:

1- يجب على المراجع مراعاة الأحداث اللاحقة قبل صدور تقريره ومراعاة الأحداث التي لها أثر وتتطلب تعديل وتسوية والأحداث التي تتطلب إفصاح، للمراجع الحق بالحصول على أدلة الإثبات (الكافية والملائمة) لتشكيل أساساً وتبريراً لرأيه وعلى صدق وعدالة تعبير القوائم المالية

2- إعادة النظر بمصطلح إدارة الأرباح طالما أن مفهومه ينطوي بالضرر بالآخرين لتحقيق مصالح شخصية أو مصالح أطراف أخرى.

3- تفعيل التعاون بين مؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي وجمعية المحاسبين القانونيين السودانيين والجهات ذات العلاقة المعنية والتسريع بإنشاء بما يعرف المجلس الأعلى للمحاسبة كسلطة مرجعية لكافة القضايا والمشاكل والمعوقات يلجأ إليها كافة الأطراف بالتوافق بينهم على ذلك .

توصيات ببحوث مستقبلية :

1- دور المراجعة المتكاملة في إدارة المخاطر في ضوء معايير المراجعة التوكيدية الدولية.

2- تفعيل دور المراجع الخارجي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية في ضوء المراجعة المتكاملة.

3- دور المراجع الخارجي في الكشف عن التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية وإستمرارية المنشآت في ضوء المعايير الدولية .

قائمة المصادر والمراجع :

- مدين إبراهيم الظابط، مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية ، (دمشق: جامعة دمشق ، رسالة دكتوراه ، 2006م) .
- أحمد حلي جمعة ، تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية وفوائد أخلاقيات المهنة ، (عمان : دار الصفا للنشر والطباعة ، 2009م) .
- رضا جاو حدو ، مدى توافق دراسات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية ، (القاهرة : جامعة القاهرة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية ، مجلة دراسات المنهل ، المجلد 14، العدد 1، يناير 2013م)
- محمد زهير مجيد ، رأي أحمد جاسم ، العلاقة بين إدارة الأرباح وجودة الأرباح وأثرها علي مستخدمي القوائم المالية : دراسة لعينة من المصارف التجارية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ، (بغداد : مجلة العلوم الإدارية والإقتصادية ، جامعة بغداد ، كلية الإدارة والإقتصاد ، المجلد الخامس والعشرون ، العدد رقم 110 ، 2019م عدالات محمد توفيق ، الحد من أثار إدارة الأرباح غي ظل المدخل الأخلاقي لنظرية المحاسبة ، (بغداد : رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة جامعة بغداد ، كلية التجارة قسم المحاسبة ، 2012م) .
- ماهر مصطفى أحمد، "العلاقة بين حجم المنشأة وقدرتها على التنبؤ بالأرباح المستقبلية وكيفية زيادة هذه القدرة عن طريق تمهيد الأرباح الفعلية"، (القاهرة : المجلة العلمية للتجارة، جامعة الأزهر، العدد الخامس والعشرون، يناير، 2000م).
- سعيد محمد سعيد، "دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح"، (حلوآن : المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الرابع، الجزء الثاني، 2011م) .
- أحمد السيد زيدان، إطار مقترح لتحديد موقف مراقب الحسابات من السياسات المحاسبية البديلة على إدارة الأرباح في سوق الأوراق المالية المصرية - دراسة ميدانية ، (عين شمس : رسالة دكتوراة غير منشور في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2011م) .
- وزارة الاستثمار، معايير المحاسبة المصرية، إطار إعداد وعرض القوائم المالية ، فقرة 22 ، 2006م .
- خالد أحمد عبدالفتاح أحمد، قياس أثر السياسات المحاسبية المطبقة على القوائم المالية في ظل آليات الحوكمة المصرفية - دراسة تطبيقية ، (بها : رسالة دكتوراه غير منشور في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بها، 2013م).
- بهاء صبيحي عواد ، أثر إدارة الأرباح على سياسة توزيع الأرباح وانعكاسها على القيمة السوقية للشركة (الأردن: جامعة عمان العربية، كلية الأعمال، دكتوراة الفلسفة في التمويل 2011م).
- سعيد محمد سعيد حسن ، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح (القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال قسم المحاسبة، رسالة ماجستير في المحاسبة 2012م).
- حسن، زهراء محمد محمد محمد ، أثر الاحتياطات السرية على إدارة الأرباح في البنوك المصرية مع دراسة تطبيقية، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2015م).
- عطوة، روان حكم نايف ، دور العوامل المرتبطة بالتدقيق الخارجي والحاكمة المؤسسية في الحد من إدارة الأرباح في الشركات الصناعية والخدمية المدرجة في بورصة عمان، (عمان: جامعة العلوم الإسلامية العالمية، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2016م).
- مايكل سعد شوقي، أثر التحفظ المحاسبي على ممارسات إدارة الأرباح في ضوء معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) - دراسة ميدانية، (الإسماعيلية: جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2017م).
- وجدي حامد حجازي ، المعايير الدولية للمراجعة - شرح وتحليل ، (الاسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2010م).
- أحمد نور ، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية ، (بيروت : الدار الجمعية ، 1984م).
- ألفين اريز، جيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة د. محمد عبد القادر ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2002م).
- سندس ماجد رضا ، العولمة وأدلة التدقيق العراقية - الفرص والتحديات ، (بغداد : جامعة الكوفة ، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية ، السنة 11 ، المجلد 12، العدد 35 ، 2015م).
- محمد عباس حجازي ، المراجعة الاصول العلمية والممارسة الميدانية ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1981م).
- الاتحاد الدولي للمحاسبين ، المعايير الدولية للمراجعة ، (عمان : منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 1998م) .

.T.N. Malofeeva , "The Impact of IFRS Adoption on Earnings Management in Russia", European Research Studies Journal Vol XXI, No 2, 2018.

Kiyasar, Bagher Vesgar, Abdoli Mohammad Reza, Boujari, Mohsen , Ac. J. Acco. Eco. Res. Vol. 2, Issue 4, 2013.

(22)Pourciau ,S. , "Earning Management and non Routine Executive Changes ", Journal of Accounting and Economies ,Vol.16 , 1993.

Howard, Stettler, Auditing Principle, NewJersy, 1997 .

Johnson Arnoldw, Principles of Auditing, Second Edition, New York, 1956.

لعيبي هاتو خلف، الافصح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر
ليشمل المحاسبة الاجتماعية ،(النمارك : الأكاديمية العربية في
الدنمارك، عضو اتحاد الجامعات العربية - عضو اتحاد الجامعات
العالمي، بغداد، 2009م).

سالم أحمد الصباح، تأثير إدارة الأرباح على المعلومات الواردة بالقوائم المالية
وموقف المراجع الخارجي- دراسة تحليلية لأراء المراجعين الخارجيين في
قطاع غزة فلسطين، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، مجلة كلية
التجارة للبحوث العلمية، المجلد 49، العدد 1، 2012م).

INÊS LISBOA , ALEKSANDRE KACHARAVA," Does Financial Crisis
impact Earnings Management: Evidence from Portuguese and UK",
European Journal of Applied Business Management, Vol 4 , No (1),
2018.