



**أثر المراجعة المستمرة فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح
مع دراسة ميدانية على الشركات المساهمة الكويتية**
The impact of continuous review in reducing earnings
management practices with a field study on Kuwaiti
shareholding companies

أ/ عبدالعزيز عبدالله هندي حاجم
باحث ماجستير

bab.almadina.est@gmail.com

أ.د/ أيمن محمد صبرى نخال
أستاذ المحاسبة المساعد بكلية
التجارة جامعة كفر الشيخ

أ.د/ شوقي السيد فودة
أستاذ المحاسبة الخاصة بكلية التجارة
جامعة كفر الشيخ

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

المجلد (٧) - العدد (١٢) الجزء الثالث

يوليو ٢٠٢١م

رابط المجلة : <https://csj.journals.ekb.eg>

ملخص البحث :

هدف البحث إلى التعرف على أثر المراجعة المستمرة فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح على الشركات المساهمة الكويتية.

ولكى يتحقق هذا الهدف تم تقسيم هذا البحث إلى شقين، الشق النظرى لتأصيل موضوع البحث وإستطلاع الجهود السابقة فى هذا المجال، والشق الميدانى لإختبار فرض البحث، وذلك من خلال دراسة أثر القدرة علي اكتشاف الاخطاء، أدلة الإثبات ، الفحص الشامل، تحسين أمن نظم المعلومات ، توقيت التقرير نتيجة تطبيق المراجعة المستمرة من خلال التحليل الإحصائى للبيانات التى تم جمعها بإستخدام قائمة الإستقصاء ، وتوزيعها على عينة البحث.

وقد توصلت نتائج البحث إلى يوجد أثر المراجعة المستمرة فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح فى الشركات المساهمة الكويتية"

Abstract

This research aims to examine The Effect of Continuous Auditing in Reducing Earnings Management Practices on Kuwaiti Corporation.

To achieve this objective, this research has been divided into two parts; the theoretical to review the literature in this field. Then, the field part to test the research hypotheses. Through result suggests that the relationship between The ability to detect errors, Obtaining proof of evidence , Thorough examination , Improving the security of information systems , The timing of the report resulting of applying the continuous Auditing , by statistical analysis and designing a questionnaire and distributing it among the research sample.

The results of research indicate that there is Effect of Continuous Auditing in Reducing Earnings Management Practices on Kuwaiti Corporation.

١- الإطار العام للبحث :

١/١ مقدمة البحث :

شهد العالم فى الوقت الحاضر ثورة فى مجال تكنولوجيا المعلومات والإتصالات وأصبحت مهنة المحاسبة والمراجعة تواجه العديد من التحديات فى كيفية مساعدة المنشآت فى مواجهة التطورات السريعة والمتتالية فى ساحة المال والأعمال وإنتشار العولمة وتحرر الأسواق المالية ، وظهور الشبكة الدولية للمعلومات (الويب) وما تبعه من قيام الشركات بنشر تقاريرها المالية عبر شبكة الإنترنت مما أدى إلى أن المنشآت أصبحت بحاجة إلى التأكيدات المستمرة بشأن مصداقية المعلومات المالية المعروضة بصفة مستمرة على شبكة الإنترنت وإمكانية الإعتماد عليها.(نبيل ، ٢٠١٢ ، ص ١٠٣)

وتهدف المراجعة بصفة أساسية إلى إبداء الرأى فى صدق وعدالة القوائم المالية ويعنى ذلك أن وظيفة التصديق على المعلومات تعد جوهر وظيفة المراجعة ، وظهر ما يسمى بالمراجعة المستمرة نتيجة التطورات التى حدثت فى تكنولوجيا المعلومات والإتصالات والتى كانت أبرز نتائجها إنتشار شبكة الإنترنت وعمليات التجارة الإلكترونية.(موسى ، ٢٠١٦ ، ص ٢)

وظهرت الحاجة إلى المراجعة المستمرة فى ظل عدم ملاءمة المراجعة التقليدية فى مراجعة معلومات التجارة الإلكترونية ، وإصبح إستخدام مدخل المراجعة المستمرة ضرورة لا غنى عنها لخدمة متخذى القرار لمسايرة التطورات الهائلة فى تكنولوجيا المعلومات ، وحاجة المستخدمين فى الحصول على تأكيد فوري ومستمر على مصداقية المعلومات الواردة فى تقارير التجارة الإلكترونية حتى يمكن الإعتماد على تلك المعلومات فى إتخاذ القرارات الرشيدة . (موسى، ٢٠١٦ ، ص ٢)

تعرف المراجعة المستمرة بأنها عملية منظمة لتجميع الأدلة الإلكترونية للمراجعة كأساس لإبداء رأى فنى محايد بشأن مدى صحة التقارير والمعلومات المالية المعدة فى ظل نظام محاسبة فوري غير ورقى (على ، شحاته، ٢٠٠٤ ، ص ٥٧)

وتتمثل المراجعة المستمرة النظام الأمثل لأنظمة التشغيل الفوري للبيانات، مما يؤدي إلى تقليل الأخطاء المحاسبية ومن ضمنها إدارة الأرباح التى تقوم بها الإدارة لتحقيق مصالح شخصية لتحقيق الربح، وتستند فى ذلك إلى عدد من المبررات وتتمثل فى: أنها تخالف القواعد القانونية سواء العامة أو الخاصة، كما أنها لا تخالف المبادئ المحاسبية المقبولة، وأخيراً لا تتجاوز نطاق سلطتها (راضى، ٢٠١٣ ، ص ١٥) كما تقدم التحليل الفوري للمعلومات والإتصال الفعال عبر المنشأة ككل مع زيادة كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية. كما تساعد المراجعة المستمرة المنشآت على الإلتزام بالقوانين والتشريعات وتوفير معلومات ذات جودة تساعد مستخدميها فى إتخاذ القرارات الملائمة مما ينتج عنه كفاءة سوق الأوراق المالية.

٢/١ طبيعة مشكلة البحث :

تعد إدارة الأرباح من المجالات التى نالت اهتماماً كبيراً فى الفكر المحاسبي فى الأونة الأخيرة خاصة بعد انهيار العديد من الشركات الكبرى، وما تلى ذلك من اكتشاف قيام العديد من الشركات بالتلاعب فى قوائمها وتقاريرها المالية، مما أدى إلى وجود أزمة ثقة بين الملاك والإدارة والتأثير بشكل كبير على واقع الممارسة المحاسبية والذي غير من بيئة الممارسة المحاسبية بشكل واضح من خلال صدور قانون Sarbanes-Oxley Act, 2002 من خلال تحميل المدير التنفيذي والمدير المالي المسؤولية الشخصية لأي خلل مالي أو فساد بالقوائم المالية، وزيادة دقة وموثوقية الإفصاح المحاسبي، مما ساعد فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتوفير حماية للمستثمرين (Rachel, 2011, P.4)

ولكى تتمتع المعلومات المحاسبية بالدقة والموثوقية، يتطلب ذلك فرض أدوات رقابية، وهذا ما توفره إجراءات أعمال المراجعة المستمرة التي تمثل ضمان أكبر حول مصداقية المعلومات المحاسبية المعدة من خلال عمليات التجارة الإلكترونية، وهذا في ظل تمتع المراجعة المستمرة بالإستقلالية والحياد فى الرأى باعتبارها أداة وساطة بين مستخدمى المعلومات المحاسبية والمنشأة عن طريق تقديم تقرير يتطلع من خلاله أصحاب المصالح والمستثمرين على الوضع الحالى للشركة وفى نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات (موسى، ٢٠١٦، ص٢).

وتوجه الأدب المحاسبي للإهتمام بدراسة مدخل المراجعة المستمرة فى تقديم تأكيدات مستمرة حول مصداقية التقارير المالية المنشورة إلكترونياً فى ظل التطور الملحوظ لتكنولوجيا المعلومات والطلب المتزايد من أصحاب المصالح على معلومات مؤكدة فى الوقت المناسب لإتخاذ القرار ، نظراً لعدم ملاءمة المراجعة التقليدية للقوائم المالية فى التأكيد على المعلومات المحاسبية المنشورة على الشبكة الدولية للمعلومات حتى يمكن الإعتماد عليها من جانب أصحاب المصالح ، لذا تطلب الأمر قيام مراقب الحسابات إستخدام المراجعة المستمرة لتوفير التأكيدات اللازمة بشأن مصداقية المعلومات الواردة فى تقارير الأعمال ، وذلك لتلبية إحتياجات أصحاب المصالح بالحصول على المعلومات حول الأداء المالي وغير المالي للمنشأة فى الوقت المناسب والحصول على التأكيد المستمر على مصداقية تلك المعلومات والتأكد من عدم تحريفها أو التلاعب فيها ، الأمر الذى يؤدى إلى الإرتقاء بمستوى جودة ومصداقية النشر الإلكتروني لتقارير الأعمال وذلك لتحقيق كفاءة الأسواق المالية.

وأكد (العتيبي ، ٢٠٠٢ ، ص٣٥٦) أن مدخل المراجعة المستمرة هو المدخل والوسيلة الملائمة للمراجعة فى بيئة الأعمال الحديثة فى ظل إستخدام نظم المحاسبة الفورية ، والتي إختفت فيها الأدلة الورقية وحلت محلها الأدلة الإلكترونية ، وأن إستخدام هذا المدخل يؤدى إلى إنتاج تقارير مستمرة ، والتي ربما ستحل محل تقرير المراجعة السنوى ، والتي تؤدى إلى سرعة إكتشاف عمليات التلاعب عند حدوثها فضلاً عن تحقيق العديد من المنافع منها تخفيض مقدار الوقت والتكلفة التى يبذلها مراقب الحسابات تقليدياً فى الفحص اليدوي للمعاملات وأرصدة الحسابات ، وإمكانية مراجعة كل العمليات بدلاً من الإعتماد على العينات، وإمكانية زيادة جودة عملية المراجعة عن طريق السماح لمراجعة الحسابات بالتركيز أكثر على فهم أنشطة عميل المراجعة، البيئة التى يعمل فيها، وهيكال الرقابة الداخلية الخاص به.

ومن خلال ما سبق يمكن للباحث إستنتاج وجود تأثير لمدخل المراجعة المستمرة على إدارة الأرباح ، وهذا ما يحاول الباحث إثباته من خلال هذا البحث.

ومن هنا يمكن صياغة مشكلة البحث فى السؤال البحثي الرئيسي التالي:

هل يوجد أثر للمراجعة المستمرة فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح فى الشركات المساهمة الكويتية؟

٣/١ هدف البحث :

سعي الباحثون إلى تحقيق الهدف التالي :

" التعرف على أثر للمراجعة المستمرة فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح فى الشركات المساهمة الكويتية"

وحاول الباحثون الإجابة على السؤال البحثي الرئيسي من خلال الإجابة عن الأسئلة البحثية الفرعية التالية:

١. هل يوجد أثر للقدرة على إكتشاف الأخطاء من خلال المراجعة المستمرة فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟
٢. هل يوجد أثر للحصول على أدلة الإثبات من خلال المراجعة المستمرة فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

٣. هل يوجد أثر للفحص الشامل من خلال المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟
٤. هل يوجد أثر لتحسين أمن نظم المعلومات من خلال المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟
٥. هل يوجد أثر لتوقيت التقرير نتيجة تطبيق المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

٤/١ أهمية البحث :

يمكن إبراز أهمية البحث من حيث الأهمية العلمية والعملية علي النحو التالي :

١/٤/١ الأهمية العلمية :

تتمثل الأهمية العلمية للبحث في النقاط التالية :

١. التعرف على الدور الذي تقوم به عملية المراجعة المستمرة خاصة في ظل التطور الهائل في تكنولوجيا المعلومات.
٢. التعرف على مسئولية مراقب الحسابات في القيام بالمراجعة المستمرة والتي تستلزم تطوير أدواته لتحقيق مصداقية التقارير المالية والحد من ممارسات إدارة الأرباح.
٣. ندرة البحوث الميدانية التي أجريت في دولة الكويت في مجال المراجعة المستمرة وإدارة الأرباح.

٢/٤/١ تتمثل الأهمية العملية في النقاط التالية :

١. إضفاء الثقة على التقارير المالية المنشورة إلكترونياً من خلال التأكيد المستمر على دقة المعلومات التي تحتوي عليها وسلامتها وأنها آمنة من أي تلاعب قد تمارسه أي جهة للتأثير عليها.
٢. محاولة إيجاد دليل تجريبي لدور المراجعة المستمرة في الحد من إدارة الأرباح للمساعدة في تقديم معلومات ذات مصداقية لحماية أصحاب المصالح.

٥/١ منهج البحث :

تحقيقاً لهدف البحث المتمثل في التعرف على أثر المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة الكويتية. " ، إعتد الباحث علي المنهج الإستقرائي والإستنباطي كما يلي :

أولاً: المنهج الاستنباطي:

إعتد الباحثون على المنهج الاستنباطي بغرض بناء الإطار النظري للبحث، وصياغة مشكلة وفروض البحث، وذلك من خلال دراسة وتحليل الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث وكذلك من خلال المراجع الاجنبية والعلمية والدوريات والابحاث العلمية، بهدف التعرف على أثر المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة الكويتية.

ثانياً: المنهج الاستقرائي :

إستخدم الباحثون المنهج الاستقرائي لبناء الدراسة الميدانية من خلال تصميم قائمة إستقصاء والتي تمثل أداة البحث وتوزيعها على عينة الدراسة وذلك للتعرف على أثر المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة الكويتية .

٦/١ مجتمع الدراسة وعينة البحث :

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية الكويتية، وتمثل

عينة البحث في عينة عشوائية من مراقبي الحسابات والمستثمرين والمحللين الماليين فى الشركات المساهمة الكويتية من خلال تصميم قائمة إستقصاء توزع على عينة عشوائية.

٧/١ نطاق البحث :

١. يقتصر البحث على مدخل المراجعة المستمرة دون التطرق لأى أنواع أخرى من تصنيفات المراجعة.
٢. يقتصر البحث على الشركات المساهمة الكويتية المقيدة ببورصة الأوراق المالية الكويتية.
٣. يقتصر البحث على عينة من مراقبي الحسابات، المستثمرين ، المحللين الماليين ، دون التطرق إلى الأطراف الأخرى .

٨/١ خطة البحث :

من خلال عرض طبيعة مشكلة البحث وهدفة يمكن تقسيم البحث على النحو التالى:

١. الإطار العام للبحث .
٢. الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث.
٣. الإطار النظرى للبحث .
٤. الدراسة الميدانية.
٥. خلاصة ونتائج وتوصيات البحث.
٦. قائمة مراجع البحث.
٧. ملاحق البحث.

٢- الدراسات السابقة المتعلقة بموضع البحث:

١. دراسة (عبد الفتاح ، ٢٠١٣)

بعنوان " إطار مقترح لتحقيق فعالية المراجعة المستمرة للتقارير المالية المنشورة إلكترونياً" أجريت الدراسة الميدانية على مجموعتين من المستقصى منهم ، المجموعة الأولى تتمثل فى مراقبي الحسابات الذين يقومون بمراجعة منشآت أو مؤسسات مالية ، تنشر تقاريرها المالية على شبكة الإنترنت، بينما تتمثل المجموعة الثانية فى المراجعين الداخليين العاملين بالمنشآت المالية المشار إليها.

من أهم أهداف الدراسة ما يلى :

- ١- تقديم إطار مقترح لتفعيل المراجعة المستمرة للتقارير المالية وذلك من خلال بيان إجراءات هذه المراجعة التى تضمن تدنية مخاطر المعلومات الواردة فى التقارير المالية الإلكترونية المنشورة على شبكة الإنترنت. من أجل تحقيق الثقة فيما تتضمنه تلك التقارير من معلومات الأمر الذى يزيد من قيمتها لدى مستخدميها .
- ٢- بناء إطار علمى فعال يمكن لمراقب الحسابات إستخدامه لتحقيق جودة المعلومات التى تتضمنها التقارير المالية المنشورة إلكترونياً وذلك من خلال إضفاء الثقة على تلك التقارير، وذلك من خلال

- التأكيد المستمر لدقة المعلومات التى تحتوى عليها وسلامتها وأنها آمنة من أى تلاعب قد تمارسه أى جهة للتأثير عليها.
- من أهم نتائج الدراسة ما يلي:
- ١- تخفض المراجعة المستمرة الفعالة من مخاطر المعلومات الواردة بالتقارير المالية المنشورة إلكترونياً على شبكة الإنترنت.
 - ٢- يمكن إعتبار المراجعة المستمرة للتقارير المالية المنشورة على شبكة الإنترنت خدمة تأكيدية ذات غرض خاص وذلك لإختلاف طبيعة تلك التقارير المالية عن التقارير المالية المنشورة عبر الوسائل الإعلامية التقليدية.
 - ٣- يوجد أثر لأنشطة المراجعة الداخلية فى ظل بيئة النشر الإلكتروني ، على برنامج مراقب الحسابات الخاص بالمراجعة المستمرة ،من خلال تقليل نطاق إجراءات المراجعة المستمرة.

٢. دراسة (Sun, et al.,2015)

بعنوان " Adopting continuous auditing: A cross-sectional comparison between "China and the United States من أهم أهداف الدراسة ما يلي :

- ١) تحليل العقبات الناتجة عن تطبيق المراجعة المستمرة فى الصين مقارنةً بتلك الموجودة فى الولايات المتحدة نتيجة التزايد المستمر بالمراجعة المستمرة فى جميع أنحاء العالم.
 - ٢) التعرف على خصائص ومكونات مدخل المراجعة المستمرة .
 - ٣) تحديد معالم البيئة الإقتصادية المناسبة التى تشكل الطلب على مدخل المراجعة المستمرة ، ثم التطرق إلى ظروف المراجعة داخل الولايات المتحدة والصين.
- من أهم نتائج الدراسة ما يلي:
- ١) الشركات الأمريكية تواجه منافسة شرسة أكثر من الشركات الصينية ، وهناك تحفيز كبير للحاجة إلى المراجعة المستمرة بصفقتها البادئ بالأزمة المالية العالمية ٢٠٠٨-٢٠١٢ ، حيث كانت الولايات المتحدة الأمريكية تعاني من تلك الأزمة أكثر بكثير من الصين.
 - ٢) لا يوجد حتى الآن برنامج محلى مصمم خصيصاً للمراجعة المستمرة فى الصين، فى حين أن المراجعة المستمرة فى الولايات المتحدة الأمريكية يزدهر.
 - ٣) وجود حاجة إلى المزيد من الوقت والموارد لسد الفجوة التقنية بين الصين والولايات المتحدة الأمريكية ، وجعل منتجاتها الخاصة مع مزيد من المرونة.

٣. دراسة (Mohamed,2016)

بعنوان " Auditors' perceptions of the impact of continuous auditing on the " quality of Internet reported financial information in Egypt من أهم أهداف الدراسة ما يلي :

- ١) استكشاف تصورات مراقبي الحسابات فى مصر تجاه الدور أن المراجعة المستمرة يمكن أن يلعبه فى موازنة التحديات التى تواجه جودة المعلومات المالية المفصح عنها عبر الإنترنت.
- ٢) التعرف على تأثير نوع شركة المراجعة وسنوات الخبرة فى تصورات مراقبي الحسابات.
- ٣) التعرف على التحديات التى تواجه تطبيق مدخل المراجعة المستمرة فى بيئة الأعمال الحديثة فى الشرق الاوسط وخاصة فى مصر.

- من أهم نتائج الدراسة ما يلي:
- (١) تشير النتائج إلى أن مراقبي الحسابات في مصر ينظرون إلى تطبيق المراجعة المستمرة على أنها موازنة ومواجهة التحديات المرتبطة ببيئة المراجعة.
 - (٢) توصلت الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة معنوية للمراجعة المستمرة على تحسين موثوقية المعلومات المالية المفصح عنها وأهميتها وقابليتها للمقارنة.
 - (٣) لا يوجد تأثير كبير لنوع شركة المراجعة وخبرة مراقبي الحسابات على تصور المراقبين.

٤. دراسة (Ashtiani, et al., 2016)

بعنوان " Audit Quality and Earning Management in Tehran Stock Exchange Listed Companies "

- من أهم أهداف الدراسة ما يلي :
١. دراسة العلاقة بين أتعاب المراجعة وخبرة المراجع والتغيير الإلزامى لمراقب الحسابات على إدارة الأرباح.
 ٢. التعرف على تأثير التقاضى بشأن المراجع ، والتخصص الصناعى للمراجعة على إدارة الأرباح لدى الشركات المقيدة ببورصة طهران.
- من أهم نتائج الدراسة ما يلي :

- ١- يوجد علاقة بين خبرة المراقب والتغيير الإلزامى لمراقب الحسابات على إدارة الأرباح.
- ٢- كما يوجد علاقة بين التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وإدارة الأرباح .
- ٣- لا يوجد تأثير للتقاضى بشأن المراجع وإدارة الأرباح لدى الشركات.

٥. دراسة (محمد، ٢٠١٧)

بعنوان " دور المراجعة المستمرة فى تقليل مخاطر الإستثمار المالى : دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية"

أجريت الدراسة على عدد من المصارف السودانية وعددها ٢٤ ، حيث تم توزيع عدد ١٠٠ قائمة إستقصاء على عينة عشوائية من العاملين فى تلك المصارف.

من أهم أهداف الدراسة ما يلي :

١. دراسة وتحليل دور المراجعة المستمرة بالمصارف السودانية.
 ٢. التعرف على مدى وجود إهتمام بتطبيق المراجعة المستمرة بالمصارف السودانية.
 ٣. إظهار إمكانية التعرف على دور المراجعة المستمرة وتقليل مخاطر الإستثمار المالى.
 ٤. التعرف على أنواع الإستثمارات المالية والمخاطر المصاحبة لها.
- من أهم نتائج الدراسة ما يلي:
- (١) قدمت المراجعة المستمرة تقريراً موضوعياً ورأياً فنياً محايداً على مصداقية وشفافية البيانات والتقارير المالية للوحدة الاقتصادية .
 - (٢) ساعدت المراجعة المستمرة على تقليل مخاطر الائتمان عن طريق تطبيق شروط وضوابط منح الائتمان.
 - (٣) مكنت المراجعة المستمرة من زيادة كفاءة المصارف فى سوق الأوراق المالية ومن ثم تقليل مخاطر السوق على أسعار الأسهم والسندات الخاصة بالمؤسسات المالية فى سوق التداول.

- (٤) أدت المراجعة المستمرة إلى تخفيض مخاطر السيولة وتسهم فى إرتفاع القوة الشرائية لموجودات الوحدة الإقتصادية المالية.
- (٥) ساعدت المراجعة المستمرة فى تقديم تقارير مالية موضوعية ومن ثم تسهم فى إيجابية توقعات المستثمرين لأسعار أسهم الوحدة الإقتصادية مستقبلاً.
٦. دراسة (سند، ٢٠١٨)

بعنوان " أثر المراجعة المستمرة فى جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على المصارف السودانية "

أجريت الدراسة على عينة من المصارف فى دولة السودان ، وذلك من خلال توزيع عدد (٩١) قائمة إستقصاء على عدد من العاملين بتلك المصارف فى عام ٢٠١٨ .
من أهم أهداف الدراسة ما يلي :

١. دراسة ومعرفة مدى تأثير المراجعة المستمرة على جودة المعلومات المحاسبية.
 ٢. معرفة تأثير المراجعة المستمرة على ملاءمة المعلومات المحاسبية.
 ٣. التعرف على أثر المراجعة المستمرة على موثوقية المعلومات المحاسبية.
- من أهم نتائج الدراسة ما يلي:
- ١- تساهم المراجعة المستمرة فى الحصول على المعلومات فى وقت مناسب.
 - ٢- تحثوى تقارير المراجعة المستمرة على معلومات محاسبية فعالة وملاءمة.
 - ٣- تساعد المراجعة المستمرة على ملاءمة المعلومات المحاسبية.
 - ٤- يقدم أعضاء المراجعة المستمرة معلومات صحيحة ودقيقة مما يساهم فى زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية.
 - ٥- تقديم التقارير الدورية للمراجعة المستمرة بزيد من موثوقية البيانات لدى الجهات المستفيدة.
 - ٦- تساهم المراجعة المستمرة من تحقيق المؤثوقية التامة للمعلومات المحاسبية.
٧. دراسة (خلف ، ٢٠٢٠)

بعنوان " دور المراجعة المستمرة فى تحقيق جودة التقارير المالية المنشورة الكترونياً : دراسة حالة على عينة من مكاتب المراجعة"
هدفت الدراسة إلى:

١. التعرف على دور وفاعلية المراجعة المستمرة فى تحقيق جودة ملائمة التقارير المالية وتعزيز مصداقية وموثوقية المعلومات المحاسبية وقابلية فهم المعلومات المتضمنة فى التقارير المالية المنشورة الكترونياً،
 ٢. دراسة العلاقة بين المراجعة المستمرة وتحقيق جودة ملائمة التقارير المالية المنشورة الكترونياً.
 ٣. دراسة العلاقة بين المراجعة المستمرة فى تحقيق الموثوقية والمصداقية فى التقارير المالية المنشورة الكترونياً.
 ٤. دراسة العلاقة بين المراجعة المستمرة وتحقيق قابلية فهم المعلومات المتضمنة فى التقارير المالية المنشورة الكترونياً.
- توصلت الدراسة إلى:
١. المراجعة المستمرة تزيد من ملائمة التقارير المالية المنشورة الكترونياً، وبإفصاح المعلومات المالية

- بالتوقيت المناسبة والفعالة يساعد على تصحيح الأخطاء بوقت كافي.
٢. تساعد المراجعة المستمرة في زيادة فعالية وملائمة التقارير المالية المنشورة إلكترونياً وفي قابلية معلومات تلك التقارير للفهم.
 ٣. المراجعة المستمرة تساعد في تحقيق قابلية معلومات التقارير المالية المنشورة إلكترونياً وعدالة وموضوعية معلومات تلك التقارير .
 ٤. المراجعة المستمرة تساعد في تحقيق صدق معلومات التقارير المالية المنشورة إلكترونياً وخلو المعلومات المحاسبية من التحيز والأخطاء والتلاعب.
- تحليل الدراسات السابقة من وجهة نظر الباحثون :**
- من خلال عرض الدراسات السابقة التي تناولت موضوع البحث يمكن للباحث إستنتاج مايلي:
١. قدمت العديد من الدراسات السابقة عدة إقتراحات من النماذج للمراجعة المستمرة ولكنها لم تبين مدى كفاءة وفعالية هذه النماذج فى الواقع العملي .
 ٢. أوضحت الدراسات السابقة إلى وجود دور تكاملي بين المراجع الداخلى ومراقب الحسابات لتحقيق المصادقية فى تقرير مراقب الحسابات فيما يتعلق بالتقارير المالية المنشورة إلكترونياً على شبكة الإنترنت .
 ٣. إتفقت الدراسات على أن هناك العديد من العوامل التى أبرزت أهمية إستخدام مدخل المراجعة المستمرة فى بيئة التجارة الإلكترونية وتتمثل تلك العوامل فى التطورات فى تكنولوجيا المعلومات، التوسع فى إستخدام الشبكة الدولية للمعلومات وعمليات التجارة الإلكترونية وإتجاه العديد من منظمات الأعمال إلى إستخدام نظم تخطيط الماراد ERP وإستحداث لغة XBRL.
 ٤. التقارير المحدثة بصفة مستمرة هى تقارير خاضعة للمراجعة المستمرة، وتكون متاحة بمجرد طلبها عند الدخول على صفحة الويب من خلال بيئة المراجعة المستمرة.
 ٥. إتفقت العديد من الدراسات السابقة أن أهم التحديات التى تواجه عملية المراجعة التقليدية للقوائم المالية هى التطورات فى تكنولوجيا المعلومات، والتى أصبحت تقدم للمستخدمى معلومات فورية يتم نشرها على الشبكة الدولية للمعلومات من خلال قواعد بيانات منظمات الأعمال بدلاً من الإنتظار إلى التقارير الفصلية أو السنوية، مما يؤدى إلى تخفيض الحاجة للقوائم المالية التقليدية، ومن ثم فإنه يتعين على مهنة المراجعة التحول من المراجعة التقليدية للقوائم المالية إلى مدخل المراجعة المستمرة.

أوجه الإختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة (تحديد الفجوة البحثية):

من خلال العرض السابق أمكن للباحث تحديد أوجه الإختلاف بين الدراسات السابقة والحالية (تحديد الفجوة البحثية) على النحو التالى :

- ١- لا يوجد دراسات تناولت قياس أثر كفاءة وفعالية المراجعة المستمرة على ممارسات إدارة الأرباح فى دولة الكويت على حد علم الباحث ، وهذا يعطى الدراسة ميزة نسبية وخاصة فى دول الخليج العربي.
- ٢- تناولت معظم الدراسات السابقة تأثير الأوجه المختلفة للمراجعة متمثلة فى (المراجعة الداخلية – المراجعة المشتركة – جودة المراجعة) على إدارة الأرباح بينما تتناول الدراسة الحالية العلاقة بين مدخل المراجعة المستمرة وممارسات إدارة الأرباح.

٣- تناول الباحث تأثير المراجعة المستمرة على ممارسات إدارة الأرباح المستندة إلى الإستحقاق المحاسبي ، وإدارة الأرباح المستندة إلى العمليات الحقيقية ، وهى تمثل أحد القضايا الحديثة فى الفكر المحاسبي المعاصر.

٣-الإطار النظرى للبحث :

١/٣ تعريف المراجعة المستمرة:

تعددت تعريفات المراجعة المستمرة فى الأدبيات التى إهتمت بمجال المراجعة ، وحتى الآن لا يوجد إتفاق عام بين الأكاديمين والممارسين على ماهية المراجعة المستمرة ، وهذا قد يرجع إلى الطبيعة المتطورة لمفهوم المراجعة المستمرة وتعدد جوانبه.

ويرتبط مصطلح المراجعة المستمرة بصفتين من صفات المراجعة هما : الإستمرارية والنشر الفوري لتقرير المراجعة ، وكان للمنظمات المهنية دوراً هاماً فى تحديد الإطار المهني لمدخل المراجعة المستمرة ، ويتضح ذلك من خلال التقرير البحثي الصادر عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) ، بعنوان " المراجعة المستمرة" ، حيث عرف المراجعة المستمرة بأنها: منهجية تمكن مراقبي الحسابات من تقديم تأكيد مكتوب على مجال مراجعة معين ، بإستخدام سلسلة من تقارير المراجعة التى تصدر فى نفس توقيت التأكيد على الأحداث المرتبطة بمجال المراجعة المعين أو بعد حدوث هذا التأكيد بفترة قصيرة.(AICPA,1999,P.5)

و عرف (الجبالي،٢٠٠٢) المراجعة المستمرة بأنها أحد أنواع المراجعة التى تتم من خلال نظام إلكترونى مباشر ، وتهدف إلى مراقبة وفحص وتحليل تدفق البيانات خلال النظام على نحو مستمر ، وذلك بإستخدام مجموعة من قواعد المعرفة الخاصة بالمراجع والتى يتم إدماجها فى النظام محل المراجعة .

ومن ناحية أخرى عرف كلاً من (Rezaee et al. , 2002 , p.150) المراجعة المستمرة على أنها " عملية منظمة لتجميع الأدلة الإلكترونية للمراجعة كأساس معقول لإبداء رأي فى محايد بشأن مدى صدق التقارير المالية المعدة فى ظل نظام معلومات محاسبي فوري غير ورقي"

كما عرفت بأنها عبارة عن عملية مراجعة إلكترونية شاملة والتى تساعد مراقب الحسابات على تقديم أو توفير درجة محددة من الإفصاح عن هذه المعلومات ونشرها (محمد ،٢٠٠٣، ص ١١٨) وعرفت أيضاً المراجعة المستمرة بأنها عبارة عن عملية منظمة لجمع أدلة الإثبات وكذلك هى عبارة عن إستخدام البرامج لإكتشاف الإستثناءات المحددة للمراجعة والتى يحددها من بين كل العمليات التى يتم تشغيلها ويمكن التقصى فى هذه الإستثناءات فى الحال ويتم تسجيل هذه الملاحظات والإستثناءات فى سجل المراجعة المستمرة(شحاته، ٢٠٠٤، ص ٧٥)

و عرفها كلاً من (Majdalawieh, et al., 2012) بأنها عملية تجميع أدلة الإثبات الإلكترونية للمراجعة والتى تمثل أساس معقول لإبداء رأي فى محايد عن مدى صحة وسلامة التقارير والمعلومات المعدة فى ظل نظام معلومات محاسبي إلكترونى فوري غير ورقي منشور على شبكة الإنترنت على موقع الشركة".

وتمثل المراجعة المستمرة مدخلاً لتطوير نموذج مراجعة الحسابات التقليدي الذى يقضى التخطيط وأداء أعمال مراجعة الحسابات سنوياً من خلال قبول التكاليف وتخطيط أعمال المراجعة وأداء هذه الأعمال لجمع الأدلة وأخيراً بلورة النتائج وإعداد التقرير(على ، ٢٠١٤، ص ١٤)

و عرفها (على ، ٢٠١٢، ص ٩١) عملية إلكترونية منظمة تعتمد على برامج مراجعة ، سواء كانت عامة أو خاصة بمجال المراجعة ، تمكن مراقبي الحسابات من عمل توكيد على مجال مراقبة معين

، من خلال تحديد الإستثناءات ، والتقارير الفورى عن مجال المراجعة أو بعد فترة قصيرة من حيث الأحداث المرتبطة بهذا المجال.

وعرفها معهد المراجعين الداخليين (IIA) بأنها عبارة عن الأسلوب الذى يستخدمه مراقب الحسابات لأداء الأنشطة المتعلقة بعملية المراجعة على أساس أكثر إستمرارية ، وتتضمن سلسلة متواصلة من الأنشطة تمتد من التقييم المستمر للخطر.(القطيمي ، ٢٠١٤، ص ٤١١)

كما عرفت المراجعة المستمرة بأنها أي طريقة يستخدمها مراقب الحسابات لأداء المراجعة بشكل مستمر تمكنه من تجميع وتقييم أدلة المراجعة لتحديد كفاءة وفاعلية نظم المحاسبة الفورية الأمر الذي يساعد على حماية الأصول والحفاظ على سلامة وتكامل البيانات واعداد قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها(Smith& Warren, 2014)

ومن خلال التعريفات السابقة يمكن للباحث القول أن منهجية تطبيق المراجعة المستمرة فى ظل أنظمة المعالجة الفورية تنتج من تفاعل الأدوار التى يؤديها كل من الإدارة والمراجع الداخلي ومراقب الحسابات ، وبالإضافة لوجود دور هام للإجراءات التحليلية فى المراجعة المستمرة.

٢/٣ أسباب الحاجة والطلب على مدخل المراجعة المستمرة :

تستمد المراجعة المستمرة الطلب عليها كخدمة مهنية تصديقيه من الطلب على المراجعة الخارجية التقليدية بصفة أساسية ، والذى يرجع إلى حاجة مستخدمى القوائم المالية لتخفيض خطر المعلومات عند إتخاذهم القرارات ، وذلك من خلال الإعتماد على معلومات موثوق فيها قابلة للإعتماد عليها نتيجة لمراجعتها.

ولكن هناك طلب إضافي مستحدث على المراجعة المستمرة ناتج من ثورة تكنولوجيا المعلومات التى أثرت على مداخل وممارسات الأعمال وبالتالي فى طبيعة تشغيل نظام المعلومات المحاسبي ، الذى أصبح ينتج ويوصل معلومات فورية يحتاج إلى ما يؤكد مصداقيتها ، ومن ثم تخفيض خطر معلومات متخذ القرار المعتمد عليها ، ومن هذا المنطلق يمكن بلورة أهم الأسباب وأشكال الطلب على المراجعة المستمرة فيما يلى: (على ، ٢٠١٤، ص ٧٦)

١. تزايد إعتماد الشركات على تكنولوجيا المعلومات الجديدة مثل النشر الإلكتروني للبيانات التى أثرت على ممارسات الأعمال ، بحيث أصبحت الشركات تنشر قوائمها المالية سواء كانت المرحلة أو السنوية عبر الإنترنت وبصفة مستمرة مقارنة بالمعلومات الورقية ومن ثم يجب مراجعتها من خلال مراجعة إلكترونية مستمرة غير ورقية. (الجمال ، ٢٠١٤، ص ٤٢٠)

٢. التطور فى تكنولوجيا المعلومات التى إعتمدت الشركات عليها عند أداء معاملاتها إلكترونياً، وإعداد قوائمها المالية بصفة فورية إعتماداً على نظام معلومات محاسبي فوري، وإعتماد الكثير من الشركات على لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) فى إعداد أنظمتها المالية ، ومن ثم نشر تقاريرها على شبكة الإنترنت ، حيث أدى الإنتشار المتزايد لهذه اللغة ومساندتها من قبل المنظمات المهنية إلى وجود لغة إلكترونية نمطية تستخدم فى إعداد تقارير الأعمال ، والتى من شأنها تسهيل عمليات إعداد ونشر وإختبار وإستخلاص المعلومات المالية ، حيث يتم إدخال المعلومات مرة واحدة ثم عرضها إلكترونياً فى أى شكل مطلوب.(السيسي، ٢٠٠٩، ص ٣٠١-٣٠٢)

٣. حاجة متخذ القرار إلى تخفيض خطر المعلومات: فى ظل الإفصاح الفورى عن المعلومات المالية ، من المفترض أن تكون هذه المعلومات ملائمة لأغراض إتخاذ القرارات الفورية أو المتسارعة ، وحتى تكون هذه المعلومات موثوق فيها يجب أن تكون قد تم مراجعتها مراجعة مستمرة حتى يمكن الإعتماد

- عليها فى إتخاذ القرارات من خلال الإختيار من بين البدائل المتاحة والممكنة وبما يعظم صافي منفعة متخذ القرار.
٤. حاجة المساهمين للرقابة المستمرة على الإدارة : إذا كانت رقابة المساهمين على مجالس إدارات الشركات المساهمة حق أصيل لهم بإعتبارهم المساهمين ، فإن هذا الحق لن يختلف فى ظل المراجعة المستمرة ، بل بالعكس فإن المراجعة المستمرة ستكون أداة للرقابة الخارجية المستمرة من جانب الملاك على مجالس إدارات الشركات. لأن المراجعة المستمرة تحقق قيمة مضافة مستمرة لهذه المعلومات.
٥. الإستجابة للأثار المهنية لجوهرية تكنولوجيا المعلومات: تتميز المراجعة المستمرة بأنها جاءت كإستجابة مهنية للأثار الحتمية لتكنولوجيا المعلومات على المحاسبة والمراجعة ، كأن هناك طلب على هذه الخدمة المهنية فرضته التطورات المتلاحقة المتسارعة فى أدوات تكنولوجيا المعلومات ، حيث أثرت أدوات تكنولوجيا المعلومات الحديثة مثل الإنترنت والتبادل الإلكتروني للبيانات وغيرها على ممارسات الأعمال ، بحيث أصبحت كثير من الشركات تنشر قوائمها المالية المرحلية والسنوية عبر الإنترنت وبصفة مستمرة ، الأمر الذى يحتاج إلى مراجعة مستمرة، إذا لم تعد المراجعة التقليدية الورقية السنوية كافية له.

٣/٣ أهداف المراجعة المستمرة :

- تعتبر المراجعة المستمرة مدخلاً معاصراً لتطوير مراجعة الحسابات فى شكلها التقليدي ، ومن ثم فإن الهدف الأساسي من المراجعة المستمرة أن يبدي مراقب الحسابات رأياً فنياً محايداً بشأن مدى صدق المعلومات والتقارير المالية الصادرة فى ظل نظام معلومات محاسبي فوري غير ورقي ، وكذا منح الشركة ختم التصديق المستمر ، ويشق من هذا الهدف العادم للمراجعة المستمرة الأهداف الفرعية التالية : (نور وآخرون ، ٢٠٠٧ ، ص ٣٣٨)
١. إضفاء التصديق المستمر على الإفصاح الفوري للشركات عبر الإنترنت.
 ٢. مساعدة أصحاب المصلحة فى الشركة خاصة المساهمون وهيئة سوق المال ، بل وكافة مستخدمى موقع الشركة فى ممارسة الرقابة الفورية المستمرة على الشركات .
 ٣. تحديد مدى كفاءة وفعالية نظم المحاسبة الفورية فى حماية الأصول ، الحفاظ على موضوعية البيانات ، وإنتاج معلومات مالية صادقة يمكن الإعتماد عليها وموثوق فيها ، كما يوضح ختم التصديق المستمر على موقع الشركة وكذا تقرير مراقب الحسابات.
 ٤. تخفيض كمية الوقت والتكاليف التى يتحملها مراقب الحسابات فى إجراء الإختبارات اليدوية للعمليات والتحقق من أرصدها.
 ٥. زيادة من مرونة عملية المراجعة ، حتى تصبح تقارير المراجعة أكثر سرعة وتقابل إحتياجات المستخدمين لها.
 ٦. مساعدة مراقبي الحسابات فى إختيار عينة كبيرة من عمليات العميل أى التحول إلى مراجعة شاملة لكل عمليات العميل.
- ومن خلال ما سبق إتضح للباحث أن المراجعة المستمرة توفر تأكيدات مهنية لمستخدمى التقارير المالية الإلكترونية للشركة ، وإضفاء الثقة على جودة الإفصاح الإلكتروني مما يساعد المستخدمين للتقارير

المالية على إتخاذ القرارات الإقتصادية بصورة ملائمة.

٤/٣ مقومات مدخل المراجعة المستمرة:

1. يتطلب تنفيذ عملية المراجعة المستمرة وجود عدة مقومات حتى يتحقق الهدف من إستخدامها ، وتمثل أهم هذه المقومات ما يلى: (راضى، ٢٠١١، ص ٣٠)
١. توفير بنية أساسية لتكنولوجيا المعلومات للوصول إلى البيانات وإمكانية إسترجاعها مع إختلاف وتنوع أشكال الملفات والسجلات من خلال مواقع وشبكات معلومات مختلفة.
٢. القيام بإختيار أنسب برامج المراجعة الإلكترونية ، وبرامج التقارير الإستثنائية والتي توضح وتعكس الحالات الإستثنائية والتي تحتاج إلى تدخل وتعديل فوري من المراجع لتصحيحها.
٣. يجب أن يقوم مراقبي الحسابات بتحديث وتحديد أساليب المراجعة التقليدية لمراجعة تكنولوجيا المعلومات المتلاحقة وذلك بإبتكار برامج ونماذج مراجعة جديدة مع إلمامهم التام بتكنولوجيا المعلومات وتطوراتها وإنعكاساتها على مهنة المحاسبة والمراجعة.
٤. وجود إتصال فعال بين نظام مكتب المراجعة ونظام منشأة العميل بطريقة سريعة وأمنة والتوصل الدقيق للمعلومات.
٥. توافر تقرير مراقب الحسابات فى الوقت المناسب وبصورة دقيقة بحيث ترسل تقارير مراقبي الحسابات إلى موقع الشركة بما يمكن المستخدم من الوصول الفوري للمعلومات.
٦. أن يتوافر لدى مراقب الحسابات درجة عالية من الكفاءة فى نظم المعلومات والتكنولوجيا المحاسبية والموضوع الذى يتم مراجعته ، حيث أوضحت الممارسات المحاسبية أن شهادة مراجع هذه المعلومات هى الإلكترونية وأن شهادة المحاسب القانوني أصبحت غير كافية.
٧. أن يمتلك مراقب الحسابات وسائل أمنه للحصول على أدلة الإثبات الضرورية للتأكد من الشئ موضوع المراجعة.

٥/٣ أهداف المراجعة المستمرة :

- تعتبر المراجعة المستمرة مدخلاً معاصراً لتطوير مراجعة الحسابات فى شكلها التقليدي ، ومن ثم فإن الهدف الأساسي من المراجعة المستمرة أن يبدي مراقب الحسابات رأياً فنياً محايداً بشأن مدى صدق المعلومات والتقارير المالية الصادرة فى ظل نظام معلومات محاسبي فوري غير ورقي ، وكذا منح الشركة ختم التصديق المستمر، ويشتق من هذا الهدف العادم للمراجعة المستمرة الأهداف الفرعية التالية:(نور وآخرون، ٢٠٠٧، ص ٣٣٨)
- ١- إضفاء التصديق المستمر على الإفصاح الفوري للشركات عبر الإنترنت.
 - ٢- مساعدة أصحاب المصلحة فى الشركة خاصة المساهمون وهيئة سوق المال ، بل وكافة مستخدمى موقع الشركة فى ممارسة الرقابة الفورية المستمرة على الشركات .
 - ٣- تحديد مدى كفاءة وفعالية نظم المحاسبة الفورية فى حماية الأصول ، الحفاظ على موضوعية البيانات ، وإنتاج معلومات مالية صادقة يمكن الإعتماد عليها وموثوق فيها ، كما يوضح ختم التصديق المستمر على موقع الشركة وكذا تقرير مراقب الحسابات.
 - ٤- تخفيض كمية الوقت والتكاليف التى يتحملها مراقب الحسابات فى إجراء الإختبارات اليدوية للعمليات والتحقق من أرصدها.
 - ٥- زيادة من مرونة عملية المراجعة ، حتى تصبح تقارير المراجعة أكثر سرعة وتقابل إحتياجات المستخدمين لها.

٦- مساعدة مراقبي الحسابات فى إختيار عينة كبيرة من عمليات العميل أى التحول إلى مراجعة شاملة لكل عمليات العميل.

ومن خلال ما سبق إتضح للباحث أن المراجعة المستمرة توفر تأكيدات مهنية لمستخدمى التقارير المالية الإلكترونية للشركة ، وإضفاء الثقة على جودة الإفصاح الإلكتروني مما يساعد المستخدمين للتقارير المالية على إتخاذ القرارات الإقتصادية بصورة ملائمة.

٦/٣ أهداف المراجعة المستمرة :

تعتبر المراجعة المستمرة مدخلاً معاصراً لتطوير مراجعة الحسابات فى شكلها التقليدي ، ومن ثم فإن الهدف الأساسي من المراجعة المستمرة أن يبدى مراقب الحسابات رأياً فنياً محايداً بشأن مدى صدق المعلومات والتقارير المالية الصادرة فى ظل نظام معلومات محاسبي فوري غير ورقي ، وكذا منح الشركة ختم التصديق المستمر ، ويشق من هذا الهدف العادم للمراجعة المستمرة الأهداف الفرعية التالية : (نور وآخرون ، ٢٠٠٧ ، ص ٣٣٨)

١. إضفاء التصديق المستمر على الإفصاح الفوري للشركات عبر الإنترنت.
٢. مساعدة أصحاب المصلحة فى الشركة خاصة المساهمون وهيئة سوق المال ، بل وكافة مستخدمى موقع الشركة فى ممارسة الرقابة الفورية المستمرة على الشركات .
٣. تحديد مدى كفاءة وفعالية نظم المحاسبة الفورية فى حماية الأصول ، الحفاظ على موضوعية البيانات ، وإنتاج معلومات مالية صادقة يمكن الإعتماد عليها وموثوق فيها ، كما يوضح ختم التصديق المستمر على موقع الشركة وكذا تقرير مراقب الحسابات.
٤. تخفيض كمية الوقت والتكاليف التى يتحملها مراقب الحسابات فى إجراء الإختبارات اليدوية للعمليات والتحقق من أرصدها.
٥. زيادة من مرونة عملية المراجعة ، حتى تصبح تقارير المراجعة أكثر سرعة وتقابل إحتياجات المستخدمين لها.
٦. مساعدة مراقبي الحسابات فى إختيار عينة كبيرة من عمليات العميل أى التحول إلى مراجعة شاملة لكل عمليات العميل.

ومن خلال ما سبق إتضح للباحث أن المراجعة المستمرة توفر تأكيدات مهنية لمستخدمى التقارير المالية الإلكترونية للشركة ، وإضفاء الثقة على جودة الإفصاح الإلكتروني مما يساعد المستخدمين للتقارير المالية على إتخاذ القرارات الإقتصادية بصورة ملائمة.

٧/٣ مقومات مدخل المراجعة المستمرة:

- يتطلب تنفيذ عملية المراجعة المستمرة وجود عدة مقومات حتى يتحقق الهدف من إستخدامها ، وتمثل أهم هذه المقومات ما يلى: (راضى ، ٢٠١١ ، ص ٣٠)
١. توفير بنية أساسية لتكنولوجيا المعلومات للوصول إلى البيانات وإمكانية إسترجاعها مع إختلاف وتنوع أشكال الملفات والسجلات من خلال مواقع وشبكات معلومات مختلفة.
 ٢. القيام بإختيار أنسب برامج المراجعة الإلكترونية ، وبرامج التقارير الإستثنائية التى توضح وتعكس الحالات الإستثنائية التى تحتاج إلى تدخل وتعديل فوري من المراجع لتصحيحها.
 ٣. يجب أن يقوم مراقبي الحسابات بتحديث وتحديد أساليب المراجعة التقليدية لمراجعة تكنولوجيا المعلومات المتلاحقة وذلك بإبتكار برامج ونماذج مراجعة جديدة مع إلمامهم التام بتكنولوجيا

٤. وجود إتصال فعال بين نظام مكتب المراجعة ونظام منشأة العميل بطريقة سريعة وأمنة والتوصل الدقيق للمعلومات.
٥. توافر تقرير مراقب الحسابات فى الوقت المناسب وبصورة دقيقة بحيث ترسل تقارير مراقبي الحسابات إلى موقع الشركة بما يمكن المستخدم من الوصول الفوري للمعلومات.
٦. أن يتوافر لدى مراقب الحسابات درجة عالية من الكفاءة فى نظم المعلومات والتكنولوجيا المحاسبية والموضوع الذى يتم مراجعته ، حيث أوضحت الممارسات المحاسبية أن شهادة مراجع هذه المعلومات هى الإلكترونية وأن شهادة المحاسب القانونى أصبحت غير كافية.
٧. أن يمتلك مراقب الحسابات وسائل أمنه للحصول على أدلة الإثبات الضرورية للتأكد من الشئ موضوع المراجعة.

٨/٣ المتطلبات الأساسية اللازمة لتطبيق مدخل المراجعة المستمرة:

- لكى تحقق المراجعة المستمرة الأهداف المرجوة منها بشكل مستمر وتقديم نتائج عملية المراجعة فى التوقيت المناسب ، فإنه ينبغى توافر مجموعة من الشروط والمتطلبات اللازمة لمؤسسة المراجعة التى تريد تطبيق مدخل المراجعة المستمرة ، ومن أهم متطلبات تطبيق مدخل المراجعة المستمرة ما يلى:
- (رويشد وعبدالعاطى ، ٢٠١٣ ، ص ٥٨٨ ؛ Singh and Best, 2015, p.310)
١. يجب أن يتسم موضوع المراجعة بخصائص مناسبة : تتضمن هذه الخصائص أن تكون عملية المراجعة مشغلة ألياً بدرجة كبيرة لإستخراج ومعالجة وتخزين البيانات والتقارير عن المعلومات المرتبطة بموضوع المراجعة بصفة مستمرة ، وذلك لتجنب حدوث التأخير بين حدوث الحدث المرتبط بموضوع المراجعة.
 ٢. ينبغى أن تكون المعلومات التى تمت مراجعتها ناتجة بواسطة أنظمة على درجة عالية من المأمونية وأن تكون هذه النظم قادرة على تقديم البيانات والمعلومات إلى مراقب الحسابات على أساس آنى.
 ٣. الحصول على أدلة المراجعة من خلال إجراءات مراجعة ذات درجة عالية من الآلية : يجب على مراقب الحسابات الإعتماد على الأنظمة الآلية لتجميع وتقييم أدلة المراجعة ، وهذه الأنظمة تتكامل إلى حد كبير مع أنظمة العميل وأساليب الرقابة التى يستخدمها عميل المراجعة.
 ٤. وجود إتصال فعال بين نظام مراقب الحسابات ونظام منشأة المراجعة : يجب أن يتوافر إتصال فعال بين نظام منشأة المراجعة ونظام عميل المراجعة وذلك حتى يتمكن مراقب الحسابات من الحصول على البيانات المخزنة فى نظام العميل بطريقة سريعة وأمنة.
 ٥. توافر خصائص الدقة فى تقرير مراقب الحسابات القابل للفهم فى الوقت المناسب: يجب أن تكون تقارير مراقب الحسابات متاحة بصورة مستمرة على شبكة الإنترنت أو موقع الشركة فى الوقت المناسب بصورة دقيقة ، بما يمكن المستخدم من الإطلاع على المعلومات المتاحة بصفة مستمرة وفى التوقيت المناسب.
 ٦. توافر الكفاءة المهنية والفنية لمراقب الحسابات فى إستخدام تكنولوجيا المعلومات والأمر محل المراجعة.
 ٧. المعلومات محل المراجعة يجب أن تكون ناتجة عن نظم إلكترونية موثوق فيها ، لضمان توفير

المعلومات اللازمة لمراقب الحسابات بصورة فورية .
٨. الإعتماد على لغة (XBRL) لضمان توافر خصائص الدقة والقابلية للفهم والتوقيت المناسب ، فضلاً عن أهمية توافر وسائل رقابة لحماية التقارير الإلكترونية من التحريف أو التغيير غير المصرح به للبيانات.

ومن خلال ما سبق يستخلص الباحث أنه يجب إعادة تدريب مراقبي الحسابات على أدوات وأساليب وبرامج تكنولوجيا المعلومات ، حتى يتمكن مراقب الحسابات من التعامل مع تكنولوجيا المعلومات الحديثة ، وتنفيذ مدخل المراجعة المستمرة بكفاءة عالية.

٩/٣ مراحل مدخل المراجعة المستمرة :

لا تختلف مراحل المراجعة المستمرة عن مراحل المراجعة التقليدية ، فقد أشار التقرير البحثي " المراجعة المستمرة " الصادر عن اللجنة المشتركة بين (AICPA;CICA)، إلى أربع مراحل لمدخل المراجعة المستمرة ، وهى:

المرحلة الأولى : مرحلة قبول التكليف :

لن تؤثر بيئة النظم الإلكترونية على الجوهر والهدف من هذه المرحلة ، وإنما ستؤثر على كيفية إنجاز مراقب الحسابات لهذه المرحلة بالإسلوب الذى يساعد فى تخفيض مستوى خطر التكليف إلى أدنى مستوى له ، وتشمل هذه المرحلة الإجراءات التالية (الصيد ، ٢٠١٢ ، CICA, 1999)
أ. التعرف على أهداف عميل المراجعة.

ب. الحصول على خطاب التعاقد.

ج. إختيار فريق المراجعة المكلف بأداء مهمة المراجعة.

ويلاحظ أنه وإن كان ما سبق لا يخرج عن الأنشطة أو العمليات التى يقوم بها مراقب الحسابات ، فى ظل المراجعة التقليدية ، إلا أنه يجدر الإشارة إلى أنه فى مجال المراجعة المستمرة ، يلزم وجود إتفاقية بين الأطراف المشاركة ، وتكون بمثابة تعاقداً بين هذه الأطراف يحدد من خلالها الأعمال الروتينية للمراجعة ومسئوليات مراقب الحسابات تجاه تلك الأطراف المعنية.

المرحلة الثانية : مرحلة تخطيط المراجعة المستمرة:

تتمثل فى وضع الخطة الشاملة لطبيعة ونطاق الفحص المتوقع القيام به ، وتنتهى عملية التخطيط عند صياغة برامج المراجعة المبدئية ، ويجب على مراقب الحسابات فى هذه المرحلة ، توجيه المزيد من الإهتمام إلى مدى قابلية مراجعة أشكال الوسائط الإلكترونية للتسجيلات والوثائق ، بالإضافة إلى فهم طبيعة نشاط وصناعته وبيئة الرقابة الداخلية لديه.

ويتم فى هذه المرحلة صياغة خطة العمل المبدئية ، وتؤثر بيئة النظم الإلكترونية على خطر

المراجعة ، وتشمل هذه المرحلة ما يلى : (CICA, 1999)

أ. تعميق فهم مراقب الحسابات لعميل المراجعة وطبيعة نشاطه.

ب. الحصول على معرفة كافية عن بيئة الرقابة الداخلية.

ج. تطبيق نموذج خطر المراجعة.

المرحلة الثالثة : مرحلة تجميع وتقييم أدلة الإثبات :

تتم فى هذه المرحلة جمع أدلة إلكترونية بخصوص جودة وسلامة النظام الإلكتروني للعميل تجاه توفير معلومات موثوق فيها ، ويتم ذلك من خلال الإعتماد على برنامج نماذج المراجعة المدمجة ، ونتيح هذه البرامج أداء إختبارات الإلتزام والإختبارات الأساسية بشكل متزامن ، وتتميز المراجعة المستمرة عن

المراجعة التقليدية فى هذا المجال فى المراجعة التقليدية يتم الفصل بين إختبارات الإلتزام والإختبارات الأساسية. (CICA, 1999)

المرحلة الرابعة : مرحلة التقرير عن أعمال المراجعة المستمرة :

تنتهى عملية المراجعة المستمرة بتقديم مراقب الحسابات لتقرير يبين فيه رأيه فى عدالة عرض القوائم المالية عن الفترة التى تغطيها عملية المراجعة ، وذلك بعد إنتهاء فترات قصيرة ، أو قد تكون متاحة بشكل فوري ، ويمكن أن تكون تقارير عملية المراجعة المستمرة نوعين ، الأول ، التقارير المتاحة دائماً ، وتكون متاحة فى كل دخول للمستخدم على الموقع الإلكتروني ، وتكون مؤرخة فى نفس تاريخ دخول المستخدم على موقع المنشأة ، الثانى : التقارير المتاحة عند الطلب ، وهذه يتم توفيرها عند طلبها ، ويجب أن تكون هناك أساليب رقابية ملائمة لمنع التغييرات غير المصرح بها سواء تقارير الأعمال التى يتم نشرها إلكترونياً أو فى تقرير مراقب الحسابات ، ويجب أن تتضمن إجراءات المراجعة المستمرة تقييم لمدى فعالية أساليب الرقابة هذه.

١٠/٣ إجراءات مدخل المراجعة المستمرة :

بعد إنتهاء مراقب الحسابات من تخطيط أعمال المراجعة المستمرة وصولاً إلى برامج أعمال المراجعة التنفيذية ، فإنه سوف يبدأ فى أداء هذه الإجراءات لجمع الدليل الكافي الملائم بشأن مدى كفاءة وفعالية نظام معلومات المحاسبة الفورية فى إنتاج وعرض المعلومات الفورية المباشرة وتحديد ما إذا كان هناك إستثناءات جوهرية فى هذه المعلومات وتتمثل إجراءات المراجعة المستمرة فيما يلى :

١ . إستخدام البرامج الجاهزة الفورية :

من أهم إجراءات المراجعة المستمرة إستخدام مراقب الحسابات لبرامج المراجعة الفورية الجاهزة تتمثل مهمة هذه البرامج إكتشاف الإستثناءات الجوهرية فى المعاملات التى يتم تشغيلها من خلال نظام المحاسبي الفوري أو شبه الفوري ، ولكي تتحقق كفاءة برامج المراجعة الجاهزة الفورية وشبه الفورية يجب على مراقب الحسابات أن يدخلها ضمن تصميم نظام مراجعة متكامل يعمل على قواعد بيانات الشركة بعد إستيفاء إجراءات الترخيص له بالدخول . (على ، ٢٠٠٩ ، ص ١١٢)

وبعد تحديد البرامج للمعاملات الشاذة أو الإستثنائية يقوم مراقب الحسابات بفحصها فوراً ، أو أن رأي غير ذلك يتم طبعاً ثم يقوم بإختيارها بعد ذلك . ومن المفضل مهنيّاً أن يتم دمج نظام المراجعة الفورية المستمرة بإستخدام البرامج الجاهزة فى نظامى المعلومات والرقابة لدى الشركة.

٢ . فحص إتفاقات الشركة مع شركائها:

طالما أن الشركة محل المراجعة المستمرة ستوقع إتفاقاً مباشراً مع عملائها أو مورديها لإتمام صفقات أو معاملات إلكترونية عبر شبكة الإنترنت فعلى مراقب الحسابات أن يطلب هذه الإتفاقات تمهيداً لفحصها ، أن يفحص هذه الإتفاقات من حيث شروطها مدتها ، موضوعاتها طريقة تنفيذها ، طريقة تسويتها أو سدادها.

كما يتم تحديد ما إذا كان هناك أوجه ضعف جوهرية فى نظام إبرام وتشغيل وتنفيذ ، طريقة تسويتها أو سدادها ، وما أثرها إن وجدت على صدق المعلومات الفورية المباشرة.

٣ . أداء الإجراءات الإلكترونية لجمع الدليل الإلكتروني :

من المتفق عليه أن الأدلة الملائمة لإبداء الرأى فى حالة المراجعة المستمرة هى أدلة إلكترونية أهمها المصادقات الإلكترونية ، المستندات الإلكترونية غير الورقية ، التوقيع الإلكتروني ، البصمة الإلكترونية ونظام الرقابة على أمن وسلامة المعلومات وتشغيل نظام المعلومات المحاسبي الفوري ، النصوص ، ومن

أهم هذه الإجراءات اللازمة لجمع هذه الأدلة – بخلاف ما سبق ما يلي :
أ. إستخدام أدوات تكنولوجيا المعلومات مثل : الحاسب ، الإنترنت ، البريد الإلكتروني في جمع هذه الأدلة.

ب. إستخدام البرامج الجاهزة لإعادة تشغيل معاملات الشركة المهمة.

ج. إختيار آليات الرقابة الداخلية على وفي نظام المعلومات المحاسبي الفوري

٤. التحقق من أمن المعلومات :

يجب أن تصمم وتشغل الشركة نظام الرقابة على أمن وسلامة المعلومات ، ولكي يركز مراقب الحسابات على التحقق من المعاملات الإستثنائية ، وسلامة مخرجات نظام المحاسبة الفوري يجب علي مراقب الحسابات ما يلي: (الصحن وآخرون ، ٢٠٠٦ ، ص ٢٢٧)

أ. أن يطلب ويفحص سياسات وإجراءات أمن موارد تكنولوجيا المعلومات مثل الأجهزة والبرامج الجاهزة والبيانات.

ب. أن يتأكد مما إذا كانت هذه الإجراءات والسياسات تحظر على أى شخص إستخدام هذه الادوات ما لم يكن مرخص له بذلك .

ج. أن يتحقق من وجود إجراءات وسياسات للأمن المادي وأمن البرامج الجاهزة .

د. أن يتحقق من أن إجراءات وسياسات أمن المعلومات تمنع إمكانية وجود معاملات صورية أو بيانات خاطئة من الدخول في نظام المعلومات.

ومن خلال ما سبق يمكن للباحث القول أن المراجعة المستمرة مدخل مرن ومعاصر لتطوير المدخل التقليدي للمراجعة ، يأخذ في الإعتبار آثار تكنولوجيا المعلومات والإتصالات على ممارسة المهنة ويسعى إلى زيادة جودة عملية المراجعة.

١١/٣ انعكاسات تطبيق المراجعة المستمرة على ممارسات إدارة الأرباح :

تظهر أهمية المراجعة بشكل عام والمراجعة المستمرة بشكل خاص ، في الشركات التي يكون لديها دافع أو حافز لممارسة إدارة الأرباح ، حيث أن عملية المراجعة تساعد في الحد من هذه الظاهرة ، وكشف أى تلاعب يتم في الشركة ، بالإضافة إلى إمكانية كشف مدي قوة نظام الرقابة الداخلية الخاص بالشركة محل المراجعة. لذلك لا بد من التأكيد على مدى أهمية جودة عملية المراجعة المستمرة وما لها من تأثير في الحد من هذه الظاهرة وذلك الشئ مبني على أنه كلما كانت جودة عملية المراجعة المستمرة عالية كلما أدى ذلك إلى إنخفاض ممارسة إدارة الأرباح من قبل الشركة .

١/١١/٣ دور مراقب الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

إن طبيعة ممارسات إدارة الأرباح نشأت نتيجة ظهور نظرية الوكالة حيث أكد البعض أنه علي الرغم من محاولات وضع حلول لمشاكل الوكالة إلا أنها مازالت المشكلة الأساسية التي تسيطر علي المعلومات المحاسبية، وتؤدي لانتشار الفساد المالي والمخالفات والممارسات المحاسبية الخاطئة حيث أنه تم تصميم عقود الوكالة في البداية بمنح الإدارة حوافزها حسب أرقام صافي الربح ونتج عن ذلك اتجاه الإدارة نحو تعظيم صافي الربح لزيادة نصيبها من الحوافز ودعم مركزها الوظيفي وإخفاء الخسائر (أحمد، ٢٠١٣ ، ص ٣٣٥) وبالتالي يؤدي ذلك إلي ممارسات إدارة الأرباح نتيجة لعدم تماثل المعلومات بين الإدارة والملاك .

ويظهر الطلب علي خدمات المراجعة كنتيجة للحاجة إلي تحسين العلاقة بين الأطراف المشاركة في الأعمال كالملاك، الدائنين، السلطات العامة، العاملين، العملاء، ويعتبر التعامل بين هذه الأطراف

1. مجموعة من الإجراءات تتمثل فيما يلي: (عبد الكريم ، ٢٠١٤ ، ص ٤٥٦)
 - أ. مراجعة تأكيدات الإدارة الواردة بالقوائم المالية وذلك بمراجعة ما يلي:
 - ب. مراجعة العمليات والاحداث والأرصدة وبنود القوائم المالية.
 ٢. تقييم وإعادة النظر في السياسات المحاسبية التي إختارتها الادارة والتحقق من أن هذه السياسات التي تم إختيارها تتماشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة أو أي معايير أخرى سواء كانت دولية أو محلية تلنزم بها الشركة، ويتحقق مراقب الحسابات من أن الشركة ثابتة في تطبيق تلك السياسات من عام لآخر.
 ٣. التحقق من أن أي تغيير تقوم به الإدارة في السياسات المحاسبية المقبولة أو طرق تطبيقها يتم الإفصاح عنه في القوائم والتقارير المالية بشكل دقيق حيث يتم الإفصاح عن التغيير وطبيعته وأسبابه وأثره على صافي الربح.
 ٤. مراجعة التقديرات المحاسبية التي تقوم بها الإدارة من حيث معقولية تلك التقديرات حيث يناقش مراقب الحسابات مع الإدارة الفروض التي قامت الإدارة على أساسها بإجراء تلك التقديرات وفي حالة عدم اقتناعه بمعقولية تلك التقديرات فإن عليه ان يقوم بإجراء تقدير مستقل مع الإفصاح عن الفرق بين تقديرات مراقب الحسابات وتقديرات الإدارة.
 ٥. مراجعة عمليات القياس والإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والتحقق من معقولية هذه العمليات والإفصاح عن كافة المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.
 ٦. مراجعة الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية للبحث عن أي أحداث تكون قد وقعت في الفترة ما بين نهاية السنة المالية وتاريخ صدور التقرير وما إذا كانت تتطلب تعديل في بنود القوائم المالية أو مجرد الإفصاح عنها في القوائم المالية.
 ٧. مراجعة قدرة إدارة الشركة للحد الزمني الفاصل بين الفترات المالية من حيث توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات والتأكد من الاعتراف فقط لكل فترة بالإيرادات والمصروفات الخاصة بها وكشف أي ممارسات تتعلق بتأجيل الاعتراف بالمصروفات والإيرادات أو الاعتراف المبكر بالإيرادات أو المصروفات.
 ٨. مراجعة قرارات الإدارة والتأكد من أن الإدارة العليا وخاصة غير المتخصصين في الأمور المالية لا تتدخل في اختبار سياسات محاسبية بعينها أو تغيير سياسات محاسبية.
 ٩. مراجعة قرارات الإدارة المتعلقة بتخريد أو عدم تخريد الأصول أو توقيت الاستثمارات الجديدة وكذلك مراجعة القرارات المتعلقة بتخصيص بعض أنواع التكاليف مثل تكاليف البحث والتطوير والاعلان وكذلك القرارات المتعلقة بزيادة الإنتاج بلا مبرر وذلك لحد عمليات ادارة ويقوم مراقب الحسابات بدوره .

وتعتبر الخدمات التقليدية التي يتم تقديمها من قبل مراقب الحسابات أقل ملاءمة لمتخذى القرار فى ظل تكنولوجيا المعلومات والتجارة الإلكترونية ، بالإضافة إلى عدم قدرة المراجعة التقليدية للقوائم

والتقارير المالية فى توفير معلومات ملائمة ، وموثوق فيها فى التوقيت المناسب ، مما أدى إلى إختفاء أنظمة المراجعة التقليدية اليدوية ، وظهور أنظمة المحاسبة الفورية التى يمكن من خلالها إصدار قوائم وتقارير مالية فورية .

وتتطلب نظم المحاسبة الفورية من مراقب الحسابات إتباع عملية المراجعة المستمرة لأن معظم أدلة عملية المراجعة تكون فى شكل إلكترونى ، بالإضافة إلى أن تطور عملية المراجعة من اليدوية إلى المراجعة المستمرة الفورية يتطلب عمل تأكيد مهنى من قبل مراقب الحسابات على المعلومات بصفة مستمرة ومتزامنة مع الإفصاح عن هذه المعلومات أو فور الإفصاح عن هذه المعلومات بوقت قصير(Rezaee et al., 2002, p. 150) ، الأمر الذى يتطلب من مراقب الحسابات ضرورة التأكد من سلامة وصحة نظم المحاسبة الفورية فى إنتاج معلومات دقيقة وموثوق فيها ، وتحقيق سلامة وصحة معلومات تقارير الأعمال إذا كانت عمليات النظام مكتملة ، وتتم فى الوقت المناسب ومن ثم الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٢/١١/٣ مزايا تطبيق مدخل المراجعة المستمرة وأثرها فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

إهتمت العديد من الدراسات بتناول مزايا تطبيق مدخل المراجعة المستمرة وبيان مدى تأثيرها على تحقيق جودة التقارير المالية ومن ثم الحد من إدارة الأرباح وتتمثل مزايا المراجعة المستمرة فيما يلى: Warren and) Smith,2006,p.31; Rezaee et al., 2002, p. 151 ; Zhao et al., 2004, p. (394

١. تضيف المراجعة المستمرة قيمة لتقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً ، نتيجة مراجعتها باستمرار وفى الوقت المناسب ، والكشف عن الأخطاء والغش فى المعلومات المالية فى الوقت الملائم ، والتأكد من أن المعلومات دقيقة وموثوق فيها ويمكن الإعتماد عليها فى إتخاذ القرار .
٢. تساعد المراجعة المستمرة فى إضفاء الثقة والمصداقية على تقارير الأعمال نتيجة إصدارها تقارير متخصصة تلاءم الإستخدام الداخلى والخارجي.
٣. الشمولية والمرونة من خلال تقديمها خدمات حماية المواقع الإلكترونية، حيث يتم تطبيق التأكيد المستمر على إجراء إختبارات مأمونية للنظام المعد للمعلومات كبديل للإختبارات الأساسية على مأمونية المعلومات ذاتها.
٤. تعمل المراجعة المستمرة على إكتشاف الأخطاء أو التلاعب بطريقة سريعة مما يؤدي إلى إنخفاض إحتمال التلاعب والأخطاء بسبب تردد مراقب الحسابات وموظفية من مكتب المراجعة بطريقة مستمرة على الشركة أثناء الفترة المحاسبية.
٥. يؤدي تطبيق المراجعة المستمرة إلى إنجاز أعمال الحسابات أول بأول وذلك لتكمين مراقب الحسابات من القيام بعملية الفحص بعد ذلك مباشرة .
٦. تساعد المراجعة المستمرة على إنهاء عملية الفحص بعد إنتهاء السنة المالية بفترة وجيزة ، مما يساعد على العرض المبكر للقوائم المالية ، ومن ثم الحد من قدرة الإدارة على التلاعب بالمعلومات التى تم مراجعتها من قبل مراقب الحسابات ومن ثم الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
٧. تعمل المراجعة المستمرة على تحقيق المراجعة الشاملة أو شبة الشاملة لبيانات المنشأة مما يساهم فى تخفيض الأخطاء وزيادة الثقة فى المعلومات المحاسبية ، ومن ثم الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٨. تخدم المراجعة المستمرة العديد من الاطراف مثل العملاء وتعمل على توفير درجات مختلفة من التأكد التي تلبي الإحتياجات المختلفة للعملاء.

٩. تؤدي المراجعة المستمرة إلى زيادة جودة عملية المراجعة من خلال التركيز على فهم طبيعة نشاط عميل المراجعة والصناعة التي ينتمى إليها وهيكـل الرقابة الداخلية ، وذلك لإضفاء الثقة والمصدقية على ملاءمة السجلات ، والبيانات الإلكترونية ، وإمكانية الإعتماد عليها فى إتخاذ القرار.

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن المراجعة المستمرة هى أهم أدوات تكنولوجيا المعلومات إستخداماً فى توصيل المعلومات المحاسبية الفورية فى المستقبل ، ويحقق تطبيق مدخل المراجعة المستمرة تتمثل مراجعة شاملة لمعلومات تقارير الأعمال ، وذلك للتأكيد على سلامة ، ونزاهة ، وموثوقية المعلومات ، حيث تسعى المراجعة المستمرة إلى منع وإكتشاف الأخطاء فى الوقت المناسب وموثوق فيها، وتفيد متخذى القرارات وتؤدي إلى زيادة الثقة فى المعلومات الواردة فى تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً، ومن ثم الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٣/١/٣ صعوبات تطبيق مدخل المراجعة المستمرة وأثرها فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

هناك العديد من الصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل المراجعة المستمرة يمكن أن تؤثر على قدرة عملية المراجعة فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، تتمثل فيما يلى: (نبيل ، ٢٠١٢ ، ص ١١٣)

١. يتطلب للقيام بالمراجعة المستمرة توفير بنية أساسية لتقنية المعلومات مع تنوع واختلاف وهى المشكلة الأكثر تعقيدا ، مما يؤثر على قدرة مراقب الحسابات فى منع وإكتشاف الاخطاء الواردة فى القوائم والتقارير المالية المنشورة إلكترونياً.

٢. أدى التطور السريع فى تقنية المعلومات وتنوع أنظمة تشغيل البيانات إلى تعقد نظم المعلومات المحاسبية الفورية ، كما أن ربط نظام التشغيل الألى للبيانات على أكثر من حاسب فى مناطق متفرقة ترتبط فيما بينها قد تؤدي إلى الوصول غير المسموح للبيانات أثناء عملية الإتصال ، مما يؤدي إلى إمكانية قدرة الإدارة على التلاعب بتلك البيانات بعد مراجعتها.

٣. عدم الوضوح والفهم الكامل للنظام المحاسبي الإلكتروني الذى يقوم مراقب الحسابات بمراجعته وكيفية تدفق البيانات والمعلومات داخل هذا النظام، وبالتالي يجد صعوبة فى الحصول على أدلة الإثبات المطلوبة ، ومن ثم عدم قدرته على إكتشاف التلاعب بالبيانات الخاصة بالعميل.

٤. عدم تمتع مراقبي الحسابات بدرجة عالية من الكفاءة فى نظم المعلومات وتكنولوجيا الحاسب والموضوع الذى تتم مراجعته.

٥. صعوبة إختيار برامج المراجعة الإلكترونية وبرامج التقارير الإستثنائية والتي تعكس الحالات الإستثنائية التي تحتاج إلى تدخل فوري.

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن الصعوبات التي تواجه مراقب الحسابات يمكن أن تؤثر على قدرة مراقب الحسابات على إكتشاف الأخطاء الجوهرية والتلاعب فى القوائم والتقارير المالية أثناء قيامه بعملية المراجعة المستمرة.

٣/٣ نتائج الدراسات السابقة فيما يخص أثر المراجعة المستمرة على الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

تعتبر القوائم المالية هي النافذة التي تعكس الصورة الحقيقية والعادلة للمركز المالي للشركة، كما

أنها واحدة من أهم الطرق للكشف عن أداؤها لمستخدمي القوائم المالية باعتبارها وسيلة هامة لتمثيل المعلومات الداخلية لمستخدمي القوائم المالية (Davi, 2015, P.P.40-52)، ولذلك فإنه من المطلوب أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية المنشورة واضحة ومفهومة، ونظراً لأن هذه البيانات والمعلومات المحاسبية يتم إعدادها وفقاً لطرق، ومبادئ، وتقديرات محاسبية مختلفة، فإنه يكون من الضروري قيام الشركات بالإفصاح عن تلك الطرق والمبادئ المحاسبية، والأسس المتبعة في إعداد التقديرات ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، وذلك لأهمية هذا الإفصاح في تفسير البيانات والمعلومات المحاسبية الواردة بتلك القوائم (Ogilvie, 2007, P. 378)

وفى إطار التعرف على فعالية المراجعة المستمرة على ممارسات إدارة الأرباح قامت العديد من الدراسات بتناول تلك العلاقة، ويمكن عرض آراء بعض الدراسات على النحو التالي:

تناولت دراسة كلاً من (Razae, et al., 2001) أثر المراجعة المستمرة على عملية المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام المراجعة المستمرة يتوقف على وجود أنظمة محاسبية فورية، مما ساعد على إلغاء وجود الفروق الزمنية بين وقت حدوث العمليات ومراجعتها وظهورها فى القوائم المالية المنشورة، كما ساعدت المراجعة المستمرة على تمكين مراقبي الحسابات من تقديم تأكيد على المعلومات بصورة مستمرة وفورية عند الإفصاح عن هذه المعلومات، فبعد أن غير التقدم التقنى من ممارسات الأعمال والتغيير فى عمليات تسجيل وتخزين عمليات المنشأة، ساعد ذلك على أن تكون لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) Extensible Business Reporting Language فى صلب البرامج المحاسبية وبرامج التقارير، والتي تمكن من الإسترجاع الإلكتروني للمعلومات المالية بشكل كفاء، وتوفر منافع كثيرة فى إعداد ونشر وتحليل وإيصال المعلومات للأطراف الأخرى، مما يحقق وفورات فى التكلفة وتحسين مستوى الدقة والمصداقية لكل المشاركين فى إستخدام أو توفير البيانات والمعلومات مما يؤدي إلى الحد من فجوة الثقة فى التقارير المالية. وتوصلت الدراسة أيضاً إلى أن إستخدام مراقب الحسابات لمدخل المراجعة المستمرة يخفض من إعتماده على الإختبارات الأساسية للمستندات وذلك لأن أكثر المعلومات المالية معظمها موجودة فى صورة إلكترونية فى إطار أنظمة المحاسبة الفورية مما يحسن من جودة عملية المراجعة. وقد خلصت الدراسة إلى أن المراجعة المستمرة تؤثر على عملية المراجعة فى ثلاث نواحي تتمثل فيما يلى:

١. تزيد من معرفة مراقب الحسابات عن عميله وصناعته لضمان التأكد من ملاءمة المستندات والسجلات، والبيانات الإلكترونية، وإمكانية الإعتماد عليها.
٢. يتفهم مراقب الحسابات بصورة كافية تتابع العمليات وأنشطة الرقابة المرتبطة بها لضمان صلاحية المعلومات، وإمكانية الإعتماد عليها فى ظل إختفاء المستندات الورقية.
٣. توظيف مراقبي الحسابات للمراجعة المستمرة يساعد على منع وجود أخطاء جوهرية فى القوائم المالية، فضلاً عن الإمكانية التى توفرها فى القيام بالإجراءات التصحيحية للأخطاء وقت حدوثها.

ومن خلال عرض الدراسة السابقة يمكن القول أن تطبيق المراجعة المستمرة يساهم فى زيادة جودة المراجعة فى التأكيد الإيجابي الفوري على جودة المعلومات، وسرعة التقرير عن إستمرارية الشركات وإكتشاف الأخطاء والتلاعب والتحرير والخداع الإداري والمالي، ومواجهة أساليب تمهيد الدخل وإدارة الأرباح، والحد من أساليب المحاسبة الإبداعية مما يزيد من جودة القوائم والتقارير المالية. وقامت دراسة كلاً من (Zhao, et al., 2004) بتقديم إطار المفاهيمي للمراجعة المستمرة من خلال تحديد التهديدات التى تواجه عملية المراجعة التقليدية للقوائم المالية، وتحديد مفهوم المراجعة

المستمرة والشروط الفنية اللازمة لأدائها. وخلصت الدراسة إلى أن أهم التهديدات التي تواجه عملية المراجعة التقليدية للقوائم المالية هي التطورات في تكنولوجيا المعلومات ، والتي أصبحت تقدم للمستخدمين معلومات فورية يتم نشرها على الشبكة الدولية للمعلومات من خلال قواعد بيانات منظمات الأعمال بدلاً من الانتظار إلى التقارير الفترية أو السنوية ، مما يؤدي إلى تخفيض الحاجة إلى القوائم المالية التقليدية ومن ثم فإنه يتعين على مهنة المراجعة التحول من المراجعة التقليدية للقوائم المالية إلى مدخل المراجعة المستمرة من أجل تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ومن ثم الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

وأوضحت دراسة كلاً من (Li, et al., 2007) أن الاتجاه إلى المراجعة المستمرة أصبح أمراً حتمياً في بيئة الأعمال الحالية ، ولكن تطبيقها يواجه العديد من التحديات وهو أن معظم المراجعين غير مجهزين للتعامل مع تقنية المعلومات ، كما أنه يواجهون صعوبة كبيرة في دمج نظام المراجعة بمساعدة الحاسب مع خبرتهم المهنية في المراجعة مما يضعف كثيراً من قدرتهم على أداء الإختبارات بصورة مستقلة ومستمرة في بيئة المراجعة المستمرة. وإقترحت الدراسة مدخلاً لمساعدة مراقبي الحسابات في سد الفجوة بين نظام المعلومات ومراقبي الحسابات للمساعدة في تحسين جودة عملية المراجعة وهو يوفر إطاراً لمراقبي الحسابات لفهم عمليات المنشأة وهيكل بيانات أنظمة المعلومات بصورة فعالة ، وشملت مكونات الإطار على : أهداف المراجعة ، الرقابات الأساسية ، وقواعد المراجعة من خلال استخدام نماذج تشغيل المعلومات ، يتم بعد ذلك استخدام مكوناته في أداء عملية المراجعة . مما يزيد من قدرة مراقبي الحسابات على تنفيذ مهام المراجعة بصورة مستقلة وفورية والوصول إلى أهداف المراجعة المستمرة. ومن ثم تحقيق جودة المعلومات المحاسبية والحد من ممارسات إدارة الأرباح من قبل الشركة.

وهدفت دراسة كلاً من (EI-Masry and Reck,2008) إلى فحص مدى إدراك المستثمرين بأهمية المراجعة المستمرة قبل وبعد قانون (SOX) ، ولذلك إستهدفت الدراسة التعرف على ما إذا كانت المراجعة المستمرة لها تأثير هام على مدى فهم وإدراك المستثمرين بمخاطر المنشأة ، كما هدفت إلى التعرف على دور المراجعة المستمرة في التأثير على تقدير المستثمر لمخاطر المنشأة بعد قانون SOX. وإستنتجت الدراسة أن الطلب على المراجعة المستمرة ينعكس على تقديرات المستثمرين على إنخفاض مخاطر المنشأة ، وزيادة الثقة في تقديرات المراجعة المستمرة ، كما أشارت نتائج المقارنة من عينة عام ٢٠٠٥ وعينة عام ٢٠٠٢ إلى أن أهمية قيمة المراجعة المستمرة تزداد بعد تقديم قانون SOX في يوليو عام ٢٠٠٢ ، وبالتالي تحول إدراك المستثمرين بأن المراجعة المستمرة هي عامل يساعد في تحسين تقييم مخاطر المنشأة ومن ثم الوقوف على مدى قيام إدارة المنشأة بالتلاعب في الأرقام المحاسبية المتعلقة بالمنشأة ، مما يساعد على زيادة ثقة المستثمرين وقدرتهم على إتخاذ قراراتهم الإستثمارية.

وكان الهدف من دراسة كلاً من (Chou and Chang, 2010) هو تقديم إقتراح للإطار المفاهيمي ، والإطار التقني لمدخل المراجعة المستمرة لزيادة توفير ومراجعة المعلومات المالية في الوقت المناسب عبر الشبكة الدولية للمعلومات من خلال تكنولوجيا المعلومات الحديثة لتحسين نوعية الإتصال بين منظمات الأعمال وأصحاب المصالح. وقد خلصت الدراسة إلى أن الإطار المفاهيمي لمدخل المراجعة المستمرة يحاكي مختلف المعلومات المحاسبية سواء كانت مالية أو غير مالية ، والإفصاح عنها في بيئة المراجعة ، والقضاء على مشكلة عدم تماثل المعلومات التي يمكن أن تضر كل من تقارير منظمات الأعمال ، ومستخدمي معلومات التقارير المالية ، مما يزيد من مصداقية المعلومات المالية عبر الشبكة الدولية للمعلومات ، لذا يعد مدخل المراجعة المستمرة أكثر ملاءمة من المراجعة التقليدية للقوائم المالية لتلبية إحتياجات المستخدمين في الحصول على معلومات في الوقت المناسب وموثوق فيها ويمكن الإعتماد عليها في إتخاذ القرار. ويتفق الباحث مع نتائج الدراسة المتمثلة في تأثير المراجعة المستمرة على جودة التقارير المالية المقدمة من قبل عميل المراجعة ، حيث يتيح مدخل المراجعة المستمرة له التواصل مع نظام العميل

لتوفير العديد من خدمات التأكيد مثل التأكيد على الثقة فى القوائم المالية الخاصة بالعمل والقضاء على مشكلة عدم تماثل المعلومات التى تضر مستخدمى معلومات التقارير المالية المنشورة ، مما يقلل من قدرة عميل المراجعة على ممارسة إدارة الأرباح.

فى حين قامت دراسة كلاً من (Yeh and Shen, 2010) بتطوير نموذج لإدارة المراجعة المستمرة للتحقق من موثوقية معلومات التقارير المالية المنشورة إلكترونياً من خلال مراقبة إجراءات وأنشطة نظم العميل فى بيئة نظم المحاسبة الفورية. وقد خلصت الدراسة إلى أن نموذج المراجعة المستمرة يعتمد على مجموعة متكاملة من أنظمة تكنولوجيا المعلومات الحديثة مثل مستوع بيانات المراجعة المستمرة ، ولغة الجافا لى العميل Java Client ، ولغة XML ، خدمات الشبكة الدولية للمعلومات Web Services ، وأدوات التحليل الآلية Automated Analytic Tools باستخدام لغة أوامر عملية المراجعة باستخدام الحاسب الألى ACL Audit Command Language (ACL) بغرض تنفيذ وتطبيق مدخل المراجعة المستمرة بكفاءة وفعالية ، فضلاً عن المراجعة المستمرة يفيد فى وجود ودقة وإكمال ونشر وتلخيص المعاملات المالية المنشورة إلكترونياً ، من خلال مراقبة إجراءات وأنشطة نظم العميل فى بيئة نظم المحاسبة الفورية فى التوقيت المناسب. كما خلصت الدراسة إلى أنه يمكن توفير التأكيدات المستمرة عن سلامة معلومات التقارير المالية المنشورة إلكترونياً عندما يقوم مراقبو الحسابات بأداء المراجعة المستمرة التى تعتمد على مراجعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية بشكل مستمر ، للتأكد من مدى كفاية وفعالية أنشطة المراقبة المستمرة لمعاملات وأنشطة وعمليات نظم الأعمال المنشورة إلكترونياً.

وإتفق الباحث مع نتائج الدراسة المتمثلة فى أهمية المراجعة المستمرة لتوفير وتحسين المعلومات المالية المنشورة إلكترونياً لتوفير وتحسين المعلومات المالية المنشورة إلكترونياً من خلال تحليل ومراقبة الأعمال باستمرار مما يؤثر على الحد من قدرة الإدارة على ممارسات إدارة الأرباح.

وفى إطار دراسة العلاقة بين مدخل المراجعة المستمرة وجودة تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً ، أشارت دراسة كلاً من (Chan and Vasarhelyi, 2011) إلى أن الهدف من التقارير المالية هو توفير معلومات نافعة تمكن أصحاب المصالح من ترشيد القرارات ، ومع تزايد إتجاه منشآت الأعمال نحو نشر تقارير أعمالها بشكل إلكترونى أصبحت المراجعة التقليدية لا تلاءم احتياجات أصحاب المصالح بشأن توفير تأكيدات فورية تجاه المعلومات التى يتم نشرها إلكترونياً ، ويتمثل الهدف الرئيسى للدراسة فى إحلال مدخل المراجعة المستمرة محل المراجعة التقليدية لتوفير التأكيدات المستمرة بشأن مصداقية المعلومات بتقارير الأعمال التى تم نشرها إلكترونياً ، وخلصت الدراسة إلى أن مدخل المراجعة المستمرة يساهم فى الحد من ممارسات الغش والتلاعب فى معلومات تقارير الأعمال التى يتم نشرها إلكترونياً ، وإقترت الدراسة عدة خطوات لتحقيق ذلك تتمثل فى إستخدام إجراءات المراجعة الآلية ، نماذج البيانات ، تحليل البيانات ، وإعداد التقرير ، يتم الإعتماد عليها لتحسين جودة مدخل المراجعة المستمرة ، ومن ثم جودة تقارير الأعمال التى يتم نشرها إلكترونياً وما يترتب عليها من الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

كما قدمت دراسة (Borthick, 2012) تصميم مدخل للمراجعة المستمرة يعتمد على إجراءات المراجعة الآلية ، بغرض مساعدة مراقب الحسابات فى إكتشاف حالات الغش والتلاعب فى معلومات تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً ، وقد خلصت الدراسة إلى أن إستخدام مراقب الحسابات لمدخل المراجعة المستمرة الآلية يساعده على إكتشاف حالات الغش والتزوير والحالات الشاذة فى معلومات تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً فى الوقت المناسب ، فضلاً عن أن تصميم مدخل المراجعة المستمرة يقدم إسهامات وفوائد عديدة للباحثين تتمثل فى إكتشاف الغش والأخطاء فى الوقت المناسب ، وإعداد تقارير الأعمال الفورية ، وتخفيض وقت وتكلفة عملية المراجعة .

وتناولت دراسة (رويشد ، ٢٠١٥) تأثير مدخل المراجعة المستمرة ودوره فى الحد من التلاعب

والأخطاء فى المعلومات الواردة فى تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً ، وذلك لزيادة الثقة فى معلومات تقارير الأعمال عن طريق التحول من المراجعة التقليدية للقوائم المالية إلى المراجعة المستمرة الإلكترونية . ودور المراجعة المستمرة فى تحسين مصداقية وموثوية المعلومات الواردة فى تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً ، وتوصلت الدراسة إلى أن إستخدام مدخل المراجعة المستمرة أصبح أمر ضرورى لا غنى عنه لمواجهة الأثار المهنية الجوهرية الناتجة عن تكنولوجيا المعلومات ، والمخاطر التى تواجه مصداقية معلومات تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً ، حيث أوضحت النتائج أن ممارسة مهمة المراجعة المستمرة يساعد فى تحسين سلامة وموثوقية المعلومات الواردة فى تقارير الأعمال ، من خلال قيام مراجع الحسابات بالتأكد من دقة وسلامة المعلومات للتأكد من عدم تحريفها أو التلاعب بها. حيث أوضحت النتائج أن ممارسة المراجعة المستمرة يساعد فى تحسين سلامة موثوقية المعلومات الواردة فى تقارير الأعمال ، من خلال قيام مراقب الحسابات بالتأكد من أن بيانات تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً التى يتم مراجعتها الناتجة من أنظمة تتمتع بدرجة عالية من الأمان والموثوقية ، وأن يقوم بالتحقق من دقة وسلامة المعلومات المدرجة فى نظم المحاسبة الفورية للتأكد من عدم تحريفها أو التلاعب بها من ثم الحد من ممارسات إدارة الأرباح. وتناولت دراسة (محمد ، ٢٠١٦) التعرف على الدور الفعال الذى تلعبه المراجعة المستمرة فى بيئة التجارة الإلكترونية فى تحقيق جودة المعلومات المحاسبية بالمؤسسة وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة المستمرة تلعب دوراً فعالاً فى تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، وكذلك تساهم فى ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية ، كما تساهم المراجعة المستمرة فى توفير معلومات محاسبية خالية من الأخطاء الجوهرية ، ومن ثم السيطرة على قيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح .

وفى إطار إختبار مدى تأثير المراجعة المستمرة فى الحد من الممارسات الإبداعية ، وتناولت دراسة (ميقطوف ، ٢٠١٧) إختبار تلك التأثير من خلال إختبار العلاقة بين المراجعة المستمرة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية فى قائمة الدخل، وإختبار العلاقة بين المراجعة المستمرة و الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية فى قائمة المركز المالي . وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المستمرة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية فى قائمتي الدخل والمركز المالي، كما توصلت إلى أن المعرفة الجيدة لطبيعة نشاط العميل محل المراجعة يمكن من تطبيق المراجعة المستمرة ، كما أن تطبيق المراجعة المستمرة فى المصارف يساهم فى الحد من استغلال مرونة أساس الاستحقاق فى معالجة بنود الإيرادات والمصروفات بصورة انتهازية مما يحد من ممارسات إدارة الأرباح.

وهدفت دراسة (أحمد ، ٢٠١٨) إلى التعرف على دور المراجعة المستمرة فى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتمثلت مشكلة الدراسة فى لجوء إدارات المنشآت إلى إستقلال المرونة المتاحة فى بدائل السياسات المحاسبية بهدف التلاعب فى بيانات القوائم المالية، هدفت الدراسة بشكل أساسى إلى توضيح العلاقة بين تطبيق المراجعة المستمرة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وكذلك توضيح العلاقة بين تطبيق المراجعة المستمرة وجودة المعلومات الواردة بالقوائم المالية ، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج تتمثل فى أن أهم التغيرات المرتبطة بظهور المراجعة المستمرة تتمثل فى إتاحة تقارير المراجعة المستمرة بصورة دائمة يودى إلى ترشيد عمليات إختيار الطرق المحاسبية البديلة لممارسات المحاسبة الإبداعية ، والتأكيد الفورى بنزاهة القوائم المالية يودى إلى ترشيد عمليات إختيار الطرق المحاسبية البديلة ، وتلعب المراجعة المستمرة دوراً فعالاً فى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على بيانات القوائم المالية ، ويرجع ذلك لأن الحصول على معلومات عميل المراجعة بصورة مستمرة تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

كما إنتقدت دراسة (سند ، ٢٠١٨) أنظمة المراجعة التقليدية ، حيث أوضحت أنها لا تتوافق مع التطور السريع لتكنولوجيا المعلومات المحاسبية مما أفقد المعلومات جودتها وفعاليتها لدى مستخدميها،

وهدفت الدراسة للتأكد التام من قدرة المراجعة المستمرة (Continues Auditing) على تقديم معلومات محاسبية ذات جودة عالية وملاءمة وفعالة تساعد في إتخاذ القرار داخل المصرف، وتمثلت أهمية الدراسة في بيان أبعاد ومتغيرات المراجعة المستمرة في تحسين جودة نوعية المعلومات المحاسبية بالمصارف السودانية، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة المستمرة تساهم في تحقيق ملاءمة المعلومات المحاسبية، كما أن المراجعة المستمرة تقدم لأعضاء المراجعة المستمرة معلومات صحيحة ودقيقة مما يساهم في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية.

ومن خلال عرض الدراسات السابقة يمكن القول أن الدراسات السابقة إتفقت على وجود أثر إيجابي لمدخل المراجعة المستمرة في ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية ، كما تساهم المراجعة المستمرة في توفير معلومات محاسبية خالية من الأخطاء الجوهرية ، ومن ثم السيطرة على قيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح.

٤ - الدراسة الميدانية:

١/٤ الهدف من الدراسة الميدانية:

هدفت الدراسة الميدانية بشكل رئيسي إلى التعرف على أثر المراجعة المستمرة علي الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالشركات المساهمة الكويتية، وذلك من خلال التعرف على بيان دور القدرة على إكتشاف الأخطاء من خلال المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، وكذلك التعرف على دور الحصول على أدلة الإثبات من خلال المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. وبيان دور الفحص الشامل من خلال المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. والتعرف على دور تحسين أمن نظم المعلومات من خلال المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، وأخيراً بيان دور توقيت التقرير نتيجة تطبيق المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٢/٤ مجتمع وعينة البحث وأسباب إختيار العينة :

١/٢/٤ مجتمع البحث :

تمثل مجتمع الدراسة الميدانية الحالية في الشركات المساهمة المدرجة في بورصة الأوراق المالية الكويتية، ومجتمع الدراسة هذا من المجتمعات التي تهتم بتوفير تقارير مالية ذات جودة مرتفعة، وتمكن التقارير المالية ذات الجودة المرتفعة التي يتم الحد فيها من ممارسات إدارة الربح المستثمرين من اتخاذ قرارات أكثر دقة، وتعتبر التقارير المالية الجيدة عن أفضل قياس وتقييم للأداء المالي للشركة ، وبالتالي فإن الشركات المساهمة المدرجة في البورصة الكويتية تمثل المجتمع المناسب لهذه الدراسة، ويتم إختيار عينة ممثلة لمجتمع الدراسة وفقاً لطريقة احصائية مناسبة.

٢/٢/٤ عينة الدراسة:

تم إختيار العينة الممثلة لمجتمع الدراسة من خلال إختيار عينة من أعضاء لجان المراجعة وعينة من مراقبي الحسابات وكذلك عينة من المحللين الماليين، ونظراً لأن معالم مجتمع الدراسة غير محددة وغير معروفة؛ فإنه يتم إختيار مفردات العينة وفقاً لمعيار احصائي هو الطريقة العشوائية، ومعيار إمكانية الوصول إلي البيانات وتتميز طريقة الإختيار العشوائي بأنها تتيح فرصة لكل مفردة من مفردات المجتمع للإختيار ضمن العينة، وبذلك فإن العينة العشوائية تكون ممثلة لمجتمع الدراسة تمثيل جيداً. ويتم الاهتمام بأراء المتخصصين والممارسين لأنشطة المراجعة المستمرة ومستخدمي التقارير المالية المستفيدين من عمليات المراجعة .

٣/٤ فروض البحث:

يتمثل الفرض الرئيسي للبحث في :

لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية للمراجعة المستمرة على الحد من ممارسات إدارة الأرباح

ويتم تقسيم الفرض الرئيسي إلى الفروض الفرعية التالية:

الفرض الأول: لا يوجد أثر معنوي لتحسين القدرة على اكتشاف الأخطاء بممارسات المراجعة المستمرة على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة الكويتية.

الفرض الثاني: لا يوجد أثر معنوي لتحسين القدرة على جمع أدلة الإثبات من خلال ممارسات المراجعة المستمرة على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة الكويتية.

الفرض الثالث: لا يوجد أثر معنوي للقيام بالفحص الشامل من خلال ممارسات المراجعة المستمرة على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة الكويتية.

الفرض الرابع: لا يوجد أثر معنوي لتحسين أمن المعلومات بممارسات المراجعة المستمرة على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة الكويتية.

الفرض الخامس: لا يوجد أثر معنوي لتحسين وقتية التقرير بممارسات المراجعة المستمرة على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة الكويتية.

٤/٤ إجراءات الدراسة الميدانية:

ويشتمل هذا القسم على إجراءات الدراسة الميدانية التنفيذية وذلك بوصف عينة الدراسة، ثم تقنين قائمة الاستقصاء ، ثم الاحصاء الوصفي لعبارات الاستقصاء . ويمكن عرض ذلك كما يلي:

١/٤/٤ وصف عينة الدراسة :

تشتمل عينة الدراسة على مجموعة من مراقبي الحسابات كممثلين للقائمين بممارسات المراجعة المستمرة، ومجموعة من أعضاء لجنة المراجعة كمراقبين على جودة أداء المراجعة الداخلية، ومجموعة من المحللين الماليين كمستخدمين للتقارير المالية، ولقد تم توزيع قوائم الاستقصاء كما يلي:

تم توزيع عدد ١٥٠ استمارة استقصاء على مراجعي الحسابات أستلم الباحث منها ١٣٦ استمارة وذلك بمعدل استجابة ٩٠,٦%، كما تم فحص هذه الاستثمارات وتبين وجوب استبعاد الاستثمارات غير المكتملة وعددها ٧ استثمارات وعلي ذلك فإن الإستثمارات السليمة قد بلغت ١٢٩ استمارة، أي أن معدل السلامة ٩٤,٨%.

بينما تم توزيع عدد ٧٥ استمارة استقصاء على المحللين الماليين إستلم الباحث منها ٦٩ استمارة وذلك بمعدل استجابة ٩٢%، كما تم فحص هذه الاستثمارات وتبين وجوب استبعاد الاستثمارات غير المكتملة وعددها ٤ إستثمارات وعلي ذلك فإن الإستثمارات السليمة قد بلغت ٦٥ استمارة، أي أن معدل السلامة ٩٤,٢%.

بينما تم توزيع عدد ٢٥ إستمارة استقصاء على أعضاء لجان المراجعة إستلم الباحث منها ٢١ استمارة وذلك بمعدل استجابة ٩٢%، كما تم فحص هذه الاستثمارات وتبين وجوب استبعاد الاستثمارات غير المكتملة وعددها ٣ استثمارات وعلي ذلك فإن الإستثمارات السليمة قد بلغت ١٨ استمارة، أي أن معدل السلامة ٨٥,٧% . ويمكن توضيح ذلك كما بالجدول رقم (١).

جدول (١) توزيع الاستثمارات علي عينة الدراسة

م	فئة المستقيمين	الإستثمارات الموزعة	الإستثمارات المستلمة	الإستثمارات المستبعدة	الإستثمارات السليمة	معدل السلامة
١	مراجعي الحسابات	١٥٠	١٣٦	٧	١٢٩	%٩٤,٨
٢	المحللين الماليين	٧٥	٦٩	٤	٦٥	%٩٤,٢
٣	أعضاء لجنة المراجعة	٢٥	٢١	٣	١٨	%٨٥,٧
٤	الإجمالي	٢٥٠	٢٢٦	١٤	٢١٢	%٩٣,٨

٢/٤/٤ تقنين قائمة الاستقصاء:

ويقصد به صدق أو صلاحية أداة القياس وهي قدرة الأداء على قياس ما صممت من أجله وبناء على نظرية القياس الصحيح ، وتعنى الصلاحية التامة خلو الأداة من أخطاء القياس سواء كانت عشوائية أو منتظمة، كما يقصد بالصدق شمول الاستقصاء لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها من ناحية أخرى بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها.

ويتم تقنين قائمة الاستقصاء بالاختبارات التالية:

أ- إختبار صدق محتوى المقياس ويقصد به مدى تمثيل الفقرات التي تتضمنها الأداة للمتغير الذي تقيسه، ومدى تمثيل المتغيرات لما يراد قياسه وهو غالبا ما يسمى بصدق المحكمين حول أداة الدراسة ومدى صلاحية الفقرات وشموليتها وتنوع محتواها وتقويم مستوى الصياغة اللغوية أو أية ملاحظات يرونها مناسبة فيما يتعلق بالتعديل أو التغيير أو الحذف. وبالتالي تصبح الاستبانة تتمتع بالصدق الظاهري.

ب- صدق الاتساق الداخلي ويتم فيه إيجاد قوة الارتباط بين درجات عبارات الأداة ودرجات أبعادها التي تنتمي لها وقد تم حساب الاتساق الداخلي للأداة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات البعد والبعد ذاته وكانت النتائج كما في الجداول (٢).

جدول (٢) نتائج معاملات الارتباط لعبارات المتغيرات

المتغيرات	العبارة	ay1	Ay2	Ay3	Ay4	Ay5	Ay6	Ay7	Ay8
بارة الأرباح	الارتباط	٠,٧٢٢	٠,٦٤٨	٠,٥٥٦	٠,٨٣٦	٠,٧٣٢	٠,٨٣٣	٠,٧٢٩	٠,٨٢٦
	الدلالة	٠,٠٠٢	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠
١	العبارة	ax1	Ax2	Ax3	Ax4	Ax5	Ax6	Ax7	
	الارتباط	٠,٥١٨	٠,٧٢٨	٠,٥٠٤	٠,٦٠٨	٠,٦٠٩	٠,٦١٤	٠,٨٢٩	
اكتشاف الأخطاء	الارتباط	٠,٠٠٣	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	
	الدلالة	٠,٠٠٣	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	
٢	العبارة	bx1	Bx2	Bx3	Bx4	Bx5	Bx6		
	الارتباط	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠		
	الدلالة	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠		

الحصول علي الأدلة	الارتباط	٠,٥٢٨	٠,٦٤١	٠,٥٨٢	٠,٦٧٨	٠,٧٣٦	٠,٨٣٢
	الدلالة	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠
٣	العبارة	Cx1	Cx2	Cx3	Cx4	Cx5	Cx6
الفحص الشامل	الارتباط	٠,٨٠٣	٠,٧٢٠	٠,٥٣٥	٠,٦٤٥	٠,٥٨١	٠,٧٤١
	الدلالة	٠,٠٠٦	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠
٤	العبارة	dx1	Dx2	Dx3	Dx4	Dx5	Dx6
أمن المعلومات	الارتباط	٠,٦١٤	٠,٧٤٢	٠,٥٧٤	٠,٦٤١	٠,٥٥٠	٠,٥٤٥
	الدلالة	٠,٠٤٣	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠
٤	العبارة	ex1	ex2	ex3	ex4	ex5	ex6
أمن المعلومات	الارتباط	٠,٧٠٣	٠,٦٠٢	٠,٨٠٦	٠,٨٥٤	٠,٦٠١	٠,٨٣٢
	الدلالة	٠,٠٠٨	٠,٠٠٨	٠,٠٠٤	٠,٠٠٢	٠,٠٠٨	٠,٠٠٨

يتبين من الجدول السابق أن الارتباط لمعظم عبارات قائمة الاستقصاء ارتباط قوي إلي متوسط وعند مستوي دلالة أقل من ٥%، وذلك علي النحو التالي:

- تدل عبارات المحور الأول علي الصدق الداخلي لقائمة الاستقصاء حيث بلغ أقل معدل ارتباط ٥٥,٦% عند مستوي دلالة أقل من ٥%، الأمر الذي يعني توافر الصدق الداخلي لعبارات المتغير التابع.
- تدل عبارات المحور الثاني علي الصدق الداخلي لقائمة الاستقصاء حيث بلغ أقل معدل ارتباط ٥٠,٤% عند مستوي دلالة أقل من ٥%، الأمر الذي يعني توافر الصدق الداخلي لعبارات المتغير المستقل الأول.
- تدل عبارات المحور الثالث علي الصدق الداخلي لقائمة الاستقصاء حيث بلغ أقل معدل ارتباط ٥٢,٨% عند مستوي دلالة أقل من ٥%، الأمر الذي يعني توافر الصدق الداخلي لعبارات المتغير المستقل الثاني.
- تدل عبارات المحور الرابع علي الصدق الداخلي لقائمة الاستقصاء حيث بلغ أقل معدل ارتباط ٥٣,٥% عند مستوي دلالة أقل من ٥%، الأمر الذي يعني توافر الصدق الداخلي لعبارات المتغير المستقل الثالث.
- تدل عبارات المحور الخامس علي الصدق الداخلي لقائمة الاستقصاء حيث بلغ أقل معدل ارتباط ٥٤,٥% عند مستوي دلالة أقل من ٥%، الأمر الذي يعني توافر الصدق الداخلي لعبارات المتغير المستقل الرابع.
- تدل عبارات المحور السادس علي الصدق الداخلي لقائمة الاستقصاء حيث بلغ أقل معدل ارتباط ٦٠,١% عند مستوي دلالة أقل من ٥%، الأمر الذي يعني توافر الصدق الداخلي لعبارات المتغير المستقل الخامس.

(ج) الصدق البنائي: يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي

تريد الأداة الوصول إليها ويبين مدى ارتباط كل بعد من أبعاد الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الأداة ووفقاً لهذه الطريقة سيتم اختبار الثبات عن طريق تقدير معاملات الارتباط لجميع محاور الدراسة بالمجموع الكلي حيث تم تقدير قيم معامل الارتباط لجميع محاور بالمجموع الكلي، وفيما يلي جدول يوضح نتائج الاختبار (٣).

جدول (٣) نتائج معاملات الارتباط للمتغيرات بإجمالي القائمة

المتغير	إدارة الأرباح	اكتشاف الأخطاء	أدلة المراجعة	الفحص الشامل	أمن المعلومات	توقيت التقرير
معدل الارتباط	٠,٧٤٤	٠,٦٣٢	٠,٥٩٤	٠,٦٠١	٠,٧٥٦	٠,٧١٨
الدلالة	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠

يتبين من الجدول السابق أن معاملات الارتباط لمتغيرات الدراسة مع المتوسط العام لقائمة الاستقصاء تدل على وجود ارتباط قوي إلى متوسط وعند مستوي دلالة أقل من ٥%، وذلك على يعني توافر الصدق البنائي.

٣/٤/٤ اختبارات صلاحية البيانات واختبار الفروض:

يشتمل هذا القسم على إختبارات صلاحية البيانات والتي تشتمل على إختبارات لتحديد هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وإختبارات شروط إختبار الإنحدار، تمهيداً لاختيار الإختبارات الإحصائية المناسبة.

أ. إختبار توزيع البيانات

ويوضح هذا الاختبار هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، ويكون الفرض العدم لهذا الاختبار، لا تتبع البيانات التوزيع الطبيعي، ويتم قبول هذا الفرض إذا كان مستوي الدلالة أقل من ٥%، ولقد تم إجراء هذا الإختبار وكانت النتائج كما بالجدول (٤).

جدول (٤) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

المتغيرات	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	Df	Sig.	Statistic	df	Sig.
إدارة الربح	١٤٣.	١١٢	٠٠٠.	٩٣٦.	١١٢	٠٠٠.
اكتشاف الأخطاء	٠٩٣.	١١٢	٠٠٠.	٩٦٦.	١١٢	٠٠٠.
الحصول الأدلة	١٠٠.	١١٢	٠٠٠.	٩٧٦.	١١٢	٠٠١.
الفحص الشامل	١٩٢.	١١٢	٠٠٠.	٩٤٢.	١١٢	٠٠٠.

من الجدول السابق أن الدلالة الدراسة أقل من ٥% ،

يتبين الجدول مستوي لمتغيرات أقل من

الذي يعني الفرض البيانات لا	١٠٩.	١١٢	٠٠٠.	٩٧٣.	١١٢	٠٠٠.	أمن المعلومات	الأمر قبول البيانات لا
	١٠٥.	١١٢	٠٠٠.	٩٨٠.	١١٢	٠٠٤.	وقتيّة التقرير	

تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي ما يناسب هذه البيانات الإختبارات اللامعلمية.

ب. إختبار الازدواج الخطي:

ويوضح هذا الاختبار هل المتغيرات بينها ارتباط ذاتي أم لا، ومن المعروف أنه في حالة وجود ارتباط خطي بين المتغيرات لا يمكن إجراء اختبار الإنحدار الخطي البسيط، وفي هذا الاختبار إذا كانت قيمة الارتباط الخطي (VIF) أكبر من ٣ فإن اختبار الإنحدار المتعدد القياسي لا يلائم هذا النموذج، ولقد تم إجراء هذا الإختبار وكانت النتائج كما بالجدول (٥).

جدول (٥) نتائج اختبار الإزدواج الخطي

Model	Standar dized Coeff icients	T	Sig.	Collinearity Statistics	
	Beta			Tolera nce	VIF
(Constant)		٦٦٣٦,١٣٢	٠,٠٠٠		
X1	٠,٨٢٣	٢١٦٩,٠٩	٠,٠٠٠	٠,٠٩١	١١,٠٤٨
X2	٠,٠٦١	٩٥٢٥,٣٤٤	٠,٠٠٠	٠,٠٣٢	٣١,٦٧٠
X3	١,٢٢١	١٥٩١,٠٥	٠,٠٠٠	٠,٠٢٢	٤٥,١٩٩
X4	٠,١٧٠	١٨٩٢١,٢٧	٠,٠٠٠	٠,٠١٦	٦١,٩١٩
X5	٠,٦٣٢	٢٢٥٠,٣٨	٠,٠٠٠	٠,١٦٥	٦,٠٥٤

يتبين من الجدول السابق أن قيم VIF أكبر من ٣ كما أن مستوي الدلالة أقل من ٥% الأمر الذي يعني عدم ملائمة وقبول المتغيرات لاختبار الإنحدار القياسي، وسيتم إجراء اختبارات الفروض من خلال اختبار الارتباط لقياس العلاقات بين المتغيرات والاختبار اللامعلمية الأخرى.

ج. إختبار الإرتباط:

ويقوم اختبار الارتباط بتوضيح قوة واتجاه العلاقة بين متغيرات الدراسة المختلفة وذلك لكل متغير من المتغيرات المستقلة مع المتغير التابع، ولقد تم إجراء اختبار الارتباط وكانت النتائج كما بالجدول (٦).

جدول (٦) نتائج اختبار الإرتباط

١	المتغيرات	Y	X1	X2	X3	X4	X5
---	-----------	---	----	----	----	----	----

٢	Y	١	.٤٢٨	.٦٤٤	.١٧٠	.٦٤٣	.٧٠٧
٣	X1	١		.٢٢٠	.١١٩	.١٣٨	.٥٦٥
٤	X2			١	.٦٧٦	.٤٥٩	.٧٠٨
٥	X3				١	.٤٢٣	.٣٦٤
٦	X4					١	.٥٠١
٧	X5						١

يتبين من الجدول السابق رقم (٦) أن العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع جاءت كما يلي:

- بلغت العلاقة بين المتغير المستقل **اكتشاف الأخطاء** من خلال المراجعة المستمرة والمتغير التابع الحد من ممارسات إدارة الأرباح معدل ٤٢,٨%، وهو معدل ارتباط متوسط.
- بلغت العلاقة بين المتغير المستقل **الحصول علي الأدلة** من خلال المراجعة المستمرة والمتغير التابع الحد من ممارسات إدارة الأرباح معدل ٦٤,٤%، وهو معدل ارتباط قوي.
- بلغت العلاقة بين المتغير المستقل **الفحص الشامل** من خلال المراجعة المستمرة والمتغير التابع الحد من ممارسات إدارة الأرباح معدل ١٧%، وهو معدل ارتباط ضعيف
- بلغت العلاقة بين المتغير المستقل **أمن المعلومات** من خلال المراجعة المستمرة والمتغير التابع الحد من ممارسات إدارة الأرباح معدل ٦٤,٣%، وهو معدل ارتباط قوي
- بلغت العلاقة بين المتغير المستقل **توقيت التقرير** من خلال المراجعة المستمرة والمتغير التابع الحد من ممارسات إدارة الأرباح معدل ٧٠,٧%، وهو معدل ارتباط قوي.

د. الاختبارات الإحصائية اللامعلمية:

ويتم إجراء عدد من الاختبارات الإحصائية اللامعلمية لتوضيح أثر المتغيرات المستقلة علي المتغير التابع، وذلك علي النحو التالي:

أولاً: اختبار كا تربيع :

ويمكن إجراء اختبار الفروق الجوهرية لأثر المتغيرات المستقلة علي المتغير التابع باختبار كا تربيع، وذلك بهدف توضيح مدى الاختلاف بين تأثير المتغيرات المستقلة علي المتغير التابع، ولقد تم إجراء هذا الاختبار وكانت النتائج كما بالجدول (٧) على النحو التالي :

جدول (٧) نتائج اختبار كا تربيع

نتيجة الاختبار	
Chi-Square	2.331
Df	4
Asymp. Sig.	.675

يتبين من نتائج اختبار كا تربيع أن الدلالة الإحصائية جاءت أكبر من ٥% الأمر الذي يعني رفض الفرض العدم بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية وقبول الفرض البديل بوجود اختلافات بين أثر المتغيرات المستقلة المختلفة علي المتغير التابع.

ثانياً: اختبار Independent- samples Kruskal- Wallis Test

ويمكن إجراء اختبار الفروق الجوهرية لأثر المتغيرات المستقلة علي المتغير التابع باختبار Kruskal- Wallis، وذلك بهدف توضيح مدي الاختلاف بين تأثير المتغيرات المستقلة علي المتغير التابع، ولقد تم إجراء هذا الاختبار وكانت النتائج كما بالجدول (٨) على النحو التالي:

جدول (٨) نتائج اختبار Kruskal- Wallis

القرار	الدلالة	الاختبار	الفرض العدم
رفض الفرض العدمي	0.675	Independent-samples Kruskal-Wallis Test	عدم وجود فروق جوهرية

يتبين من نتائج اختبار Kruskal- Wallis أن الدلالة الإحصائية جاءت أكبر من ٥% الأمر الذي يعني رفض الفرض العدم بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية وقبول الفرض البديل بوجود اختلافات بين أثر المتغيرات المستقلة المختلفة علي المتغير التابع.

ثالثاً: اختبار Multibale- Regration Stepwise

يمكن إجراء اختبار الإنحدار المتعدد التدريجي، وتم إجراء هذا الاختبار وتبين أن أكثر المتغيرات المستقلة تأثيراً علي المتغير التابع هي المتغير الثالث والخامس وكانت النتائج كما بالجدول (٩).

جدول (٩) نتائج اختبار Multibale- Regration Stepwis

	Model	
	1	2
R	.789 ^a	.926 ^b
R Square	.622	.857
Adjusted R Square	.584	.826
Change Statistics R Square Change	.622	.235

F Change	16.467	14.827
df1	1	1
df2	10	9
Sig. F Change	.002	.004

a. , X3

b. , X5

يتبين مما سبق أن معدل الانحدار للمتغير الثالث علي ممارسات إدارة الأرباح قد بلغ ٦٢,٢%، وكذلك بلغ معدل الانحدار للمتغير المستقل الخامس علي ممارسات إدارة الأرباح ٨٥,٧%، وذلك عندي مستوى معنوية أقل من ٥% الأمر الذي يعني جوهرية هذا الأثر.

أما باقي المتغيرات فكانت نتائج اختبار Multibale- Regration Stepwis، كما بالجدول (١٠) على النحو التالي:

جدول (١٠) نتائج اختبار لباقي المتغيرات Multibale- Regration Stepwis

Model	Beta In	T	Sig.	Partial Correlation	Collinearity Statistics
					Tolerance
X1	.280	1.358	.207	.413	.820
X2	.098	.353	.732	.117	.539
X4	-.483-	-.968-	.358	-.307-	.153

يتبين من الجدول السابق أن معاملات الإنحدار للمتغيرات المستقلة الأول والثاني والرابع قد بلغت علي التوالي ٢٨% و ٩,٨% و-٤٨,٣% وذلك عند مستويات دلالة أكبر من ٥% الأمر الذي يدل علي عدم معنوية الأثر لهذه المتغيرات.

٤/٤/٤ تفسير نتائج إختبارات الفروض :

يتبين من الإختبارات السابقة وجود تباين واختلاف بين أثر المتغيرات المستقلة المختلفة علي المتغير التابع، حيث كان الأثر لبعض المتغيرات دال إحصائياً ولمتغيرات أخرى غير دال إحصائياً ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

- توجد علاقة أثر ذو إحصائياً لاستخدام المراجعة المستمرة لتحسين القدرة علي أكتشاف الأخطاء في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وذلك عند معدل ارتباط ٤٢,٨% ومعدل انحدار ٢٨%، ولكن هذه العلاقة غير جوهرية حيث أن الدلالة الإحصائية أكبر من ٥%.

- توجد علاقة أثر ذات دلالة إحصائية لاستخدام المراجعة المستمرة لتحسين القدرة علي الحصول علي الأدلة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وذلك عند معدل ارتباط ٦٤,٤% ومعدل انحدار بطريقة الإنحدار التدريجي ٩,٨%، ولكن هذه العلاقة غير جوهرية حيث أن الدلالة الإحصائية أكبر من ٥%.
- توجد علاقة أثر ذات دلالة إحصائية لاستخدام المراجعة المستمرة لتحسين القدرة علي الفحص الشامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وذلك عند معدل ارتباط ١٧% ومعدل انحدار بطريقة الإنحدار التدريجي ٦٢,٢%، وهذه العلاقة جوهرية حيث أن الدلالة الإحصائية أقل من ٥%.
- توجد علاقة أثر ذات دلالة إحصائية لاستخدام المراجعة المستمرة لتحسين أمن المعلومات فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح وذلك عند معدل ارتباط ٦٣,٣% ومعدل انحدار بطريقة الإنحدار التدريجي ٤٨,٣%، ولكن هذه العلاقة غير جوهرية حيث أن الدلالة الإحصائية أكبر من ٥%.
- توجد علاقة أثر ذات دلالة إحصائية لاستخدام المراجعة المستمرة لتحسين وقتية التقرير فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح وذلك عند معدل ارتباط ٧٠,٧% ومعدل انحدار بطريقة الإنحدار التدريجي ٨٥,٧%، وهذه العلاقة جوهرية حيث أن الدلالة الإحصائية أقل من ٥%.

٥- خلاصة ونتائج وتوصيات البحث :

١/٥ - خلاصة ونتائج البحث :

١. رفض الفرض الرئيسي العدمي " لا يوجد أثر للمراجعة المستمرة فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح فى الشركات المساهمة الكويتية " وقبول الفرض البديل.
٢. رفض الفرض الأول العدمي "لا يوجد أثر للقدرة علي اكتشاف الاخطاء من خلال المراجعة المستمرة فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح " وقبول الفرض البديل.
٣. رفض الفرض الفرعي العدمي الثانى والذي ينص على " لا يوجد أثر للحصول علي الأدلة من خلال المراجعة المستمرة فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح "، وقبول الفرض البديل.
٤. رفض الفرض الفرعي العدمي الثالث والذي ينص على " لا يوجد أثر للفحص الشامل من خلال المراجعة المستمرة فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح "، وقبول الفرض البديل.
٥. رفض الفرض الفرعي الرابع والذي ينص على " لا يوجد أثر لتحسين أمن نظم المعلومات من خلال المراجعة المستمرة فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح "، وقبول الفرض البديل.
٦. رفض الفرض الفرعي الخامس والذي ينص على " لا يوجد أثر لتوقيت التقرير نتيجة تطبيق المراجعة المستمرة فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح "، وقبول الفرض البديل.

٢/٥ توصيات البحث :

١. ضرورة تأييد الإدارة لتطبيق مدخل المراجعة المستمرة حتى يقوم مراقب الحسابات بدوره فى إبداء رأي فنى محايد فى المعلومات المنشورة فى القوائم والتقارير المالية ، وأن تستخدم الإدارة أسلوب المراقبة المستمرة لأنها تساعد فى تبسيط عمليات التقييم لكافة مكونات الرقابة الداخلية وإطار إدارة المخاطر ، وأيضاً فى التحقق المستمر من أن أنشطة الرقابة مصممة لتخفيض المخاطر إلى المستوى المقبول.

٢. ضرورة أن يوفر مراقب الحسابات الثقة في النظم المعمول بها داخل منظمة الأعمال حتى يطمئن المستخدمون إلى المعلومات الناتجة عن تلك النظم، وأن يوفر الثقة في المواقع الإلكترونية لهذه الشركات للتأكد من أن الموقع يلتزم بالمحافظة على خصوصية بيانات العملاء ، والتأكد من سلامة إجراءات العمل والمعاملات التجارية ، والتحقق من أن الموقع لديه خطة للتعامل مع الشفرات الأمنية في حالة وجودها.
٣. ضرورة قيام المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة ، بإصدار مجموعة من معايير أو إرشادات المراجعة الخاصة بمدخل المراجعة المستمرة للتقارير المالية المنشورة على الإنترنت ، تكون بمثابة دليل لكل من مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين ، بما يضمن تفعيل دور المراجعة المستمرة في التأكيد المستمر والفورى لمعلومات التقارير المالية المنشورة إلكترونياً.
٤. تأهيل مراقبي الحسابات فى مجال نظم المعلومات المبنية على الحسابات الإلكترونية التى تعمل بنظم المعالجة الفورية فى الوقت الحقيقى ، من أجل القيام بأدوار أكثر فعالية لتحقيق المراجعة المستمرة للتقارير المالية الإلكترونية.
٥. العمل على زيادة إستقلال مراقب الحسابات وتحديد أتعابة بهدف الحد من ظاهرة ممارسات إدارة الأرباح.

٣/٥ البحوث المستقبلية :

١. أثر تطبيق مدخل المراجعة المستمرة على قرارات المستثمرين.
٢. أثر تطبيق مدخل المراجعة المستمرة على أتعاب عملية المراجعة.
٣. أثر تطبيق مدخل المراجعة المستمرة على قرارات منح الائتمان.

المراجع العربية:

١. أحمد ، محمد عبد الله ، ٢٠١٨ ، " دور المراجعة المستمرة فى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية : دراسة ميدانية على بنك فيصل الإسلامى السودانى " ، رسالة ماجستير منشورة فى المحاسبة، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامى ، جامعة أم درمان الإسلامية ، السودان.
٢. الجبالى ، محمد مصطفى ، (٢٠٠٢) ، الإتجاهات الحديثة فى المراجعة فى ظل المتغيرات التكنولوجية فى نظم المعلومات المحاسبية ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد ١.
٣. الجمال ، وليد ، ٢٠١٤ ، " تأثير جودة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح : دراسة حالة - لبنان " ، مجلة البحوث المحاسبية ، جامعة طنطا، كلية التجارة ، العدد ٤ ، ص ص ١٤٥-١٧٦.
٤. خلف ، هادية بشير، ٢٠٢٠ ، " دور المراجعة المستمرة فى تحقيق جودة التقارير المالية المنشورة الكترونياً : دراسة حالة على عينة من مكاتب المراجعة " ، رسالة ماجستير منشورة فى المحاسبة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، السودان.
٥. راضى ، محمد سامى ، ٢٠١١ ، " موسوعة المراجعة المتقدمة- مراجعة إستقصائية قضائية " ، دار التعليم الجامعى ، الإسكندرية.

٦. رويشد، محمد جمال، ٢٠١٣ ، " مدى ملاءمة المراجعة المستمرة فى التحقق من مصداقية معلومات التقارير المالية المنشورة إلكترونياً وتأثيرها على إستقلال مراجع الحسابات"، رسالة ماجستير غير منشورة فى المحاسبة ، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
٧. رويشد، محمد جمال، عبد العاطى ، سيد أحمد ، ٢٠١٣، "دواعى ومبررات الطلب على ممارسة مهنة المراجعة المستمرة وإنعكاساتها على إستقلال مراقب الحسابات الخارجى" ، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد ٣ .
٨. سند، ياسر تاج السر، ٢٠١٨ ، " أثر المراجعة المستمرة فى جودة المعلومات المحاسبية :دراسة ميدانية على المصارف السودانية " ، مجلة الدراسات العليا ، جامعة النيلين ، العدد ٤٢، المجلد ١١ ، ص ص ١١١-١٣٠ .
٩. السيسى، نجوى أحمد ، ٢٠٠٩، "مراجعة النظم الإلكترونية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية.
١٠. شحاته، السيد شحاته ، ٢٠٠٤ ، " مراجعة أنظمة المحاسبة الإلكترونية فى بيئة الأعمال المعاصرة" ، الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية ، مصر.
١١. الصحن ، عبد الفتاح محمد ، سرايا، محمد السيد ، شحاته ، السيد شحاته ، ٢٠٠٦ ، " الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة " ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر .
١٢. عبد الفتاح، محمد عبد الفتاح، (٢٠١٣)، "إطار مقترح لتحقيق فعالية المراجعة المستمرة للتقارير المالية المنشورة إلكترونياً"، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد ١٧ ، ملحق ، ص ص ٣٣-٨٦.
١٣. عبد الكريم ، عارف عبد الله ، ٢٠١٤ ، " المراجعة المتقدمة " ، الدار الجامعية – الإسكندرية .
١٤. العتيبي، عبد الله شعيل، (٢٠٠٢)، "دراسة تحليلية لدور المراجع فى ظل نظم المعلومات المحاسبية الفورية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد التاسع والثلاثون، ص ص ٣٤٩-٣٦٨.
١٥. على ، عبد الوهاب نصر ، ٢٠٠٩ ، " مراجعة الحسابات فى بيئة التجارة الإلكترونية وإنهيار أسواق المال "، مطبعة الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر.
١٦. على ، عبد الوهاب نصر ، ٢٠١٢ ، " الأثار الحتمية لنظم معلومات المحاسبة الفورية على الدور التوكيدي لمراقب الحسابات" ، مجلة الفكر المحاسبى ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد ٥ ، المجلد ٢ .
١٧. على ، عبد الوهاب نصر ، ٢٠١٤ ، " الأثار الحتمية لنظم معلومات المحاسبة الفورية على الدور التوكيدي لمراقب الحسابات" ، مجلة الفكر المحاسبى ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد ٢ .
١٨. على، عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، (٢٠٠٤)، "مراجعة الحسابات فى بيئة الخصخصة وأسواق المالية والتجارة الإلكترونية"، مطبعة الدار الجامعية، الإسكندرية.
١٩. القطيبي ، إبراهيم عبد المجيد على ، (٢٠١٤) ، تأثير نوع المراجعة الداخلية على العلاقة بين أنشطة المراجعة الداخلية وإعتماد المراجع الخارجى على عمل المراجعة الداخلية"، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد ١ .

٢٠. محمد ، الخبير صالح ، ٢٠١٦ ، " المراجعة المستمرة في ظل التجارة الإلكترونية ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية : دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بالسودان " ، رسالة ماجستير منشورة في المحاسبة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين ، السودان.
٢١. محمد ، عادل عبد الرحمن أحمد ، (٢٠٠٣) ، " دراسة تحليلية لأثر النشر الإلكتروني للبيانات والتجارة الإلكترونية على طبيعة عملية المراجعة ومسئولية المراجع مع دراسة إختبارية للنشر الإلكتروني للبيانات في المملكة العربية السعودية، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية** ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، العدد ٢.
٢٢. محمد، سيرين صلاح الدين ، ٢٠١٧ ، " دور المراجعة المستمرة في تقليل مخاطر الإستثمار المالى : دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية" ، رسالة ماجستير منشورة في المحاسبة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين ، السودان.
٢٣. مقيطوف، فهمي عمر ، ٢٠١٧ ، " دور المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالى: دراسة ميدانية علي عينة من المصارف السودانية" ، مجلة كلية التجارة العلمية ، كلية التجارة ، جامعة النيلين ، العدد ٥ ، ص ص ٢٤٧-٢٦٧.
٢٤. موسى، أسعد مبارك، ٢٠١٦ ، "المراجعة المستمرة في ظل التجارة الإلكترونية ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بالسودان"، رسالة ماجستير منشورة في المحاسبة ، جامعة النيلين، السودان.
٢٥. نبيل، غادة أحمد، (٢٠١٢)، "تحسين فعالية المراجعة المستمرة بإستخدام خدمات الثقة"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة ، جامعة حلوان العدد الثالث، ص ص ١٠١-١٧٠.
٢٦. نور ، أحمد محمد، حسين أحمد عبيد ، شحاته السيد شحاته ، ٢٠٠٧ ، " مراجعة الحسابات" ، الدار الجامعية للنشر ، القاهرة ، مصر.

المراجع الأجنبية :

1. Ashtiani , M ,et al., 2016, "Audit Quality and Earning Management in Tehran Stock Exchange Listed Companies" , International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences , Vol. 6, No.1, pp. 142–149.
2. Borthick , A.F, 2012. , " Designing continuous Auditing for a Highly Automated Procure-to-pay Process " , **Journal of Information System** , vol. 26 , Iss. 2 , pp. 153-166.
3. Chan ,D. and Vasarhelyi ,M. ,2011, " Innovation and Practice of Continuous Auditing " , **International Journal of Accounting Information System**, vol. 12, no.2, pp.152-160.
4. Chou, C. and Chang, C.J. (2010). "Continuous Auditing for Web-released financial information", Review of Accounting and Finance, Vol. 9, NO. 1, pp. 4 – 32.

5. Davi R ., "Creative Accounting Practices Its' Pros &Cons :An Analysis ",International Journal of Management ,IT and Engineering ,Vol .5, No .1, 2015.
6. EL-Masry, E. and Reck J. (2008). "Continuous online auditing as a response to the Sarbanes-Oxley Act", Managerial Auditing Journal, Vol.23, Iss.8, p.779-802.
7. ICPA (2015) "Audit Analytics and Continuous Auditing Looking Forward the Future" American Institute of Certified Public Accountants, Inc. New York, NY 10036-8775.
8. Li., Y., Roge, J., Rydi, I and Hughes , L. , (2007) " Achieving Sarbanes-OXLEY with XBRL – Based ERP and Continuous Auditing " , Issues in Information System , vol. 6 , Iss., 2 , p. 430-436.
9. Majdalawieh, M., Sahraoui, S., and Barkhi, R., (2012) , " Intra/Inter Process Continuous Auditing (IIPCA), Integrating CA within an Enterprice System Environment " , Business Process Management Journal , vol.18 , no.2 , pp. 304-327.
10. Mohamed ,H., et al. , (2016) "Auditors' perceptions of the impact of continuous auditing on the quality of Internet reported financial information in Egypt", Managerial Auditing Journal, Vol.31, Issue: 1, pp. 111-132, <https://doi.org/10.1108/MAJ-01-2014-0989>.
11. Othman, H., and Zeghal, D, (2006). , "A Study of Earnings-Management Motives in the Anglo-American and Euro-Continental Accounting Models: The Canadian and French Cases",The International Journal of Accounting, No.41.
12. Rachel, A., (2011),"Sarbanes Oxley Effectiveness on the Earning Management " , **Working paper**, Available at : www.ssrn.com.
13. Razaee,Z., Elam, R. and Ahmed, S ,(2001), " Continuous Auditing : The Audit of Future " , Managerial Auditing Journal , vol.16, no. 3 , pp.150-158.
14. Rezaee ,Z., et al. , (2002) , "Continuous Auditing: Building Automated Auditing Capability", Auditing : A journal of Practice & Theory, vol.21, no. 1, pp. 147-163.
15. Rezaee .Zabihollah & Alan .Reinstein , 2002, "Continuous Auditing: Building Automated Auditing Capability", Auditing: AJournal of practice and Theory, pp.147- 163.

16. Singh,K. and Best,p. ,(2015), " Design and Implementation of Continuous Monitoring and Auditing in SAP Enterprise Resource Planning " , International Journal of Auditing , vol. 19 , pp. 307-317.
17. Smith,L., and Warren, J. Donald, (2014), "Continuous auditing an effective tool for internal auditors" Internal Auditing : Mar/Apr, Available at: <http://www.ssm.com>.
18. Sun, I. and Rath , S. ,2009 , An empirical Analysis of Earning Management in Australia , **International Journal of Business ,Economic , Finance and Management Sciences** , vol.1 no. 2.
19. Warren, J D. and Smith, M. ,2006 , " Continuous Auditing : An Effective Tool for Internal Auditors " , Internal Auditing , vol. 21 , Iss., 2 , pp. 27-35.
20. Yeh, C.H. and Shen, W.C. (2010). "Using Continuous Auditing Life Cycle Management to Ensure Continuous Assurance", **African Journal of Business Management**, Vol. 4, Iss. 12, (September), pp. 2554 – 2570.
21. Zhao, N., Yen, D.C. and Chang, I.C. (2004). "Auditing in the Ecommerce Era", Information Management & Computer Security, Vol. 12, Iss. 5, pp. 389 – 400.