



مركز الاستشارات والبحوث والتطوير
بأكاديمية السادات للعلوم الإدارية

مجلة البحوث الإدارية

Journal of Management Research

علمية - متخصصة - محكمة - دورية ربع سنوية

للسنة
الثالثة والأربعين

Vol. 43, No.2; Apr. 2025

عدد أبريل 2025



www.sams.edu.eg/crdc

رئيس مجلس الإدارة
أ.د. محمد صالح هاشم
رئيس أكاديمية السادات للعلوم الإدارية

رئيس التحرير
أ.د. أحمد دسوقي محمد إسماعيل
مدير مركز الاستشارات والبحوث والتطوير

ISSN : 1110-225X

مجلة البحوث الإدارية

الصادرة عن:

مركز الاستشارات والبحوث والتطوير - أكاديمية السادات للعلوم الإدارية

رئيس مجلس إدارة المجلة

أ.د. محمد صالح هاشم

رئيس التحرير

أ.د. أحمد دسوقي محمد إسماعيل

مدير التحرير

د. حسن رشاد صابر

المحرر التنفيذي

أ. نادر مكي

سكرتير التحرير

أ. أحمد جابر

دور المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح
(دراسة ميدانية)

The Role of Continuous Review in Reducing Earnings Management Practices

(Field Study)

بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الباحثة

سلمى محمد خيرى

مستخلص البحث

هدفت الدراسة بصورة أساسية إلى دراسة أثر المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ومن ثم جودة القوائم المالية. بلغت حجم العينة 100 مفردة من فئتي (مراجع داخلي، مراجع خارجي). توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها وجود علاقة طردية بين تقارير المراجعة المستمرة والحد من ممارسات إدارة الأرباح، حيث تمثلت فاعلية المراجعة المستمرة في تخفيض عدم تماثل المعلومات وزيادة جودة المراجعة من خلال التأكيد الفوري على جودة المعلومات المحاسبية وسرعة التقرير عن اكتشاف الأخطاء والتلاعب والخداع الإداري ومواجهة كافة أساليب إدارة الأرباح.

الكلمات المفتاحية : المراجعة المستمرة – إدارة الأرباح - القوائم المالية.

Abstract

The study primarily aimed to assess the impact of continuous auditing on reducing earnings management practices and consequently improving the quality of financial statements. The sample consisted of 100 individuals, divided between internal and external auditors. The study reached several significant conclusions, the most important being a direct relationship between continuous audit reports and the reduction of earnings management practices. The effectiveness of continuous auditing was demonstrated through its ability to reduce information asymmetry and enhance audit quality by providing immediate assurance of accounting information accuracy. It also enabled faster reporting of errors, manipulation, and management fraud, while effectively addressing all earnings management techniques.

Keywords: Continuous Auditing, Earnings Management, Financial Statements.

مقدمة:

تهدف المراجعة بصفة أساسية إلى إبداء رأى فنى محايد فى سلامة وعدالة القوائم المالية، ويوجد العديد من أنواع المراجعة مثل المراجعة الداخلية والخارجية والمراجعة الكاملة والجزئية.... إلخ ومنها المراجعة المستمرة وهى ذات أهمية خاصة فى كل منظمة وذلك نتيجة للتطورات والتغيرات الهائلة التى تحدث فى دنيا الأعمال وهى تهتم بالجانب الإلكتروني والتى تمكن المراجع من القيام بوظيفته بسهولة ويسر، ولذلك أصبحت عملية المراجعة المستمرة ضرورية بسبب التقدم السريع فى التكنولوجيا حيث تهدف المراجعة المستمرة إلى البحث والتأكد من جودة وصدق المعلومات الموجودة فى التقارير المالية المعروضة.

وباعتبار أن إدارة الأرباح تمثل جزءاً من المحاسبة الإبداعية ولديها تأثير سلبي على جودة الأرباح وقد تضعف من مصداقية التقارير المالية، حيث تقوم الإدارات في بعض الأحيان بتعديل التقارير المالية وذلك لتضليل أصحاب المصالح حول أداء المنظمة وهى واسعة الانتشار وتحدث فى العديد من الشركات وإدارة الشركة هى المسئولة عن عرض وإعداد القوائم المالية السليمة وتقديم نتائج صحيحة عن أثر الأحداث الإقتصادية الحقيقية التى تعبر عن نتائج أعمال الشركة خلال فترة النشاط ويجب أن تعد القوائم المالية على أساس المعايير المحاسبية المتعارف عليها إلا أن إدارة الشركة يمكن أن تتلاعب فى هذه القوائم المالية إذا وجدت النتائج غير مرضية لبعض أصحاب المصالح المستفيدة؛ ولذلك تقوم بتحسينها لخدمة أهدافها أو لتحقيق بعض غايات المستفيدين وهو ما يسمى بإدارة الأرباح.

يرجع اهتمام المديرين بالتحكم فى رقم الربح إلى أهميته فى قياس الأداء المالى للشركة، كما أنه يعتبر أحد المدخلات الأساسية لكثير من القرارات التى يتم اتخاذها من قبل الأطراف أصحاب المصالح، ومن هنا ظهرت دوافع المديرين للقيام بإدارة الأرباح من أجل تضليلهم عن الأداء الإقتصادى للشركة، وذلك لتحقيق أغراض المديرين الخاصة سواء كانت متعلقة بنظام مكافآتهم، أو تلك المتعلقة بالتشريعات التنظيمية وسوق المال.

هذا، وقد ترتب على ممارسة المديرين لإدارة الأرباح العديد من الآثار السلبية والتى من بينها فقدان ثقة المستثمرين، انخفاض قيمة الشركة، تلاشى المعايير الأخلاقية، وإخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية. لذا كان البحث فى مفهوم إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة عليها وطرق ممارستها مطلباً أساسياً (فاطمة، 2020، ص10).

تسعى دائماً الإدارة لإظهار وضع الشركة المالى بأفضل حال وتحاول جاهدة الحفاظ على سمعتها مما يدفعهم فى بعض الأحيان إلى اللجوء لسلوك انتهازي إما زيادة فى أرباح الشركة بهدف الحصول على مكافآت الإدارة أو تخفيضاً للأرباح لغايات التهرب الضريبي، ويسمى مثل هذا السلوك بإدارة الأرباح (Earnings management) وتعد إدارة الأرباح سياسة غير معلنة تتبعها الإدارة من أجل تحقيق أهداف معينة تخدم مصالحهم ويكون ذلك من خلال الاختيار بين الطرق المحاسبية وأساليب الإفصاح.

لقد دعى المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين American Institute Of Certified Public Accountants (AICPA) والمجمع الكندى للمحاسبين القانونيين Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) إلى ضرورة البحث الشامل لمفهوم المراجعة المستمرة وتطبيقاتها المتعددة فى مجالات المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح .

(فهيمى، وعبدالرحمن، ٢٠٢١، ص2)

مشكلة البحث :-

باعتبار أن المؤسسات في الوقت الحاضر تنتج بيانات أكثر من أي وقت مضى، مما يخلق بيئة يحتاج فيها مستخدمو المعلومات المالية إلى ضمان أن المعلومات الواردة في أي تقرير يجب ان يتوافر فيها الخصائص الأساسية لجودة المعلومات من الدقة والملائمة وخلوها من أي مخاطر.

وحيث أن المراجعة المستمرة تتضمن تقييماً مستمراً للمخاطر والرقابة، فإن ذلك يمكن أدائه بواسطة نموذج مراجعة معتمداً على التكنولوجيا حيث ينتقل التقييم من التقييمات الدورية للمخاطر والضوابط بناءً على عينة من المعاملات إلى التقييمات المستمرة بناءً على نسبة أوسع من المعاملات، حيث يمكن للمراجعين الداخليين إجراء عمليات تقييم للرقابة والمخاطر في غضون فترة قصيرة بعد وقوع الحدث مباشرة، وبالتالي يمكن للمراجعين الداخليين تحليل الانحرافات على مستوى المعاملات ومؤشرات نقاط ضعف الرقابة والمخاطر الناشئة. ويمكن دمج نتائج تحليل المراجعة المستمرة في جميع جوانب عملية المراجعة التي تدعم أهداف الإدارة الإستراتيجية لتنفيذ المراجعة المستمرة بكفاءة، في إطار بنية تحتية مناسبة لتكنولوجيا المعلومات (KPMG, 2018).

وقد أوضح البعض (Chan & Vasarhelyi, 2018) أن وضع مؤشر رئيسي على المراجعة المستمرة سيوفر تلقائياً المعلومات بمجرد حدوث حالة شاذة مقابل معايير محددة مسبقاً مما ينتج عنه معلومات أكثر دقة وفي الوقت المناسب بالإضافة إلى أن استخدام التكنولوجيا في المراجعة المستمرة زاد من كفاءة وفعالية عملية المراجعة في دعم ضمان الوقت الحقيقي لإنتاج معلومات عالية الجودة، حيث تساعد المراجعة المستمرة في منع الإحتيال والغش الذي يمكن أن يعزز من وظيفة الرقابة الداخلية في الحفاظ على كفاءة المنظمة مع مراعاة جانب آخر وهو الميزانية. فيمكن أن تؤثر تكلفة تنفيذ التكنولوجيا على قرار المنظمة بتبني تقنية جديدة مثل المراجعة المستمرة التي تتطلب جودة الموارد البشرية وقدرتها على تطبيق التقنيات الجديدة من خلال التدريب المستمر على التقنيات الحديثة و تبادل المعرفة من الوظائف الأخرى. بالإضافة إلى ذلك الرغبة القوية لدى المراجعين في تحسين قدراتهم بشكل مستقل أو بمساعدة الشركة.

فالمراجعة المستمرة تعتبر منهجية تمكن المراجعين من تقديم تأكيد مكتوب حول موضوع ما باستخدام سلسلة من تقارير المراجعين الصادرة في وقت واحد أو بعد فترة قصيرة من وقوع الأحداث، وينطبق ذلك في كلا من المراجعة الداخلية والخارجية من خلال التركيز على المطلب الأساسي بأن تكون تقارير المراجعة التي تعبر عن آراء المراجعين الخارجيين والاستنتاجات للمراجعين الداخليين مدعومة بأدلة إثبات إلكترونية، وبالتالي فإنه يجب تنفيذ الإجراءات المستمرة بعد فترة وجيزة من إنتهاء الحدث وإصدار التقرير، حتى لو كان الحاجة إلى التقرير سنوياً فقط ، بحيث يمكن أن يساعد مدخل المراجعة المستمرة في تحديد الأخطاء وتصحيحها قبل إنتهاء الفترة، مما يؤدي إلى بيئة رقابة أقوى (Prakoso & Khudri, 2021, Pp.57:62)

وتناول (Barr-Pulliam, 2017)، أثر المراجعة المستمرة والدور المزدوج لها في حدوث واحتمالية الإبلاغ عن إدارة الأرباح. وقد خلصت الدراسة إلى أن الاحتمال المتصور للتلاعب بالأرباح يكون أقل احتمالاً عندما تستخدم وظيفة المراجعة الداخلية كلاً من المراجعة المستمرة وتفصل أدوارها وظيفياً، كما بينت الدراسة أن التأثير الرئيسي للمراجعة المستمرة يكمن في إعداد إدارة الأرباح

الحقيقية. وأوصت الدراسة بزيادة تأهيل المراجع من ناحية المشاركة في تطوير تكنولوجيا عمله وضرورة فصل الأدوار لزيادة فعالية استخدام مدخل المراجعة المستمرة.

وترى (هبة، ٢٠١٦)، أن المراجعة المستمرة الداخلية تلعب دوراً في تقييم إدارة المخاطر، حيث تم إجراء دراسة ميدانية على عينة من الأكاديميين والمراجعين الداخليين ولجان المراجعة وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة المستمرة تحسن من أداء المراجع الداخلي في إدارة المخاطر من خلال إكتشاف الغش وتصحيحه في الوقت المناسب

وإذ ترى الباحثة أنه نتيجة للتغيرات والتطورات السريعة في مجالات المحاسبة والمراجعة ونظراً لوجود العديد من أوجه التلاعب الذي يحدث في القوائم المالية، وهو ما يعرف بإدارة الأرباح، ونتيجة لضعف الإجراءات الرقابية في منع وقوع الأخطاء والغش، وضعف بعض نظم المراجعة التقليدية والتي لا تتماشى مع التطورات التكنولوجية فقد كثر الاهتمام بالمراجعة المستمرة، وذلك لضعف أساليب المراجعة التقليدية، ويمكن صياغة المشكلة في التساؤل الرئيسي التالي:

- ما هو أثر المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

هدف البحث :-

يستهدف البحث تحقيق الهدف الرئيسي التالي :-

- قياس أثر المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

الدراسات السابقة:

• الدراسات التي تناولت العلاقة بين المراجعة المستمرة والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

يتم تقسيم هذه الدراسات إلى مجموعتين كالتالي:-

- المجموعة الأولى/ تتناول الدراسات التي توصلت إلى وجود تأثير طردى للمراجعة المستمرة على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- المجموعة الثانية/ تتناول الدراسات التي توصلت إلى وجود تأثير عكسي للمراجعة المستمرة على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

• الدراسات التي تناولت العلاقة بين المراجعة المستمرة والحد من ممارسات إدارة الأرباح

• دراسة (فهيمى، عبد الرحمن، 2017) بعنوان:

هدفت الدراسة إلى: اختبار مدى تأثير المراجعة المستمرة في الحد من الممارسات الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالى، وبيان مفهوم وأهداف وممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

الأسلوب المستخدم: المنهج الوصفى، واستخدمت الدراسة إستمارة الإستبانة.

توصلت الدراسة إلى: وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المستمرة والحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي، وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالتدريب والتأهيل الكافي للمراجعين عند ممارسة المراجعة المستمرة، وضرورة التأكد من استبعاد الصفقات التي لم تكمل بقائمة الدخل.

• **دراسة (يوسف، كمال، 2017) بعنوان:**

هدفت الدراسة إلى: زيادة شفافية القوائم المالية بالمصارف السودانية والحد من التلاعب بأرقام الربح في القوائم المالية المنشورة إلكترونياً، بالإضافة إلى استحداث أساليب جديدة في مراجعة التقارير المالية تساعد من كفاءة المعلومات المقدمة للمستخدمين.

مكان تطبيقها: المصارف السودانية.

الأسلوب المستخدم: اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي لدراسة وتبين دور المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومخاطر الإفصاح الإلكتروني للتقارير المالية.

توصلت الدراسة إلى: أن المراجعة المستمرة تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية، الاهتمام بتدريب المراجعين الداخليين وإقامة دورات داخلية وخارجية يزيد قدرتهم على اكتشاف الأخطاء، كما إن المراجعة المستمرة تساعد في الحد من التلاعب في التقارير المالية المنشورة عن طريق الوسائل الإلكترونية ومواقع الإنترنت.

- **دراسة (محمد، عيسى، نور، 2020) بعنوان:**

هدفت الدراسة إلى: تفعيل دور المراجعة المستمرة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في التلاعب في قائمة المركز المالي والدخل في المصارف السودانية.

مكان تطبيقها: المصارف السودانية.

الأسلوب المستخدم: المنهج الوصفي والمنهج التحليلي وأسلوب دراسة الحالة، مع استخدام برنامج SPSS.

توصلت الدراسة إلى: التحقق المستمر من كفاية التقديرات المحاسبية لبعض العناصر المالية يحد من آثار المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية، التحقق المستمر من ملائمة القياس المحاسبي في المعاملات المالية يحد من آثار المحاسبة الإبداعية بقائمة المركز المالي.

- **دراسة (خالد، 2021) بعنوان:**

هدفت الدراسة إلى: دراسة أثر استخدام المراجعة المستمرة في بيئة نظم تخطيط موارد المنشأة **Enterprise Resource Planning (ERP)** للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

مكان تطبيقها: مصر.

توصلت الدراسة إلى: وجود علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية بين مدخل المراجعة المستمرة وتطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP في الشركات، حيث إنه كلما تم تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP كلما نتج عن ذلك سهولة وإمكانية استخدام مدخل المراجعة المستمرة في الشركة، وكذلك وجود علاقة ارتباط سلبية ذات دلالة إحصائية بين مدخل المراجعة المستمرة وممارسات إدارة الأرباح في الشركات حيث إنه كلما تم تطبيق مدخل المراجعة المستمرة كلما أدى ذلك إلى تقليل ممارسات إدارة الأرباح.

- دراسة (فهيمى، عبد الرحمن، 2021) بعنوان:

هدفت الدراسة إلى: اختبار العلاقة بين المراجعة المستمرة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية فى القوائم المالية، والعلاقة بين المراجعة المستمرة وتحسين موثوقية التقارير المالية فى المصارف السودانية.

مكان تطبيقها: المصارف السودانية.

وتوصلت الدراسة إلى: أن هناك العديد من النتائج أهمها أن المراجعة المستمرة ساهمت فى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية فى قائمة الدخل والمركز المالى والتدفقات النقدية والتغير فى حقوق المساهمين وتحسين موثوقية التقارير المالية فى المصارف السودانية.

- دراسة (منصور، قريرة، 2021) بعنوان:

هدفت الدراسة إلى: التعرف على أثر المراجعة المستمرة بأبعادها (استخدامات المراجعة المستمرة، لفعالية المراجعة المستمرة، متطلبات تطبيق المراجعة المستمرة) كمتغير مستقل على المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع.

مكان تطبيقها: الجزائر.

الأسلوب المستخدم: تم تصميم استبانة كأداة لجمع البيانات والتي وزعت على عينة بلغت (38) استبانة على مدققى الحسابات بالجزائر.

توصلت الدراسة إلى: جملة من النتائج أهمها وجود دور دى دلالة إحصائية عند المستوى الدلالة (0,05) للمراجعة المستمرة بأبعادها استخدامات المراجعة المستمرة وكذا أبعاد فعالية المراجعة المستمرة ومتطلبات تطبيق المراجعة المستمرة فى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مدققى الحسابات بالجزائر.

- دراسة (ماجدة، 2023) بعنوان:

هدفت الدراسة إلى: معرفة أثر تبني الشركات لمدخل المراجعة المستمرة الداخلية على سرعة إكتشاف الغش وإدارة الأرباح وانعكاس ذلك على زيادة قيمة المنشأة.

مكان تطبيقها: الشركات المساهمة فى البورصة المصرية.

الأسلوب المستخدم: قامت الباحثة بإجراء استقصاء استطلاعى تم توزيعه على الشركات محل الدراسة التطبيقية وقد تم إستخدام البرنامج الاحصائى SPSS لاختبار فروض البحث.

توصلت الدراسة إلى: وجود علاقة معنوية سالبة بين قيام الإدارة بممارسة إدارة الأرباح وقيمة المنشأة، وكذلك وجود علاقة ذات تأثير معنوى بين تبني مدخل المراجعة المستمرة وإكتشاف الأخطاء والغش بالبيانات المحاسبية مما ينعكس على جودة الأرباح المحاسبية.

فرض البحث :-

استناداً إلى مشكلة البحث وأهميته وأهدافه فإن فرض الدراسة يتمثل فى:

ف1: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور المراجعة المستمرة والحد من ممارسات إدارة الأرباح بالقوائم المالية.

أهمية البحث:-

تتمثل أهمية البحث فى الآتى:

1- الأهمية العلمية:

- أ- تقديم معلومات علمية عن مدى استفادة المنظمات من عملية المراجعة المستمرة.
- ب- بيان الإطار العلمى لتطبيق المراجعة المستمرة والحد من ممارسات إدارة الأرباح وتأثير ذلك على جودة القوائم المالية.

2- الأهمية العملية:

- أ- التقدم الكبير الذى شهدته المنظمات فيما يتعلق بالمراجعة المستمرة.
- ب- العمل على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، والسعى نحو زيادة جودة محتوى القوائم المالية.

مجتمع وعينة الدراسة :-

- المراجعين، وشركات المراجعة (العام والخاص).

منهجية الدراسة :-

- 1- المنهج الاستقرائى: وذلك للتأكد من صحة الفروض وعرض الدراسات المرتبطة بموضوع البحث.
- 2- المنهج الاستنباطى: وذلك فى مرحلة اشتقاق الفروض المناسبة لموضوع البحث وسوف يتم اختبار فروض البحث من خلال الدراسة الميدانية.

الإطار النظري

مفهوم المراجعة المستمرة:-

تعد المراجعة المستمرة مدخلاً بديلاً للمدخل التقليدي للمراجعة يأخذ في الاعتبار آثار تكنولوجيا المعلومات على الممارسات المهنية، حيث تسعى المراجعة المستمرة إلى زيادة جودة عملية المراجعة من خلال السماح للمراجع الخارجي بالتركيز أكثر على فهم جوانب نشاط العميل، وفهم هيكل الرقابة الداخلية بصورة أفضل.

ولقد تعددت تعريفات المراجعة المستمرة في أدبيات المراجعة، وحتى الآن لا يوجد اتفاق عام بين الأكاديميين والممارسين على ماهية المراجعة المستمرة، وهذا قد يرجع إلى الطبيعة المتطورة لمفهوم المراجعة المستمرة وتعدد جوانبه وفي هذا السياق عرف (عبدالوهاب، شحاته، 2016، ص 73) المراجعة المستمرة بأنها عملية منظمة لتجميع الأدلة الإلكترونية للمراجعة كأساس معقول لإبداء رأى فنى محايد بشأن مدى صدق التقارير والمعلومات المالية المعدة في ظل نظام معلومات محاسبي فوري غير ورقى.

وعرفت جمعية المراجعة والرقابة على نظم المعلومات أن المراجعة المستمرة عبارة عن منهج أو إطار يمكن المراجع الداخلي أو الخارجي من تقديم نتائج مكتوبة عن مجال مراجعة معين باستخدام تقرير أو سلسلة من التقارير المتماثلة باستمرار فور وقوع الأحداث أو بعد حدوثها بفترة زمنية قصيرة (ابراهيم، 2016، ص 413).

كما تعرف بأنها عبارة عن منهجية تمكن المراجع الخارجي من تقديم تأكيد مكتوب على مجال مراجعة معين باستخدام سلسلة من تقارير المراجعة التي تصدر في نفس توقيت التأكيد على الأحداث المرتبطة بمجال المراجعة المعين أو بعد حدوث هذا التأكيد بفترة قصيرة.

(Sebastian, Stephan, Ali, 2018, P.891)

أهمية المراجعة المستمرة:-

تتبع أهمية المراجعة المستمرة من خلال دورها في الآتى (محمد، الهادى، 2018، ص ص 35:36):

- 1- تؤدي المراجعة المستمرة إلى زيادة جودة مراجعة القوائم المالية.
- 2- المراجعة اليدوية غير مناسبة في ظل نظم المحاسبة الفورية، حيث إن مستندات المعاملات، إما لم تكن موجودة أو يتم تخزينها إلكترونياً.
- 3- إنها مراجعة فورية مستمرة للنظم غير الورقية والتبادل الإلكتروني للبيانات.
- 4- تحسين جودة عملية المراجعة حيث تسمح للمراجعين بالتركيز على طبيعة فهم طبيعة نشاط العمل، والصناعة التي ينتمى إليها وهيكل الرقابة الداخلية.

- 5- مساعدة المراجعين في اختيار عينة كبيرة من عمليات العميل أى التحول إلى مراجعة شاملة لكل عمليات العميل.
- 6- زيادة كمية ونوعية المعلومات المقدمة وتوفيرها خلال فترة وجيزة جداً.
- 7- توفير المعلومات لعدد من مستخدمي المعلومات المحاسبية، يكون بعضهم غير معروف.

يتبين للباحثة مما سبق ذكره عن أهمية المراجعة المستمرة أنها أساس معقول لإبداء رأى فني محايد بشأن مدى صدق التقارير المالية المنشورة إلكترونياً وإعطاء النتائج الملائمة، وأنها أثر طبيعي للتقدم في تكنولوجيا المعلومات وطريقه تشغيلها عن طريق الحاسب الآلى حيث أصبحت المراجعة التقليدية لا تتواءم مع هذا التقدم التكنولوجي.

أهداف المراجعة المستمرة:-

إن الهدف الأساسي من المراجعة المستمرة أن يبدى المراجع الخارجى رأياً فنياً محايداً بشأن مدى صدق القوائم المالية المنتجة في ظل نظام معلومات محاسبى فوري غير ورقى ويتفرع من هذا الهدف العام أهداف فرعية أخرى (سناء، ٢٠٢٠، ص 452):

- 1- إضفاء الثقة على الإفصاح الفوري لأداء الشركات عبر شبكة الإنترنت.
- 2- مساعدة أصحاب المصالح في الشركات الخاصة والمساهمين وهيئة سوق المال وكافة زائري مواقع الشركات في ممارسة الرقابة المستمرة والفورية على الشركات.
- 3- تحديد مدى كفاءة وفعالية نظم المحاسبة الفورية في حماية الأصول وإنتاج معلومات مالية صادقة يمكن الاعتماد عليها.
- 4- مساعدة المراجعين على اختيار عينة تمثل 100% من عمليات العميل أى التحول إلى مراجعة شاملة مما يؤدي إلى زيادة الثقة والمصادقية في التقارير المالية بقدر كبير عن المراجعة التقليدية التي تقوم على أسلوب العينات.
- 5- الحماية من الأزمات المالية من خلال تحسين شفافية وجودة المعلومات والإفصاح عنها في التوقيت المناسب، وذلك من خلال الفحص المستمر للرقابة الداخلية، لذلك تعتبر المراجعة المستمرة نظام تحذير مبكر لكشف قصور الرقابة الداخلية بشكل وقته.

(David, Miklos, 2018, P.274)

وتخلص الباحثة إلى أن الهدف الأساسي من المراجعة المستمرة هو خدمة المستثمرين والمساهمين (أصحاب المصالح) في توفير معلومات دقيقة ذات موثوقية في ظل نظام محاسبى فوري غير ورقى، وحماية أصول المنشأة من الغش والاختلاس، وأن التطورات الهائلة التي طرأت على البيئة الحالية كشفت قصور المراجعة التقليدية في تحقيق أهدافها الرقابية، لذلك ظهرت المراجعة المستمرة كنتيجة منطقية لقصور المراجعة التقليدية وذلك من خلال تركيزها على الأماكن الأكثر خطراً، والقدرة على التقييم الصحيح من خلال المتابعة المستمرة للرقابة الداخلية، مما يمكن من اكتشاف الأخطاء في الوقت المناسب واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة في التوقيت المناسب.

مميزات المراجعة المستمرة:-

تطوير أداء المراجع واستخدامه لأسلوب المراجعة الإلكترونية المستمرة يحقق العديد من المزايا والتي أورد منها (غادة، 2015، ص ٢٩٧، حامد، ٢٠١٥، ص ١٠١):

تؤثر المراجعة الإلكترونية المستمرة على تحسين جودة عملية المراجعة وذلك لعدة أسباب:

1. تردد المراجع على المنشأة يعمل على اتساع الوقت أمامه؛ مما يمكنه من التعمق في المراجعة وتفهم جميع نواحي العمل والتوسع في البحث والفحص.
2. يمكن أسلوب المراجعة المستمرة من إجراء اختبارات للمعلومات بشكل أسرع وكفاءة أكبر للبيانات وتجميعها للبيانات الإلكترونية بصفة مستمرة.
3. في ظل المراجعة المستمرة يتم إجراء اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية على مدار السنة المالية بصفة مستمرة دون وجود فجوة زمنية بين تلك الاختبارات وزمن وقوع الأحداث.
4. تساعد المراجعة الإلكترونية المستمرة على تخفيض الأخطاء والحد من التلاعب في القوائم المالية واكتشاف ما يتم فيها بشكل فوري ومستمر.
5. تؤدي المراجعة المستمرة إلى إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المنشورة لمنع حدوث أي تغير غير مصرح به في عمليات التشغيل عبر الإنترنت مما يزيد من رقابة وأمن البيانات إلكترونياً.
6. استخدام خدمات التأكيد والثقة في المراجعة المستمرة تمكن متخذي القرارات من الاعتماد على تلك المعلومات المنشورة إلكترونياً.
7. المراجعة اليدوية أو المراجعة حول الحاسب غير مناسبة في ظل المحاسبة الفورية حيث مستندات المعاملات إما لم تعد موجودة بالمرّة أو يتم تخزينها إلكترونياً.
8. تتميز طبيعة إجراءات المراجعة المستمرة بالقيام بالمراجعة فوراً وباستمرار خلال دورات تشغيل النظام ومن ثم فإنه يتم تجميع بيانات المراجعة بعد انتهاء تسجيل العمليات المختلفة مباشرة مما يساعد المراجع على إعداد تقرير عن المراجعة في الوقت المناسب.
9. تعمل نظم المراجعة المستمرة على التأكد من الإجراءات الرقابية المهمة ليتم تنفيذها بدقة مما يؤدي إلى زيادة الثقة في صحة البيانات التي يتم إدخالها والتأكد من تحديث وصيانة الملفات في قاعدة البيانات ودقة برامج الحاسب التي تعمل على تشغيل تلك البيانات ومدى الاعتماد على تلك البيانات في اتخاذ القرارات.

وتخلص الباحثة إلى أن من أهم مزايا المراجعة المستمرة أن لها تأثيراً إيجابياً على الارتقاء بمستوى جودة عمليات المراجعة لأنها تعمل على التحقق المستمر من دقة المعلومات المحاسبية المعروضة في التقارير المالية مما يؤدي إلى زيادة الثقة في هذه المعلومات المحاسبية، وأن المراجعة المستمرة تتميز بالآتي:

- 1- تتم بصورة فورية (مستمرة).
- 2- تعمل على تخفيض الوقت والتكلفة.
- 3- تساعد في الحماية من الغش والأخطاء غير المسموح بها.
- 4- تعمل على إلمام المراجع بطبيعة نشاط وأعمال المنشأة.

عيوب المراجعة المستمرة:-

بما أن المراجعة المستمرة مدخل حديث إلا أن هناك بعضاً من العيوب التي وجهها إليها البعض، ولعل منها:

(داليا، عبدالرحمن، 2018، ص 25)

- 1- قد يؤدي استمرار المراجعة المستمرة إلى تردد المدقق على الوحدة الاقتصادية إلى جعل عملية التدقيق شبه روتينية أو آلية رتيبة مما يترتب عليه نوع من الملل أو عدم العناية المهنية الكافية بعملية التدقيق.
- 2- قد يقوم موظفو إدارة الحسابات بإدخال بعض التعديلات أو التغير في عمليات تم تدقيقها سواء بحسن نية أو بقصد التلاعب في الأرقام و البيانات بقصد الغش أو تغطية اختلاسات متعمدة.
- 3- قد يستغرق التدقيق المستمر وقتاً أطول، يترتب عليه تأجيل أو تأخير العمل في قسم الحسابات أو قد يسبب ذلك بعض المضايقات لكثرة تردد المدقق.

يتضح للباحثة أن تردد المراجع على المنشأة بصورة دائمة ومستمرة يؤدي إلى ارتباك العمل بين العاملين في المنشأة خاصة إذا قام بزيارتها في أوقات غير مناسبة مما يؤدي إلى خلق علاقات مما يؤثر على مبدأ أو صفة الحياد للمراجع.

مفهوم إدارة الأرباح:-

إن مفهوم إدارة الأرباح من أكثر المفاهيم المحاسبية انتشاراً في الأدبيات المحاسبية على المستوى العالمي، ونتيجة لذلك ظهرت له العديد من التعريفات والمسميات في الفكر المحاسبى منها (لعبة الأرقام، تمهيد الدخل، المحاسبة الإبداعية، الخدع المالية، الكيمياء المحاسبية، وغيرها من المسميات والتعريفات).

عرفها (نبيل، 2016، ص 468) بأنها أسلوب من أساليب التلاعب في المعلومات المحاسبية من خلال ممارسات محاسبية لإخفاء الأداء الحقيقي للشركة بغرض تحقيق أهداف معينة للشركة. وعرفها (Tuovila, 2020, P.3) بأنها استراتيجية تستخدمها إدارة الشركة للتلاعب عمداً بأرباح الشركة بحيث تتطابق الأرقام مع هدف محدد مسبقاً.

أنواع إدارة الربحية:-

يمكن النظر إلى تصنيف أنواع إدارة الربحية من عدة زوايا على النحو المبين في الجدول التالي (راضى، 2016، ص ص 20:19)

جدول رقم(1)
تصنيفات إدارة الربحية

زاوية التصنيف	النوع	التعريف
وفقاً لنية الإدارة:	إدارة الربحية المعلوماتية (الجيدة والايجابية):	وهي التي تحدث عندما تتخذ الإدارة قرارات اختيارية من شأنها المحافظة على أداء مالى مستقر. (ومن أمثلة تلك القرارات، إعطاء العمال راحة لعدة ساعات قبل انتهاء مواعيد العمل الرسمية نظراً لأن معدل الإنجاز الحالى يفوق الخطة الموضوعة).
	إدارة الربحية الانتهازية (السيئة والسلبية):	ويهدف هذا النوع إلى التأثير على النتائج المالية من أجل تدعيم حصول الإدارة على بعض المنافع الخاصة على حساب مصالح الأطراف الأخرى مما يمثل سلوكاً انتهازياً. ومن أمثلة إدارة الربحية السلبية، تخفيض تقديرات مخصص الديون المشكوك فيها، وغالباً ما تنطوي ممارسات إدارة الربحية السيئة على بعض الممارسات المحاسبية والإدارية غير المقبولة وغير القانونية.

وفقاً لاتفاقها أو اختلافها مع المعايير المحاسبية:	إدارة الربحية التي تنفق مع المعايير:	مثل محاولة هيكلة عقود الإيجار ليتم معالجتها بطريقة العقود الرأسمالية وليست التشغيلية.
وفقاً لاتجاهها:	إدارة الربحية التي تحدث في إطار المعايير:	أى أن الإهتمام هنا بروح المعيار وليس الإلتزام الفعلى بكل ما جاء في المعيار مثل التقديرات المحاسبية.
من حيث مدى تأثيرها على التدفق النقدي:	إدارة الربحية التي تتعارض مع المعايير:	وتعني استخدام معالجات محاسبية لا تتوافق مع المعايير المحاسبية، ويطلق عليها الغش المحاسبى.
	إدارة ربحية هابطة:	وهى التي تهدف إلى تخفيض الدخل.
	إدارة ربحية صاعدة:	وهى التي تهدف إلى زيادة الدخل.
	إدارة ربحية اقتصادية (حقيقية):	وهى التي تنتج عن القيام بالأنشطة الحقيقية للشركة للتأثير على الدخل، وهذا النوع يؤثر على التدفق النقدي.
	إدارة الربحية من خلال إدارة الاستحقاق (محاسبية):	وهى التي تستفيد من المرونة في التقديرات المحاسبية والبدائل للتأثير على الدخل، ويقتصر تأثيرها على الدخل دون التدفق النقدي.

العوامل المؤثرة في ممارسات إدارة الأرباح:-

سوف تعرض الباحثة العوامل المؤثرة في ممارسات إدارة الأرباح كما يلي (عبد الناصر، حنان، 2017، ص 167):

- 1- **جودة المعايير المحاسبية:** حيث إن تشدد المعايير من شأنها أن تحد من ممارسات الإدارة لإدارة الأرباح مما يزيد من جودة الأرباح.
- 2- **اختلاف المعايير المحاسبية:** وجود اختلاف بين المعايير المحلية والدولية في إعداد التقارير المالية يمثل عاملاً مهماً في التأثير على جودة الأرباح لأن الشركات التي تتبع مبادئ المحاسبة الدولية لديها ممارسات أقل لتهديد الدخل وإدارة الأرباح.
- 3- **تركيبة حملة الأسهم:** تقل ممارسات إدارة الأرباح في الشركات التي لديها نسبة أعلى من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين. وهناك علاقة موجبة بين نسبة الأسهم المملوكة من أعضاء مجلس الإدارة وبين جودة الأرباح، وبين تركيبة حملة الأسهم وجودة الأرباح.
- 4- **سيطرة حملة الأسهم:** في بعض البلدان ذات التوجه الاشتراكي (مثل الصين) يكون للدولة سيطرة على نسبة من أسهم الشركات. وانخفاض نسبة سيطرة حملة الأسهم لأقل من النصف يخفض من جودة الأرباح في هذه الشركات.
- 5- **تأثير أعضاء مجلس الإدارة على جودة الأرباح:** هناك علاقة موجبة بين عدد أعضاء مجلس الإدارة وبين مقدار التلاعب في القوائم المالية، مما يدل على أن ارتفاع عدد أعضاء مجلس الإدارة يرتبط بزيادة احتمال إدارة الأرباح وبالتالي تخفيض جودة الأرباح.
- 6- **تأثير لجنة المراجعة على جودة الأرباح:** هناك علاقة موجبة بين عدد اجتماعات لجنة المراجعة وبين جودة الأرباح. وهذا يعنى أن تشكيل لجنة المراجعة وزيادة أعضائها من شأنه أن يحسن من جودة الأرباح.

دور المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح:-

أن مدخل المراجعة المستمرة يساعد المراجع في توفير تأكيدات مستمرة وفورية بشأن جودة التقارير المالية الفورية التي يتم نشرها عبر الشبكة الدولية للمعلومات بما يخدم إدارة الوحدات الإقتصادية وأصحاب المصلحة في اتخاذ قرارات هامة، كما تضيف المراجعة المستمرة قيمة للتقارير المالية التي يتم نشرها إلكترونياً نتيجة لتقديمها تقرير المراجعة في الوقت المناسب والكشف عن الأخطاء والغش في المعلومات المالية في الوقت المناسب والتأكيد من أن المعلومات آمنة ودقيقة وموثوق فيها ويمكن الإعتماد عليها في إتخاذ القرار (ريمون، 2016، ص ص 573-624).

كما توصل (محمد وآخرون، 2020، ص ص 132-150) إلى أن مدخل المراجعة المستمرة يساهم في الحد من ممارسات الغش والتلاعب في تقارير الأعمال التي يتم نشرها إلكترونياً عبر الشبكة الدولية للمعلومات وذلك من خلال :

- استخدام التكنولوجيا الحديثة أثناء المراجعة والتي من شأنها تحسين كفاءة وفعالية المراجعة.
- تخطيط المراجعة بفعالية يعطى القدرة على الإحساس المبكر بالمخاطر التي يمكن أن تواجهها عند تشغيل بياناتها إلكترونياً.
- تعتبر المراجعة المستمرة مؤشراً جيداً في الحد من ارتكاب الأخطاء من خلال تحسين فعالية الرقابة الداخلية.
- تقديمها لتقارير نتائج الفحص خلال وقت الأحداث أو بعد وقوعها مباشرة مما يساعد على إضفاء الثقة في المعلومات المحاسبية.
- تصميم الإجراءات بفعالية للحصول على تأكيدات معقولة بأن تقارير الأعمال المنشورة خالية من أى تحريف أو غش أو تلاعب أو أى ممارسة من ممارسات إدارة الأرباح.

ويرى (صالح، وياسر، 2016) من خلال دراستهم لمعرفة دور المراجعة المستمرة في الحد من مخاطر التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية في البنوك السودانية إلى أن مخاطر التشغيل الإلكتروني للبيانات تعد من أكبر المخاطر التي تواجه البنوك وخصوصاً في إطار التحول الرقمي والإعتماد على التكنولوجيا وأن الوضع يتطلب تفعيل مدخل المراجعة المستمرة حتى تتمكن البنوك من السيطرة على تلك المخاطر.

وناقش (Skantze, 2017) الدور الذي تلعبه المراجعة المستمرة في كلاً من الأوساط الأكاديمية والمنظمات، والتحقق من العوامل التي تشجع على استخدام المراجعة المستمرة ، وذلك عن طريق استخدام المقابلات شبه المنظمة. وتوصلت إلى أن هناك وجهات نظر مختلفة حول إعتماد مدخل المراجعة المستمرة فمنهم من أيد استخدامها وأرجع السبب إلى زيادة قيمة المؤسسة، في حين يرى معارضى استخدام هذا المدخل أن المراجعة المستمرة تهدد استقلالية وظيفة مراجعة الحسابات بالإضافة إلى التفاوت الموجود في موقف المراجعين الداخليين تجاه المراجعة المستمرة وبالتالي فإن التحول نحو نموذج المراجعة المستمرة ليس واضحاً بعد، وعن إمكانية تطبيق المراجعة المستمرة ، وجد أن هناك صعوبات تتعلق بتطبيق المراجعة المستمرة تتمثل في عائق الأنظمة بسبب تنوع أنظمة معالجة البيانات، وعائق العمليات بسبب الحاجة إلى نظام رقابة داخلية قوى، وعائق الأفراد بسبب نقص التدريب اللازم في بيئة تكنولوجيا المعلومات وأن ارتفاع وزيادة الغش في القوائم المالية وما يترتب عليه من كوارث مالية احتيالية نتيجة كبر وتنوع وتعقد بيئة الأعمال

الحالية (Prakoso & Khudri, 2021) وكذلك فيما يتعلق باستخدام الأدوات والعمليات التقنية للمراجعة المستمرة في دعم إعداد التقارير المالية.

واعتمدت دراسة (Prakoso & Khudri, 2021) على إجراء دراسة تجريبية بمقابلات شبه منظمة مع عينة الدراسة. وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة المستمرة تعتبر من المداخل التي يستخدمها المراجعين الداخليين للحد من الغش والإحتيال عند استخدام إجراءات المراجعة المستمرة وتعتبر وسيلة لزيادة الإنتاجية والكفاءة التشغيلية وتحقيق مزايا تنافسية إلا إنها غير مناسبة لجميع الشركات، ويرجع ذلك إلى عدم رغبة المديرين التنفيذيين عليها لعدم الرغبة في التعامل مع التكنولوجيا الحديثة.

وتناول (Lois et al., 2020) الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية المستمرة في إطار التحول الرقمي والتعرف على أهم التحديات التي تواجه تطبيق المراجعة الداخلية المستمرة في اليونان بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة اليونانية وتوصلت الدراسة إلى أهمية المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر وحماية البيانات في ظل الهجمات الإلكترونية على البيانات في ظل التحول الرقمي.

وناقش (El-Serafy, 2020) Enterprise Resources Planning (ERP) الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية المستمرة في إطار نظام تخطيط موارد المشروع، وتوصلت الدراسة إلى أن التكامل بين نظام تخطيط موارد المشروع والمراجعة المستمرة يحسن من أداء المراجع الداخلي في إكتشاف الغش حيث أن المراجعة المستمرة تعتبر مراجعة وقائية تساعد على منع الأخطاء من خلال الإكتشاف المبكر للخطأ وتصحيحة وبالتالي إدارة مخاطر الشركة.

وتناول (Cardo, et. all, 2020) التكامل بين كلاً من المراجعة المستمرة وأساليب التنقيب عن البيانات وذلك للحد من الفساد والغش في البيانات في عصر التحول الرقمي والبيانات الضخمة من خلال دراسة حالة على إحدى شركات الحديد الحاصلة على الجودة في أوروبا وتوصلت الدراسة إلى أن التكامل أدى إلى إدارة المخاطر بالشركة وإكتشاف الغش والفساد. بناءً على ما سبق تخلص الباحثة أن المراجعة المستمرة تساهم في تحسين إدارة الأرباح من خلال تقييم الأداء المالي وكشف الانحرافات وتحديد المخاطر، بينما إدارة الأرباح تستفيد من تحليل الأداء المالي والسيطرة الداخلية لتحقيق أهداف الأرباح وتعزيز صحة واستقرار الشركة المالية.

معايير المراجعة المستمرة الموجهة لإدارة الأرباح:-

1- جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية لمواجهة ممارسات ادارة الأرباح:

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها، وتم تغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية *International Financial Reporting Standards (IFRS)*، كان الهدف من ذلك تعديل التقارب مع المعايير المحاسبية الأمريكية، تلبية لرغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالإتحاد الأوربي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعد على توحيد التطبيق المحاسبى، بين دول الإتحاد الأوروى، مثلما كانت قرارات توحيد العملة الأوروبية، والأخذ بالإعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تستند بصور أساسية على معايير المحاسبة الدولية، كذلك حدوث بعض التجاوزات

والإستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بها، والتي كانت أحد نتائجها ظهور إدارة الأرباح. (سمية، 2016، ص59)

2- معايير المراجعة المستمرة للحد من إدارة الأرباح:

نظراً لضعف الدور الذى يؤديه مراجع الحسابات الخارجى فى تخفيض المخاطر الناتجة عن إصدار قوائم مالية غير دقيقة، فقد ظهرت الحاجة إلى تدعيم ثقة المجتمع فى نوعية المراجعة، وأصبح من المحتم على المراجع إثبات استقلاليته وحياديته التامة من خلال تطبيق روح القوانين وعدم الاكتفاء بنصها، والإلتزام بالسلوك المهني.

وتعد العوامل المهنية والفنية عنصراً هاماً للمهن التى تنشأ النجاح والإستمرار وخدمة المجتمع، وينطبق هذا بالتأكيد على مهنة المحاسبة والمراجعة ، إذ تعتبر ثقة الجمهور فى نوعية الخدمات التى تقدمها مهنة المحاسبة عاملاً مهماً في نجاحها، كما أن ثقة الجمهور بالمراجع الخارجى لها أهمية خاصة، إذ إن زعزعة هذه الثقة تجعل رأيه حول عدالة القوائم المالية غير مجد وتصبح المسؤولية الموكلة إليه فى إبداء الرأى خالية من معناها الحقيقى.

تعكس القواعد والمعايير ثقة المنظمة بموظفيها وأجهزتها وبالمجتمع، لذا تدرك أغلب المنظمات دور العوامل المهنية والفنية فى تعزيز أدائها وتقليل الأعباء المترتبة عليها، فالإلتزام بالعوامل تقود إلى تطور العاملين، والتى بدورها ترفع من شفافية ونزاهة المؤسسة، وانعدام الإلتزام سوف يؤثر بشكل مباشر فى سمعتها ونزاهتها. (هادية، 2020، ص ص 129-130)

أن الهدف الرئيسى للمراجعة يتمثل فى إضافة الثقة على المعلومات، وتحقيق النزاهة والإستقلالية والموضوعية التى تحتوى عليها القوائم المالية، ويعتبر الإلتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة إعترافاً بمسؤولية الموظفين تجاه المجتمع والعملاء وزملاء المهنة.

الدراسة الميدانية

مجتمع وعينة الدراسة:

اعتمدت الباحثة على عينة عشوائية طبقية نظرا لتباين مفردات مجتمع البحث بحيث تمثل العينة جميع طبقات مجتمع البحث، حيث أمكن للباحثة تحديد مجتمع البحث ومفرداته وتقسيمه إلى مجموعات متجانسة، ويبلغ حجم العينة 100 مفردة من فئتي (مراجع داخلي، مراجع خارجي) بعد تحديد عدد مفردات العينة لكل طبقة في مجتمع البحث تم سحب هذا العدد بطريقة عشوائية من كل طبقة، وتم تحديد عدد مفردات العينة في كل طبقة باستخدام طريقة التوزيع المتناسب وتعني أن عدد مفردات العينة في كل طبقة يتناسب مع عدد مفردات مجتمع البحث في كل طبقة.

أداة الدراسة:

قامت الباحثة بجمع الاستجابات من خلال جوجل فورم تحسبا لاي إخفاق في الحصول على رد من بعض أفراد العينة، وتبين صلاحية جميع الاستجابات، وتم تكويد (ترميز) المتغيرات والبيانات ثم تفرغها بالحاسب الآلي وفقاً لبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Package for Social Sciences 25

ثبات وصدق أداة الدراسة:

يقصد بثبات الاختبار أن يعطى المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم مرة واحدة تحت نفس الظروف، وتم تحكيم الاستبانة بواسطة خبراء في موضوع الدراسة، كما تم اختبار الصدق الإحصائي بواسطة:

1- معامل كرونباخ الفا (α): Cronbach's Alpha

2- الاتساق الداخلي Internal consistency

1- معامل كرونباخ الفا (α): Cronbach's Alpha

اعتمدت الدراسة الحالية على أدوات القياس سابقة الذكر بهدف التعرف على مدى وضوحها وفهمها ومدى مصداقيتها في قياس المتغيرات إلا أنه بغرض التأكد من صدق الأداة المستخدمة فتم استخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ لإجمالي الاستبيان حجم العينة والذي بلغ (0,835) الأمر الذي انعكس أثره على الصدق الذاتي (الذي يمثل الجذر التربيعي للثبات) حيث بلغ (0,914).

1- تميزت قيم معاملات ثبات الاستبيان بالارتفاع وكانت (0,816، 0,767) وهي أكبر من (0,7) مما يعني القدرة على الاعتماد على تلك العبارات.

كما تشير نتائج الجدول التالي:

معامل الثبات والصدق الذاتي لأبعاد استبيان (دور المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح – دراسة ميدانية على عينة من شركات المراجعة) باستخدام معامل الفا كرونباخ.

جدول (2)

معامل الثبات والصدق باستخدام معامل الفا كرونباخ Alph Cronbach

أبعاد الاستبيان	معامل الثبات	معامل الصدق
دور المراجعة المستمرة	0,816	0.903
ممارسات إدارة الأرباح	0,767	0.876

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج برنامج [Spss]

2. الاتساق الداخلي Internal consistency

قد تم حساب صدق الاتساق الداخلي لأبعاد الاستبيان وذلك باستخدام معامل ارتباط (بيرسون) Pearson correlation لقياس العلاقة بين كل عبارة وإجمالي البعد، وبين كل بعد والدرجة الكلية لإجمالي الاستبيان.

فيما يلي نتائج اختبارات الثبات والصلاحية لأبعاد الاستبيان:

جدول (3)

نتائج صلاحية واعتمادية عبارات المراجعة المستمرة

العبارات	معامل الاتساق الداخلي
تقوم المراجعة المستمرة بعمل تغييرات ملموسة في إجراءات المراجعة للقوائم المالية.	**0,321
تعتبر المراجعة المستمرة هي أفضل المداخل لتخطيط وتنفيذ برنامج المراجعة لسوق الأوراق المالية.	**0,668
تساهم إجراءات المراجعة المستمرة في مراجعة مراحل نظام المعلومات المحاسبى داخل الحاسب الآلى للتأكد من جهة التشغيل الداخلى.	**0,486
تخطيط عمل المراجعة المستمرة يبدأ بجمع الأدلة الكافية والملائمة بشأن مدى كفاءة وفعالية نظام المعلومات المحاسبى الفورى لتحديد ما إذا كانت هنالك استثناءات جوهرية في هذه المعلومات.	**0,583

العبارات	معامل الاتساق الداخلي
تهتم إجراءات المراجعة المستمرة بمتابعة مستويات الالتزام بالقوانين واللوائح المنظمة لتقليل مخاطر التشغيل الإلكتروني للبيانات.	**0,633
تسعى المراجعة المستمرة إلى توفير تأكيدات مهنية لمستخدمي التقارير المالية الإلكترونية.	**0,545
تقدم المراجعة المستمرة حلول متزامنة عند حدوث مخاطر للنشر الإلكتروني.	**0,677
يعمل المراجعون على التأكد من سلامة إجراءات نشر القوائم المالية إلكترونياً.	**0,580
تقدم المراجعة المستمرة حلول مستمرة عند حدوث عدم تطبيق للمبادئ والسياسات المحاسبية.	**0,585
يعمل المراجعون على تطبيق المعايير المحاسبية على القوائم والتقارير المالية المنشورة إلكترونياً.	**0,658
تقوم المراجعة المستمرة بإعداد رأى فنى محايد بشأن صدق وعدالة عرض القوائم المالية.	**0,492
تساعد المراجعة المستمرة على اكتشاف حالات الاختلاس فور حدوثها.	**0,668
تقلل المراجعة المستمرة من تكلفة أعمال المراجعة.	**0,529

**** معنوية عند مستوى 0,01 المصدر: إعداد الباحثة من مخرجات برنامج [Spss]**

تشير نتائج الجدول السابق إلى ما يلي:

صلاحية جميع البنود على مستوى إجمالي بعد (المراجعة المستمرة)، حيث جاءت معاملات الاتساق الداخلي بمعنوية عند مستوى أقل من (0,01)، وقد تراوحت هذه المعاملات بين (0,321 - 0,677)، الأمر الذي يعكس قوة قيم المعاملات ومدى اقترابها من الواحد الصحيح مما يعكس العلاقة بين العبارات المختلفة ومدى تمثيلها لبعد (المراجعة المستمرة)، وهذا ما ينعكس بشكل كبير على درجة مصداقية هذه الأبعاد.

جدول (4)

نتائج صلاحية واعتمادية عبارات ممارسات إدارة الأرباح

العبارات	معامل الاتساق الداخلي
تعتبر الأرباح الفعلية بصدق عن واقع الشركة.	*0,220
لا يوجد اختلاف كبير بين الأرباح الفعلية المعلن عنها وما هو متوقع من أداء الشركة.	**0,353
تحرص الشركة على تجنب تعظيم أرباحها عن طريق التلاعب المقصود فى قوائمها المالية المفصح عنها أو غيرها من الطرق.	**0,591

العبارات	معامل الاتساق الداخلي
تقوم الشركة بالإفصاحات المالية اللازمة عند إعداد القوائم المالية ولا تقوم بإخفاء جوهرى للمعلومات قد يؤثر على قرارات مستخدمى القوائم المالية.	**0,580
تقوم الشركة بتحميل الخسائر الكبيرة للفترات المالية التى تخصها وعدم تضليل المستخدمين بتخفيف أثرها على نتائج التقارير المالية.	*0,628
تحرص الشركة على تسجيل الإيرادات المالية بالفترات اللاحقة ضمن الفترات التى تخصها وعدم نقلها للفترة الحالية وذلك بهدف تضخيم أرباحها.	**0,661
التحقق من عدم حصول الشركة على قرض طويل الأجل قبل إعداد قائمة المركز المالى واستخدامه فى تسديد قرض قصير الأجل وذلك بهدف تحسين نسب السيولة فى الشركة.	**0,462
التحقق من عدم عدل ربح العام الحالى بأى مكاسب محققة من السنوات السابقة والتى يجب معالجتها ضمن الارباح المحتجزة.	**0,359
يساهم التأكد من صحة تصنيف وإعادة تقييم الاصول غير المتداولة ف الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	**0,496
يساعد التحقق من الوجود الفعلى للمخزون فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	**0,629
يساهم أداء المراجع الخارجى فى الكشف عن الديون المتعثرة فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	**0,609
يساهم تأكد المراجع الخارجى من عدم تخفيض التكاليف فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	**0,562
تقوم الشركات بالتلاعب من خلال تغيير طرق المحاسبة باستخدام بدائل السياسات المحاسبية المتاحة.	**0,432
الالتزام بالإجراءات القانونية والسياسات المحاسبية المحددة يؤدى إلى التقليل من ممارسات إدارة الأرباح.	**0,470
يواجه المراجع مخاطر أكبر عندما يكون التلاعب المادى ناتج عن غش الإدارة.	*0,238
ضرورة اختيار مكاتب مراجعة متميزة بحيث تمتلك عناصر بشرية على درجة عالية من الكفاءة والتدريب الجيد بهدف اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.	**0,299

** معنوية عند مستوى 0,01

* معنوية عند مستوى 0,05

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج برنامج [Spss]

تشير نتائج الجدول السابق إلى ما يلي:

صلاحية جميع البنود على مستوى إجمالى بعد (ممارسات إدارة الأرباح)، حيث جاءت معاملات الاتساق الداخلي بمعنوية عند مستوى أقل من (0,01)، وقد تراوحت هذه المعاملات بين (0,220 - 0,661)، الأمر الذي يعكس قوة قيم المعاملات ومدى اقترابها من الواحد الصحيح مما يعكس العلاقة بين العبارات المختلفة ومدى تمثيلها لبعد (ممارسات إدارة الأرباح)، وهذا ما ينعكس بشكل كبير على درجة مصداقية هذه الأبعاد.

جدول (5)

نتائج صلاحية واعتمادية متغيرات الاستبيان

العبارات	معامل الاتساق الداخلي
دور المراجعة المستمرة	**0,852
ممارسة الأرباح	**0,807

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج برنامج [Spss] **المعنوية عند مستوى 0,01

تشير نتائج الجدول السابق إلى ما يلي:

صلاحية جميع البنود على مستوى إجمالي الاستبيان، حيث جاءت معاملات الاتساق الداخلي بمعنوية عند مستوى أقل من (0,01)، وقد تراوحت هذه المعاملات بين (0,852 - 0,807)، الأمر الذي يعكس قوة قيم المعاملات ومدى اقترابها من الواحد الصحيح مما يعكس العلاقة بين الأبعاد المختلفة ومدى تمثيلها لإجمالي الاستبيان، وهذا ما ينعكس بشكل كبير على درجة مصداقية هذه الأبعاد.

النتائج والتعليق عليها

النتائج الوصفية للمحاور البحثية:

وفيما يلي نتناول النتائج الإحصائية الوصفية للمتغيرات البحثية، حيث يوضح من بيانات الجداول الخاصة بتلك المتغيرات، العبارات التي حازت على أعلى درجات الأهمية وأقل درجات الأهمية وذلك وفقاً لاستجابات مفردات عينة الدراسة، ثم يوضح بالنسبة لكل بعد الاتجاه العام لاستجابات مفردات البحث. هذا وقد استخدمت الباحثة المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية لكل عبارة، لأن الأهمية النسبية يعتد بها للوصول إلى نتائج ذات دلالة طبقاً لمقياس ليكرت الخماسي، فكلما زاد المتوسط المرجح زادت الأهمية النسبية للعبارة وكلما دل ذلك على زيادة قوة الإتجاه نحو دور المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

متغيري الاستبيان كما يلي:

1- دور المراجعة المستمرة: ويشتمل على 13 عبارة بحثية:

جدول (6)

المقاييس الوصفية (المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية والترتيب وقيمة ت) لعبارات دور المراجعة المستمرة

م	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية %	الترتيب	قيمة ت
1	تقوم المراجعة المستمرة بعمل تغييرات ملموسة في إجراءات المراجعة للقوائم المالية.	4.05	0.96	81.00	6	**10.967
2	تعتبر المراجعة المستمرة هي أفضل المداخل لتخطيط وتنفيذ برنامج المراجعة لسوق الأوراق المالية.	3.98	0.68	79.60	8	**14.383
3	تساهم إجراءات المراجعة المستمرة في مراجعة مراحل نظام المعلومات المحاسبي داخل الحاسب الآلي للتأكد من جهة التشغيل الداخلي.	3.88	0.69	77.60	9	**12.832
4	تخطيط عمل المراجعة المستمرة يبدأ بجمع الأدلة الكافية والملائمة بشأن مدى كفاءة وفعالية نظام المعلومات المحاسبي الفوري لتحديد ما إذا كانت هنالك استثناءات جوهرية في هذه المعلومات.	4.06	0.76	81.20	5	**13.892
5	تهتم إجراءات المراجعة المستمرة بمتابعة مستويات الإلتزام بالقوانين واللوائح المنظمة لتقليل مخاطر التشغيل الإلكتروني للبيانات.	4.20	0.64	84.00	1	**18.879
6	تسعى المراجعة المستمرة إلى توفير تأكيدات مهنية لمستخدمي التقارير المالية الإلكترونية.	4.14	0.73	82.80	2	**15.724
7	تقدم المراجعة المستمرة حلول متزامنة عند حدوث مخاطر للنشر الإلكتروني.	3.69	0.76	73.80	10	**9.063
8	يعمل المراجعون على التأكد من سلامة إجراءات نشر القوائم المالية إلكترونياً.	4.07	0.87	81.40	4	**12.334
9	تقدم المراجعة المستمرة حلول مستمرة عند حدوث عدم تطبيق للمبادئ والسياسات المحاسبية.	4.11	0.72	82.20	1	**15.347
10	يعمل المراجعون على تطبيق المعايير المحاسبية على القوائم والتقارير المالية المنشورة إلكترونياً.	4.07	0.86	81.40	4	**12.503

م	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية %	الترتيب	قيمة ت
11	تقوم المراجعة المستمرة بإعداد رأى فنى محايد بشأن صدق وعدالة عرض القوائم المالية.	4.00	0.95	80.00	7	10.488**
12	تساعد المراجعة المستمرة على اكتشاف حالات الاختلاس فور حدوثها.	4.08	0.87	81.60	3	12.379**
13	تقلل المراجعة المستمرة من تكلفة أعمال المراجعة.	3.37	1.13	67.40	11	3.263**
المتوسط العام		3.98	0.46	79.62		21.488**

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج برنامج [Spss]

ويوضح الجدول السابق الآتي:

- المتوسط العام لاجمالي بعد دور المراجعة المستمرة بلغ (3,98)، بإنحراف معياري قدره (0,46)، وبأهمية نسبية (79.62%)، وهذا يعني أن اتجاهات مفردات العينة نحو اجمالي بعد "دور المراجعة المستمرة" تميل الى الموافقة والموافقة بدرجة موافق.
- هذا وقد تراوحت المتوسطات الحسابية من (3.37 – 4.11)، وبأهمية نسبية من 67.4% - 82.2%) وفقا لردود عينة الدراسة.
- وكانت قيم (ت) للعبارات دالة إحصائيًا عند مستوى معنوية (0.01) مما يشير لوجود فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط اجابات افراد العينة عن المتوسط التام للعبارات.

2- ممارسة الأرباح: وتشتمل على 16 عبارة بحثية

جدول (7)

المقاييس الوصفية (المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية والترتيب) لعبارات ممارسة الأرباح

م	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية %	الترتيب	قيمة ت
1	تعبر الأرباح الفعلية بصدق عن واقع الشركة.	3.55	0.99	71.00	11	**5.564
2	لا يوجد اختلاف كبير بين الأرباح الفعلية المعلن عنها وما وهو متوقع من أداء الشركة.	2.93	0.96	58.60	14	**2.732
3	تحرص الشركة على تجنب تعظيم أرباحها عن طريق التلاعب المقصود في قوائمها المالية المفصح عنها أو غيرها من الطرق.	3.42	1.02	68.40	12	**4.130
4	تقوم الشركة بالإفصاحات المالية اللازمة عند إعداد القوائم المالية ولا تقوم بإخفاء جوهرى للمعلومات قد يؤثر على قرارات مستخدمى القوائم المالية.	3.66	1.04	73.20	8	**6.365
5	تقوم الشركة بتحميل الخسائر الكبيرة للفترات المالية التى تخصها وعدم تضليل المستخدمين بتخفيف أثرها على نتائج التقارير المالية.	3.65	0.93	73.00	9	**7.025
6	تحرص الشركة على تسجيل الإيرادات المالية بالفترات اللاحقة ضمن الفترات التى تخصها وعدم نقلها للفترة الحالية وذلك بهدف تضخيم أرباحها.	3.37	1.13	67.40	13	**3.263
7	التحقق من عدم حصول الشركة على قرض طويل الأجل قبل إعداد قائمة المركز المالى واستخدامه فى تسديد قرض قصير الأجل وذلك بهدف تحسين	3.85	0.87	77.00	7	**9.782

م	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية %	الترتيب	قيمة ت
	نسب السيولة في الشركة.					
8	التحقق من عدم عدل ربح العام الحالي بأى مكاسب محققة من السنوات السابقة والتي يجب معالجتها ضمن الأرباح المحتجزة.	4.01	0.75	80.20	3	13.552**
9	يساهم التأكد من صحة تصنيف وإعادة تقييم الأصول غير المتداولة ف الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	3.85	0.73	77.00	7	11.645**
10	يساعد التحقق من الوجود الفعلى للمخزون فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	3.90	0.76	78.00	5	11.861**
11	يساهم أداء المراجع الخارجى فى الكشف عن الديون المتعثرة فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	3.98	0.71	79.60	4	13.795**
12	يساهم تأكد المراجع الخارجى من عدم تخفيض التكاليف فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	3.80	0.95	76.00	7	8.390**
13	تقوم الشركات بالتلاعب من خلال تغيير طرق المحاسبة باستخدام بدائل السياسات المحاسبية المتاحة.	3.64	0.87	72.80	10	7.351
14	الالتزام بالإجراءات القانونية والسياسات المحاسبية المحددة يؤدى إلى التقليل من ممارسات إدارة الأرباح.	3.86	0.83	77.20	6	10.374
15	يواجه المراجع مخاطر أكبر عندما يكون التلاعب المادى ناتج عن غش الإدارة.	4.32	0.76	86.40	2	17.281**
16	ضرورة اختيار مكاتب مراجعة متميزة بحيث تمتلك عناصر بشرية على درجة عالية من الكفاءة والتدريب الجيد بهدف	4.51	0.61	90.20	1	24.703**

م	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية %	الترتيب	قيمة ت
	اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.					
	المتوسط العام	3.77	0.40	75.48		19.115**

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج برنامج [Spss]

ويوضح الجدول السابق الآتي:

- المتوسط العام لاجمالي بعد ممارسات إدارة الأرباح بلغ (3.77)، بإنحراف معياري قدره (0.77)، وبأهمية نسبية (75.48%)، وهذا يعني أن اتجاهات مفردات العينة نحو "اجمالي بعد" ممارسات إدارة الأرباح "تميل إلى الموافقة بدرجة موافق.
- هذا وقد تراوحت المتوسطات الحسابية من (2.9 - 4.51)، وبأهمية نسبية من (58.6% - 90.2%) وفقا لردود عينة الدراسة.

وكانت قيم (ت) للعبارات دالة إحصائيًا عند مستوى معنوية (0.01) مما يشير لوجود فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط اجابات افراد العينة عن المتوسط التام للعبارات.

اختبار صحة الفرض

من خلال المشكلة البحثية وأهداف الدراسة لبحث "دور المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح - دراسة ميدانية على عينة من شركات المراجعة" قامت الباحثة باستخدام تحليل الارتباط والانحدار الخطي لاختبار فرض الدراسة كما يلي:

فرض البحث:

توجد علاقة ذو دلالة احصائية بين دور المراجعة المستمرة وممارسات إدارة الأرباح.

وفيما يلي إثبات صحة الفرض:

متغيرات الفرض:

- دور المراجعة المستمرة (متغير مستقل)
- ممارسات إدارة الأرباح (متغير تابع)
- تم اختبار الفرض: من خلال معامل ارتباط بيرسون واستخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط كما يلي:

أولاً: معامل الارتباط (بيرسون) لاختبار العلاقة بين دور المراجعة المستمرة وممارسات إدارة الأرباح.

جدول (8)

العلاقة بين استخدام البيانات الضخمة وتحسين المعلومات المحاسبية باستخدام معامل ارتباط بيرسون

تحسين المعلومات المحاسبية			المتغيرات
النتيجة	مستوى	معامل الارتباط (r)	
(الدالة)	المعنوية		
دالة	>	**0,378	دور المراجعة المستمرة وممارسات إدارة الأرباح
	**0,01		**دالة عند مستوى معنوية أقل من (0,01).

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج برنامج [Spss]

يتضح من الجدول السابق وجود علاقة قوية ذات دلالة إحصائية بين علاقة ذو دلالة إحصائية بين دور المراجعة المستمرة وممارسات إدارة الأرباح، حيث بلغ معامل الارتباط (0,378) بمستوى معنوية أقل من (0,01).

ثانياً: تحليل الانحدار الخطي البسيط Simple Linear regression لقياس تأثير دور المراجعة المستمرة على ممارسات إدارة الأرباح.

جدول (9)

نموذج الانحدار الخطي البسيط لتحديد معنوية تأثير دور المراجعة المستمرة على ممارسات إدارة الأرباح

المتغير المستقل	المعاملات المقدره β_i	قيمة "ت"		قيمة "ف"		معامل التحديد R^2
		القيمة	مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	
الجزء الثابت	2.439	7.338	> 0,001**	16.352	> 0,001**	14.3%
دور المراجعة المستمرة	0,335	4.044	> 0,001**			

**دالة عند مستوى معنوية أقل من (0,01). المصدر: إعداد الباحثة من نتائج برنامج [Spss]

يتضح من الجدول السابق الآتي:

1 - معامل التحديد (R^2)

نجد أن المتغير المستقل (دور المراجعة المستمرة) يفسر (14.3%) من التغير الكلي في المتغير التابع (ممارسات إدارة الأرباح). وباقي النسبة يرجع إلى الخطأ العشوائي في المعادلة أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج.

2- اختبار معنوية المتغير المستقل.

باستخدام اختبار (t.test) نجد أن المتغير المستقل (دور المراجعة المستمرة)، ذو تأثير معنوي على المتغير التابع (ممارسات إدارة الأرباح)، حيث بلغت قيمة "ت" (4,044) وذلك عند مستوى معنوية أقل من (0,01).

3 - اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار:

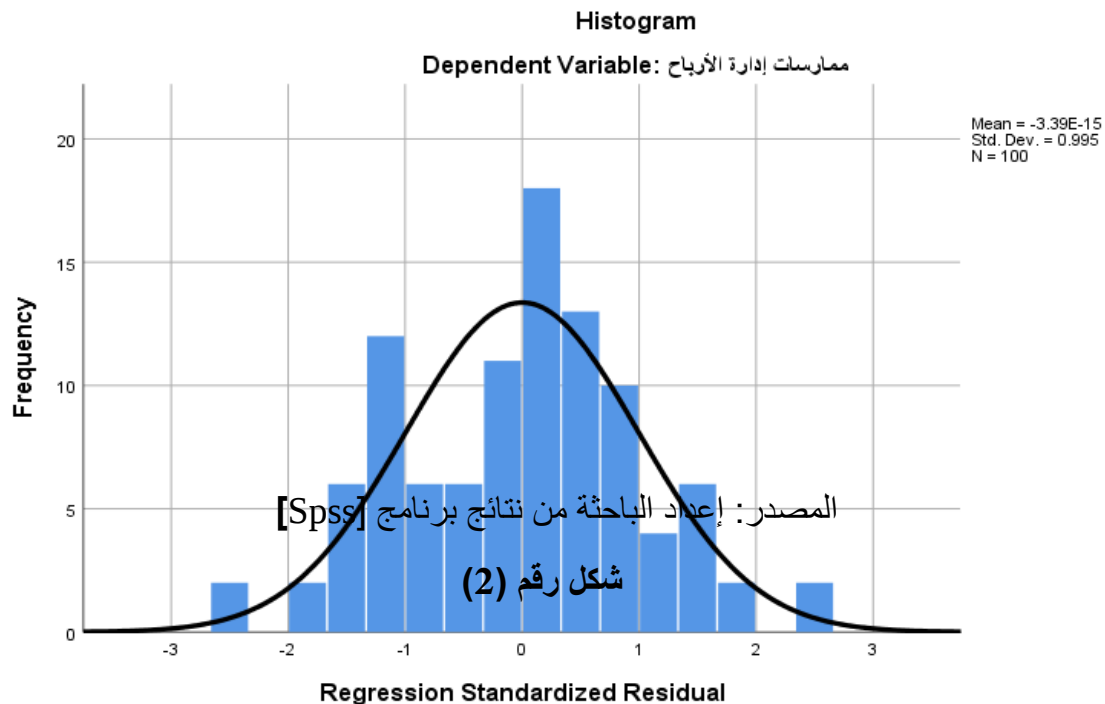
لاختبار معنوية جودة توفيق النموذج ككل، تم استخدام اختبار (F-test)، وحيث أن قيمة اختبار (F-test) هي (16.352) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (0,01)، مما يدل على جودة تأثير نموذج الانحدار.

4- إثبات الفرضية:

نقبل الفرض الإحصائي القائل بوجود علاقة ذو دلالة احصائية بين دور المراجعة المستمرة وممارسات إدارة الأرباح.

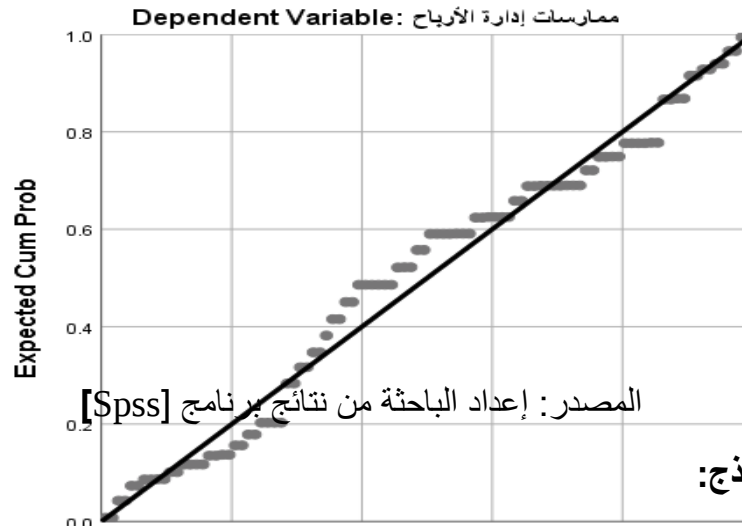
شكل رقم (1)

المدرج التكراري للأخطاء المعيارية للانحدار الخطي



نموذج توزيع بيانات المتغير التابع ممارسات إدارة الأرباح

Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual



5 - معادلة النموذج:

$$\text{ممارسات إدارة الأرباح} = 2.439 + 0.335 \text{ دور المراجعة المستمرة}$$

ومن نموذج العلاقة الانحدارية السابق، يمكن التنبؤ بدرجة ممارسات إدارة الأرباح، من خلال قياس دور المراجعة المستمرة، وتطبيق ذلك النموذج، وهو يدل على أن:

- كل زيادة في مؤشرات دور المراجعة المستمرة قدرها (واحد صحيح) تؤدي إلى زيادة ممارسات إدارة الأرباح بمقدار (0,335)

- من خلال نموذج الانحدار السابق فنجد أن معامل الانحدار لدور المراجعة المستمرة له نسبة تأثير بلغت (0,335)، على ممارسات إدارة الأرباح ويعتبر هذا التأثير معنوي.

الخلاصة:

تناولنا في دراسته إجراءات التحليل الإحصائي والأساليب التي تم استخدامها في تحقيق أهداف وعرض نتائج الدراسة وتحليلها وكذلك مناقشتها.

كما تطرقنا في هذا الفصل أيضا إلى محاولة الإجابة على التساؤل المطروح والمتمثل في "ما دور المراجعة المستمرة وممارسات إدارة الأرباح؟" وذلك بالنسبة للعينة محل الدراسة، وكل ذلك كان بالاعتماد على الدراسة الميدانية التي قمنا بإجرائها في هذا القطاع، كما اتضح لنا أيضا أن الفرضيات التي قمنا بدراستها على هذا الفصل تم تأكيدها وذلك من خلال النتائج التي توصل إليها والمتمثلة في:

1- اتجاهات مفردات العينة نحو "اجمالي بعد" دور المراجعة المستمرة" تميل إلى الموافقة بدرجة موافق.

- 2- اتجاهات مفردات العينة نحو اجمالي بعد "ممارسات إدارة الأرباح" تميل الى الموافقة بدرجة موافق.
- 3- قبول الفرض الإحصائي القائل بوجود علاقة ذو دلالة احصائية بين دور المراجعة المستمرة وممارسات إدارة الأرباح.

النتائج والتوصيات:-

أولاً: النتائج:

- 1- المراجعة المستمرة هي أحد انواع المراجعة تتم على نظام حاسب الكترونى مباشر تهدف إلى تحليل وفحص البيانات المالية بصورة مستمرة .
- 2- من اهم الخدمات التى تقدمها المراجعة المستمرة هي خدمة اصفاء الثقة فى موقع عميل المراجعة على الإنترنت وخدمة اصفاء الثقة فى نظام عميل المراجعة وخدمة التأكيد الفورى لنزاهة القوائم المالية.
- 3- تكمن أهمية المراجعة المستمرة فى أنها مراجعة فورية مستمرة للنظم الالكترونية وزيادة نطاق الفحص.
- 4- المراجع الذى يطبق المراجعة المستمرة يساهم فى متابعة مستويات الالتزام بالقوانين واللوائح المنظمة لعمليات الإفصاح الإلكتروني.
- 5- أظهرت نتائج الدراسة الدور الفعال لإجراءات المراجعة المستمرة فى تسجيل الإيرادات المحققة بصورة صحيحة.
- 6- فاعلية المراجعة المستمرة بشركات المراجعة تعمل على التحقق المستمر من صحة التقديرات المحاسبية للمخصصات والحد من عمليات نقل مكاسب السنة الحالية لسنوات أخرى.
- 7- تطبيق المراجعة المستمرة فى شركات المراجعة يساهم فى الحد من استغلال مرونة أساس الاستحقاق فى معالجة بنود الإيرادات والمصروفات بصورة انتهازية
- 8- أن تنفيذ المراجعة المستمرة يساهم فى الحد من التلاعب فى مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها.

ثانياً: التوصيات:

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها توصي الباحثة بالآتي:

- 1- ضرورة تطبيق المراجعة المستمرة في شركات المراجعة في ظل النشر الإلكتروني للبيانات المالية.
- 2- على مكاتب المراجعة الاهتمام بتأهيل المراجعين في مجال تكنولوجيا المعلومات.
- 3- التخصص في نشاط عميل المراجعة للتعرف على كافة أساليب الخداع الإداري.
- 4- ضرورة توفير العناصر الأساسية للمراجعة المستمرة المتمثلة في خدمات شبكة الانترنت، وأمن المعلومات والتقارير الدائمة.
- 5- العمل على تخفيض عدم تماثل المعلومات من خلال تفعيل برنامج المراجعة المستمرة.
- 6- ضرورة إتاحة التقارير المالية بصورة دائمة.
- 7- التحقق من أرصدة الحسابات بصورة مستمرة.
- 8- ضرورة ربط شبكة المراجع بشبكة منشأة عميل المراجعة للفحص الفوري للبيانات المالية.
- 9- التحقق من المستندات المؤيدة لعمليات البيع بصورة مستمرة.

المراجع:

أولاً: المراجع العربية

الكتب:

- 1- عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته. (2016). "المراجعة المتقدمة فى بيئة الأعمال الحديثة"، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعى)، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

الدوريات:

- 1- خالد محمد محمد الجندى. (2021). "قياس أثر استخدام مدخل المراجعة المستمرة فى بيئة نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP) على الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالتطبيق على الشركات المساهمة فى البورصة المصرية"، كلية التجارة، جامعة المنوفية، مجلة المحاسبة والمراجعة لإتحاد الجامعات المصرية، المجلد 10، العدد 3، ص 240-306.
- 2- رنده صالح الشبيب، وخالد بن رشيد العديم. (2019). "مدى أخلاقية إدارة الأرباح: دراسة استطلاعية. المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال"، مج 16، ع 1، ص 62-80.
- 3- ريمون ميلاد فؤاد. (2016). "أثر تكامل نظم تخطيط موارد المنشأة ومدخل المراجعة المستمرة فى تحسين جودة تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً"، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مج 2، ع 2، ص 573-624.
- 4- سناء ماهر محمدي مسعود. (٢٠٢٠). "تحليل العلاقة بين البيانات الضخمة والمراجعة المستمرة وأثرها على جودة التقارير المالية الإلكترونية"، المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، كلية التجارة، جامعة قنا السويس، مجلد ٢، عدد ٤، ص ٤٣٣-٥٢٩.
- 5- صالح حامد محمد، ياسر تاج الدين. (2016). "دور المراجعة المستمرة فى الحد من مخاطر التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية بالمصارف السودانية"، الخرطوم، كلية الاقتصاد والعلوم الاجتماعية، جامعة القرآن الكريم، مجلة الإقتصاد والعلوم التجارية، العدد الأول، ص 190-209.
- 6- عبد الناصر إبراهيم نور، حنان العواودة. (٢٠١٧). "إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية: دراسة اختبارية على الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة"، المجلة الأردنية فى إدارة الأعمال، عمادة البحث العلمية، الجامعة الأردنية، مجلد ١٣، العدد الثانى، ص 161-179.
- 7- عزيزة رزق محمود على، وأيمن أحمد أحمد شتيوى، وأحمد عبده السيد الصباغ. (2019). "أثر التحفظ المحاسبى غير المشروط على ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية فى مصر"، كلية التجارة بالإسماعلية، جامعة قناة السويس، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، مج 10، ع 3، ص 290-342.
- 8- علاء أحمد محمد محمود. (2022). "إطار مقترح لتطبيق المراجعة المستمرة لتطوير دور المراجعة الداخلية الحكومية لإدارة مخاطر نظام (GFMIS): دراسة ميدانية على الوحدات الحكومية"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، 6(3)، ص 451-519.
- 9- غادة أحمد نبيل. (٢٠١٥). "حصر خدمات المراجعة الإلكترونية المستحدثة فى تخفيض مخاطر التشغيل الإلكتروني وتأكيد الثقة فى التقارير المالية المنشورة عبر الإنترنت"، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مجلة المحاسبة المصرية، المجلد ٥، العدد ٩، ص 271-353.
- 10- فهمى عمر سعيد مقيطوف، وعبد الرحمن عبدالله عبد الرحمن عبدالله. (2017). "دور المراجعة المستمرة فى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية فى قائمتى الدخل والمركز المالى: دراسة

ميدانية على عينة من المصارف السودانية"، كلية التجارة، جامعة النيلين، مجلة كلية التجارة العلمية، 5ع، ص246-267.

11- ماجدة عزت حسين حماد. (2023). "قياس أثر استخدام مدخل المراجعة الداخلية المستمرة في ظل الرقمنة على اكتشاف الغش والحد من إدارة الأرباح وانعكاس ذلك على قيمة الشركة – دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية"، مركز الاستشارات والبحوث والتطوير، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مجلة البحوث الإدارية، مج41، ع2، ص1-41.

12- محمد خليل حامد محمد، عيسى عبد الرحيم أوّشي أبو بكر، نور الدائم الطيب يوسف الحاج. (2020). " دور المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية – دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية"، المركز القومي للبحوث غزة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد الرابع العدد الخامس، ص132-150.

13- نبيل عبد الرؤوف إبراهيم. (٢٠١٦). "فروق ضريبية الدخل-مقياس جديد لإدارة الأرباح: دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبى، كلية تجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٠، العدد ٣، ص457-490.

أبحاث غير منشورة:

1- حامد محمد حامد. (٢٠١٥). "أثر تطبيق النظم الالكترونية لتخطيط موارد المنشأة على جودة عملية المراجعة الخارجية بمنظمات الأعمال"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

2- داليا السمانى محمد أحمد، عبدالرحمن عادل خليل عثمان. (2018). "المراجعة المستمرة ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار: دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الخرطوم، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين.

3- راضى حسن إسماعيل حسين. (2016). "ضوابط مرونة تطبيق معايير المحاسبة المصرية ذات الصلة بنتائج الأعمال للحد من مخاطر إدارة الربحية – دراسة تحليلية ميدانية"، ماجستير، كلية التجارة، جامعة أسيوط.

4- الرميضاء مبشر الصديق المهدي، ومحمد بدر حامد الصبيح. (2019). "دور المراجعة المستمرة في دعم الميزة التنافسية – دراسة حالة على البنك العقاري التجارى"، (الخرطوم: كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، رسالة ماجستير غير منشورة).

5- روان صالح أبو رمان. (2017). "أثر إدارة الأرباح على سياسة توزيع الأرباح: دراسة تطبيقية على البنوك الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الزرقاء.

6- سميرة العمرأوى. (٢٠١٦). "دور التدقيق الداخلى في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين"، رسالة ماجستير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي.

7- فاطمة إبراهيم محمود أحمد شحاتة. (2020). "دراسة العلاقة بين إدارة الأرباح وتعدد التقارير المالية: بالتطبيق على البيئة المصرية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

- 8- فهمى عمر سعيد مقيطوف، عبدالرحمن عبدالله عبدالرحمن عبدالله. (2021). "دور المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحسين موثوقية التقارير المالية-دراسة ميدانية، رسالة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.
- 9- محمد عبد الله عبد القيوم أحمد، والهادى آدم محمد إبراهيم. (2018). "دور المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية على بنك فيصل الإسلامى السودانى"، رسالة ماجستير، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامى، جامعة أم درمان الإسلامية.
- 10- هادية بشير خلف الله مدنى. (٢٠٢٠). "دور المراجعة المستمرة في تحقيق جودة التقارير المالية المنشورة إلكترونيا - دراسة حالة على عينة من مكاتب"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، السودان، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- 11- هبه الله وجدى محمد الشاذلى. (2016). "تقييم المراجع الداخلى للإدارة الشاملة للمخاطر بإستخدام المراجعة المستمرة فى بيئة تقنية المعلومات - دراسة نظرية تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا.
- 12- وجدى الناجى الطيب عبدالله، وياسر تاج السر محمد سند. (2018). "المراجعة المستمرة ودورها فى الرقابة الداخلية وتحسين جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية"، (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النيلين، الخرطوم.

ثانيا : المراجع الاجنبية

Periodicals:

- 1- Barr-Pulliam, D. (2017). The Effects Of Continuous Auditing And Functional Alignment On Internal Auditors' Perceptions Of the Likelihood Of Earnings Management And Their Likelihood Of Reporting, Working Paper, 1-36.
- 2- Cardoni, Kiseleva And Francesco De Luca², (2020), Continuous Auditing And Data mining For Strategic Risk Control And Anticorruption: Creating "Fair" Value In The Digital Age. Business Strategy And The Environment, 29(8), 3072-3085.
- 3- David Y. Chan, Miklos A. Vasarhely, (2018), Innovation And Practice Of Continuous Auditing, Working Paper, P.274.
- 4- Flayyih, H. H., Salih, G. I., Rahma, N. G. A., & Mohammed, Y. N. (2020). Earnings Management Between The Fact Of Manipulation And Credibility Of Management Procedures: a Literature Review. Social Science And Humanities Gournal (SSHJ), 1898-1908.
- 5- George C. Gonzalez, Vicky B. Hoffman. (2018). "Continuous Auditing's Effectiveness As A Fraud Deterrent", Auditing: A Journal of Practice & Theory, 37 (2), Pp. 225–247.
- 6- KPMG, (2018), Continuous Auditing And Continuous Monitoring: Transforming Internal Audit And Management Monitoring To Create Value. CACM Brochure, KPMG, Amstelveen.
- 7- Lois, P., Drogalas, G., Karagiorgos, A., & Tsikalakis, K., (2020), Internal Audits In The digital era: opportunities risks and challenges, EuroMed Gournal of Business, Vol. 15, No. 2, PP.205-217.
- 8- Prakoso, B & Khudri, Y.(2021), Adoption Of Continuous Auditing In The Internal Audit Unit of SKK Migas Using TOE Framework , Advances in Economics, Business And Management Research, Volume 647.
- 9- Sebastian Lins, Stephan Schneider, And Ali Sunyaev, (2016), "Trust Is Good, Control Is Better: Creating Secure Clouds by Continuous Auditing", IEEE Transaction On Cloud Comouting , Vol 6, No 3, Pp. 890:903.
- 10- Tuovila, A. (2020). Earnings Management Definition. Retrieved Form Investopedia.

Theses:

- 1- El-Serafy, A. A. M., (2020), Proposed Framework Of Continuous Auditing Technology In ERP System And Its Impact On Improving Internal Audit Performance: A Field Study, A Thesis Submitted In Partial Fulfillment Of Requirements For The Master Degree In Commercial Science, Faculty Of Commerce, Menoufia University.
- 2- Skantze, J. (2017), Continuous Auditing: Internal Audit At A Crossroads?, Stockholm Business School, Master's Program In Accounting, Auditing, And Analysis Master Thesis.