

الفصل الثاني

تطور المراجعة الداخلية وتأثيره في مصداقية إدارة الأرباح

"دراسة تطبيقية مقارنة"

لم يكن الاهتمام بدور لجان المراجعة في مجال الجهود الرامية إلى إعادة الثقة والمصداقية للقوائم المالية للشركات ولإيد السنوات القليلة الماضية، فقد بدأ هذا الاهتمام منذ ما يقرب من ثلاثة عقود، غير أنه قد تزايد بصورة كبيرة عقب انهيار كبرى الشركات العالمية مثل شركتي **World come & Zxerox** الأمريكية وشركة **Premolar** الإيطالية، والتي كشفت النقاب عن فساد ممارسات إدارتها، وإعادة إحياء الدعوة إلى تفعيل حوكمت الشركات، حيث تم تركيز الضوء على الدور الهام الذي يمكن للجان المراجعة القيام به، في مجال التحقق من سلامة ومصداقية القوائم المالية، وخلوها من آثار الاحتيال والتضليل، وأساليب إدارة الأرباح. هذا، ويهدف البحث الحالي إلى التعرف على الأنشطة التي تقوم بها لجان المراجعة ويمكن أن تؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وفي سبيل تحقيق ذلك اعتمد الباحث على كل من منهجي البحث العلمي الاستقرائي والاستنباطي، مستخدماً في ذلك أسلوب الدراسة النظرية مع التطبيق على بيئتي الأعمال المصرية والسعودية من خلال توزيع قائمة استقصاء على عينة من: رؤساء وأعضاء مجالس الإدارات، رؤساء وأعضاء لجان المراجعة، مديرو إدارات المراجعة الداخلية، مراقبي الحسابات، أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية والسعودية.

وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من الأنشطة تمارسها لجان المراجعة عند تنفيذها لمهامها ويمكن أن تؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر عينة البحث لبيئتي الدراسة المصرية والسعودية.

1- المبحث الأول:

1 / 1: الإطار العام للبحث:

أدت الفضائح المالية للشركات العالمية مثل شركة **Enron**، وشركة **World Com**، وما نتج عنها من حالات إفلاس وانهيار إلى الحاجة لإعادة النظر في هياكل مجالس الإدارة من وجهة نظر كل من المستثمرين والإدارة والمشرعين والباحثين، إذ تعود أسباب الانهيارات هذه إلى مجموعة من العوامل، من أهمها، وجود بدائل للسياسات المحاسبية تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أمام إدارة الشركة مما يؤدي لإنتاج قوائم وتقارير مالية مضللة نتيجة استغلال تلك المرونة المتاحة في الاختيار بين تلك البدائل سعياً وراء إحداث تحسين صوري (غير حقيقي) في ربحيتها أو مركزها المالي بما يخدم أهداف الإدارة دون أهداف الشركة، وهو ما يطلق عليه مصطلح إدارة الأرباح **Earnings Management (AICPA, 2008)**.

ولقد ظهرت عمليات إدارة الأرباح من جانب إدارات الشركات مع ظهور شركات المساهمة وانفصال الملكية عن الإدارة، وبزوغ الأساس النفعي الناتج عن تضارب المصالح بين الفئات العديدة المهتمة بأنشطة الشركة وعلى رأس هذه الفئات الإدارة التي أصبحت تتمتع بسيطرة مباشرة وقدرة عالية على تفسير أمور هذه الشركات طبقاً لما تراه مناسباً لمصالحها،

سواء ارتبطت هذه المصالح بالبقاء في الإدارة لمدة طويلة أو الحصول على حصتها في الأرباح التي باتت مرتبطة في كثير من الأحيان بشكل مباشر بالأرباح المعلنة في القوائم المالية. (العبادي، 2008، ص ص 67-68)

وتجدر الإشارة إلى أن مفهوم إدارة الأرباح أصبح محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير جداً خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد أحداث انهيار شركة **Enron** وغيرها من الشركات الرائدة، وتحميل شركة آرثر أندرسون لكونها الشركة المسؤولة عن مراجعة حسابات شركة إنرون جزء من مسؤولية انهيار الشركة واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي والصحيح.

وقد أدت تداعيات تلك الانهيارات إلى دفع مجلس الإدارة والمشرعين والباحثين لتوفير آليات مناسبة تحد من الممارسات المحاسبية المضللة، وتضمن اختيار سياسات إدارية ومحاسبية مناسبة تنتج تقارير مالية موثوقاً بها خالية من التضليل والغش، وذلك من خلال إيجاد جهة إشرافية رقابية تعمل إلى جانب الإدارة وتتولى مجموعة من المهام منها مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات الإدارة بما يحقق أهداف الشركة، ومن ثم تحد من ممارسات إدارة الأرباح (Parwitt, et. al, 2009)، وقد قابل ذلك ظهور العديد من التشريعات والقوانين والقرارات في كثير من دول العالم كقانون **Sarbanes Oxley** في يوليو 2002م، حيث أشار إلى ضرورة التزام الشركات المقيدة بالبورصة بتشكيل لجان مراجعة تتكون من أعضاء غير تنفيذيين لمتابعة أعمال المراجعة في حيادية تامة.

وعلى المستوى العربي، فلم يغلب الاهتمام بمسألة لجان المراجعة، بل إنه شاع في كثير من الدول العربية، فعلى سبيل المثال، فقد تزايد الاهتمام بتطوير مهام لجان المراجعة وإدراكاً لأهميتها كأحد وسائل رفع مستوى الثقة في القوائم المالية، فلقد أصدرت وزارة التجارة بالمملكة العربية السعودية القرار رقم (903) في 1414/8/12 هـ الموافق 1994/1/24 م، بشأن إلزام شركات المساهمة بتشكيل لجنة مراجعة بكل منها (وزارة التجارة السعودية، 1994م)، كما تزايد الاهتمام في جمهورية مصر العربية بهذا الخصوص، حينما أصدرت الهيئة العامة للرقابة المالية - الهيئة العامة لسوق المال سابقاً - القرار رقم (30) في 2002/6/18 م، والذي نص على إلزام كافة الشركات المقيد لها أوراق مالية بداول البورصة بضرورة تشكيل لجان مراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين والمشهود لهم بالكفاءة والخبرة في النواحي المحاسبية والمالية (الهيئة العامة لسوق المال، 2002م).

كما صدر دليل عمل لجان المراجعة عام 2008م عن مركز المديرين التابع لوزارة الاستثمار المصرية، حدد آليات تشكيل لجنة المراجعة ومهامها والحد الأدنى لعدد اجتماعاتها سنوياً، وهذا الدليل استرشادياً يهدف لتحسين ممارسات لجان المراجعة بالشركات المصرية.

لذا تأتي هذه الدراسة لتوضيح مدى مساهمة ودور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة المصرية والسعودية.

2/1 طبيعة المشكلة:

ثبت من خلال العديد من الدراسات التي أجراها الباحثون أن إدارة شركات المساهمة سواء كانت في مصر أو السعودية أو الولايات المتحدة

الأمريكية أو غيرها من الدول (الخيال والقشامي، 2010، ص ص 241-310، غنيمي 2011، ص ص 40-105، هلال 2008، ص ص 83-132، Magrath & Weld, 2002, PP. 25-41) تمارس عمليات إدارة الأرباح، وأن هذه الممارسات قد تتم من خلال مداخل عديدة، وأنه قد ينتج عنها تحريفات جوهرية بالقوائم المالية تؤدي إلى تشويه الربح، ونقص عدالة عرض القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي. بالإضافة إلى أن هناك اهتمام كبير في الدول المتقدمة بالدور الذي يمكن أن تؤديه لجان المراجعة والأنشطة التي تمارسها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. إلا أن هذا الدور لم يلق الاهتمام الكافي في البلدان العربية، وبالتالي فإن مشكلة هذا البحث تتركز في محاولة الإجابة على التساؤلات التالية:

1. هل تساهم لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

أو بعبارة أخرى، ما هي الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة ويمكن أن تؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

2. ما هي الفروق الجوهرية بين آراء رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة، رؤساء وأعضاء لجان المراجعة، مديرو إدارات المراجعة الداخلية، مراقبو الحسابات، وأعضاء هيئة التدريس فيما يتعلق بدور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

3/1 أهداف البحث:

يسعى الباحث من خلال هذا البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف

تتمثل في:

1. تحديد الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بشركات المساهمة في نطاق البيئة العربية.

2. القيام بدراسة تطبيقية مقارنة، على عينة حكومية مكونة من مجموعة مختارة من مائة وثمانية وثمانون مفردة، من رؤساء وأعضاء مجالس إدارات بعض الشركات، رؤساء وأعضاء لجان المراجعة، مدير وإدارات المراجعة الداخلية، مراقبو حسابات خارجيين، بكل من جمهورية مصر العربية، والمملكة العربية السعودية، وأساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية والسعودية بهدف اختبار فروض البحث والتعرف على آرائهم فيما يتعلق بدور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

4/1 أهمية البحث:

تتضح أهمية البحث من خلال الآتي:

1/4/1 الأهمية العلمية:

يستمد البحث أهميته العلمية من خلال العناصر التالية:

1. يساير هذا البحث البحوث المحاسبية التي تركز على جودة أداء لجان المراجعة ودورها في تحقيق شفافية ومصداقية التقارير والقوائم المالية.

2. يمثل هذا البحث محاولة لتحديد الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة تجاه الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال تحديد مسؤولياتها الإشرافية والرقابية على إعداد التقارير والقوائم المالية، وعلى اختيار السياسات المحاسبية والإدارية بما يحقق أهداف الشركة.

3. إثراء الجانب المعرفي لدور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح والوصول إلى نتائج تفيد الجهات الرقابية على

الشركات، بما يخدم إعداد تقارير مالية خالية من التلاعب والغش والتضليل.

2/4/1 الأهمية العملية:

يستمد البحث أهميته العملية من خلال العناصر التالية:

1- بالنسبة لاتجاهات الفكر المحاسبي المعاصر:

يساير هذا البحث التطورات والاتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي، حيث اهتمت المنظمات المهنية المصرية والسعودية في الفترة الأخيرة بلجان المراجعة كأحد الركائز الأساسية لعملية الحوكمة.

ويكتسب هذا البحث أهميته العملية من كونه يساير الاهتمامات الحالية للمنظمات المهنية في جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية. ومثل هذه البحوث يمكن أن تقدم إرشادات جيدة لتفعيل دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

2- بالنسبة للمستثمرين الحاليين والمرتقبين:

نظراً للظروف السائدة في عالم الأعمال ولجوء كثير من إدارات الشركات إلى تجميل البيانات المالية سعياً منها لتحسين الوضع المالي سواء من حيث الربحية أو من حيث المركز المالي لتحقيق أهداف ذاتية، فإن تلك الإدارات تلجأ إلى استخدام أساليب إدارة الأرباح مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية مما يؤثر سلباً على مصداقية تلك القوائم.

ومن هنا فإن لجان المراجعة تساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وإضفاء الثقة على المعلومات المالية التي تقدم للمستثمرين الحاليين والمرتقبين، مما يمكنهم من الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار،

حيث توفر لهم المعلومات المناسبة الخالية من أي غش أو تضليل مما يؤدي إلى زيادة استثماراتهم.

3- بالنسبة لشركات المساهمة:

تساعد لجنة المراجعة مجلس الإدارة على الوفاء بمسئوليته كوكيل عن حملة الأسهم، والإشراف على عملية التقرير المالي بالشركة وأعمال المراجعة التي تتم على القوائم المالية، كما يساعد وجودها على تحسين جودة القوائم المالية المنشورة وزيادة ثقة المستثمرين وغيرهم بتلك القوائم، بالإضافة إلى زيادة القيمة السوقية لأسهم تلك الشركات.

4- بالنسبة للمستوى القومي:

يساهم هذا البحث في الارتقاء بمستوى جودة أداء لجان المراجعة، الأمر الذي يعتبر وثيق الصلة بإرساء أركان ودعائم إطار حوكمت الشركات، وذلك من خلال الوصول إلى قوائم مالية ذات مصداقية وشفافية، ومن ثم أسواق مالية تركز على تطبيق كفاء لفعاليات حوكمت الشركات، بما يحفظ لكافة أصحاب المصالح، والأطراف ذوي الصلة حقوقهم، وبما يضمن وقاية الاقتصاد القومي من حدوث انهيارات مباغتة، نتيجة ممارسات إدارية ومالية فاسدة.

5/1 حدود البحث:

تتمثل حدود البحث فيما يلي:

- 1- تقتصر الدراسة على تناول الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة وتؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- 2- تقتصر الدراسة في جانبها التطبيقي على كل من جمهورية مصر العربية، والمملكة العربية السعودية، باعتبارهما من أكبر الدول

العربية الرائدة في مجال المحاسبة والمراجعة، نظام لجان المراجعة،
وتفعيل محاور التطبيق العملي لإطار حوكمت الشركات.

3- لن يتناول الباحث دور لجان المراجعة في البنوك والمؤسسات
المالية، حيث تخضع لمجموعة من التشريعات والقوانين التي تنظم
نطاق عملها.

4- لن يتعرض البحث لأبعاد قضية إدارة الأرباح مثل أساليب إدارة
الأرباح أو دوافع الإدارة نحو التلاعب في الأرباح أو تقويم نماذج
اكتشاف إدارة الأرباح أو غيرها من الأبعاد إلا بالقدر الذي يخدم
البحث.

6/1 منهج وأسلوب البحث:

من أجل تحقيق أهداف البحث، سيعتمد الباحث في تناوله لموضوع
البحث على كل من منهجي البحث الاستقرائي والاستنباطي، نظراً لأن
البحث له شقان أولهما نظري خاص بتحليل الدراسات والكتابات العربية
والأجنبية السابقة، في مجال طبيعة أداء لجان المراجعة والأنشطة التي
تمارسها وتؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح، بالإضافة إلى دراسة
دوافع وأسباب ومداخل ممارسات إدارة الأرباح والمشاكل التي قد تنجم عن
تلك الممارسات، وهذا الشق يُغطي من خلال أسلوب الدراسة النظرية،
وثانيهما ميداني يتم عن طريق توجيه قائمة استقصاء للمستقصى منهم فضلاً
عن المقابلات الشخصية وذلك بهدف اختبار صحة أو خطأ الفروض التي
يقوم عليها البحث.

7/1 تنظيم البحث:

في ضوء مشكلة البحث وفروضة وأهدافه وأهميته، يعرض الباحث هذه الدراسة من خلال المباحث التالية:

2- المبحث الثاني

الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث.

يعرض الباحث في هذا المبحث نتائج بعض الدراسات التي اطلع عليها، والمرتبطة بموضوع البحث، للوقوف على ما توصلت إليه من نتائج، والاستفادة منها في استكمال جوانب الدراسة في هذا الموضوع، بما يحقق التواصل والتكامل بين الدراسات البحثية في هذا المجال.

1/2 استقراء الدراسات السابقة:

يمكن القول بأن الدراسات السابقة في مجال لجان المراجعة وإدارة الأرباح قد اتجهت إلى ثلاثة نواحي أساسية وهي:

(1) دراسات تناولت أهمية وماهية لجان المراجعة، والخصائص الواجب توافرها في أعضاء لجنة المراجعة، وأهم وظائفها، ودورها كأحد آليات حوكت الشركات.

(2) دراسات تناولت ماهية إدارة الأرباح، والمداخل المختلفة لها والنماذج المستخدمة في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح وموقف المراجع الخارجي من تلك الممارسات.

(3) دراسات تناولت علاقة لجان المراجعة بإدارة الأرباح.

(4) ونظراً لتعدد وتنوع الدراسات السابقة، فإن الباحث ينوه إلى أنه سوف يركز فقط على الدراسات السابقة في مجال لجان المراجعة

وإدارة الأرباح، وسيعرض الباحث بإيجاز للأهداف الرئيسية لكل دراسة، وأهم النتائج التي توصلت إليها، وذلك كما يلي:

(1) دراسة (Keinath & Walo, 2004, PP. 21-33):

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة وتحديد المسؤوليات الأساسية للجنة المراجعة، وبشكل خاص دورها الإشرافي على إجراءات إعداد التقارير المالية، وقد تمت الدراسة من خلال عينة قوامها 100 شركة يوجد لديها لجنة مراجعة، وذلك لتحديد نسبة تنفيذ لجنة المراجعة لمهامها ومسؤولياتها.

ولقد انتهت تلك الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها:

- يجب على لجنة المراجعة أن تقوم بمراجعة التقارير المالية مع كل من الإدارة والمراجع الخارجي وأن ذلك يدخل ضمن نطاق مسؤولياتها.
- يجب على لجنة المراجعة بناء على تعليمات من البورصة أن تصدر تقريراً يرفق مع التقارير المالية.
- يجب أن تحصل لجنة المراجعة على تقرير من المراجع الخارجي حول السياسات المحاسبية المستخدمة بما فيها أثر السياسات المحاسبية البديلة في التقارير المالية، وأن تقوم بمناقشة جودة السياسات والمبادئ المحاسبية مع الإدارة والمراجع الخارجي.

(2) دراسة (AICPA, 2004):

ركزت هذه الدراسة على كيفية ممارسة لجنة المراجعة لدور مؤثر في منع واكتشاف الغش، وذلك من خلال تبني اتجاه ثابت من الإدارة والمراجعين للتأكد من أن الشركة لديها برامج وأساليب رقابية لتحديد والتعرف على الغش، والتحقق من أن الإجراءات تتخذ عند اكتشاف الغش.

كما تناولت الدراسة أيضاً دور كل من لجنة المراجعة، والمراجع الداخلي، والمراجع الخارجي في منع واكتشاف الغش، وكيف يمكن للجنة المراجعة أن تزيد من فاعلية دور باقي الأطراف في ذلك، بحيث تشمل ما يلي:

- مراقبة عمليات التقارير المالية، ونظام الرقابة الداخلية، وأداء المراجع الداخلي والخارجي لوظائفهما، وتوصيل ذلك إلى مجلس الإدارة.
- المتابعة الدورية والمستمرة لنواحي ونقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية بحيث يتم تخفيض فرص ومبررات الغش.
- مراقبة عمليات الشركة واختبارها بصفة دورية، وتحديد ومراقبة مخاطر الغش بكفاءة.
- تفعيل النظام الأخلاقي بالشركة.

(3) دراسة (مبارز، 2005، صص 511-581):

هدفت تلك الدراسة إلى معرفة دور لجان المراجعة في الشركات، من خلال إشرافها على الأعمال المالية والمحاسبية والمراجعة بالشركات، وكذا من خلال قيامها بالإفصاح الكامل بالتقارير المالية، مما يظهر تلك التقارير بشفافية واضحة أمام المستثمرين والمتعاملين في أسواق الأوراق المالية ويعطيهم الثقة فيها، مما يؤدي إلى زيادة حجم التعامل في الأوراق الخاصة بالشركات.

وانتهت الدراسة إلى أن وجود لجان المراجعة بالشركات أصبح أمراً ضرورياً لإرساء الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية للشركة، مما يؤدي إلى زيادة الثقة للمتعاملين في أسواق الأوراق المالية، ويؤدي إلى إيجاد أسواق

أوراق مالية خالية من أي احتيال أو خداع، وبالتالي سوف تمحى من هذه الأسواق الممارسات غير الأخلاقية.

(4) دراسة (KPMG, 2005):

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل التي قد تؤثر في الوظيفة الإشرافية للجنة المراجعة المتعلقة بإجراءات إعداد التقارير المالية والإفصاح في هذه التقارير. فقد تضمنت أنه بموجب قانون **Sarbanes-Oxley** تتولى لجنة المراجعة الإشراف على إجراءات إعداد التقارير المالية بما فيها الإشراف على السياسات والتقديرات والمبادئ المحاسبية المستخدمة من قبل الإدارة في إعداد التقارير المالية، وعليه يجب على لجنة المراجعة أن تحصل على فهم واضح للإجراءات المستخدمة من قبل الإدارة والمتعلقة باتخاذ القرارات المحاسبية وتعديلها، وخصوصاً التي قد تؤثر بشكل مادي في التقارير المالية، وكذلك كيفية تقييم الإدارة للبدائل المحاسبية المتاحة. ولقد توصلت تلك الدراسة إلى أن التواصل الفعال بين كل من لجنة المراجعة والمراجع الخارجي والإدارة يسهم في تحسين فعالية إجراءات إعداد التقارير المالية.

(5) دراسة (Lin, et. al., 2006, PP. 921-933):

تناولت الدراسة لطبيعة دور لجان المراجعة في تأكيد جودة ومصداقية وشفافية التقارير المالية، وبوجه خاص دور تلك اللجان في مواجهة أساليب إدارة الأرباح.

ولقد توصلت هذه الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط عكسية بين حجم لجنة المراجعة، وبين وقوع حالات إعادة إعداد القوائم المالية، نتيجة عدم سلامتها بسبب إتباع بعض أساليب إدارة الأرباح.

(6) دراسة (عيسى، 2006، ص ص 251-304):

استهدفت هذه الدراسة الوقوف على محددات فعالية لجنة المراجعة واختبار مدى تأثير لجنة المراجعة الفعالة - باعتبارها من أدوات حوكمة الشركات - في الحد من سلوك تمهيد الدخل والاعتسال الكبير.

ولتحقيق هذا الهدف تم اقتراح نموذج لمحددات فعالية لجنة المراجعة في الحد من سلوك إدارة الأرباح، يقوم على أساس أن فعالية لجنة المراجعة متغير تابع لأربعة متغيرات مستقلة هي: البنية، السلطة، الموارد، والاجتهاد، وأنها في ذات الوقت متغير مستقل لسلوك إدارة الأرباح، والذي حددته هذه الدراسة في سلوك تمهيد الدخل والاعتسال الكبير.

وقد تمت الدراسة من خلال عينة قوامها 113 مفردة تم توزيعها كما يلي: 32 مفردة من رؤساء لجان المراجعة لبعض الشركات الكبيرة في جمهورية مصر العربية، 36 مفردة من رؤساء أقسام المراجعة الداخلية بتلك الشركات، و 45 مفردة من شركاء المراجعة بمكاتب المراجعة الخارجية. ولقد توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- البنية القوية للجنة المراجعة من خلال توافر الاستقلال، الخبرة المتنوعة، الموضوعية، والأمانة لدى أعضاء لجنة المراجعة تنعكس إيجابياً على فعالية اللجنة في أداء المهام الإشرافية الموكولة إليها.
- دعم سلطة لجنة المراجعة من خلال التحديد الواضح لمسئولياتها، والنفوذ المستمد من دعم مجلس الإدارة وغيره، ينعكس إيجابياً على فعالية اللجنة في أداء المهام الإشرافية الموكولة إليها.
- تدبير الموارد اللازمة للجنة المراجعة يؤدي إلى دعم استقلالها، كما يسمح وجود عدد كاف من الأعضاء المؤهلين بتنوع الخبرة لتغطي كافة

المجالات التي تشرف عليها اللجنة، مما ينعكس إيجابياً على فعاليتها في أداء المهام الموكولة إليها.

• لجنة المراجعة الفعالة من خلال أداء دورها الإشرافي على إعداد القوائم المالية، تؤدي إلى إنتاج قوائم مالية خالية من التجاوزات الجوهرية، مؤدية بذلك إلى الحد من سلوك إدارة الأرباح، والتمثل في سلوك تمهيد الدخل والاعتسال الكبير.

(7) دراسة (AICPA, 2008):

تعرضت هذه الدراسة لدور لجنة المراجعة في تقييم المخاطر المصاحبة لإعداد التقارير المالية. وقد تضمنت هذه الدراسة أنه يجب على لجنة المراجعة أن تقوم بالإشراف على كفاية الإفصاح بالتقارير المالية، وأن تقيم مدى كفاية الرقابة على المخاطر التي يمكن أن تؤثر في التقارير المالية، كما أن عليها الإفصاح عن التغيرات المحتملة والتغيرات التي حدثت فعلاً والتي لها تأثير على التقارير المالية، هذا بالإضافة إلى دورها الفعال في تحسين الاتصال بين كل من الإدارة والمراجع الداخلي والخارجي.

ومن أهم ما توصلت إليه تلك الدراسة، أنه على لجنة المراجعة أن تقوم بالحصول على تأكيد معقول بأن التقارير المالية أعدت بما ينسجم مع معايير التقارير المالية الدولية، وأن تقيم الهيكل التنظيمي للإدارة للتأكد من كفاية الإشراف على المخاطر.

(8) دراسة (Lin, et. al., 2008, PP. 721-751):

سعت هذه الدراسة إلى التعرف على الخصائص والمسئوليات الأساسية للجنة المراجعة في بيئة أعمال الشركات الصينية، وذلك من وجهة

نظر المستثمرين والدائنين وأعضاء لجنة المراجعة وإدارة الشركة والمراجعين.

وتوصلت الدراسة إلى أنه مازال هناك حالة من عدم وضوح الرؤية تجاه تشكيل لجان المراجعة في الشركات الصينية، حيث أسفرت نتائج تلك الدراسة على ما يلي:

• تشكيل لجان المراجعة وتحديد الدور الذي تقوم به في مجال دعم تطبيق قواعد حوكت الشركات بالصين أمر بالغ الأهمية من وجهة نظر المساهمين والدائنين.

• تشكيل لجان المراجعة من أعضاء مستقلين يساعد اللجنة في القيام بالمهام الآتية:

1. مراقبة أداء الشركة المالي والإداري وسياسات المسائلة والمحاسبة المطبقة.

2. التأكد والإشراف على مدى التزام الشركة بالمعايير الدولية والقوانين الخاضعة لها.

3. متابعة خطة المراجعة الخارجية، ودعم استقلال المراجع الخارجي.

• لم تعط نتائج الدراسة تصور كامل لشكل الدور الذي يجب أن تقوم به لجان المراجعة فيما يخص مهامها تجاه إدارة الشركة، مراقبة عمليات التقرير المالي والإفصاح عن المعلومات، مراقبة الأداء المالي للشركة، ومراجعة الحسابات.

• عدد اجتماعات لجنة المراجعة وتوقيتها لم يكن بالشكل المناسب والكافي ليساعدها في أداء مهامها.

(9) دراسة (Al-Ajmi, 2009, PP. 64-74):

اهتمت تلك الدراسة بالتعرف على أثر وجود تفاعل بين لجنة المراجعة والمراجع، ومدى ترابط العلاقة بينهما، ووجود مستويات جيدة للحوكمة، على رأي المحللين الماليين وإدارات الائتمان.

ولقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها ما يلي:

- أن مصداقية وسلامة المعلومات والقوائم المالية يتوقف على حجم مكتب المراجعة الخارجي القائم بعملية المراجعة، ومدى وجود لجنة مراجعة قوية ومستقلة ذات كفاءة وفعالية.

- لجان المراجعة تعتبر من أهم دعائم جودة المعلومات والتقارير المالية، وعامل أساسي يساعد في استقلالية المراجع الخارجي وجودة عملية المراجعة، وكلما تمتعت لجنة المراجعة بالاستقلالية الكافية كلما كان ذلك في صالح علاقتها بالمراجع الخارجي.

(10) دراسة (Lisa, et. al., 2009, PP. 57-65):

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين وجود لجنة مراجعة محايدة في الشركة واحتمالية وجود غش وتضليل في القوائم المالية، كما سعت لاختبار العوامل المؤثرة في احتمالية غش القوائم المالية بخلاف استقلالية لجنة المراجعة.

وقد انتهت الدراسة إلى:

- وجود لجنة مراجعة مستقلة لا يمنع وقوع غش في القوائم المالية نهائياً.
- احتمالية غش القوائم المالية يرتبط عكسياً بكل من استقلالية لجنة المراجعة، عدد مرات انعقاد اللجنة، وهيكل رأس المال.

• احتمالية غش القوائم المالية يرتبط طردياً مع كل من حجم الشركة وفرض الاستمرارية ونمو الشركة.

(11) دراسة (Garcia, et. al., 2010, PP. 1-22):

تركز الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في اختبار العلاقة بين فعالية لجنة المراجعة ووجود وظيفة المراجعة الداخلية وعملية إدارة الأرباح، وقد تمت الدراسة على عينة قوامها 108 شركة أسبانية مقيدة ببورصة مدريد. ولقد انتهت تلك الدراسة إلى وجود علاقة سلبية بين إدارة الأرباح وكل من وجود وظيفة المراجعة الداخلية وعدد ووقت مقابلات لجنة المراجعة.

(12) دراسة (هاشم، 2010، ص ص 287-357):

ركزت هذه الدراسة على تحديد الصعوبات والمعوقات التي تواجه لجنة المراجعة عند قيامها بدورها تجاه الأطراف المختلفة بالبيئة المصرية في ظل تطبيق قواعد حوكت الشركات، وبما يتفق مع الإصدارات المهنية الدولية والمحلية.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها ما يلي:

- تساعد لجنة المراجعة في حماية حقوق المساهمين والعملاء وجميع الأطراف المتعاملة وتضبط الفساد، وذلك باعتبارها أحد أهم عناصر التنظيم الإداري والمهني اللازم لتطبيق قواعد حوكت الشركات.
- وعي مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين بأهمية إحكام الرقابة على المعلومات والقوائم المالية المنشورة يؤثر في دوافع تكوين لجنة المراجعة بالشركة.

• عدم إدراك بيئة الأعمال المصرية لعلاقة لجنة المراجعة بمجلس الإدارة، المراجع الداخلي، والمراجع الخارجي يمثل صعوبة تؤثر في أداء لجنة المراجعة لدورها في تطبيق قواعد حوكمت الشركات.

(13) دراسة (شاهين، 2012، ص ص 363-439):

ركزت هذه الدراسة على اختبار العلاقة بين مجموعة من الصفات والخصائص المميزة لأعضاء لجنة المراجعة وتأثيرات تفاعل هذه الخصائص على التقليل من العمليات الخاصة بتعديل التقارير والقوائم المالية، وتقديم الأدلة على الظروف والحالات التي يستلزم فيها القيام بعمليات تعديل التقارير المالية.

وقد انتهت تلك الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها ما يلي:

• إن زيادة الخبرة المالية والتنظيمية لعضو لجنة المراجعة يؤدي إلى زيادة معارف الأعضاء وقدراتهم على اتخاذ القرارات، الأمر الذي يؤدي إلى التحسين من فعالية الدور الرقابي والإشرافي للجنة على العمليات الخاصة بإعداد ومراجعة التقارير المالية الخاصة بالشركة.

• إن التداخل في الخصائص المختلفة الخاصة بعضو اللجنة المتمثلة في الخبرة والانتظام في الاجتماعات والسمعة الطيبة يكون مجموعة من الحوافز لزيادة أدوارهم الإشرافية والرقابية التي تمكنهم من الحد من عمليات التعديل في القوائم والتقارير المالية.

• لا توجد علاقة ارتباط بين المبالغ النقدية التي يتم دفعها لأعضاء لجنة المراجعة والحد من عمليات تعديل القوائم المالية.

• تتمثل الظروف التي تجري فيها عمليات تعديل القوائم المالية في افتقار الأعضاء المستقلين في لجنة المراجعة إلى الخبرة، عدم الاجتماع الدوري للأعضاء، السمعة الغير طيبة لأعضاء اللجنة، وقيمة مبالغ التعويض المناسب المدفوع للعضو، ومراعاة هذه الظروف يساعد على توفير لجان مراجعة أكثر فعالية وبالتالي تطبيق أفضل للحكومة.

2/2 مناقشة وتحليل الدراسات السابقة:

يمكن للباحث بعد عرض الدراسات السابقة أن يخلص إلى ما يلي:

1- وجود لجان المراجعة بالشركات أصبح أمراً ضرورياً في ظل المتغيرات الداخلية والخارجية المحيطة بالشركات، وخاصة في ظل الاتجاه لتطبيق حوكمت الشركات.

2- يكمن مصدر قوة لجان المراجعة في خصائصها الذاتية وهي استقلالية أعضائها، خبرتهم بالشئون المالية والمحاسبية، تفاعلهم مع المراجعين الداخليين والخارجيين، وتوفير الموارد المالية الكافية لإنجاز مهامها ومسئولياتها.

3- تلعب لجنة المراجعة الفعالة دوراً أساسياً ومؤثراً في عملية التنسيق والمحافظة عليها، وتحسينها باستمرار من خلال دورها الرقابي والإشرافي على الإدارة التنفيذية، وعلى كل من المراجع الداخلي والخارجي.

4- تعتبر لجنة المراجعة أحد أهم آليات حوكمت الشركات، بالإضافة إلى مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، والمراجعة الخارجية، علماً بأن هذه الآليات مكتملة لبعضها البعض حيث تعتمد الحوكمة الجيدة على التعاون والتنسيق الفعال بين هذه الآليات.

- 5- أن معظم إدارات الشركات تمارس أنشطة إدارة الأرباح.
- 6- لم تتطرق أياً من الدراسات السابقة إلى تأثير أنشطة لجان المراجعة - خاصة في ظل تطبيق حوكمة الشركات - على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وهو ما يحاول الباحث تقديمه من خلال هذه الدراسة.

3- المبحث الثالث

الإطار العام للجان المراجعة

1/3 ماهية لجان المراجعة:

بالرغم من عمق البعد التاريخي للجان المراجعة، إلا أن أدبيات الفكر المحاسبي لم تتفق على تعريف واضح ومحدد لها، حيث أن الشكل النهائي لتلك اللجان ووظائفها لا يزال محل جدل ونقاش، فضلاً عن أن تشكيل لجنة المراجعة وتحديد الأنشطة الخاصة بها، يختلف من شركة لأخرى حسب رؤية تلك الشركة لجدوى وجود لجنة المراجعة، كما يتطور مع التطور في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة بالشركة. ويمكن تعريف لجنة المراجعة طبقاً لمختلف وجهات النظر كما يلي:

عرفها (محمد، 1994، ص1) بأنها "لجنة فرعية تابعة لمجلس إدارة الشركة تتكون أساساً من أعضاء مجلس الإدارة من غير العاملين بها. وتهدف إلى الإشراف على ومتابعة أعمال المراجع الخارجي والداخلي، وتقصي الحقائق عن الموضوعات التي يكلفها بها مجلس الإدارة".

بينما عرفها (أحمد، 2001، ص8) بأنها "إحدى اللجان الرئيسية لمجلس الإدارة، ويمكن النظر إلى تكوينها على أنها تطوير لعملية المراجعة في معناها الواسع، وتتكون لجنة المراجعة من ثلاثة إلى خمسة أعضاء غير متفرغين في مجلس الإدارة ومعينين من خارج الشركة، أي لا يقومون

بأي أعمال تنفيذية داخل الشركة، وغالبية أعضاء لجنة المراجعة هم من أعضاء مجالس إدارات ومديرين سابقين في شركات أخرى، أو من أساتذة الجامعات أو السياسيين السابقين البارزين والذين لديهم خلفية علمية عن المحاسبة والاقتصاد والتمويل وإدارة الأعمال، وعادة ما تتكون هذه اللجان في الشركات المساهمة الكبيرة التي من طبيعتها التعامل مع عدد كبير من أصحاب حقوق الملكية".

ولقد عرفها (خليل، 2006، ص153) بأنها "إحدى لجان مجلس الإدارة الفرعية والتي تتمتع بالقدر الكافي من الاستقلال والكفاءة والخبرة التي تؤهلها للقيام بالمهام المختلفة التي تعكس أدائها المتنوع وتساعد على تحقيق الاتصال بين الفئات المختلفة ذات المصالح المتعارضة بالوحدة الاقتصادية وتدعم الثقة في الإفصاح المحاسبي بصفة عامة، وإفصاح المراجع بصفة خاصة".

كما أشارت دراسة (Stewart & Munro, 2007, P. 55) إلى أن لجنة المراجعة هي "إحدى اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة، وتقوم بدور إيجابي في تحسين عملية المراجعة، وتساهم في الحد من التعارض بين الإدارة والمراجعين".

وقد أشار دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية إلى أن "لجنة المراجعة تتشكل من عدد لا يقل عن ثلاثة أعضاء من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، كما يجب أن يكون ضمن أعضائها أحد الخبراء في الشؤون المالية والمحاسبية، ويجوز تعيين عضو أو أكثر من

خارج الشركة في حالة عدم توافر العدد الكافي من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين".

في ضوء التعاريف السابقة يمكن للباحث تعريف لجنة المراجعة بأنها "إحدى اللجان الفرعية التابعة لمجلس الإدارة، والتي تجتمع بصفة دورية ومنتظمة مرة كل شهر أو كل شهرين على الأكثر، وتقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين ممن يتوافر فيهم التأهيل العلمي الملائم والإلمام بالجوانب المالية والمحاسبية وطبيعة نشاط الشركة والقدرة على قراءة وتفهم التقارير والقوائم المالية - ويقترح الباحث أن تتكون لجنة المراجعة من خمسة أعضاء على أن يشترط ضرورة توافر عضوين كحد أدنى من المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة ضمن تشكيل لجان المراجعة - بالإضافة إلى ضرورة توفير دعائم استقلالية أعضاء لجان المراجعة مثل ضرورة تحديد الحد الأدنى والأقصى لملكية كل عضو من أعضاء لجنة المراجعة لأسهم رأسمال الشركة، وأن يكون تعيين أعضاء اللجنة من قبل الجمعية العمومية للمساهمين وليس من قبل مجالس الإدارات.

وتعتبر لجان المراجعة أحد الدعائم الأساسية للحد من ممارسات إدارة الأرباح لدورها المؤثر في تحقيق الرقابة والربط بين الأطراف المختلفة داخل الشركة، بالإضافة إلى دورها في التأكد من الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة والتدخل في تحديد السياسات المحاسبية التي تستخدمها الإدارة، وتدعيم الثقة في القوائم المالية والإفصاح المحاسبي وإفصاح المراجع".

ويلاحظ على هذا التعريف أنه يعكس الجوانب المختلفة للجان المراجعة والمتمثلة في:

1. وضع لجان المراجعة في الهيكل التنظيمي للشركة وذلك من خلال تبعيتها لرئيس مجلس الإدارة.
2. تشكيل لجنة المراجعة: تشكل لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، ويقترح الباحث أن تتكون من خمسة أعضاء، على أن يكون من بينهم عضوين - كحد أدنى - من المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة.
3. بعض الخصائص والشروط الواجب توافرها لعضوية لجنة المراجعة مثل المعرفة بالأمور المالية، الاستقلالية، الكفاءة، الخبرة، النزاهة والأمانة.
4. المهام المختلفة والمسؤوليات المتنوعة للجان المراجعة والتي تتلخص فيما يلي:

- مراقبة المخاطر المالية والرقابة الداخلية للشركة.
- مراقبة إعداد التقارير والقوائم المالية.
- مراقبة عمليات المراجعة الداخلية والخارجية.

2/3 مداخل تكوين لجان المراجعة:

أكدت بورصة نيويورك للأوراق المالية على أهمية وجود لجان المراجعة، حيث أشارت إلى أن تكوينها لم يعد ترفاً بالنسبة للشركات بل إن هناك ضرورة ملحة لتكوينها (Mitchell, 1993, P. 31) بالإضافة إلى ذلك يوجد اهتمام متزايد في الدول المتقدمة بالدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية **Quality of Financial**

Reporting وتدعيم موضوعية ومصداقية تلك التقارير، على اعتبار أن ذلك يعتبر من مسؤولياتها الأساسية.

وقد أكدت العديد من الدراسات على أهمية ضرورة وجود وتكوين لجان المراجعة بالشركات المختلفة سواء العامة أو الخاصة، من هذه الدراسات (صليب 2004، ص ص 106-121، عبد العال 2004، ص ص 55-99، المعتر 2009، ص ص 1-25، Al-Mudhaki & Joshi، 2004، PP. 33-37، Chambers، 2005، PP. 92-99).

ومن أهم ما توصلت إليه هذه الدراسات ما يلي:

1. أكدت جميعها على ضرورة وجود لجان المراجعة في شركات المساهمة، وعلى أنها أحد اللجان التابعة لمجلس الإدارة، كما أنها تمثل تطوير لعملية المراجعة بمعناها الواسع.
2. أشارت دراسة (صليب) إلى أن قرار إنشاء لجان المراجعة المصرية لم يوفر لتلك اللجان الاستقلالية ولم يلزم بتوافر الخبرة المالية ولم يوفر دستور كامل لعمل تلك اللجان.
3. أشارت دراسة (Al-Mudhaki & Joshi) أنه بالرغم من الإلزام في تكوين لجان المراجعة في كثير من الدول إلا أن العديد من الشركات لم تلتزم بذلك، فعلى سبيل المثال تبلغ نسبة الشركات التي تقوم بتكوين لجان المراجعة في الهند 56,2%، كما أشارت دراسة (Porter & Gendall، 1998) إلى أن نسبة تكوين لجان المراجعة بنيوزيلندا تبلغ 60% في كل من القطاع العام والخاص.

4. أن أسلوب المطالبة بتكوين لجان المراجعة أخذ أحد الاتجاهين -
أو المدخلين-التاليين: (السقا، 1995، ص22، أحمد، 2001، ص8،
(Smith, 2003, PP.7-8, Jan Cattrysse 2005, P. 16).

الاتجاه الأول: التكوين الإلزامي **Mandatory**: ويعني أن تكوين لجنة
المراجعة يعتبر مطلباً نظامياً، وهو ما أخذت به بعض
الدول مثل كندا والولايات المتحدة الأمريكية، والهند
والمملكة العربية السعودية.

الاتجاه الثاني: التكوين الاختياري **Voluntary**: ويعني عدم وجود مطلب
نظامي بتكوين لجنة المراجعة، حيث يترك الخيار للشركة
في تقرير مدى حاجتها للجنة المراجعة في ضوء ظروفها
وحجمها وطبيعة نشاطها، وهو ما أخذت به كل من المملكة
المتحدة واستراليا.

وفي ضوء ما سبق يتضح للباحث أن عدم انتشار لجان المراجعة قد
يرجع إلى الالتزام بتشكيلها في الشركات المقيدة بالبورصة فقط، بالرغم من
الانتشار الواسع للشركات العائلية. كما قد يرجع عدم انتشارها إلى الاعتقاد
بأنها تضيف على الشركة أعباء مادية قد تفوق العائد من تشكيلها أو إلى
اعتقاد مجلس الإدارة بأنه قد يفقد جزءاً من سلطاته.

ويرى الباحث أنه مع تزايد المخالفات المالية وتعدد حالات الفشل
المالي الذي عانت منه الكثير من الشركات، وفي ظل المتغيرات الداخلية
والخارجية المحيطة بالشركات، فقد أصبح الوقت ملائماً لزيادة الاهتمام

بتكوين لجان المراجعة والسعي نحو تفعيل وتطوير أدائها، خاصة بعد تطبيق مبادئ حوكمة الشركات والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

3/3 أسباب ومبررات إنشاء لجنة المراجعة:

ترجع مبررات إنشاء لجان المراجعة للأسباب التالية (مبارز 2005، ص 533، سليمان 2006، ص ص 143-144، محمد 2007، ص 121،

: (Smith 2003, P.6, Turley & Zaman, 2004, PP. 305-309

1. لجنة المراجعة التي تتكون من الأعضاء المستقلين وغير التنفيذيين والذين يمتلكون المهارات المالية والمحاسبية ولديهم الوقت المناسب، تعتبر في مكان أفضل من مجلس الإدارة من ناحية الإشراف على عملية إعداد التقارير والقوائم المالية.

2. مواعيد تقديم التقارير المالية، والتي تتطلب في بعض الدول ضرورة النشر الفعلي لتقارير مالية ربع سنوية إلى جانب التقارير السنوية، وهو ما يستلزم قدراً كبيراً من الوقت والجهد ممن يعملوا في هذه العملية. وقد يكون إشراك كافة أعضاء مجلس الإدارة في هذه العملية، التي تستغرق وقتاً طويلاً، أمراً لا يتسم بالكفاءة من ناحية تخصيص موارد مجلس الإدارة.

3. عدم التجانس بين أعضاء مجلس الإدارة وكثرة عددهم في بعض الأحيان، لا يتناسب مع القيام بمهام شاقة مثل المهام الموكلة إلى أعضاء لجنة المراجعة.

4. تقوم بدور حيوي في الارتقاء بجودة القوائم المالية من خلال تحققها من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وكذلك تصميم أنظمة الرقابة

الداخلية، وحل المنازعات التي قد تنشأ بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة.

5. تمكن الشركة من إدارة المخاطر التي تواجهها، بالإضافة إلى محافظتها على استقلال المراجع الخارجي.

بالإضافة إلى المبررات السابقة يرى الباحث أن من أهم الدوافع والأسباب لإنشاء لجان المراجعة ما يلي:

- مراقبة سلوك الإدارة للتأكد من اختيار وتطبيق السياسات والطرق المحاسبية التي تؤدي لتعظيم منفعة الملاك حملة الأسهم، وليس منفعة الإدارة وحدها على حساب الملاك.
- تقوية ودعم أسواق المال، والحد من إصدار الشركات لقوائم مالية تتطوي على غش أو تضليل، وإظهار تقارير وقوائم مالية ذات كفاءة وجودة عالية.
- تقييم مدى كفاية إجراءات الرقابة الداخلية وتدعيم استقلال المراجع الداخلي، وتفعيل الدور الذي يقوم به بالشركة.
- حماية الحقوق لجميع الأطراف المتعاملة مع القوائم المالية والشركة والقضاء على المصالح الشخصية.
- تعتبر لجنة المراجعة من الدعائم الأساسية لحوكمة الشركات، حيث يعتمد نجاح الحوكمة على نجاح لجنة المراجعة، كما أن فشل لجنة المراجعة في القيام بمهامها قد يؤدي إلى وجود فجوة في حوكمت الشركات.
- وجود لجنة المراجع يحقق المعايير المختلفة لجودة المعلومات المحاسبية مثل المعايير القانونية وذلك من خلال التأكد من تطبيق

القوانين واللوائح المختلفة المنظمة لعمل الشركة، والمعايير الرقابية وذلك من خلال الدور الفعال لهذه اللجان في تحقيق الرقابة الداخلية والمحاسبية، والمعايير المهنية وذلك من خلال التأكد من الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة والتدخل في تحديد السياسات المحاسبية التي تستخدمها الإدارة وهذا يتفق مع ما توصلت إليه دراسة (خليل، 2005، ص ص 723-769).

- يتفق الباحث مع ما توصلت إليه دراسة (Georg, 2005, P. 35-48) في أن لجان المراجعة يمكن أن تساهم في تحقيق جودة المراجعة، من خلال تقديم النصح والمشورة والمعلومات الدقيقة والموثوق فيها في الوقت الملائم سواء للإدارة أو للأطراف الخارجية حيث يتوافر في أعضائها الخبرة، الكفاءة، النزاهة، لذلك أوصى ديوان المحاسبة العام الأمريكي بضرورة تكوينها في كافة وحدات القطاع العام.
- يمكن للجان المراجعة أن تساهم في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة **Expectations Gap**، من خلال التحديد الواضح لأهدافها ومسئولياتها وإعلام المستخدمين والمستفيدين منها، مما يساهم في الحد من فجوة المسؤولية، كما تساهم في الحد من فجوة التوقعات من خلال قدرتها على اكتشاف التصرفات غير القانونية وإبلاغ الإدارة والمستخدمين بها.
- إحكام السيطرة على أعمال الشركة، وضمان المحافظة على حسن استغلال الموارد المتاحة.

4/3 العناصر اللازمة للجنة المراجعة الفعالة:

على الرغم مما قد يكون هناك من اختلاف في دور لجنة المراجعة فيما بين شركة وأخرى، وفيما بين دولة وأخرى، إلا أن هناك اتفاق في أنه لكي تكون لجنة المراجعة فعالة ينبغي أن تتوفر فيها عناصر ومقومات أساسية معينة كي تستطيع القيام بدورها على الوجه المرضي، ومن أهم تلك العناصر ما يلي (إبراهيم 2006، ص ص 15-16، Klein, 2002, PP. 69-87, Abbott et. al., 2004, PP. 435-452).

1/4/3 الاستقلالية:

تكمن قوة لجان المراجعة وقدرتها على القيام بمهامها ومسئولياتها الممنوحة إليها في استقلاليتها، فإذا لم تتوفر الاستقلالية لأعضاء لجنة المراجعة أصبحت تحمي مصالح الإدارة فقط ولا يمكن لها أن تقوم بدور المراقب المستقل وتفقد موقعها ومكانتها في حماية المراجع الخارجي، التي من واجبها حماية وتدعيم استقلاليته.

واستقلالية لجان المراجعة يجب أن تكون في المظهر وفي الجوهر، ومظهر الاستقلالية يتحقق عندما يستطيع أي شخص عادي الذي يعلم بمصالح أعضاء لجان المراجعة أن يطمئن إلى موضوعية عملها وعدم تأثير تلك المصالح على عملها. أما جوهر الاستقلالية هو التأكد من عدم تأثير مصالح أعضاء اللجنة مع الإدارة أو المراجع على عملها.

وقد أكدت دراسة (المعتر، 2009، ص 4) على أهمية توافر الاستقلال الحقيقي والظاهري لأعضاء لجنة المراجعة حتى تحقق الأهداف المنشودة منها. كما توصلت دراسة (Abbott et al., 2004) إلى أن لجان المراجعة المستقلة والفاعلة تساعد على التقليل من عمليات تعديل التقارير المالية.

كما اتفقت دراسة كل من (محمد، 1994، ص30، Dezoort &

Salterio, 2001, PP. 31-47) على أن الاستقلال هو أساس العلاقة بين لجنة المراجعة والإدارة، فإذا ما تداخلت أعمالهما انتهى الغرض من لجنة المراجعة، كما أن استقلال أعضاء لجنة المراجعة يؤدي إلى زيادة دعم المراجع الخارجي.

وفي ضوء ما سبق يمكن للباحث تحديد أهم متطلبات تحقيق الاستقلالية فيما يلي:

- تعيين أعضاء لجنة المراجعة من المديرين غير التنفيذيين على أن يتم تعيينهم من قبل الجمعية العامة للمساهمين وليس مجلس الإدارة.
- عدم وجود علاقة مباشرة أو غير مباشرة بين أعضاء لجنة المراجعة والمديرين التنفيذيين بالشركة.
- تحديد مكافأة اللجنة، حيث يتأثر قيام اللجنة بعملها إذا تعارضت المصالح المالية لأعضائها مع عملهم وقراراتهم، ولذلك حدد قانون Sarbones Oxley أن يدفع لأعضاء لجنة المراجعة أجر عن عملهم كأعضاء في اللجنة فقط وليس لأي أعمال أخرى غيرها.
- ألا يمتلك أعضاء لجنة المراجعة أسهم بالشركة التي توجد بها اللجنة، فعلى الرغم من أن قواعد استقلالية المراجع الخارجي تمنعه من امتلاك أسهم في الشركة التي يقوم بمراجعتها، ورغم أن مسؤولية المراجع تمتد إلى لجان المراجعة إلا أنه لم يكن هناك قانون يمنع أو يُحد من ملكية أعضاء لجان المراجعة للأسهم، وهذا يعتبر تقصير من القوانين المنظمة.

ومما يؤكد على ذلك ما توصلت إليه دراسة (Richardson & Baril, 2003, P.35) من امتلاك أكثر من 20% من أسهم الشركة يهدر استقلالية عضو لجنة المراجعة.

• عدم تعيين أعضاء لجان المراجعة إلا بعد دراسة التاريخ الوظيفي للعضو وعائلته.

2/4/3 الدراية المالية والخبرة:

إن تعقد الأدوات المالية الحالية، وتعقد هياكل رأس مال الشركات، وظهور صناعات جديدة، والتطبيق الخلاق للمعايير المحاسبية، كلها معاً توضح أهمية وجود أعضاء مجلس الإدارة المؤهلين فقط للعمل في لجنة المراجعة (مبارز، 2005، ص536).

ويعني هذا أن لجنة المراجعة ينبغي ألا تضم سوى الأفراد ذوي الدراية المالية ولديهم القدرة على قراءة وفهم التقارير والقوائم المالية، وأن يكون لديهم خبرة محاسبية.

ويرى الباحث أن متطلبات تحقيق ذلك يمكن أن يتمثل فيما يلي:

- ألا يقل المؤهل العلمي لعضو لجنة المراجعة عن درجة البكالوريوس ويفضل من يحمل مؤهل أعلى مثل الماجستير أو الدكتوراه، أو شهادة مهنية مثل CPA.
- أن تتضمن لجان المراجعة أعضاء خارجيين من أساتذة الجامعات وخاصة في مجالي المحاسبة والمراجعة.
- أن يكون عضو لجنة المراجعة لديه المعرفة الكافية بطبيعة الصناعة التي تنتمي إليها الشركة.

• أن يتوفر لدى عضو لجنة المراجعة الخبرة الكافية في الجوانب المحاسبية والتمويلية والقانونية.

3/4/3 الفحص النافي للجهالة:

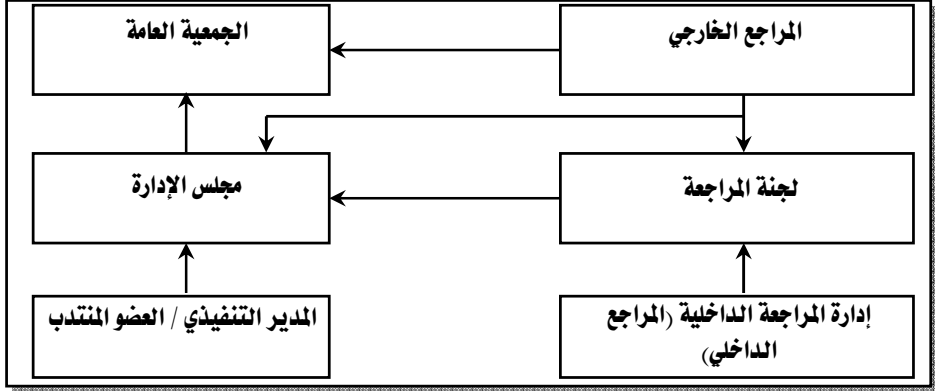
نظراً للمسؤوليات الملقة على عاتق لجنة المراجعة، والطبيعة المعقدة المتعلقة بالنواحي المحاسبية والشئون المالية التي يجب استعراضها ومناقشتها، فإن اللجنة تستحق دعماً كاملاً وقدرًا ملموساً من موارد أعضاء مجلس الإدارة سواء من ناحية عدد أعضاء مجلس الإدارة المخصصين للجنة أم من ناحية الوقت الذي يخصصه كل عضو مجلس إدارة لشئون اللجنة (مبارز، 2005، ص ص 536-537).

4/4/3 توافر ميثاق أو دستور لعمل لجان المراجعة:

إن توافر ميثاق عمل لجان المراجعة يمثل مرجعية لتقييم عمل تلك اللجان، ويظهر ميثاق العمل نقاط هامة يمكن أن تُهمل ولا تؤخذ في الاعتبار في غياب ذلك الميثاق، ومن أهم النقاط التي يمكن أن يشملها الميثاق ما يلي:

1/4/4/3 موقع لجنة المراجعة في نظام الرقابة بالشركة:

الشكل التالي يوضح موقع لجنة المراجعة



شكل رقم (1)

يوضح موقع لجنة المراجعة بالشركة

(الشكل مأخوذ من: دليل عمل لجان المراجعة، 2008، ص8)

2/4/4/3 مهام لجنة المراجعة:

تعتبر لجنة المراجعة بالشركة منوطة بالعديد من الأعباء والمسؤوليات المتعددة والمتنوعة في جوانبها، والتي تناولتها المنظمات والمؤسسات المهنية العالمية، ومجهودات الباحثين، وتتجسد في الجوانب الأساسية التالية (خليل، 2010، ص ص138-140، هاشم، 2010، ص ص293-295، دليل عمل لجان المراجعة، 2008، ص ص8-12، علي وشحاته، 2006، ص ص304-318، Turley & Mahbub, 2004, P. 309):

1- فحص المبادئ والأساليب المحاسبية المستخدمة والتغيرات الهامة التي حدثت فيها خلال السنة وتقييم مدى ملائمة الأساليب المحاسبية المتبعة بالشركة.

2- مراقبة الوضع المالي للشركة والتحقق من سلامة ومصادقية القوائم المالية.

3- فحص وتقييم مدى كفاية وملائمة نظام الرقابة الداخلية، وإدارة المراجعة الداخلية، وإدارة المخاطر.

4- مراجعة خطط وأهداف وتقارير المراجعة الداخلية.

5- متابعة ودعم الالتزام بالقوانين واللوائح.

6- تفعيل المراجعة الخارجية.

7- اعتماد ومتابعة تنفيذ الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة التي يقدمها المراجع الخارجي.

8- الاتصال الدائم بين مجلس الإدارة، والإدارة، والمراجع الخارجي، وإدارة المراجعة الداخلية.

9- الحفاظ على وحماية أصول الشركة عن طريق التعرف على وفهم بيئة المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة، وتحديد الكيفية التي يمكن أن يتم التعامل بها مع تلك المخاطر.

10- ضمان الالتزام بالسياسات والإجراءات الداخلية.

11- فحص ومراجعة تقييم بعض الأصول، ودراسة تقدير بعض الالتزامات المحتملة ودراسة معاملات الشركة مع بعض الأطراف ذوي العلاقة.

ويرى الباحث أن من نتائج تنفيذ مهام وأعمال لجنة المراجعة كما

سبق ما يلي:

- زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة الخارجية.
- زيادة مستوى جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية.

- زيادة الثقة في القوائم المالية والحد من ممارسات عملية إدارة الأرباح.
- قياس ومتابعة أداء الشركة بشكل فعال، وذلك من خلال المساهمة في الوصول بالأداء الفعلي إلى الأداء المخطط أو إلى المعايير المحددة للأداء.
- تحقيق الأهداف الاستراتيجية طويلة المدى للشركة.
- تدعيم استقلال المراجع الخارجي والمراجعين الداخليين.

3/4/4/3

تشكيل اللجنة والشروط الواجب توافرها في عضو اللجنة:
وقد تناول الباحث هذا البند في جزء سابق من البحث.

4/4/4/3 الاجتماعات الدورية للجنة المراجعة:

يجب أن يوضح الميثاق عدد مرات ومواعيد اجتماع لجان المراجعة، ويرى الباحث ضرورة أن تكون اجتماعات اللجنة دورية ومنتظمة ويفضل أن يكون هناك اجتماع واحد كل شهر، وفي حالة صعوبة تحقيق ذلك، يجب أن تتعقد لجنة المراجعة أربع مرات سنوياً على الأقل، أي بشكل ربع سنوي، ويكون لها الحرية في عقد اجتماعات خاصة كلما لزم الأمر. كما يجب أن يكون هناك وقتاً كافياً أثناء الاجتماع لتوفير فرصة مراجعة ومناقشة التقارير والقوائم المالية.

ويمكن أن تحضر الإدارة أو المراجع الداخلي تلك الاجتماعات لمناقشة التقديرات المحاسبية الأساسية والتعديلات الخاصة بكل فترة مرحلية (كل ربع سنة).

وتجدر الإشارة إلى ضرورة عقد اللجنة اجتماعات مع المراجع الخارجي بصفة دورية لمناقشة مدى ملائمة الأساليب المحاسبية المتبعة، بما في ذلك البدائل المحاسبية والخيارات التي قامت بها الإدارة ومناقشة نطاق وإستراتيجية وخطة عمل المراجع الخارجي بالإضافة إلى مناقشة ملاحظاته وتقريره عن القوائم المالية.

وقد أثبتت دراسة (Carcello, et. al., 2006, P. 13) أن قوة نظام حوكمة الشركات الموجودة بالشركة يؤثر بشكل كبير على اجتماعات لجنة المراجعة من حيث عدد مرات الاجتماع ومدى فاعلية هذه الاجتماعات، عن شركات أخرى يوجد بها نظام للحوكمة ولكنه ضعيف ولا يؤدي ما هو متوقع منه.

5/4/4/3 مدة خدمة لجنة المراجعة:

يجب أن يوضح الميثاق مدة خدمة لجنة المراجعة، وعند تحديد تلك المدة يجب الأخذ في الاعتبار عاملين متعارضين وهما: الاستمرارية والتجديد، لأن سرعة تغيير لجان المراجعة قد يكون من العناصر الهدامة لكفاءة عمل تلك اللجان، حيث أن اللجنة تحتاج لوقت كاف حتى تتفهم بعمق طبيعة نشاط الشركة والنواحي الفنية لذلك النشاط، وفي ذات الوقت لا يمكن إغفال أن تجديد أعضاء لجنة المراجعة يضيف أفق جديدة للجان المراجعة. وبالتالي يتم تحديد مدة خدمة لجنة المراجعة بتوافر التوازن بين تلك الاعتبارات.

6/4/4/3 مكافآت لجنة المراجعة:

يجب مكافأة أعضاء لجنة المراجعة بشكل مناسب في مقابل خدماتهم التي يقدمونها والوقت والجهد الذي يبذلونه، وهذا من شأنه أن يجذب المديرين المتميزين في الأداء وبالتالي يزيد من الدور الفعال الذي يلعبه هؤلاء المديرين في الرقابة على تصرفات الإدارة.

ويرى الباحث أن تقدير قيمة مكافآت أعضاء لجنة المراجعة يمكن أن يكون سلاح ذو حدين من حيث التقصير أو المغالاة في المكافأة، والذي قد يؤثر سلباً أو إيجاباً على مدى حيادية واستقلالية الأعضاء، وبالتالي يجب أن يكون تقدير قيمة مكافآت أعضاء لجنة المراجعة محايداً وموضوعياً بحيث تتناسب قيمة المكافآت وحجم العمل المبذول.

ومما يؤكد على ذلك ما توصلت إليه دراسة (شاهين، 2012، ص398) من أن ارتفاع المبالغ التي يحصل عليها أعضاء لجنة المراجعة قد تؤدي إلى نوعية من الروابط الاقتصادية بين أعضاء اللجنة والإدارة، وبالتالي لا يكون الأعضاء قادرين على التصريح بحقيقة تقييمهم لأداء الإدارة، وذلك خوفاً من فقد عضويتهم باللجنة وبالتالي التأثير على أوضاعهم المادية الاقتصادية بالسلب وهو الأمر الذي يجعلهم أكثر تحفظاً في إبداء آراء صريحة عن العملية المالية والمحاسبية الخاصة بالشركة يؤدي إلى فقدان الموضوعية والاستقلالية والتقليل من درجة الفاعلية التي تعمل بها اللجنة وتشرف على العمل المالي وتتخذ القرارات المصححة لعمليات التلاعب والاحتياال المالي في التقارير المالية.

وتجدر الإشارة إلى أنه يجب أن يؤخذ في الاعتبار حجم الشركة وتعدد أنشطتها، وأن تتناسب المكافآت مع ما يحصل عليه أعضاء مجلس الإدارة، وأن يتم تمييز رئيس اللجنة بشكل أوضح عن باقي أعضاء اللجنة نظراً لكبر حجم مهامه ومسئوليته (FRC, 2008, P.49).

7/4/4/3 تقرير لجنة المراجعة:

يعتبر تقرير لجنة المراجعة الذي يتضمن إفصاح كاف عن تشكيل واجتماعات ومسئوليات وسلطات وأنشطة وتوصيات اللجنة، بمثابة إقرار بأن اللجنة قد نفذت مسؤولياتها بشكل ملائم. وبالرغم من أنه لا توجد قواعد محددة بخصوص شكل ومحتويات تقرير لجنة المراجعة، إلا أن نشر ذلك التقرير ضمن التقارير السنوية المقدمة للمساهمين يمكن أن يساهم في تحسين جودة ونزاهة التقارير المالية، ويدعم قنوات الإيصال بين اللجنة والمساهمين (غالي، 2001، ص ص 108-110).

ويرى الباحث أن الإفصاح عن تقرير لجنة المراجعة ضمن التقارير والقوائم المالية للشركات، يجب أن يكون إلزامياً لما له من آثار إيجابية على مستخدمي المعلومات المحاسبية وخاصة تحقيق الثقة والمصادقية في هذه المعلومات والمساعدة على اتخاذ القرارات الصحيحة.

4- المبحث الرابع

الإطار الفكري لإدارة الأرباح

تعددت الدراسات والأبحاث التي تناولت عملية إدارة الأرباح، مما يشير إلى انتشار هذه العملية في الواقع العملي وأنها أصبحت شبه ظاهرة

عامة، مما يتطلب ضرورة التعرف على الجوانب الفكرية والفلسفية المختلفة المتعلقة بها.

وبناء على ذلك تركز الدراسة في هذا المبحث على تعريف إدارة الأرباح، تحديد دوافع وأسباب إدارة الأرباح، الأساليب والمداخل التي تتبعها الإدارة لتنفيذ ممارسات إدارة الأرباح، وكذا تحديد النتائج المترتبة على مخاطر هذه الممارسات، وذلك كما يلي:

1/4 تعريف إدارة الأرباح:

عرف (Healy & Wahlen, 1999, P. 368) إدارة الأرباح بأنها تحدث عندما يستخدم المديرون تقديراتهم وأحكامهم الشخصية في إعداد التقارير المالية، وفي هيكلة العمليات لتعديل التقارير المالية بهدف خداع وتضليل بعض أصحاب المصالح عن فهم الأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية المنشورة.

وقد عرف (Fields, et. al., 2001, P. 260) إدارة الأرباح بأنها تحدث عندما يستخدم المديرون ما يتاح لهم من حرية وحكم شخصي من خلال الأرقام المحاسبية بهدف تعظيم قيمة الشركة أو بما يحقق مصلحتها الشخصية.

بينما عرف (Mulford & Comiskey, 2002, P. 66) إدارة الأرباح بأنها التلاعب في الأرباح لتحقيق الربح المستهدف والمحدد مسبقاً بواسطة الإدارة، أو تنبؤات المحللين الماليين أو للعمل على استقرار مستوى الأرباح.

كما عرف (Schroder, et. al., 2005, P. 49) إدارة الأرباح بأنها محاولة إدارة الشركة للتأثير على رقم الأرباح المعلن عنه لتحقيق مصالح شخصية.

وأخيراً يعرف (Scholer, 2005, P. 3) إدارة الأرباح على أنها تمثل تدخل متعمد من قبل الإدارة في عملية إعداد التقارير المالية وذلك بهدف تحقيق بعض المكاسب الذاتية. وفي ضوء ما سبق يتضح للباحث ما يلي:

1. أن هذه التعريفات قد اختلفت فيما بينها باختلاف وجهات نظر الباحثين، حيث تبني كل تعريف منها وجهة نظر محددة، سواء من حيث دوافع الإدارة للقيام بإدارة الأرباح أو الأدوات المستخدمة في القيام بإدارة الأرباح أو مدى قانونية وعدم قانونية ممارسات إدارة الأرباح.
2. أن هناك اتفاق بين العديد من الدراسات على أن الهدف من إدارة الأرباح هو تعديل التقارير المالية والتلاعب في الأرباح لتحقيق مكاسب ذاتية للإدارة أو لتعظيم قيمة الشركة أو لتضليل بعض أصحاب المصلحة في الشركة أو للوصول لمستوى معين من الأرباح.
3. إن إدارة الأرباح هي ممارسات إدارية يتم عن طريقها الوصول إلى الأرباح التي تعكس رغبة الإدارة وليست الأرباح التي تعكس الأداء المالي الحقيقي للشركة.
4. وبذلك يمكن للباحث أن يصل إلى تعريف شامل لإدارة الأرباح على أنها "كافة الممارسات المحاسبية المدروسة التي تقوم بها إدارة الشركة لتحريف الأداء المالي الحقيقي للشركة من خلال التدخل المتعمد في عملية إعداد التقارير المالية استغلالاً لمرونة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

للوصول إلى مستويات مرغوبة من الأرباح لتحقيق مصالحها الذاتية، أو لتضليل بعض أصحاب المصالح". وعندما تلجأ الإدارة إلى إدارة الأرباح فإنها تستند إلى المبررات الآتية:

(Scott & Pitman, 2005, PP. 1-16, Schipper & Vincent,)
:(2003, PP. 97-110

- 1) أنها لا تخالف القواعد القانونية سواء كانت عامة أو خاصة بالنشاط التجاري.
 - 2) أنها لا تخالف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
 - 3) أنها ممارسات عامة وشائعة ولا يمكن تجنبها بشكل مطلق.
 - 4) أنها لا تتجاوز نطاق سلطاتها.
- 2/4 دوافع وأسباب إدارة الأرباح:

تختلف الدوافع وراء قيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح، وقد خلصت الدراسات السابقة إلى أن دوافع الإدارة تتلخص في محاولتها تعظيم دالة منفعتها الذاتية، فالإدارة بصفتها وكيل اقتصادي **Economic Agent** ينطبق عليها فروض نظرية تكلفة الوكالة **Agency Cost Theory** والتي ترى أن كل من الوكيل والأصيل **Principal** يسعى لتعظيم دالة منفعته الذاتية.

وإذا كانت الإدارة باعتبارها طرفاً من أطراف العلاقات التعاقدية، تسعى إلى تعظيم منفعتها الذاتية والتي تكون متعارضة غالباً مع المنفعة الذاتية لبعض أطراف العلاقات التعاقدية، فقد تقوم الإدارة ببعض التصرفات

الانتهازية بغية تعظيم منفعتها الذاتية حتى ولو على حساب منفعة باقي الأطراف، مما يستلزم من هذه الأطراف تصميم خطط للحوافز بهدف دفع وتشجيع الإدارة نحو العمل وبذل الجهد في الاتجاه الذي يحقق مصلحة هذه الأطراف.

وعلى ذلك فإن أحد أهم دوافع قيام إدارة الشركة للقيام بممارسات إدارة الربح هو خطط الحوافز **Incentive Planning**، حيث تعتبر عقود الحوافز من أهم العقود المالية المكونة للشركة لما تساهم به في تحقيق قدرًا من التوازن بين مصالح الملاك من حملة الأسهم والإدارة (أبو الخير، 1999، ص ص 1-40).

وتأخذ خطط الحوافز عادة شكل من اثنتين وهما الحوافز النقدية أو خطط المكافآت في صورة أسهم **Stock Options**، فإذا كان تقويم أداء الإدارة يتوقف على رقم الأرباح، فإنه سيتوافر لدى الإدارة دوافع للتلاعب في رقم الأرباح لكي يتفق مع المقياس المستخدم حيث تتوقع الإدارة في هذه الحالة مسائل من قبل الملاك عن عدم تحقيق المستويات المستهدفة من الأرباح.

وتوفر العديد من الدراسات أدلة ترجح قيام المديرين بإدارة الأرباح في حالة ارتباط مكافآتهم بمستوى الأرباح المعلنة (مبارك، 2003، ص ص 248-301، هلال، 2008، ص ص 83-132، **Roychowdhury**، 2006، PP. 335-370).

أما بالنسبة للنوع الثاني من خطط الحوافز وهو المكافآت في صورة أسهم، حيث يحصل المديرين على هذه الأسهم بسعر مخفض بعد تأديتهم

لفترة خدمة معينة وذلك لتحقيق التوافق بين أهداف المديرين والمساهمين. وعلى الرغم من ذلك فقد توصلت دراسة (Bartov & Mohanram, 2004, PP. 889-920) إلى قيام المديرين بإدارة الأرباح بشكل انتهازي بهدف ضمان الوصول إلى أفضل النتائج التي تحقق منفعتهم ومصلحتهم الذاتية عند ممارسة حقوق الشراء. حيث تلجأ الإدارة إلى إدارة الأرباح للتأثير مؤقتاً على سوق أسهم الشركة باتخاذ إجراءات من شأنها تخفيض سعر السهم قبل تاريخ منح حق شراء الأسهم وذلك بالتلاعب بالأرباح المعلنة هبوطاً، وقد تلجأ الإدارة إلى محاولة زيادة الأرباح لكي تتمكن من بيع هذه الحقوق أو ما ينتج عنها من أسهم بأسعار مرتفعة.

وقد أكدت دراسة (Bergstresser & Philippon, 2006, PP. 511-529) على التلاعب بالأرباح المعلنة بشكل شائع في الشركات التي ترتبط فيها مكافآت وتعويضات المديرين التنفيذيين بقيمة السهم وحقوق شراء الأسهم.

كما أن الإدارة قد تمارس عملية إدارة الأرباح لتحقيق متطلبات الاقتراض والمديونية، فإذا كانت الشركة بحاجة للحصول على تمويل خارجي عن طريق الاقتراض من مؤسسات مالية أو إصدار سندات أو إصدار أسهم جديدة سوف ترغب الإدارة في إظهار مستوى أداء مرتفع حتى تفرض شروطها على الموقف، أو تحقق متطلبات الاقتراض إذا كان من شروط المقرض معدلات ربحية معينة (مبارك، 2003، ص 24).

وقد تمارس عملية إدارة الأرباح عند تغيير الشركة للإدارة، سوف تعمل الإدارة الجديدة على تخفيض رقم الأرباح المعلن في السنة التي تم فيها

التغيير وذلك بتحميل كل ما يؤدي إلى تقليل الأرباح حتى تتخلص منه ويظهر أداء الشركة في السنوات التالية أفضل مما كان عليه في عهد الإدارة السابقة.

ويتمثل أحد دوافع الإدارة الأساسية لإدارة الربح من وجهة نظر رئيس هيئة البورصة الأمريكية السابق في تحقيق توقعات المحللين الماليين فيما يتعلق بالأداء المالي للشركة (الشيش يني، 2006، ص 569).

وقد أكدت دراسة (Schroder, et. al., 2005) على ذلك حيث توصلت إلى أن الإدارة لديها حرية في اختيار السياسات المحاسبية التي تستخدمها لإعداد وعرض القوائم المالية لتعظيم القيمة السوقية للشركة حيث أنها تتأثر كثيراً بتوقعات المحللين الماليين للأرباح الربع سنوية والإدارة تعلم أن عدم تحقيقها لأرباح تتفق مع تنبؤات المحللين الماليين سوف يترتب عليه انخفاض القيمة السوقية للشركة لذلك سوف تعمل على اختيار السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الأرباح لتتفق مع تنبؤات المحللين الماليين.

كما قد تندفع إدارة الشركة لممارسة إدارة الأرباح بغرض تخفيض العبء الضريبي، حيث تعتبر الوقورات الضريبية من الدوافع الهامة وراء قيام الإدارة بالتلاعب والقيام بممارسة إدارة الأرباح لتجنب الضرائب أو تحقيق وفورات ضريبية كلما أمكن ذلك أو تأجيلها إلى المستقبل، ويأخذ ذلك شكلاً من اثنين هما:

الأول: خلال فترات الإعفاء الضريبي يمكن لإدارة الشركة تأجيل بعض النفقات إلى فترات الخضوع للضريبة مثل رسملة بعض النفقات، كما

قد تسعى الإدارة إلى تعظيم الأرباح والاعتراف المبكر بها حتى تستفيد من ميزة الإعفاء الضريبي.

الثاني: خلال فترات الخضوع للضريبة يمكن لإدارة الشركة تدنيّة الأرباح حتى يمكن للشركة دفع ضرائب أقل أو خضوعها لشريحة أقل، وفي حالة تحقيق خسائر تسعى الإدارة لزيادة هدف الخسائر حتى يمكن الاستفادة بترحيلها للأمام تطبيقاً للمادة (29) من قانون الضرائب.

وفي هذا الصدد توصلت دراسة (Barton, 2001, PP. 1-26) إلى أن تخفيض الضريبة يعتبر دافعاً أساسياً لممارسة إدارة الأرباح.

كما أشارت دراسة (Baralexis, 2004, PP. 440-461) إلى أن الشركة تأخذ إدارة الأرباح بعين الاعتبار عندما يتعلق الأمر بالضرائب حيث تسعى إلى ممارسات إدارة الأرباح لتحقيق بعض الوقورات الضريبية. ومن ناحية أخرى، فإن الشركات كبيرة الحجم تكون محط أنظار الجهات المسؤولة في الدولة، وكذا الجمهور، وينتظر منها الجميع أن تساهم في الجوانب الاجتماعية ومواجهة الظروف الصعبة التي تواجه المجتمع في حالة الكوارث والحوادث الكبيرة، لذلك تعمل تلك الشركات على محاولة تجنب هذه الأعباء (يطلق عليها التكاليف السياسية) من خلال الممارسات المحاسبية الخاطئة لتخفيض الأرباح وجعلها في الحدود الطبيعية والمتوسطة لباقي الشركات (حماد، 2005، ص 221).

بينما يرى (حامد، 2004، ص 9) أن إدارة الربحية تمارس إما لأسباب خارجية وإما لأسباب داخلية، وتتمثل أهم الأسباب الخارجية في مقابلة تنبؤات المحللين الماليين، وسوق الاقتراض والمنافسة. أما الأسباب

الداخلية فتمثل في الإدماج المحتمل، وحوافز الإدارة، والتخطيط والموازنة، والعمليات غير القانونية.

هذا ويرى (Beneish) أنه يوجد دافعان لإدارة الأرباح هما: الأول الدافع الانتهازى (Opportunist) وذلك عند تحقيق منافع ذاتية للإدارة، وهذا الدافع الغير أخلاقي يكون لإدارة الأرباح تأثيراً جوهرياً على المركز الحقيقي للشركة، مما يؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية. والثاني كفاءة الشركة (Efficiency) وذلك عن طريق إظهار دخل الشركة بما يحقق التوازن بين العائد ودرجة المخاطرة، وذلك بهدف ضمان بقاء واستمرار الشركة في سوق المنافسة (عيسى، 2008، ص14).

في ضوء ما سبق وبالرغم من تعدد دوافع وأسباب ممارسة عملية إدارة الأرباح، إلا أن إدارة الأرباح لابد وأن يترتب عليها زيادة أرباح الفترة الحالية رغم انخفاض الأرباح الحقيقية أو العكس، ويتوقف ذلك على طبيعة الدوافع التي تحفز الإدارة لممارسة إدارة الأرباح، والتي يمكن حصرها في الأنواع الثلاثة التالية:

1) الحوافز التعاقدية: Contractual Incentives ويقصد بها

الحوافز التي تنشأ نتيجة العقود التي تبرمها إدارة الشركة مع أطراف خارجية. وتتمثل هذه الحوافز التعاقدية في: عقود حوافز ومكافآت الإدارة، عقود الدين، عقود الأمان الوظيفي، وعقود العمل.

2) حوافز السوق: Market Incentives ويقصد بها التأثير على

السوق وسعر السهم في السوق، وذلك في الفترة السابقة على قيام الشركة بإصدار أسهم جديدة. كما تقوم الإدارة بممارسة إدارة الأرباح

بغرض زيادة الربح وتحقيق مستوى يتفق مع توقعات وتنبؤات المحللين الماليين، وبذلك تتجنب الإفصاح عن أرباح أقل من المستوى المتوقع من قبل هؤلاء المحللين الماليين. (Prawit, et al., 2009, PP. 1255-1280)

3) الحوافز التنظيمية: **Regulatory Incentives** تظهر الحوافز التنظيمية لإدارة الأرباح عندما يوجد اعتقاد لدى إدارة الشركة بأن للإرباح المعلنة تأثير على عمل واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين. وبالتالي فإنه من خلال إدارة الأرباح يمكن للإدارة التأثير على أعمال واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين، مما يقلل من الضغط السياسي وتأثير التشريعات على الشركة (Scott & Pitman, 2005, PP. 173-204).

وقد أشار (Megrath & Weld, 2002, PP. 32-37) إلى أن التقلبات الكبيرة في أرباح الشركات قد تلفت نظر وانتباه الحكومة، ويؤيد هذا الرأي (Bartov, et. al., 2002, PP. 173-204) حيث أشاروا إلى أن التقلبات في الأرباح والتي تأخذ شكل زيادة كبيرة قد ينظر إليها كمؤشر للاحتكار، أما إذا أخذت التقلبات شكل انخفاض كبير في الأرباح، فقد ينظر إليها كمؤشر لتعثر الشركة، مما يدفع الدولة للتدخل في الحالتين.

3/4 مداخل وطرق ممارسات إدارة الأرباح:

يوجد العديد من المداخل والطرق التي يمكن أن تستخدمها إدارة الشركة للقيام بممارسة إدارة الأرباح، والفهم الجيد لمثل هذه المداخل من

شأنه مساعدة المهتمين باكتشافها والحد منها، وقد حدد (Nelson, et. al., 2003, PP. 17-35) المجالات الأكثر تعرضاً لحدوث إدارة الأرباح وهي:

Revenue Recognition. -1

Expense Recognition. -2

Issues Unique to Business Combinations. -3

Other Issues. -4

كما حدد Arthur Levitt رئيس لجنة تنظيم تداول الأوراق المالية خمسة وسائل لإدارة الربح وهي (Magroth & Weld, 2002, PP. 33-37):

Big Bath Restructuring Charges. -1

Cookie Jar Reserves. -2

The Premature Recognition of Revenue. -3

Immaterial Misapplications of Accounting Principles. -4

Creative Acquisition Accounting. -5

أما دراسة (Parfet, 2003, PP. 481-488) فقد قسمت إدارة الأرباح إلى نوعين:

النوع الأول: هو إدارة الربح الجيدة Good Earnings Management

وهي إدارة الربح التشغيلي **Operational** التي تحدث عندما تتخذ الإدارة قرارات من شأنها استقرار الأداء المالي. ومن أمثلة ذلك منح العمال راحة قبل انتهاء مواعيد العمل الرسمية نظراً لأن معدل الأداء الحالي يفوق الأداء المخطط.

النوع الثاني:

هو إدارة الربح السيئة Bad Earnings Management

بهدف إخفاء الربح التشغيلي الحقيقي عن طريق بعض القيود المحاسبية الاصطناعية Artificial أو استخدام تقديرات غير منطقية Unreasonable. ومن أمثلة ذلك تخفيض تقديرات مخصص الديون المشكوك في صحتها.

بينما أشار (Gang & Yueli, 2009, PP.497-525) إلى أن إدارة

الأرباح تتحقق عن طريق وسائل مختلفة مثل:

1- The use of Accruals.

2- Changes in Accounting Methods.

3- Changes in Capital structure.

ويمكن للباحث أن يبوب المداخل والطرق التي قد تتبعها الإدارة في ذلك كما يلي:

أولاً: مدخل استغلال طبيعة التقديرات المحاسبية:

أشار المعيار المحاسبي المصري رقم (5) تحت عنوان السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء في الفقرة رقم (32) أنه نتيجة لظروف عدم التأكد التي تتصف بها أنشطة الشركة لا يمكن قياس العديد من البنود في القوائم المالية بدقة ولكن يمكن فقط تقديرها، ومن أمثلة هذه التقديرات ما يلي:

1- تقديرات العمر الإنتاجي للأصول الثابتة وقيمتها التجريدية في

نهاية عمرها الإنتاجي.

2- القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية.

3- الديون المشكوك فيها، والمخصصات المختلفة.

4- توقيات الاعتراف بالمصروفات والإيرادات.

ويمكن لإدارة الشركة أن تدير الأرباح إما بعمل تغييرات على التقديرات السابق إعدادها في السنوات السابقة بالزيادة أو النقص بما يؤثر على رقم الأرباح المعلن، أو بإجراء تقديرات متحيزة.

ثانياً: مدخل استغلال مرونة المبادئ المحاسبية:

تلعب عملية الاختيار بين بدائل السياسات المحاسبية- تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها- دوراً هاماً في عملية إدارة الربح، حيث تتم عملية إدارة الربح في إطار المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ودون انتهاك لتلك المبادئ حتى لا تؤدي إلى مسائلة الإدارة نتيجة حدوث غش في القوائم المالية. فهناك العديد من الاختيارات المحاسبية التي تؤدي في النهاية إلى حدوث ظاهرة إدارة الربح دون الدخول في مخاطر الغش والتزوير في القوائم المالية (حسانين، 2007، ص501).

ويمكن للإدارة استخدام هذا المدخل في القيام بممارسات إدارة الأرباح- بحجة مرونة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً- من خلال ما يلي:

1. الاختيار بين الطرق المختلفة لتسعير المخزون (معيار المحاسبة المصري رقم 2).
2. الاختيار بين الطرق المختلفة لحساب إهلاك الأصول الثابتة الملموسة ومعدل نفاد الأصول غير الملموسة (معيار المحاسبة المصري رقم 20).

3. الاختيار بين طرق معالجة آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية (معيار المحاسبة المصري، رقم 13).

4. الاختيار بين طرق الاعتراف بالإيراد (معيار المحاسبة المصري رقم 11).

5. الاختيار بين طرق المحاسبة عن نظم مزايا التقاعد (معيار المحاسبة المصري رقم 21).

وتجدر الإشارة إلى أنه يجب ألا يغيب عن الأذهان أن الهدف من المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية ليس تقديم قوائم مالية مضللة وإنما يتعين أن يتم تقديم قوائم مالية ذات جودة عالية لتكون أكثر إفصاحاً وشفافية.
ثالثاً:

مدخل التغيير- التعديل- في طريقة الإفصاح بالقوائم المالية:
حددت معايير المحاسبة شكل ومحتوى وترتيب عناصر القوائم المالية، فمثلاً يجب أن تبوب قائمة التدفقات النقدية بحيث يتم الفصل بين التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية، والتدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية، وتلك الناتجة عن الأنشطة التمويلية (معيار المحاسبة المصري رقم "4").

ويمكن للإدارة ممارسة إدارة الأرباح من خلال إعادة تبويب بنود القوائم المالية وعرضها بطريقة معينة للتأثير على الأداء الحقيقي للشركة، كأن تدرج بعض العمليات التي تعبر عن الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية. وفي هذا الصدد أشارت دراسة (McVay, 2006, PP. 721- 743) إلى أن الإدارة تمارس إدارة الأرباح

من خلال إعادة تصنيف بعض البنود الظاهرة في قائمة الدخل بنقل بند مصروفات التشغيل إلى بند مصروفات أخرى لزيادة الأرباح التشغيلية وذلك لمقابلة توقعات المحللين الماليين.

رابعاً: مدخل هيكلية العمليات المرتبطة بالمعايير المحاسبية غير المرنة:

وهنا تحاول إدارة الشركة التحايل على المعايير التي تحدد المعالجات المحاسبية بطريقة رقمية بصورة لا يكون فيها أي مجال لقيام الإدارة بعملية التقدير الشخصي مما يحد من قدرة الإدارة على القيام بممارسات إدارة الأرباح (غنيمي، 2011، ص ص 46 - 47).

وقد أشار (العبادي 2008، ص ص 83-85) إلى أن إدارة الشركات التي تمارس عمليات إدارة الأرباح تحاول أن تتغلب على هذه النوعية من المعايير - غير المرنة - التي تقلل من فرصها في ممارسة هذه العمليات، وذلك من خلال إتباع ما يسمى بمدخل هيكلية العمليات، بحيث تقوم الإدارة بتعديل العقود والاتفاقيات، أو إعادة صياغتها بما يمكنها من إدارة الأرباح، وفي ذات الوقت البعد عن مخالفة المعالجات المحاسبية الواردة تفصيلاً في هذه النوعية من المعايير.

على سبيل المثال فقد حدد المعيار المحاسبي المصري رقم (20) المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي التي تبرم وفقاً لأحكام قانون التأجير التمويلي رقم (95) لسنة 1995م ولائحته التنفيذية، حيث حدد المعيار (فقرة 2) الشروط الواجب توافرها في العقد حتى يعالج محاسبياً كعقد إيجار تمويلي وهي كما يلي:

1. شروط العقد تعطي الحق للمستأجر في شراء المال المؤجر في التاريخ وبالمبلغ المحدد في العقد.
 2. مدة عقد الإيجار تمثل 75% على الأقل من العمر الإنتاجي للمال المؤجر.
 3. القيمة الحالية لإجمالي القيمة التعاقدية (القيمة الإيجارية مضافاً إليها ثمن الشراء) عند نشأة العقد تمثل 90% على الأقل من قيمة المال المؤجر.
- وهنا يمكن لإدارة الشركة أن تمارس عمليات إدارة الأرباح بما يتفق مع أغراضها ودوافعها دون أن تخالف المعالجة المحاسبية المحددة في هذا المعيار تفصيلاً، وذلك من خلال صياغة بنود العقد بما يحقق لها رقم الربح الذي يحقق أغراضها، فإذا كانت تريد رسملة عقد الإيجار كعقد تأجير تمويلي فإنها تقوم بصياغة العقد وتحديد شروطه بما يتفق مع هذا المعيار، بينما إذا رغبت في أن تجعل الإيجار كمصروف جاري فإنها تقوم بصياغة العقد بما يخالف الشروط الواردة تفصيلاً في هذا المعيار بحيث يصبح العقد عقد إيجار تشغيلي، كأن تجعل مثلاً مدة العقد تقل عن 75% من العمر الإنتاجي للأصل المؤجر أو غير ذلك من الشروط.
- خامساً:**

مدخل التوقيت الملائم لتطبيق معيار محاسبي جديد:

عند صدور معيار محاسبي جديد فإنه لا يتم تطبيقه فور صدوره ولكن غالباً ما تمنح الشركات فترة حتى يتم تطبيقه (فترة بينية) تقع عادة بين سنتين إلى ثلاث سنوات قبل التطبيق الإلزامي للمعيار، وتسمح المعايير عادة بالتطبيق المبكر عن الميعاد المحدد للتطبيق الإلزامي (خليفة، 2004،

ص ص 123-222)، مما يعطي الإدارة فرصة اختيار التوقيت المناسب لتطبيق المعيار قبل الموعد الإلزامي له وذلك لخدمة وتحقيق المنافع الذاتية لها.

سادساً: مدخل التغيير في تكوين الشركة:

وذلك بتغيير الشكل القانوني للشركة أو بالاندماج مع شركة أخرى أو السيطرة عليها بحيث تكون تابعة لها مما يتطلب إعداد تقارير وقوائم مالية موحدة، حيث يساعد ذلك الإدارة على تحقيق أهدافها بخصوص إدارة الأرباح.

4 / 4 نتائج إدارة الأرباح:

على الرغم من أن المديرين يدركون أن ممارسات إدارة الأرباح وإن كانت تحقق منافع ذاتية لهم أو للشركة ذاتها، إلا أنها قد تؤدي إلى مشاكل خطيرة في الأمد البعيد. وقد أوضحت دراسة (Mulford & Comiskey, 2002, pp. 1- 32) من خلال عينة تتكون من (207) محلل مالي بالولايات المتحدة الأمريكية، أشار (141) منهم إلى وجود آثار سلبية واضحة لإدارة الربح، في حين أشار (66) إلى وجود آثار إيجابية.

ويمكن للباحث تحديد أهم المشاكل التي قد تنجم عن ممارسة إدارة الأرباح فيما يلي: (Lev, 2003, PP. 27- 50، حامد 2004، ص ص 9- 13، عيسى 2008، ص ص 18- 20):

1. تخفيض قيمة الشركة: تتخذ الإدارة العديد من قرارات التشغيل بغرض التأثير على الأرباح في الأجل القصير، إلا أنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للشركة. فعلى

سبيل المثال تعجيل الإيرادات قد يؤدي إلى قيام الشركة ببيع المنتج في اليوم الأخير من شهر ديسمبر بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل إذا تم بيع ذات المنتج لذات العميل في بداية العام التالي.

2. اندثار وتلاشي السلوك الأخلاقي: سبقت الإشارة إلى أن

ممارسات إدارة الأرباح تنقسم إلى نوعين: إدارة الأرباح التي تقع داخل نطاق المبادئ المحاسبية المقبولة، والنوع الآخر إدارة الأرباح التي تخرج عن نطاق المبادئ المحاسبية المقبولة وهذا النوع يعتبر بمثابة غش محاسبي **Accounting Fraud**. وعلى ذلك فإذا سلمنا بأن إدارة الأرباح لا تنتهك المعايير والمبادئ المحاسبية بشكل واضح، فإن ممارستها مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية. فالشركة التي تدير أرباحها ترسل رسالة للعاملين بها بأن إخفاء وتضليل الحقيقة هي ممارسة مقبولة. هذا بالإضافة إلى أن الخطر الذي يتحمله المديرون من وراء ممارسة إدارة الأرباح يخلق مناخاً أخلاقياً يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها.

3. إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية: حيث ممارسات إدارة

الأرباح لا تتم على مستوى الإدارة العليا فقط، وإنما تمارس أيضاً على مستوى الإدارة التشغيلية. ومن أهم مخاطر إدارة الأرباح في المستويات الإدارية الدنيا، إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا، فتبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حلول لفترة زمنية طويلة.

4. **العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية:** حيث وقعت بورصة الأوراق المالية الأمريكية عقوبات صارمة على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها. فعلى سبيل المثال في أوائل التسعينات من القرن الماضي وقعت البورصة غرامة قيمتها مليون دولار على شركة "W.R. Grace & Co" وطلب منها إعادة احتساب أرباحها والإعلان عنها. وهذا في حد ذاته- إعادة احتساب الأرباح والإعلان عنها- يعتبر مكلفاً جداً للشركة، بالإضافة إلى تأثيره السلبي على قيمة الشركة الاقتصادية.

5. **التأثير السلبي على أداء الأسهم:** إن ممارسة إدارة الأرباح سواء تم اكتشافها أو عدم اكتشافها سوف يترك تأثيراً سلبياً على أداء الأسهم وذلك لما يلي (حامد، 2004، ص12).

- أنه في ظل اكتشافها يحدث رد فعل سلبي من قبل المستثمرين تجاه هذا السلوك مما يؤدي إلى انخفاض أسعار الأسهم.
- أنه في ظل عدم اكتشافها تظهر سوق المال أسعاراً غير حقيقية للأسهم لا تعبر عن الأداء الحقيقي للشركة، ويترك ذلك تأثيراً سلبياً على أسعار الأسهم في المستقبل.
- أي أن ممارسات إدارة الأرباح يمكن أن تؤثر سلباً على حركة سوق الأوراق المالية في الوقت الحالي والمستقبلي مما ينعكس على الأداء الاقتصادي للمجتمع ككل.

6. **الضرر الاجتماعي:** حيث حاولت (Lev, 2003, PP. 27- 50) الكشف عن الآثار السلبية لإدارة الأرباح من خلال التركيز على

الأضرار الاجتماعية الناتجة عنها والمتمثلة في التكاليف الاجتماعية
مثل:

- التكاليف الاجتماعية الناتجة عن الاستثمارات الخاطئة من قبل الشركات في الفترات التي يتم فيها التلاعب في الأرباح. فعلى سبيل المثال شركة إنرون الأمريكية أنفقت ما قيمته بليون دولار خلال الثلاث سنوات السابقة على اكتشاف تلاعبها في الأرباح على تكنولوجيا المعلومات بالشركة، تلك المبالغ ما كانت ستفق لو أن الشركة قامت بالإفصاح عن خسائرها الحقيقية.
 - التكاليف الاجتماعية الناتجة عن حماية المجتمع من سلوك الإدارة الانتهازي والمتمثلة في إلزام الشركات بمراجعة قوائمها المالية، وكذلك قيام مجلس الإدارة بالعديد من الأنشطة بغرض الحد من هذا السلوك.
 - التكاليف الاجتماعية المتمثلة في وضع نظم قانونية لحماية المستثمر أو إنشاء مؤسسات عامة لهذا الغرض، فقد تلجأ العديد من الدول لوضع القوانين المناسبة للحد من إدارة الأرباح وإلزام الشركات بالتقرير عن الأداء الاقتصادي الحقيقي وهذا يعتبر في حكم التكاليف الاجتماعية. فعلى سبيل المثال قام الكونجرس الأمريكي في يوليو 2002م وبعد اكتشاف العديد من الفضائح المحاسبية بتمرير قانون **Sarbanes- Oxley** بهدف إعادة تنظيم الأمور المحاسبية.
- ويخلص الباحث مما سبق إلى أن ممارسة الإدارة لسلوك إدارة الأرباح، وإن كان يحقق منافع ذاتية ومصلحتهم في الأجل القصير، إلا أنه يتعارض مع أهداف ومصالح الشركة في الأجل الطويل. لذا ينبغي على

لجنة المراجعة أن تعمل جاهدة على اكتشاف سلوك إدارة الأرباح والإعلان عنه.

ولكي تتجح لجنة المراجعة في أداء هذا الدور عليها أن تتجز مهامها بالجودة المطلوبة، ويتناول الباحث في الجزء التالي لدور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

5- المبحث الخامس

دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح
نظراً للأهمية التي تمثلها لجنة المراجعة في بيئة الأعمال اليوم وبعد التطورات الحديثة في أسواق المال تنوعت اختصاصات لجنة المراجعة، وقد أكدت العديد من الدراسات العلمية (خليل، 2010 ص ص 137 - 172، مبارز 2005 ص ص 511 - 581، هاشم 2010 ص ص 287 - 357، Abbatt, et al, 2010, PP. 1- 24) على أن التوضيح الدقيق لمسئوليات لجنة المراجعة يؤدي إلى زيادة الوعي لدى أعضاء اللجنة بخصوص طبيعة مسئولياتهم وفي ذات الوقت إبراز هذه المسئوليات إلى الأطراف الأخرى التي تتعامل معها اللجنة مثل إدارة الشركة، المراجع الخارجي وإدارة المراجعة الداخلية بالشكل الذي يؤدي إلى عدم تداخل هذه المسئوليات بين الأطراف المختلفة. وعلى ذلك يمكن القول أن مهام لجنة المراجعة واختصاصاتها تكمن في المجالات الأساسية التالية:

- 1- دعم عملية المراجعة الخارجية.
- 2- الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية.
- 3- الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية.
- 4- المشاركة في عمليات إدارة المخاطر.

5- دعم آليات حوكمة الشركات.

وبناءً على ما سبق يعرض الباحث للأنشطة التي تمارسها لجنة المراجعة، والتي يمكن أن تحد من ممارسات إدارة الأرباح وذلك على النحو التالي:

أولاً: دعم عملية المراجعة الخارجية:

يجب أن يكون هناك علاقة وطيدة بين المراجع الخارجي ولجنة المراجعة وذلك نظراً لأن كلا منهما له نفس الأهداف وأن فاعلية أحدهما سوف تؤثر بشكل مباشر على فاعلية الطرف الآخر وخاصة فيما يتعلق بالإشراف على عمليات إعداد القوائم المالية.

ويرى الباحث أنه يمكن للجنة المراجعة دعم عملية المراجعة الخارجية من خلال ممارسة الأنشطة التالية:

1- التوصية باختيار المراجع الخارجي وتغييره:

يجب أن يكون لدى لجنة المراجعة إطار إجرائي لاختيار المراجع الخارجي وفقاً لما يلي:

أ- تقييم عملية المراجعة الخارجية:

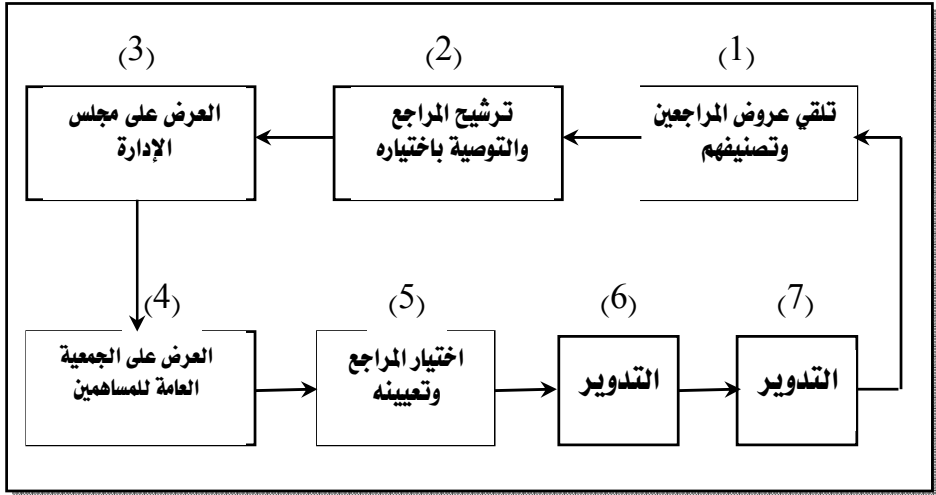
تتحمل لجنة المراجعة مسؤولية مناقشة تقرير المراجعة والنتائج التي توصل إليها المراجع الخارجي، وذلك بغرض إجراء تقييم لعملية المراجعة ورفع تقرير لمجلس الإدارة والتوصية باستمرار المراجع أو تدويره.

ب- تدوير المراجع الخارجي:

على لجنة المراجعة تبني سياسة تدوير المراجع الخارجي بغض النظر عن مدى فعالية عملية المراجعة كل فترة، وذلك حفاظاً على جودة عملية المراجعة. ومما يؤكد على ذلك ما ورد بالقواعد التنفيذية لحوكمة الشركات

العاملة في مجال الأوراق المالية، حيث ألزمت بتدوير المراجع الخارجي بعد أقصى كل ست سنوات (الهيئة العامة لسوق المال، 2007، ص 15). ويتفق الباحث مع (غالي، 2001، ص 92-93) في أنه يجب على لجنة المراجعة ترشيح المراجعين الخارجيين الذين لديهم القدرة على مراجعة حسابات الشركة بكفاءة وفعالية، وتلقي عروضهم، وإعداد مذكرة تعرض على مجلس الإدارة تبين فيها نتائج دراستها للعروض المقدمة، والمراجع أو المراجعين المرشحين لمراجعة حسابات الشركة، مع إيضاح أسس الترشيح، على أن يعرض مجلس الإدارة على الجمعية العامة التوصية المرفوعة إليه من لجنة المراجعة.

ويمكن للباحث توضيح ذلك الدور للجنة المراجعة في الشكل التالي:



شكل رقم (2)

يوضح دور لجنة المراجعة في اختيار وتعيين المراجع الخارجي

2- تحديد أتعاب المراجع الخارجي:

أشار تقرير لجنة (Smith, 2003, PP. 1- 52) إلى أنه على لجنة المراجعة التأكد من أن مبلغ أتعاب المراجع الخارجي يضمن مستوى مقبولاً من جودة المراجعة، كما ربطت دراسة (Carcello, et al, 2006, PP. 373- 351) بين وجود علاقة بين استقلالية وخبرة أعضاء لجنة المراجعة ودعم موقف المراجع الخارجي في حالة خلافه مع الإدارة على الأتعاب. ويتفق الباحث مع (عبد اللطيف، 2005، ص 151، هاشم، 2010، ص ص 322-323) في أنه يقع على عاتق لجنة المراجعة مسؤولية تحديد أتعاب المراجع الخارجي باعتبارها أحد أهم آليات حوكمة الشركات، والجهة التي تتمتع بالاستقلالية الكافية لأداء هذه المهمة، ولكن يشترط تصديق المساهمين على هذا القرار، مع مراعاة أن يتم تقدير قيمة هذه الأتعاب بشكل يتناسب وحجم الجهد المبذول في عملية المراجعة وحجم أعمال الشركة ومدى تعقدها وتعدد أنشطتها، كما يجب ألا يتم المغالاة في تقدير قيمة هذه الأتعاب أو التقليل منها بشكل كبير لأن هذا يمكن أن يضر ويؤثر على جودة عملية المراجعة المؤداة.

3- دراسة وتقييم مستوى تأهيل المراجع ومدى كفاية الموارد المتاحة لديه لأداء مهامه.

1. الاتصال الدائم بالمراجع الخارجي وفحص التقارير الصادرة عنه.
2. تدعم استقلالية المراجع الخارجي.
3. دراسة وتقييم خطة المراجعة.
4. دراسة وتقييم فعالية أداء المراجعة.
5. دراسة وتقييم فعالية نتائج عملية المراجعة.

6. التنسيق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي وإدارة الشركة.
7. الموافقة على خدمات غير المراجعة **Non- Audit services**.
8. وعلى ذلك يمكن القول أن ارتباط المراجع الخارجي بلجنة المراجعة يساعد في إعداد قوائم مالية منشورة ذات جودة عالية، مما يحد من قدرة الإدارة على التلاعب في الأرباح وذلك من خلال ضمانها لاستقلالية المراجع وحمايته من ضغوط الإدارة، وفحصها وتقييمها للخدمات الأخرى التي قد يؤديها للشركة.
- ثانياً: الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية وتقييمها:**

أ- الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية:

أدى ظهور الآثار السلبية لسوء الإدارة، وفسادها المالي والإداري، وإدارتها للأرباح من جهة، وسوء تطبيق المعايير المحاسبية وعجز النظم الرقابية سواء تمثلت في المراجعة الداخلية أو الخارجية عن الكشف عن هذه الممارسات من جهة أخرى، إلى ظهور الحاجة إلى تطوير دور المراجعة الداخلية وتحريرها من التقيد بالممارسات التقليدية، وضرورة تبني مدخل إضافة قيمة حقيقية للشركة وتحسين عملياتها، من خلال ما تقدمه من خدمات للشركة بكل أنشطتها وفئاتها بما يساعد إدارة الشركة على مواجهة المنافسة وتحقيق مزايا إضافية (العبادي، 2007، ص ص 105 - 155).

إن وظيفة المراجعة الداخلية، إذا تمت صياغتها وتطبيقها بصورة فعالة، يمكن أن يكون لها أثر إيجابي في تقليل فرص إصدار تقارير مالية مضللة، ومما يؤكد على ذلك ما توصلت إليه دراسة (Asare, et al,)

203- 191, PP. 2008) إلى أن كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية تقلص التلاعبات في التقارير المالية، وتأثير المراجعة الداخلية مماثل لتأثير المراجعة الخارجية. وأن المراجعين الداخليين متغير ذو حساسية لدوافع الإدارة نحو التلاعب في المعلومات المالية وأن موازنة ساعات العمل للمراجعين الداخليين تزداد عندما تزداد دوافع الإدارة نحو غش التقارير المالية.

ويتفق الباحث مع ما أشارت إليه دراسة (Prawitt, et al, 2009, PP. 1280- 1255) ودراسة (مبارك، 2010، ص ص 1- 62) من أن أنشطة المراجعة الداخلية لها دور في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. هذا ويمكن للجنة المراجعة دعم وظيفة المراجعة الداخلية من خلال ما يلي (دليل عمل لجان المراجعة، 2008، ص 16، غالي، 2001، ص ص 98- 101، Garcia, et al, 2010, PP. 1- 22):

- 1- الموافقة على تعيين مدير إدارة المراجعة الداخلية، وعزله، والمشاركة في تحديد أتعابه.
- 2- مراجعة مدى ملائمة هيكل قسم المراجعة الداخلية بالشركة ومسؤولياته والكوادر العاملة به وموارده ووظيفته ورفع تقرير حول ما سبق إلى مجلس الإدارة.
- 3- مراجعة إعداد وتنفيذ ونتائج برنامج العمل السنوي الخاص بالمراجعة الداخلية بالشركة.
- 4- دراسة تقارير المراجعة الداخلية ومتابعة الإدارة في تنفيذ الملاحظات الموجهة لها من قبل إدارة المراجعة الداخلية.

5- تدعيم استقلال المراجعين الداخليين والتأكد من عدم وجود قيود عليهم عند تنفيذهم لمسئولياتهم.

6- مراجعة مدى التزام المراجع الداخلي بتطبيق مبادئ الحوكمة.

7- التأكد من قيام إدارة المراجعة الداخلية بممارسة دورها في التحقق من كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية بصفة عامة والمحاسبية بصفة خاصة، ومدى سلامة وموثوقية المعلومات المستخدمة في إعداد التقارير المالية، ومدى الالتزام باللوائح والقوانين المنظمة لعمل وأنشطة الشركة.

ب- الإشراف على نظم الرقابة الداخلية وتقييمها:

زاد الاهتمام خلال الأعوام الأخيرة بفاعلية نظم الرقابة الداخلية، حيث أثبتت العديد من حالات الفشل في الشركات أن أحد أسباب الفشل والانحيار هو ضعف نظم الرقابة، لذا طالبت العديد من القوانين والتعليمات الرقابية بضرورة وضع ضوابط مشددة لضمان فاعلية نظم الرقابة الداخلية (Carcell & Neal, 2006, PP. 351- 373).

وفي هذا الصدد، ولأهمية نظم الرقابة الداخلية فقد ألزم قانون ساربنز أو كسلي (U.S. Sarbanes- Oxley Act, 2002) في القسم (A- 404) صراحة الإدارة العليا للشركة بإنشاء والمحافظة على نظام رقابة داخلية كفاء، ويجب أن تشمل التقارير السنوية للشركة على تقرير من الإدارة بفعالية نظم الرقابة الداخلية، كما يجب أن يوضح هذا التقرير جوانب الضعف أو النقص الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية.

هذا ويمكن للجان المراجعة أن تساهم في الارتقاء بكفاءة أداء أنظمة الرقابة الداخلية وتحسين الثقة في التقارير والقوائم المالية المنشورة من خلال ما يلي: (الببيب، 2007، ص ص 65 - 165).

1. التحقق من أن نظام الرقابة الداخلية قد تم تصميمه بشكل مناسب، بحيث يوفر لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة والمستويات الإدارية المختصة تأكيداً معقولاً عن مدى كفاءة وفعالية عمليات وأنشطة وسياسات الشركة، ومدى عدالة وموثوقية قوائمها المالية. ومدى اتساق أنشطة وسياسات الشركة مع القوانين والأنظمة ذات الصلة.
2. تقييم ومناقشة مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية مع كل من إدارة الشركة والمراجع الداخلي والخارجي، والذي من شأنه أن يؤثر في جودة التقارير والقوائم المالية.
3. دراسة ومناقشة خطط الإدارة للتعامل مع نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، وخططها المتعلقة باتخاذ الإجراءات التصحيحية.
4. دراسة ومراجعة النظم المحاسبية ونظم العمل والإجراءات المالية والإدارية المتبعة، واقتراح التعديلات الواجب إدخالها لزيادة جودة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
5. التأكد من أن تقرير مراجعة القوائم المالية المعد بواسطة المراجع الخارجي، يشمل رأيه في تقييم نظام الرقابة الداخلية على التقارير المالية المعدة بواسطة الإدارة.

ثالثاً: الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية:

نظراً لأن لجنة المراجعة تمثل حلقة وصل بين الأطراف المختلفة المشتركة في عملية إعداد ومراجعة التقارير والقوائم المالية كإدارة المالية، إدارة المراجعة الداخلية، المراجع الخارجي، والإدارة التنفيذية، فمن خلال الاجتماعات التي تتم مع هذه الأطراف يصبح لديها القدرة على فحص التقارير والقوائم المالية، وبصفة خاصة التركيز على الجوانب التالية:

(صحيح 2007، ص 167):

- فحص السياسات المحاسبية وأسباب التغير فيها.
- فحص نظم الرقابة المالية.
- تقييم التسويات المحاسبية.
- فحص المعالجات المحاسبية البديلة.
- فحص نتائج عملية المراجعة وأي مقترحات للمراجع بغرض تحسين عملية إعداد التقارير المالية.

كما أن تقرير لجنة COSO قد أكد على أهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة المراجعة في الوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتيالية (غالي، 1998، ص 637)، وتتجلى الأنشطة التي تقوم بها لجنة المراجعة فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية فيما يلي: (دليل عمل لجان المراجعة، 2008، ص ص 16 - 18، شاهين، 2012 ص ص 386 - 398):

1-مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات الإدارة وتقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المتبعة.

2- التأكد من أنه تم الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية وبيان أثرها على القوائم المالية.

3- التأكد من كفاية وملاءمة الإفصاح لتحقيق المنفعة للقوائم المالية.

4- مراقبة الوضع المالي للشركة والتحقق من سلامة ومصداقية القوائم المالية.

5- مراجعة نتائج أية تحقيقات أو إجراءات تكون قد اتخذتها إدارة الشركة لمواجهة أي شكل من أشكال الغش أو المخالفات المالية.

6- مراجعة التقارير والقوائم المالية السنوية والمرحلية قبل موافاة الجهات الرقابية بها، وذلك بالاشتراك مع الإدارة والمراجع الخارجي.

7- مراجعة ما يلي مع المراجع الخارجي:

1. كافة السياسات والممارسات المحاسبية الرئيسية التي تستخدمها الشركة.

2. كافة المعالجات البديلة للبيانات المالية في نطاق المبادئ المحاسبية التي تمت مناقشتها مع إدارة الشركة، ونتائج كل بديل، والمعالجة التي تفضل الشركة استخدامها.

رابعاً: المشاركة في عمليات إدارة المخاطر:

تتعدد أنواع المخاطر التي تواجه الشركات، فمنها المخاطر المالية المرتبطة بأخطار السيولة والائتمان وسداد الالتزامات ومخاطر سعر الفائدة وسعر الصرف، ومنها المخاطر التشغيلية المرتبطة بضعف نظام الرقابة الداخلية وضعف كفاءة وفعالية نظم المعلومات، ونقص كفاءة وخبرة متخذي القرارات، وسرعة التطورات الفنية والتكنولوجية، وعدم الاتفاق على السياسات الإدارية والإجراءات ضد سوء الإدارة، ومنها مخاطر الأعمال

المرتبطة بالصناعة أو البيئة التي تعمل بها الشركة بما فيها المخاطر الخارجة عن سيطرة وتحكم الإدارة، كالقوانين واللوائح والتنظيمات والقيود الاقتصادية والسياسية والاجتماعية (حماد، 2005، ص ص 352 - 353).

ويقصد بإدارة المخاطر تلك الخطوات التي يتم إتباعها لتحديد المخاطر وتحليلها واتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها والسيطرة على آثارها (عقدة، 2005، ص 54).

كما عرف معهد المراجعين الداخليين (IIA، 2010) إدارة المخاطر بأنها عبارة عن تحديد وتقييم المخاطر الرئيسية التي تواجه الشركة، وذلك تمهيداً لوضع وتطبيق العمليات التي يتم من خلالها إدارة هذه المخاطر والمحافظة على مستوى مقبول لتلك المخاطر.

وهذا يعني أن مخاطر الشركة تشمل كل ما يؤثر سلباً على تحقيق أهدافها واستمرارها سواء كانت هذه المخاطر داخلية مثل المخاطر المرتبطة بالاستراتيجيات المطبقة من مجلس الإدارة كالاستثمار في أسواق جديدة، الأخذ بتكنولوجيا جديدة، تطوير وتسويق منتجات جديدة، أو خارجية (محلية أو دولية) مثل المخاطر المرتبطة بنوع الصناعة والمخاطر التي تواجه كافة الشركات والناجمة من التغيرات السياسية والبيئة التنافسية والتغيرات في القوانين والتشريعات. الأمر الذي يستوجب على الشركات ضرورة إدارة هذه المخاطر حتى تتمكن من تحقيق أهدافها.

ويرى الباحث أنه فضلاً عن الأنشطة التي تقوم بها لجان المراجعة، فإنه يقع على عاتقها أنشطة أخرى تتعلق بالإشراف على المخاطر التي يمكن

أن تتعرض لها الشركة، وذلك من خلال قيامها بما يلي (دليل لجنة المراجعة، 2008، ص ص 4-7 ، Robert, et al, 2006, PP. 157177):

1. تحديد مدى قابلية الشركة للتعرض للمخاطر المختلفة بشكل عام.
2. تحديد كافة المخاطر التي يواجهها النشاط وتقييمها والتحقق من وجود نظام فعال لإدارتها.
3. ضمان وجود هياكل مناسبة وفعالة لإدارة المخاطر، والتحديث المستمر لها لتواكب التطورات الحالية والمستقبلية.
4. مراقبة عملية إدارة المخاطر الرئيسية التي يمكن أن تؤثر على إعداد التقارير المالية وغير المالية للشركة.
5. دراسة تقارير الإدارة المتعلقة بالاستجابة للمخاطر، والتحقق من أن تقرير الإدارة عن نظم إدارة المخاطر يجيب على التساؤلات التالية (كمال، 2007، ص ص 12-13):

- هل تتفق النتائج الواردة في هذا التقرير مع ما توصلت إليه اللجنة؟
 - هل يتفق هذا التقرير مع ما تفصح عنه القوائم المالية وبصفة خاصة الخسائر التي تحملتها الشركة بسبب الفشل في التنبؤ أو مواجهة المخاطر؟
 - هل قدم تقرير مجلس الإدارة صورة عن المخاطر المتوقعة في المجالات الرئيسية وكذلك بالنسبة للمفردات المهمة في القوائم المالية؟
- خامساً: دعم آليات حوكمة الشركات:**

تعتمد حوكمة الشركات على أربع آليات أساسية، كل منها يعتبر بمثابة حجر زاوية وأساس، ينبغي أن تقوم عليه الحوكمة الفعالة، وهذه الآليات

هي: مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية، والمراجعة الخارجية.

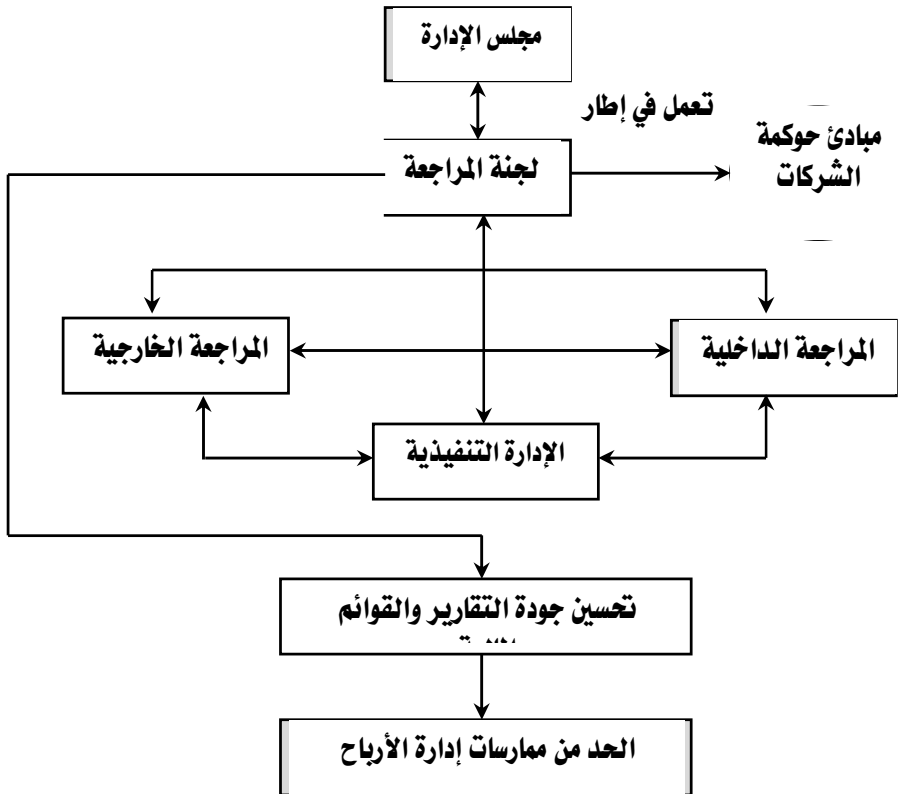
ولقد أكدت معظم الدراسات والتقارير الخاصة بحوكمة الشركات على ضرورة وجود لجان للمراجعة في الشركات التي تسعى إلى تطبيق الحوكمة، بل أشارت إلى أن وجود لجان المراجعة يمثل أحد العوامل الرئيسية لتقييم مستويات الحوكمة المطبقة بالشركة (سامي، 2009 ص ص 169-202، مليجي، 2010، ص ص 203-206، AI- Ajmi, 2009, PP. 64-74، 1-32، (Krishnan & Lee, 2008, PP. 1-32).

وبناءً على ما سبق يمكن القول أن لجان المراجعة تمثل أحد الدعائم الأساسية لنجاح حوكمة الشركات، كما أنها تؤدي دوراً محورياً في الحد من التقارير المالية الاحتياطية، مما يزيد من مصداقية وموثوقية القوائم المالية، ويتضح ذلك من خلال قيام لجنة المراجعة بما يلي:

1. التأكد من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية.
2. التحقق من مدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح المنظمة لأعمالها.
3. فحص ومراجعة السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في إعداد القوائم المالية الفعلية والتقديرية.
4. المساهمة في الحد من إساءة استخدام مجلس الإدارة لسلطاته.
5. التأكد من عدم وجود تضارب في المصالح ينتج عنه قيام الشركة بعقد صفقات مع أطراف ذوي العلاقة.
6. تحقيق التنسيق الفعال بين الإدارة والمراجع الداخلي والمراجع الخارجي من خلال تحديد مجال المراجعة، ومراجعة القوائم المالية قبل وبعد النشر.

1- توفير المعلومات واختفاء الثقة عليها من خلال تقرير اللجنة مما يساهم في تلبية احتياجات المستثمرين وكافة مستخدمي المعلومات، حيث قد يشير التقرير إلى النتائج المالية والتشغيلية للشركة، والمخاطر التي تحيط بالشركة ومدى تطبيقها لهياكل وسياسات الحوكمة.

وفي ضوء العرض السابق يمكن للباحث توضيح دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (3)

يوضح دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

6- المبحث السادس

الدراسة التطبيقية

إن قيمة البحث العلمي تتبع وتتحقق من خلال ارتباطه بالواقع العملي، واستكمالاً للفائدة المرجوة من البحث، يركز الباحث في هذا المبحث على اختبار فروض البحث من خلال استطلاع آراء خمس فئات هامة ذات علاقة وطيدة بموضوع الدراسة، ويسعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى اختبار صحة الفروض الآتية:

- **الفرض الأول:** هناك تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة وبين الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- **الفرض الثاني:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات الدراسة فيما يتعلق بالأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة وبين الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- **الفرض الثالث:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات المحيط المهني للجان المراجعة في كل من: جمهورية مصر العربية، والمملكة العربية السعودية حول الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة وبين الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ويمكن للباحث أن يعرض الدراسة التطبيقية على النحو التالي:

1 / 6 أسلوب الدراسة:

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على أسلوب قائمة الاستقصاء بشكل أساسي، حيث قام الباحث بإعداد هذه القائمة في شكل أسئلة- تم صياغتها في ضوء فروض وأهداف الدراسة- يمكن من خلالها دراسة وتحليل الردود

عليها لتحقيق أهداف البحث واختبار فروضه، وقد تم توزيع القائمة على عينة من رؤساء وأعضاء مجالس إدارات شركات المساهمة المصرية والسعودية، رؤساء وأعضاء لجان المراجعة، مديرو إدارات المراجعة الداخلية، مراقبي الحسابات، وأعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية والسعودية من ذوي تخصص المحاسبة والمراجعة.

كما قام الباحث بإجراء مقابلات شخصية مع بعض أفراد العينة، لإيضاح هذه الدراسة ومضمون الأسئلة، بما يحقق فهمهم لمعنى ومغزى الأسئلة من ناحية، والتحقق من ملائمة أسئلة الاستقصاء من ناحية أخرى، وبالتالي ضمان دقة، وسلامة الإجابة عليها.

2 / 6 مجتمع وعينة الدراسة:

تم تحديد مجتمع وعينة الدراسة كالآتي:

1. رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المنتدبين وأعضاء مجالس الإدارة، بشركات المساهمة بكل من جمهورية مصر العربية، والمملكة العربية السعودية. وقد تم اختيار عينة حكومية تتكون من (30) مفردة.
2. رؤساء وأعضاء لجان المراجعة في بعض شركات المساهمة المسجلة بالبورصة، باعتبارهم من أهم الأطراف ذوي الصلة، في دراسة موضوع هذا البحث، وقد استبعد الباحث من الدراسة الميدانية شركات المساهمة غير المقيدة لأسهمها بالبورصة، كما استبعد الباحث أيضاً من الدراسة التطبيقية قطاع التمويل والتأمين والعقارات تاركاً ذلك لدراسات مستقلة أخرى لما يتسم به هذا القطاع من طبيعة وقوانين خاصة تحكم تشكيل لجان المراجعة به، وقد تم اختيار عينة حكومية، من بين لجان المراجعة

بشركات المساهمة المقيدة بالبورصة بكل من جمهورية مصر العربية،
والمملكة العربية السعودية. وقد تحددت العينة في (70) مفردة.

3. مديرو إدارات المراجعة الداخلية، باعتبارهم أحد الأطراف المحورية،
وذوي الصلة الوثيقة في دراسة موضوع هذا البحث. وقد تم اختيار عينة
حكمية، من بين إدارات المراجعة الداخلية بكل من جمهورية مصر
العربية، والمملكة العربية السعودية. وقد تحددت العينة في (40) مفردة.

4. مراقبو حسابات شركات المساهمة، باعتبارهم أحد الأطراف المحورية في
دراسة موضوع هذا البحث، وقد تم اختيار عينة حكمية من مراقبي
الحسابات الخارجيين لشركات المساهمة المقيدة بسوق الأوراق المالية بكل
من جمهورية مصر العربية، والمملكة العربية السعودية.

وقد تحددت العينة في (80) مفردة، تم اختيارها كما يلي:
بالنسبة لمفردات العينة المصرية:

اختار الباحث هذه العينة من بين المراجعين بمكاتب وشركات

المراجعة بمحافظات القاهرة والجيزة والقليوبية، وذلك للأسباب التالية:

أ- تركز مكاتب المراجعة في القاهرة الكبرى يمثل نسبة (73%) تقريباً من
إجمالي عدد المكاتب في جمهورية مصر العربية كلها (موقع النقابة
العامة للتجاربيين المصرية على الإنترنت)، مما سهل على الباحث
إجراء المقابلة الشخصية مع العينة المختارة.

ب- إن مكاتب المراجعة الكبيرة والمشهورة التي تتولى مراجعة حسابات
أغلبية الشركات متركزة في القاهرة والجيزة، وتضم هذه المكاتب عدداً
كبيراً من ذوي الكفاءة والخبرة وإجراء الاستقصاء معهم سيكون ذا فائدة
للبحث.

بالنسبة لمفردات العينة السعودية:

اختار الباحث هذه العينة من بين المراجعين بمكاتب وشركات

المراجعة بمدينتي الرياض وجدة وذلك لما يلي:

أ- وجود معظم مكاتب المراجعة الكبيرة بهما، حيث تمثل (86.5%) من إجمالي عدد المكاتب في المملكة العربية السعودية (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، www.socpa.org).

ب- صعوبة استقصاء كل مفردات مكاتب المراجعة في جميع مدن المملكة العربية السعودية.

ج- يتوافر لدى مراقبي هذه المكاتب الكفاءة والمهارة والخبرة عادة، والإطلاع على الجديد في معايير المحاسبة والمراجعة.

وقد قام الباحث بتوزيع قوائم الاستقصاء على المراجعين من فئات مراجع وصاحب مكتب فردي، شريك في شركة مراجعة، مراجع أول بمكتب أو شركة مراجعة، بحيث يكون لديهم خبرة وإدراك بموضوع البحث. 1- أعضاء هيئة التدريس تخصص محاسبة ومراجعة من الجامعات المصرية والسعودية، وقد تحددت العينة في (40) عضواً ما بين أستاذ، أستاذ مساعد، مدرس.

وقد حرص الباحث على الحصول على أعلى نسبة ردود من أطراف محيط الدراسة الميدانية، وذلك من خلال القيام بالاتصال المباشر بتلك الأطراف، وتكرار إرسال الاستبيان إلى الأطراف المشاركة في الدراسة.

3 / 6 تصميم أداة الدراسة التطبيقية:

في ضوء أهداف وفروض البحث السابق الإشارة إليها، فقد قام الباحث بتصميم استمارة استبيان، يتمثل هدفها الرئيسي في جمع البيانات، من أفراد مجتمع البحث وعينته، وقد تم تصميم قائمة الاستبيان في ستة أسئلة تغطي

الأنشطة التي تقوم بها لجان المراجعة، والتي يمكن أن تلعب دوراً حيوياً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

وقد تم تصميم استمارة الاستبيان على أساس استخدام مقياس لـ **Likert scaling Method** المتدرج الخماسي، بواقع (5) درجات للاختيار موافق تماماً، (4) درجات للاختيار موافق، (3) للاختيار غير محدد أو محايد، (2) درجة للاختيار غير موافق، (1) درجة للاختيار غير موافق على الإطلاق.

4 / 6 التوزيع النسبي لعينة الدراسة:

بلغ حجم العينة من فئات الدراسة (260) مفردة، ويمكن للباحث توضيح التوزيع النسبي لإجمالي العينة على المجموعات المكونة لمجتمع الدراسة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (1)

يوضح التوزيع النسبي لإجمالي العينة على مجموعات الدراسة التطبيقية

البيان	العدد	النسبة
1. رؤساء مجالس الإدارة والأعضاء المنتدبون وأعضاء مجالس الإدارة.	30	11.54%
2. رؤساء وأعضاء لجان المراجعة.	70	26.92%
3. مديرو إدارات المراجعة الداخلية.	40	15.38%
4. مراقبي الحسابات.	80	30.78%
5. أعضاء هيئة التدريس.	40	15.38%
الإجمالي	260	100%

5/6 توزيع قوائم الاستقصاء وتلقي الردود:

وزع الباحث (260) قائمة استقصاء من خلال الفاكس والبريد الإلكتروني والتسليم باليد، ويوضح الجدول رقم (2) عدد القوائم الموزعة والمستردة لفئات الدراسة المختلفة كما يلي:

جدول رقم (2)

يوضح عدد قوائم الاستقصاء الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

عينة أو أطراف الدراسة التطبيقية	عدد قوائم الاستقصاء الموزعة	عدد قوائم الاستقصاء المستردة	عدد قوائم الاستقصاء غير المقبولة	قوائم الاستقصاء الصالحة للتحليل	
				العدد	النسبة
رؤساء مجالس الإدارة والأعضاء المنتدبون وأعضاء مجالس الإدارة	30	22	4	18	60%
رؤساء وأعضاء لجان المراجعة.	70	55	7	48	68.57%
مديرو إدارات المراجعة الداخلية	40	30	5	25	62.5%
مراقبو الحسابات	80	68	6	62	77.5%
أعضاء هيئة التدريس	40	35	—	35	87.5%
الإجمالي	260	210	22	188	72.31%

كما يبين الجدول التالي عدد ومعدل الردود الصالحة للتحليل وفقاً للمجال الجغرافي (المكاني) وذلك كما يلي:

جدول رقم (3)

يوضح عدد الردود الصالحة للتحليل وفقاً للمجال الجغرافي (المكاني)

المملكة العربية السعودية		جمهورية مصر العربية		عينة أو أطراف الدراسة التطبيقية
النسبة	العدد	النسبة	العدد	
10%	9	9.18%	9	رؤساء مجالس الإدارة والأعضاء المنتدبون وأعضاء مجالس الإدارة.
25.56%	23	25.51%	25	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة
13.33%	12	13.27%	13	مديرو إدارات المراجعة الداخلية.
32.22%	29	33.67%	33	مراقبو الحسابات
18.89%	17	18.37%	18	أعضاء هيئة التدريس
100%	90	100%	98	الإجمالي

وفي ضوء الجدولين السابقين يتضح أن معدل القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي لكل فئة من فئات الدراسة يعد معدل مرتفع، وهو ما يمكن الاعتماد عليه في تحديد الدور الذي يمكن أن تقوم به لجان المراجعة من خلال الأنشطة التي تمارسها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

6 / 6 التوزيع التكراري والنسبي لمفردات عينة الدراسة:

يوضح الجدول التالي التوزيع التكراري والنسبي لمفردات عينة الدراسة المختلفة وذلك كما يلي:

جدول رقم (4)

يوضح التوزيع التكراري والنسبي لمفردات عينة الدراسة

النسبة	التكرار	مفردات عينة الدراسة
9.6%	18	رؤساء مجالس الإدارة والأعضاء المنتدبون
25.5%	48	وأعضاء مجالس الإدارة.
13.3%	25	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة
33%	62	مديرو إدارات المراجعة الداخلية.
18.6%	35	مراقبو الحسابات
		أعضاء هيئة التدريس
100%	188	الإجمالي

كما يبين الجدول التالي التوزيع التكراري والنسبي لبيئتي الدراسة التطبيقية كما يلي:

جدول رقم (5)

يوضح التوزيع التكراري والنسبي لبيئتي الدراسة التطبيقية

النسبة	التكرار	بيئة الدراسة
52.1%	98	جمهورية مصر العربية.
47.9%	90	المملكة العربية السعودية.
100%	188	الإجمالي

ويخلص الباحث من الجدولين السابقين، إلى إمكانية الاعتماد على ردود مفردات عينة الدراسة، نظراً لاشتغالها على فئات متعددة من المحيط المهني للجان المراجعة، بكل من: جمهورية مصر العربية، والمملكة العربية السعودية، الأمر الذي يتوقع معه الباحث، إمكانية الحصول منهم على إجابات موضوعية، مبنية على رصيد معقول من الخبرة المتخصصة في مجال الواقع العملي.

7 / 6 اختبار مدى ثبات صدق الاستقصاء:

ليبيان مدى ثبات قائمة الاستقصاء تم حساب معامل الثبات **Alpha** أو ما يسمى بمعامل الاعتمادية لأسئلة الاستقصاء وذلك لتحديد مصداقية ومدى درجة الاعتماد على المقاييس المستخدمة في الدراسة وقوة الاتساق الداخلي بين أسئلة الاستقصاء، ويمكن عرض معاملي الثبات والصدق للأسئلة الواردة بقائمة الاستقصاء من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (6)

يوضح معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستقصاء

"اختبار ألفا كرونباخ" Cronbach's Alpha

عدد عبارات الاستمارة	معامل الثبات (ألفا)	معامل الصدق (*)
كل		
61	0.986	0.993

(*) تم حساب معامل الصدق عن طريق جذر معامل الثبات.

يتضح من الجدول السابق أن معاملي الثبات والصدق يقتربا من الواحد الصحيح مما يشير إلى أن التماسق الداخلي للعبارات المستخدمة في البحث يعد قوياً ومقبولاً بدرجة كبيرة.

6/ 8 عرض وتحليل نتائج الاستقصاء واختبار الفروض:

قام الباحث بتفريغ الإجابات على الأسئلة بجدول البيانات، وتم تحليلها واستخلاص النتائج من خلال تطبيق بعض الأساليب الإحصائية الواردة بمجموعة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية **Statistical package for social science** المعروف باسم (SPSS) وقد تطلبت طبيعة البيانات تحديد الأدوات الإحصائية اللازمة والملائمة، والتي تتمثل فيما يلي:

أولاً: الإحصاءات الوصفية:

1- الوسط الحسابي **Mean**.

2- الانحراف المعياري **Standard Deviation**.

ثانياً: الاختبارات الإحصائية:

تشير هذه الاختبارات إلى الإحصاءات الاستدلالية **Inferential Statistics** وتختص بطرق تحليل وتفسير واستخلاص الاستنتاجات من عينة البحث للتوصل إلى قرارات تخص المجتمع ومن هذه الأساليب التي استخدمها الباحث ما يلي :

1- اختبار المصادقية والاعتمادية **Reliability Analysis**.

2- اختبار "ت" **T Test**.

3- اختبار كروس كال ويلز **Kruskal-Wallis Test**.

4- اختبار مان وتني **Mann-Whitney Test**.

5- معامل الارتباط **Coefficient of Correlation**.

6- معامل التحديد **Coefficient of Determination**.

7- نموذج الانحدار **Regression model**.

أولاً: اختبار الفرض الأول والذي ينص على: هناك تأثير معنوى ذو دلالة إحصائية بين الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح .

السؤال الأول: هل ترون أن لجنة المراجعة لها دور هام في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

- التوزيع التكرارى والنسبى للجنة المراجعة والتي لها دور هام في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

جدول رقم (7)

العناصر	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
هل ترون أن لجنة المراجعة لها دور هام في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ؟	188	4.33	.730	**0.000	موافقة

وفي ضوء الجدول السابق يتضح للباحث اتجاه الوسط الحسابي العام إلي الموافقة على أن لجنة المراجعة لها دور هام في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ،ويؤكد علي ذلك نسبة معامل الاختلاف والتي تمثل 17% (الانحراف المعياري/الوسط الحسابي) مما يشير إلي وجود اتفاق بين عينة البحث بشأن دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح .

(أ) ممارسات إدارة الأرباح (كمتغير تابع):

1- أسباب ودوافع الإدارة لممارسات إدارة الأرباح :

توصيف آراء عينة الدراسة حول سعى الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح ، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت")

جدول رقم (8) يوضح

توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية لأسباب إدارة الأرباح

العناصر	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
لتحقيق أهداف خاصة بها.	188	4.01	.976	**0.000	موافقة
لتحقيق متطلبات الاقتراض والمديونية.	188	3.82	1.059	**0.000	موافقة
لتحقيق توقعات المحللين الماليين والمستثمرين.	188	3.96	1.007	**0.000	موافقة
لتخفيض العبء الضريبي وتحقيق بعض الوقورات الضريبية.	188	3.84	1.123	**0.000	موافقة
لتجنب التكاليف السياسية.	188	3.57	1.119	**0.000	موافقة
عند تغيير الشركة للإدارة.	188	3.63	1.133	**0.000	موافقة
الإجمالي	188	3.805	1.0695	**0.000	موافقة

دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05 **

يتضح من الجدول السابق اتجاه الوسط الحسابي العام إلي الموافقة حول أسباب ودوافع الإدارة لممارسات إدارة الأرباح ، وأنه دال إحصائياً لكافة العناصر محل الاستقصاء .

2- تأثير الإدارة عمداً علي صافي الربح:

توصيف آراء عينة الدراسة حول لجوء الإدارة إلى التأثير عمداً على رقم صافي الربح ، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت").

جدول رقم (9) يوضح

توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية

العناصر	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
التلاعب في أسس الاعتراف بالإيرادات.	188	3.60	1.231	**0.000	موافقة
التلاعب في أسس الاعتراف بالمصروفات.	188	3.60	1.226	**0.000	موافقة
تغيير الشكل القانوني للشركة.	188	3.63	1.187	**0.000	موافقة
التغيير (التعديل) في طريقة الإفصاح بالقوائم المالية.	188	3.66	1.210	**0.000	موافقة
استخدام التقدير الشخصي في بعض الأمور الخاصة بتحديد صافي الربح.	188	3.62	1.184	**0.000	موافقة

العناصر	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
استغلال المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية وتعدد بدائل السياسات المحاسبية.	188	3.76	1.190	**0.000	موافقة
استخدام أسلوب هيكلية العمليات من خلال تعديل أو إعادة صياغة العقود والاتفاقيات بما يحقق أهدافها.	188	3.59	1.192	**0.000	موافقة
تطبيق المعيار المحاسبي الجديد مبكرا قبل الموعد الإلزامي له.	188	3.63	1.160	**0.000	موافقة
الإجمالي	188	3.6362	1.1975	**0.000	موافقة

دال إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 **

يتضح للباحث من الجدول السابق أن الوسط الحسابي دال إحصائيا لصالح الموافقة على لجوء الإدارة إلى التأثير عمدا على رقم صافي الربح ، وذلك لكافة العناصر محل الاستقصاء، كما أن الوسط الحسابي الإجمالي يتجه إلى (الموافقة) على لجوء الإدارة إلى التأثير عمدا على رقم صافي الربح.

3- الآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح:

توصيف آراء عينة الدراسة حول الآثار السلبية الناجمة عن ممارسات إدارة الأرباح، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت").

جدول رقم (10)

توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية

العناصر	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
تخفيض قيمة الشركة.	188	4.04	1.012	**0.000	موافقة
اندثار وتلاشى السلوك الأخلاقي.	188	3.86	1.052	**0.000	موافقة
إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية.	188	3.76	1.003	**0.000	موافقة
عقوبات اقتصادية على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها.	187	3.66	1.063	**0.000	موافقة
تأثير سلبي على حركة سوق الأوراق المالية والأداء الاقتصادي للمجتمع ككل.	188	4.02	.984	**0.000	موافقة
الإجمالي	188	3.868	1.0228	**0.000	موافقة

دال إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 **

يتضح من الجدول السابق أن الوسط الحسابي دال احصائيا لصالح الموافقة على أن ممارسات إدارة الأرباح ينجم عنها آثار سلبية ، وذلك لكافة العناصر محل الاستقصاء. ويميل الوسط الحسابي الإجمالي إلى (الموافقة) على أن ممارسات إدارة الأرباح ينجم عنها آثار سلبية. (ب) الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة (كمتغيرات مستقلة) وذلك من خلال ما يلي:

1-دعم عملية المراجعة الخارجية:

توصيف آراء عينة الدراسة حول دعم لجنة المراجعة لعملية المراجعة الخارجية، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت").

جدول رقم (11) يوضح

توصيف الآراء من خلال المقاييس الاحصائية

العناصر	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
التوصية باختيار المراجع الخارجي وتغييره.	188	4.10	.932	**0.000	موافقة
تحديد أتعاب المراجع الخارجي.	188	3.85	1.064	**0.000	موافقة
دراسة وتقييم مستوى تأهيل المراجع ومدى كفاية الموارد المتاحة لديه لأداء مهامه.	188	3.72	1.113	**0.000	موافقة

العناصر	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
الاتصال الدائم بالمراجع الخارجي وفحص التقارير الصادرة عنه.	188	3.91	1.081	**0.000	موافقة
مراجعة ومراقبة استقلالية المراجع الخارجي.	188	3.94	1.006	**0.000	موافقة
دراسة وتقييم خطة المراجعة.	188	3.97	1.072	**0.000	موافقة
دراسة وتقييم فعالية أداء المراجعة.	187	3.92	1.072	**0.000	موافقة
دراسة وتقييم فعالية نتائج عملية المراجعة.	188	3.95	1.113	**0.000	موافقة
الموافقة على خدمات غير المراجعة.	188	3.77	1.079	**0.000	موافقة
التنسيق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي.	188	4.07	1.011	**0.000	موافقة
الإجمالي	188	3.92	1.0543	**0.000	موافقة

دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05 **

يتضح للباحث من الجدول السابق أن الوسط الحسابي دال إحصائياً لصالح الموافقة على دعم لجنة المراجعة لعملية المراجعة الخارجية ، وذلك لكافة العناصر محل الاستقصاء. كما أن الوسط الحسابي الإجمالي يتجه إلى (الموافقة) على دعم عملية المراجعة الخارجية من قبل لجنة المراجعة .

2- الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية:

توصيف آراء عينة الدراسة حول إشراف لجنة المراجعة على أعمال المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت").

جدول رقم (12) يوضح توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية

العناصر	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
الموافقة على تعيين مدير إدارة المراجعة الداخلية، وعزله، والمشاركة في تحديد أتعابه.	188	4.12	.853	**0.000	موافقة
مراجعة مدى ملائمة هيكل قسم المراجعة الداخلية بالشركة ومسؤولياته والكوادر العاملة به.	188	4.05	.891	**0.000	موافقة
مراجعة إعداد وتنفيذ ونتائج برنامج المراجعة السنوي الخاص بالمراجعة الداخلية للشركة.	188	4.17	.816	**0.000	موافقة
دراسة تقارير المراجعة الداخلية ومتابعة الإدارة في تنفيذ الملاحظات الموجهة لها من قبل إدارة المراجعة الداخلية.	188	4.12	.863	**0.000	موافقة

العناصر	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
تدعيم استقلال المراجع الداخلي.	188	4.06	.903	**0.000	موافقة
مراجعة مدى التزام المراجع الداخلي بتطبيق مبادئ الحوكمة.	187	4.16	.798	**0.000	موافقة
التنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.	188	4.19	.818	**0.000	موافقة
التحقق من ملائمة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية.	188	4.13	.833	**0.000	موافقة
التأكد من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.	188	4.18	.825	**0.000	موافقة
الإجمالي	188	4.13	0.844	**0.000	موافقة

دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05 **

يتضح للباحث من الجدول السابق أن الوسط الحسابي دال إحصائياً لصالح الموافقة على الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية من قبل لجنة المراجعة، وذلك لكافة العناصر محل الاستقصاء. كما أن الوسط الحسابي العام يتجه إلى (الموافقة) على إشراف لجنة المراجعة على أعمال المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية.

3-الإشراف والرقابة علي إعداد التقارير والقوائم المالية:

توصيف آراء عينة الدراسة حول الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية من قبل لجنة المراجعة، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت").

جدول رقم (13) يوضح

توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية

العناصر	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
العمل مع مجلس الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير والقوائم المالية.	188	4.06	.831	**0.000	موافقة
تقييم السياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة في الشركة.	188	4.12	.802	**0.000	موافقة
التأكد من أن السياسات المحاسبية المطبقة تتفق مع الإصدارات المهنية.	188	4.06	.863	**0.000	موافقة
التأكد من أن الشركة تتابع التطورات في المبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة والصادرة عن الهيئات المهنية.	188	3.95	.918	**0.000	موافقة

العناصر	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
التأكد من كفاية الإفصاح والشفافية في التقارير والقوائم المالية.	188	4.06	.891	**0.000	موافقة
التأكد من الاستمرار بتطبيق السياسات والمبادئ المحاسبية في الشركة.	188	4.07	.859	**0.000	موافقة
مراجعة المعالجات المحاسبية البديلة، وأثرها في التقارير المالية.	188	3.99	.910	**0.000	موافقة
مناقشة الإدارة عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة ودراسة أثرها في التقارير المالية.	188	4.06	.866	**0.000	موافقة
مناقشة المراجع الخارجي بمدى فعالية السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة.	188	4.16	.774	**0.000	موافقة
مراجعة التقارير والقوائم المالية السنوية والمرحلية قبل موافاة الجهات الرقابية بها.	188	4.21	.784	**0.000	موافقة
الإجمالي	188	4.074	0.8498	**0.000	موافقة

دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05 **

يتضح للباحث من الجدول السابق أن الوسط الحسابي لكافة العناصر محل الاستقصاء دال إحصائياً لصالح الموافقة علي الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية من قبل لجنة المراجعة ، كما أن الوسط

الحسابى الإجمالى يتجه إلى (الموافقة) على الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية.

4-المشاركة في عمليات إدارة المخاطر:

توصيف آراء عينة الدراسة حول مشاركة لجنة المراجعة في عمليات إدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابى والانحراف المعياري واختبار "ت").

جدول رقم (14) يوضح توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية

العناصر	العدد	الوسط الحسابى	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
تحديد المخاطر التي ممكن أن تؤثر في لتقارير المالية.	188	4.02	.910	**0.000	موافقة
قياس فعالية إدارة لمخاطر في الشركة.	188	3.98	.928	**0.000	موافقة
دراسة تقارير الغدارة لمتعلقة بالاستجابة لمخاطر.	188	3.99	.956	**0.000	موافقة
لتحقق من التحديث لمستمر لإدارة لمخاطر لتعكس لوضع الحالي التغيرات المستقبلية.	188	3.85	1.049	**0.000	موافقة
الإجمالى	188	3.96	0.960	**0.000	موافقة

دال إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 **

يتضح من الجدول السابق أن الوسط الحسابي لكافة العناصر محل الاستقصاء دال احصائيا لصالح الموافقة علي المشاركة في عمليات إدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة . ويميل الوسط الحسابي الإجمالي إلى (الموافقة) على المشاركة في عمليات إدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة من قبل لجنة المراجعة.

5-دعم آليات حوكمة الشركات:

توصيف آراء عينة الدراسة حول دعم لجنة المراجعة لآليات حوكمة الشركات ، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت").

جدول رقم (15) يوضح توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية

العناصر	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
التأكد من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية.	188	4.13	.868	**0.000	موافقة
المساهمة في الحد من إساءة استخدام مجلس الإدارة لسلطاته.	188	4.09	.888	**0.000	موافقة
التأكد من عدم وجود تضارب في المصالح ينتج عنه قيام الشركة بعقد صفقات أو عقود مع أطراف ذوي العلاقة.	188	4.22	.842	**0.000	موافقة

العناصر	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
الحد من التقارير المالية الاحتمالية، مما يزيد من موثوقية ومصداقية القوائم المالية.	188	4.32	.734	**0.000	موافقة
التحقق من مدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح المنظمة لأعمالها.	188	4.15	.833	**0.000	موافقة
الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية والخارجية ومناقشة نتائجها.	188	4.18	.844	**0.000	موافقة
الحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات من خلال توفيرها للمعلومات لكافة فئات المستثمرين ومعاملتهم معاملة متكافئة.	188	4.03	.930	**0.000	موافقة
تحقيق التنسيق الفعال بين الإدارة والمراجع الخارجي والداخلي، من خلال تحديد مجال المراجعة، ومراجعة القوائم المالية قبل وبعد النشر.	188	4.28	.760	**0.000	موافقة
الإجمالي	188	4.175	0.8373	**0.000	موافقة

دال إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 **

يتضح للباحث من الجدول السابق أن الوسط الحسابي لكافة العناصر محل الاستقصاء دال إحصائيا لصالح الموافقة علي دعم لجنة المراجعة

لآليات حوكمة الشركات ، كما أن الوسط الحسابي الإجمالي يتجه إلى (الموافقة) على دعم آليات حوكمة الشركات من قبل لجنة المراجعة.

نموذج الانحدار المقترح:

■ تحليل الارتباط (مصفوفة الارتباط Correlation Matrix)، ومعامل التحديد : يوضح الجدول التالي علاقة الارتباط بين الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة "كمتغيرات مستقلة" والحد من ممارسات إدارة الأرباح "كمتغير تابع".

جدول رقم (16) يوضح

علاقة الارتباط بين الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة " كمغيرات مستقلة" والحد من ممارسات إدارة الأرباح " كمغير تابع"

علاقة الارتباط	ممارسات إدارة الربح (R)	معامل التحديد (R ²)
دعم عملية المراجعة الخارجية	الارتباط	0.80
الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية	الارتباط	0.84
الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية	الارتباط	0.85
المشاركة في عمليات إدارة المخاطر	الارتباط	0.87
دعم آليات حوكمة الشركات	الارتباط	0.85
الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة	الارتباط الكلي	0.89 ⁽¹⁾

دال إحصائيا عند مستوى معنوية * 0.01

(1) قيمة معامل التحديد (R²) = 0.89 وهذا يشير إلى درجة تأثير الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. أما بقية النسبة 0.11 فتعود إلى متغيرات أخرى لم تدخل بالنموذج، إلى جانب الأخطاء العشوائية الناجمة عن اختيار عينة الدراسة.

يتضح للباحث من الجدول السابق أن هناك علاقة طردية قوية بين الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة "كمتغيرات مستقلة" والحد من ممارسات إدارة الأرباح "كمتغير تابع".

هذا وقد كانت قيمة معامل الارتباط = **0.942** وهو دال إحصائياً عند مستوى معنوية **0.01** . ويعنى ذلك أنه كلما كان هناك اهتمام بكل من (الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة) كلما أدى ذلك إلى زيادة الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ورغم أهمية تحليل الارتباط فسوف يتم أيضاً تحليل الانحدار المتعدد للتوصل إلى نموذج العلاقة بين الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة "كمتغيرات مستقلة" والحد من ممارسات إدارة الأرباح "كمتغير تابع"، وذلك كما يلي :

▪ اختبار جودة نموذج الانحدار المقترح لقياس العلاقة بين الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة "كمتغيرات مستقلة" والحد من ممارسات إدارة الأرباح "كمتغير تابع". (اختبار "ف" **F.TEST**).

جدول رقم (17) يوضح قياس العلاقة بين الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة "كمتغيرات مستقلة" والحد من ممارسات إدارة الأرباح "كمتغير تابع" (اختبار "ف" **F. Test**)

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات حرية متوسط المربعات	اختبار "ف"	
			القيمة	مستوى معنوية
الانحدار	61765.830	5	283.221	0.000
الخطأ	7807.391	179		
المجموع	69573.222	184		

دال إحصائياً عند مستوى معنوية **0.01** *

يتضح للباحث من الجدول السابق أن مستوى المعنوية لاختبار "ف" أقل من 0.01 وهى دالة إحصائياً مما يعكس جودة النموذج وإمكانية الاعتماد عليه.

▪ (اختبار "ت" T-test) لنموذج الانحدار المقترح لقياس العلاقة بين الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة "كمتغيرات مستقلة" والحد من ممارسات إدارة الأرباح "كمتغير تابع"، وذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (18) يوضح اختبار "ت" T. Test لنموذج الانحدار المقترح

متغير مستقل	معامل الانحدار	اختبار "ت"	مستوى معنوية
الثابت	13.644	4.061	**0.000
دعم عملية المراجعة الخارجية	.363	2.597	**0.010
الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية	.386	2.247	**0.014
الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية	.383	2.594	**0.043
المشاركة في عمليات إدارة المخاطر	2.636	4.445	**0.000
دعم آليات حوكمة الشركات	.660	2.852	**0.016

دال إحصائياً عند مستوى معنوية **0.01

يلاحظ من الجدول السابق أن قيم معامل الانحدار أقل من 0.01 أي أنها دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 0.01. نموذج العلاقة بين الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة " كمغيرات مستقلة" والحد من ممارسات إدارة الأرباح " كمغير تابع":

ص = أ + ب س

ص = 13.644 + 363. س 1 + 386. س 2 + 383 س 3 + 2.636

س 4 + 660 س 5

حيث أن:

س 1: متغير مستقل (دعم عملية المراجعة الخارجية)، س 2: متغير مستقل (الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية)، س 3: متغير مستقل (الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية)، س 4: متغير مستقل (المشاركة في عمليات إدارة المخاطر)، س 5: متغير مستقل (دعم آليات حوكمة الشركات)، ص: متغير تابع (الحد من ممارسات إدارة الأرباح)، أ: قيمة الثابت، ب: قيمة معامل الانحدار.

يتضح للباحث من معادلة الانحدار إن تأثير المتغيرات المستقلة بالترتيب بناءً على قيمة معامل الانحدار: (المشاركة في عمليات إدارة المخاطر، دعم آليات حوكمة الشركات، الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية، الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية، دعم عملية المراجعة الخارجية).

وفي ضوء التحليل السابق يتضح للباحث صحة الفرض الأول وهو: هناك تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ثانياً: اختبار الفرض الثاني الذي ينص علي: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات الدراسة فيما يتعلق بالأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

(أ) ممارسات إدارة الأرباح:

1- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في آراء عينة الدراسة

حول سعى الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح (اختبار كروس كال ويلز
Kristal-Wallis Tess جدول رقم (19) يوضح قياس التباين في آراء
 مجموعات العينة (اختبار كروس كال ويلز (Kristal-Wallis Test

العناصر	مجموعات العينة					مستوى معنوية
	رؤساء مجالس الإدارات	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	مدير و إدارات المراجعة الداخلية	مراقبو الحسابات	أعضاء هيئة التدريس	
تحقيق أهداف خاصة بها.	108.64	86.18	102.26	84.06	111.59	**0.038
تحقيق متطلبات الاقتراض والمديونية.	96.03	91.21	93.22	83.81	118.07	**0.034
تحقيق توقعات المحللين الماليين والمستثمرين.	104.14	94.92	92.70	85.90	105.50	.375
تخفيض العبء الضريبي وتحقيق بعض الوقورات الضريبية.	69.97	92.55	86.84	92.10	119.50	**0.012
تجنب التكاليف الميساسية.	73.69	89.08	86.32	93.31	120.59	**0.012
عند تغيير الشركة للإدارة.	59.50	86.38	91.92	99.65	116.37	**0.002

دال إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05**

في ضوء الجدول السابق يتضح أن مستوى المعنوية لمعظم العناصر أقل من 0.05 وهذا يدل على أن هناك اختلافاً في آراء مجموعات العينة حول أسباب ودوافع الإدارة لممارسة إدارة الأرباح، بينما اتفقت مجموعات العينة الخمسة بشأن قيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح لتحقيق توقعات المحللين الماليين والمستثمرين.

3- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في آراء مجموعات العينة حول لجوء الإدارة إلى التأثير عمداً على رقم صافي الربح (اختبار

كروس كال ويلز (Kruskal-Wallis Test)

جدول رقم (20) يوضح

قياس التباين في آراء مجموعات العينة (اختبار كروس كال

ويلز (Kruskal-Wallis Test)

العناصر	مجموعات العينة					مستوى معنوية
	رؤساء مجالس الإدارات	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	مديرو إدارات المراجعة الداخلية	مراقبو الحسابات	أعضاء هيئة التدريس	
التلاعب في أسس الاعتراف بالإيرادات.	80.25	90.17	106.50	88.10	110.54	.127
التلاعب في أسس الاعتراف بالمصروفات.	80.11	89.63	103.84	89.89	110.09	.189
تغيير الشكل القانوني للشركة.	64.69	100.02	96.12	86.39	115.47	**0.009

العناصر	مجموعات العينة					مستوى معنوية
	رؤساء مجالس الإدارات	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	مديرو إدارات المراجعة الداخلية	مراقبو الحسابات	أعضاء هيئة التدريس	
التغيير (التعديل) في طريقة الإفصاح بالقوائم المالية.	67.19	97.04	93.98	90.32	112.83	**0.045
استخدام التقدير الشخصي في بعض الأمور الخاصة بتحديد صافي الربح.	55.19	105.19	99.38	87.48	109.00	**0.003
استغلال المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية وتعدد بدائل السياسات المحاسبية.	93.75	84.48	89.10	92.15	116.66	.070
استخدام أسلوب هيكلية العمليات من خلال تعديل أو إعادة صياغة العقود والاتفاقيات بما يحقق أهدافها.	54.72	89.56	93.98	95.24	120.79	**0.000
تطبيق المعيار المحاسبي الجديد مبكراً قبل الموعد الإلزام له.	60.67	92.17	96.62	94.11	114.27	**0.008

دال إحصائياً عند مستوى معنوية ****0.05**

يتضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية لمعظم العناصر أقل من **0.05** وهذا يدل على أن هناك اختلافاً في آراء مجموعات العينة حول سبل تأثير الإدارة علي رقم صافي الربح إلا أنهم اتفقوا في أنه يمكن للإدارة التأثير علي صافي الربح من خلال التلاعب في أسس الاعتراف بالإيرادات

والمصروفات ،حيث كان مستوي المعنوية لهذين البندين اكبر من 0.05 وهذا يدل على أن هناك اتفاقاً في آراء عينة الدراسة.

3- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول الآثار السلبية الناجمة عن ممارسات إدارة الأرباح (اختبار كروس كال ويلز (Kruskal-Wallis Test):

جدول رقم (21) يوضح قياس التباين في آراء مجموعات العينة (اختبار كروس كال ويلز (Kruskal-Wallis Test)

العناصر	مجموعات العينة					مستوى معنوية
	رؤساء مجالس الإدارات	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	مديرو إدارات المراجعة الداخلية	مراقبو الحسابات	أعضاء هيئة التدريس	
تخفيض قيمة الشركة	101.17	92.08	95.34	91.94	98.31	.940
اندثار وتلاشى السلوك الأخلاقي.	92.06	92.76	85.22	96.74	100.80	.812
إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية.	95.53	92.81	83.02	98.74	96.97	.746
عقوبات اقتصادية على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها.	59.08	89.79	76.32	109.48	103.19	**0.001
تأثير سلبي على حركة سوق الأوراق المالية والأداء الاقتصادي للمجتمع ككل.	100.14	104.67	82.92	82.10	107.89	**0.046

دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05**

يتضح للباحث من الجدول السابق أن مستوى المعنوية لمعظم العناصر أكبر من 0.05 وهذا يدل على أن هناك اتفاقاً في آراء مجموعات العينة. والبعض الآخر اقل من 0.05 وهذا يدل على أن هناك اختلافاً في آراء مجموعات العينة

(ب) الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة:

1- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول: هل للجنة المراجعة دور هام في الحد من ممارسات إدارة الأرباح (اختبار كروس كال ويلز Kruskal-Wallis Test):

جدول رقم (22) يوضح

قياس التباين في آراء مجموعات العينة (اختبار كروس كال ويلز Kruskal-Wallis Test)

العناصر	مجموعات العينة					مستوى معنوية
	رؤساء مجالس الإدارات	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة الداخلية	مديرو إدارات المراجعة الداخلية	مراقبو الحسابات	أعضاء هيئمة التدريس	
هل ترون أن لجنة المراجعة لها دور هام في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ؟	85.69	101.71	78.98	94.31	100.57	.321

دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05**

يتضح للباحث من الجدول السابق أن مستوى المعنوية أكبر من 0.05 وهذا يدل على أن هناك اتفاقاً في آراء مجموعات العينة في أن لجنة المراجعة لها دور هام في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

2- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول دعم لجنة المراجعة لعملية المراجعة الخارجية (اختبار كروس كال ويلز -Kruskal-Wallis Test):

جدول رقم (23) يوضح قياس التباين في آراء مجموعات العينة (اختبار كروس كال ويلز -Kruskal-Wallis Test)

العناصر	مجموعات العينة					مستوى معنوية
	رؤساء مجالس الإدارات	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	مدير و إدارات المراجعة الداخلية	مراقب والحسابات	أعضاء هيئة التدريس	
التوصية باختيار المراجع الخارجي وتغييره.	79.75	101.91	82.42	88.79	110.67	.077
تحديد أتعاب المراجع الخارجي.	110.33	91.96	85.78	88.71	106.33	.275
دراسة وتقييم مستوى تأهيل المراجع ومدى كفاية الموارد المتاحة لديه لأداء مهامه.	84.00	103.33	91.32	83.44	109.64	.093

مستوى معنوية	مجموعات العينة					العناصر
	رؤساء مجالس الإدارات	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	مدير و إدارات المراجعة الداخلية	مراقب والحسابات	أعضاء هيئة التدريس	
.331	105.92	100.42	89.26	84.77	101.49	الاتصال الدائم بالمراجع الخارجي وفحص التقارير الصادرة عنه.
**0.009	71.31	109.19	78.94	88.15	108.66	مراجعة ومراقبة استقلالية المراجع الخارجي.
.327	90.50	100.50	85.68	87.65	106.76	دراسة وتقييم خطة المراجعة.
**0.014	94.61	104.44	81.58	80.13	112.41	دراسة وتقييم فعالية أداء المراجعة.
.115	95.33	103.69	84.28	83.84	107.66	دراسة وتقييم فعالية نتائج عملية المراجعة.
.058	84.36	103.74	80.80	86.35	111.26	الموافقة على خدمات غير المراجعة.
.251	101.47	100.51	82.78	86.59	105.06	التنسيق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي.

دال إحصائيا عند مستوى معنوية **0.05****

يتضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية لمعظم العناصر أكبر من **0.05** وهذا يدل علي أن هناك اتفاقاً في آراء مجموعات العينة. والبعض

الآخر أقل من 0.05 وهذا يدل على أن هناك اختلافاً في آراء مجموعات العينة وذلك بالنسبة للبندين الخامس والسابع.

3- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية من قبل لجنة المراجعة (اختبار كروس كال ويلز Kruskal-Wallis Test):

جدول رقم (24) يوضح قياس التباين في آراء مجموعات العينة (اختبار كروس كال ويلز Kruskal-Wallis Test)

مستوى معنوية	مجموعات العينة					العناصر
	رؤساء مجالس الإدارات	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	مدير وإدارات المراجعة الداخلية	مراقبو الحسابات	أعضاء هيئة التدريس	
**0.006	77.78	94.01	77.36	91.73	120.93	الموافقة على تعيين مدير إدارة المراجعة الداخلية، وعزله، والمشاركة في تحديد أتعابه.
**0.001	68.47	91.99	70.66	101.01	116.83	مراجعة مدى ملائمة هيكل قسم المراجعة الداخلية بالشركة ومسؤولياته والكوادر العاملة به.

مستوى معنوية	مجموعات العينة					العناصر
	أعضاء هيئة التدريس	مراقبو الحسابات	مدير وإدارات المراجعة الداخلية	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	رؤساء مجالس الإدارات	
**0.028	112.13	101.19	79.76	87.53	76.25	مراجعة إعداد وتنفيذ ونتائج برنامج المراجعة السنوي الخاص بالمراجعة الداخلية للمشركة.
**0.008	112.20	97.71	92.76	91.81	58.61	دراسة تقارير المراجعة الداخلية ومتابعة الإدارة في تنفيذ الملاحظات الموجهة لها من قبل إدارة المراجعة الداخلية.
.076	105.71	101.60	93.80	87.26	68.53	تدعيم استقلال المراجع الداخلي.
**0.036	113.40	90.46	72.52	95.80	93.61	مراجعة مدى التزام المراجع الداخلي بتطبيق مبادئ الحوكمة.

مستوى معنوية	مجموعات العينة					العناصر
	رؤساء مجالس الإدارات	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	مدير وإدارات المراجعة الداخلية	مراقبو الحسابات	أعضاء هيئة التدريس	
.135	104.22	98.04	79.44	87.32	108.11	التنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.
.160	103.92	92.79	72.24	98.07	101.57	التحقق من ملائمة وكفاية نظام الرقابة الداخلية.
.238	101.03	91.39	74.62	99.36	101.00	التأكد من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

دال إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05**

يتضح للباحث من الجدول السابق أن مستوى المعنوية لمعظم العناصر أكبر من 0.05 وهذا يدل على أن هناك اتفاقاً في آراء مجموعات العينة وذلك بالنسبة للبنود الخامس والسابع والثامن والتاسع ، أما بالنسبة لباقي العناصر فإن مستوي المعنوية أقل من 0.05 وهذا يدل على أن هناك اختلافاً في آراء مجموعات العينة فيما يتعلق بهذه العناصر .

4- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية من قبل لجنة المراجعة (اختبار كروس كال ويلز Kruskal-Wallis Test)

جدول رقم (25) يوضح قياس التباين في آراء مجموعات العينة
(اختبار كروس كال ويلز Kruskal-Wallis Test)

مستوى معنوية	مجموعات العينة					العناصر
	رؤساء مجالس الإدارات	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	مدير و إدارات المراجعة الداخلية	مراقبو الحسابات	أعضاء هيئة التدريس	
.136	86.00	102.71	82.02	87.75	108.49	العمل مع مجلس الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير والقوائم المالية.
.117	82.75	98.58	81.08	90.56	111.50	تقييم السياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة في الشركة.
.354	89.33	96.08	88.80	88.69	109.34	التأكد من أن السياسات المحاسبية المطبقة تتفق مع الإصدارات المهنية.
**0.015	89.44	81.78	84.58	95.68	119.54	التأكد من أن الشركة تتابع التطورات في المبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة والصادرة عن الهيئات المهنية.
**0.016	99.31	82.90	86.64	90.98	119.80	التأكد من كفاية الإفصاح والشفافية في التقارير والقوائم المالية.

العناصر	مجموعات العينة					مستوى معنوية
	رؤساء مجالس الإدارات	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	مدير و إدارات المراجعة الداخلية	مراقبو الحسابات	أعضاء هيئة التدريس	
التأكد من الاستمرار بتطبيق السياسات والمبادئ المحاسبية في الشركة.	82.08	78.26	96.84	98.69	114.07	**0.021
مراجعة المعالجات المحاسبية البديلة، وأثرها في التقارير المالية.	110.69	79.47	95.54	93.79	107.30	.084
مناقشة الإدارة عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة ودراسة أثرها في التقارير المالية.	92.89	89.68	92.26	92.75	106.64	.637
مناقشة المراجع الخارجي يمدّى فعالية السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة.	97.14	94.60	93.96	89.88	101.57	.866
مراجعة التقارير والقوائم المالية السنوية والمرحلية قبل موافاة الجهات الرقابية بها.	107.64	93.28	88.60	85.90	108.86	.180

* دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05**

يتضح للباحث من الجدول السابق أن مستوى المعنوية لمعظم العناصر أكبر من 0.05 وهذا يدل على أن هناك اتفاقاً في آراء مجموعات العينة أما

بالنسبة للعناصر الرابع والخامس والسادس فإن مستوى المعنوية لها أقل من 0.05 وهذا يدل على أن هناك اختلافاً في آراء مجموعات العينة بشأنها.

5- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول مشاركة لجنة المراجعة في عمليات إدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة (اختبار كروس كال ويلز Kruskal-Wallis Test)

جدول رقم (26) يوضح قياس التباين في آراء مجموعات العينة (اختبار كروس كال ويلز Kruskal-Wallis Test)

العناصر	مجموعات العينة					مستوى معنوية
	رؤساء مجالس الإدارات	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	مدير و إدارات المراجعة الداخلية	مراقب و الحسابات	أعضاء هيئة التدريس	
تحديد المخاطر التي يمكن أن تؤثر في التقارير المالية.	102.83	87.60	82.90	97.81	102.09	.451
تقييم فعالية إدارة المخاطر في الشركة.	93.08	92.20	91.40	91.94	105.13	.763
دراسة تقارير الغدارة المتعلقة بالاستجابة للمخاطر.	80.33	91.80	91.52	98.50	100.53	.653
التحقق من التحديث المستمر لإدارة المخاطر لتعكس الوضع الحالي والتغيرات المستقبلية.	96.31	85.27	102.36	91.93	105.17	.441

دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05**

في ضوء الجدول السابق يتضح أن مستوى المعنوية لكل العناصر أكبر من 0.05 مما يدل على وجود اتفاق بين آراء عينة البحث بشأن أهمية

وضرورة مشاركة لجنة المراجعة في عمليات إدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة.

6- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في آراء مجموعات العينة بشأن دعم لجنة المراجعة لآليات الحوكمة (اختبار كروس كال ويلز (Kruskal-Wallis Test):

جدول رقم (27) يوضح قياس التباين في آراء مجموعات العينة (اختبار كروس كال ويلز (Kruskal-Wallis Test)

مستوى معنوية	مجموعات العينة					العناصر
	رؤساء مجالس الإدارات	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	مدير و إدارات المراجعة الداخلية	مراقبو الحسابات	أعضاء هيئة التدريس	
.191	103.31	84.44	80.78	101.57	101.04	التأكد من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية.
**0.020	60.61	90.53	91.96	101.13	107.44	المساهمة في الحد من إساءة استخدام مجلس الإدارة سلطاته.
.209	87.67	82.58	94.40	98.26	107.77	التأكد من عدم وجود تضارب في المصالح ينتج عنه قيام الشركة بعقد صفقات أو عقود مع أطراف ذوي العلاقة.
.818	96.14	89.09	92.48	100.19	92.43	الحد من التقارير المالية الاحتمالية، مما يزيد من موثوقية ومصداقية القوائم المالية.

مستوى معنوية	مجموعات العينة					العناصر
	رؤساء مجالس الإدارات	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	مدير و إدارات المراجعة الداخلية	مراقبو الحسابات	أعضاء هيئة التدريس	
292.	86.97	87.23	83.96	103.69	99.59	التحقق من مدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح المنظمة لأعمالها.
187.	105.06	98.76	82.32	86.31	106.44	الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية والخارجية ومناقشة نتائجها.
0.012**	60.67	92.56	83.80	104.81	103.94	الحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات من خلال توفيرها للمعلومات لكافة فئات المستثمرين ومعاملتهم معاملة متكافئة.
0.046**	106.50	96.13	81.92	84.65	112.54	تحقيق التنسيق الفعال بين الإدارة والمراجع الخارجي والداخلي، من خلال تحديد مجال المراجعة، ومراجعة القوائم المالية قبل وبعد النشر.

دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05**

وعلي ضوء الجدول السابق يتضح للباحث أن مستوى المعنوية لمعظم العناصر اكبر من 0.05 وهذا يدل على أن هناك اتفاقاً حول دعم لجنة

المراجعة لآليات الحوكمة من جانب المجموعات الخمسة، أما بالنسبة للعناصر الثاني والسابع والثامن فإن مستوى المعنوية لها أقل من 0.05 وهذا يدل على أن هناك اختلافاً في آراء مجموعات العينة بشأنها.

7- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول متغيرات

الدراسة (اختبار كروس كال ويلز (Kruskal-Wallis Test)

جدول رقم (28) يوضح قياس التباين في آراء مجموعات العينة

(اختبار كروس كال ويلز (Kruskal-Wallis Test)

العناصر	مجموعات العينة					مستوى معنوية
	رؤساء مجالس الإدارات	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	مديرو إدارات المراجعة الداخلية	مراقب و الحسابات	أعضاء هيئة التدريس	
ممارسات إدارة الأرباح	74.25	92.31	91.62	90.39	115.18	.092
دعم عملية المراجعة الخارجية	87.64	102.68	84.16	84.47	109.01	.134
الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية	77.75	92.41	77.26	97.02	111.09	.092
الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية	93.94	87.33	88.84	92.69	111.86	.299
المشاركة في عمليات إدارة المخاطر	92.47	88.55	92.50	95.13	104.01	.775
دعم آليات حوكمة الشركات	78.19	90.76	87.34	98.31	106.37	.353

دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05**

في ضوء الجدول السابق يتضح للباحث أن مستوى المعنوية لكافة العناصر اكبر من 0.05 وهذا يدل على اتفاق مجموعات العينة علي متغيرات الدراسة.

وفى ضوء التحليل السابق يتضح للباحث صحة الفرض الثاني وهو: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات الدراسة فيما يتعلق بالأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ثالثاً: اختبار الفرض الثالث:

والذي ينص علي أنه: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات المحيط المهني للجان المراجعة في كل من جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية حول الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة وبين الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

(أ) ممارسات إدارة الأرباح:

1- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول دوافع الإدارة إلى ممارسة إدارة الأرباح (اختبار مان وتنيى Mann-Whitney Test):

جدول رقم (29) يوضح قياس التباين في آراء مجموعات العينة لبيئتي الدراسة المصرية، والسعودية (اختبار مان وتنيى Mann-Whitney Test)

العناصر	بيئة الدراسة		مستوى معنوية
	مصر	السعودية	
لتحقيق أهداف خاصة بها.	98.50	90.14	.253
لتحقيق متطلبات الاقتراض والمديونية.	99.83	88.69	.135
لتحقيق توقعات المحللين الماليين والمستثمرين.	98.52	90.13	.250

العناصر	بيئة الدراسة		مستوى معنوية
	السعودية	مصر	
تخفيض العبء الضريبي وتحقيق بعض الوقورات الضريبية.	89.10	99.46	.171
لتجنب التكاليف السياسية.	91.06	97.66	.385
عند تغيير الشركة للإدارة.	91.98	96.81	.520

دال إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05**

ويلاحظ من الجدول السابق:

أن مستوى المعنوية لكافة العناصر أقل من 0.05 وهذا يدل على أن هناك اختلافاً في آراء عينة البحث بشأن دوافع الإدارة لممارسة إدارة الأرباح.

2- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول لجوء

الإدارة إلى التأثير عمداً على رقم صافى الربح. (اختبار مان وتنيى Mann-Whitney Test)

جدول رقم (30) يوضح قياس التباين في آراء مجموعات العينة (اختبار مان وتنيى Mann-Whitney Test)

العناصر	بيئة الدراسة		مستوى معنوية
	السعودية	مصر	
التلاعب في أسس الاعتراف بالإيرادات.	94.48	94.52	.997
التلاعب في أسس الاعتراف بالمصروفات.	94.19	94.78	.939
تغيير الشكل القانوني للشركة.	94.65	94.36	.970

العناصر	بيئة الدراسة		مستوى معنوية
	السعودية	مصر	
التغيير (التعديل) في طريقة الإفصاح بالقوائم المالية.	94.08	94.89	.915
استخدام التقدير الشخصي في بعض الأمور الخاصة بتحديد صافي الربح.	94.36	94.63	.971
استغلال المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية وتعدد بدائل السياسات المحاسبية.	94.82	94.21	.936
استخدام أسلوب هيكلية العمليات من خلال تعديل أو إعادة صياغة العقود والاتفاقيات بما يحقق أهدافها.	94.78	94.24	.944
تطبيق المعيار المحاسبي الجديد مبكراً قبل الموعد الإلزام له.	93.53	95.39	.800

دال إحصائياً عند مستوى معنوية **0.05****

في ضوء الجدول السابق يتضح للباحث أن مستوى المعنوية لكافة العناصر أقل من **0.05** وهذا يدل على أن هناك اختلافاً في آراء عينة البحث لبيئتي الدراسة المصرية والسعودية بشأن الطرق التي تتبعها الإدارة للتأثير عمداً على رقم صافي الربح.

3- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول الآثار

السلبية التي تتجم عن ممارسات إدارة الأرباح (اختبار مان وتتي Mann-Whitney Test):

جدول رقم (31) يوضح قياس التباين في آراء مجموعات العينة
لبيئتي الدراسة المصرية والسعودية (اختبار مان وتنيى -Mann
(Whitney Test)

العناصر	بيئة الدراسة		مستوى معنوية
	السعودية	مصر	
تخفيض قيمة الشركة.	93.59	95.33	.814
اندثار وتلاشى السلوك الأخلاقي.	93.93	95.02	.884
إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية.	94.81	94.21	.934
عقوبات اقتصادية على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها.	93.67	94.31	.932
تأثير سلبي على حركة سوق الأوراق المالية والأداء الاقتصادي للمجتمع ككل.	93.54	95.38	.802

دال إحصائيا عند مستوى معنوية **0.05****

يتضح للباحث من الجدول السابق: أن مستوى المعنوية لكافة العناصر
أكبر من **0.05** وهذا يدل على أن هناك اتفاقاً في آراء عينة البحث لبيئتي
الدراسة المصرية والسعودية، بشأن الآثار السلبية التي تتجم عن ممارسات
إدارة الأرباح .

(ب) الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة:

1- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول دور لجنة
المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح (اختبار مان وتنيى -Mann
(Whitney Test):

جدول رقم (32) يوضح قياس التباين في آراء مجموعات العينة
(اختبار مان وتنيي Mann-Whitney Test)

العناصر	بيئة الدراسة		مستوى معنوية
	السعودية	مصر	
هل ترون أن لجنة المراجعة لها دور هام في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟	100.26	89.21	.121

دال إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05^{**}

في ضوء الجدول السابق يتضح للباحث أن مستوى المعنوية اكبر من 0.05 وهذا يدل على وجود اتفاق في آراء عينة البحث لبيئتي الدراسة المصرية ،والسعودية بشأن وجود دور للجنة المراجعة في الحد من إدارة الأرباح.

2- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول دعم لجنة المراجعة لعملية المراجعة الخارجية (اختبار مان وتنيي Mann-Whitney Test): جدول رقم (33) يوضح قياس التباين في آراء مجموعات العينة لبيئتي الدراسة المصرية والسعودية (اختبار مان وتنيي Mann-Whitney Test)

العناصر	بيئة الدراسة		مستوى معنوية
	السعودية	مصر	
التوصية باختيار المراجع الخارجي وتغييره.	97.68	91.58	.406
تحديد أتعاب المراجع الخارجي.	99.78	89.65	.180
دراسة وتقييم مستوى تأهيل المراجع ومدى كفاية الموارد المتاحة لديه لأداء مهامه.	100.86	88.66	.109

العناصر	بيئة الدراسة		مستوى معنوية
	السعودية	مصر	
الاتصال الدائم بالمراجع الخارجي وفحص التقارير الصادرة عنه.	98.69	90.65	.287
مراجعة ومراقبة استقلالية المراجع الخارجي.	97.98	91.30	.373
دراسة وتقييم خطة المراجعة.	100.87	88.65	.102
دراسة وتقييم فعالية أداء المراجعة.	100.08	88.36	.118
دراسة وتقييم فعالية نتائج عملية المراجعة.	98.27	91.04	.337
الموافقة على خدمات غير المراجعة.	97.56	91.69	.440
التنسيق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي.	98.03	91.26	.360

دال إحصائياً عند مستوى معنوية **0.05****

يتضح للباحث من الجدول السابق: أن مستوى المعنوية لكافة العناصر أكبر من **0.05** وهذا يدل على أن هناك اتفاقاً في آراء عينة البحث لبيئتي الدراسة المصرية والسعودية بشأن دعم عملية المراجعة الخارجية من قبل لجنة المراجعة.

3- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية (اختبار مان وتنيي (Mann-Whitney Test):

جدول رقم (34) يوضح قياس التباين في آراء مجموعات العينة لبيئتي
الدراسة المصرية والسعودية (اختبار مان وتنيي (Mann-Whitney Test)

العناصر	بيئة الدراسة		مستوى معنوية
	السعودية	مصر	
الموافقة على تعيين مدير إدارة المراجعة الداخلية، وعزله، والمشاركة في تحديد أتعابه.	89.75	99.67	.179
مراجعة مدى ملائمة هيكل قسم المراجعة الداخلية بالشركة ومسئوليته والكوادر العاملة به.	91.92	97.31	.467
مراجعة إعداد وتنفيذ ونتائج برنامج المراجعة السنوي الخاص بالمراجعة الداخلية للشركة.	91.45	97.82	.385
دراسة تقارير المراجعة الداخلية ومتابعة الإدارة في تنفيذ الملاحظات الموجهة لها من قبل إدارة المراجعة الداخلية.	91.98	97.24	.474
تدعيم استقلال المراجع الداخلي.	91.62	97.64	.421
مراجعة مدى التزام المراجع الداخلي بتطبيق مبادئ الحوكمة.	89.90	98.42	.245
التنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.	91.92	97.31	.461
التحقق من ملائمة وكفاية نظام الرقابة الداخلية.	88.08	101.49	.068
التأكد من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.	87.28	102.37	.040

دال إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05**

في ضوء الجدول السابق يتضح للباحث أن مستوى المعنوية لكافة العناصر أكبر من 0.05 وهذا يدل على أن هناك اتفاقاً في آراء عينة البحث لبيئتي الدراسة المصرية، والسعودية بشأن إشراف لجنة المراجعة علي أعمال المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية.

4- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية (اختبار مان وتنيى -Mann-Whitney Test):

جدول رقم (35) يوضح قياس التباين في آراء مجموعات العينة لبيئتي الدراسة المصرية والسعودية (اختبار مان وتنيى (Mann-Whitney Test)

العناصر	بيئة الدراسة		مستوى معنوية
	السعودية	مصر	
العمل مع مجلس الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير والقوائم المالية.	99.47	89.93	.199
تقييم السياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة في الشركة.	99.99	89.45	.153
التأكد من أن السياسات المحاسبية المطبقة تتفق مع الإصدارات المهنية.	101.81	87.79	.057
التأكد من أن الشركة تتابع التطورات في المبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة والصادرة عن الهيئات المهنية.	99.79	89.64	.176
التأكد من كفاية الإفصاح والشفافية في التقارير والقوائم المالية.	97.61	91.64	.421

مستوى معنوية	بيئة الدراسة		العناصر
	السعودية	مصر	
.248	98.98	90.38	التأكد من الاستمرار بتطبيق السياسات والمبادئ المحاسبية في الشركة.
.263	98.84	90.51	مراجعة المعالجات المحاسبية البديلة، وأثرها في التقارير المالية.
.129	100.40	89.08	مناقشة الإدارة عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة ودراسة أثرها في التقارير المالية.
.069	101.44	88.13	مناقشة المراجع الخارجي بمدى فعالية السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة.
.246	98.94	90.42	مراجعة التقارير والقوائم المالية السنوية والمرحلية قبل موافاة الجهات الرقابية بها.

دال إحصائياً عند مستوى معنوية **0.05****

في ضوء الجدول السابق يتضح للباحث أن مستوى المعنوية لكافة العناصر اكبر من **0.05** وهذا يدل على وجود اتفاق في آراء عينة البحث لبيئتي الدراسة المصرية والسعودية بشأن الإشراف والرقابة علي إعداد التقارير والقوائم المالية من قبل لجنة المراجعة.

5- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول مشاركة لجنة المراجعة في عمليات إدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة (اختبار

مان وتتيبي (Mann-Whitney Test)

جدول رقم (36) يوضح
قياس التباين في آراء مجموعات العينة لبيئتي الدراسة
المصرية والسعودية (اختبار مان وتنيي Mann-Whitney Test)

العناصر	بيئة الدراسة		مستوى معنوية
	السعودية	مصر	
تحديد المخاطر التي يمكن أن تؤثر في التقارير المالية.	94.12	94.85	.923
تقييم فعالية إدارة المخاطر في الشركة.	99.19	90.19	.230
دراسة تقارير الإدارة المتعلقة بالاستجابة للمخاطر.	99.52	89.89	.199
التحقق من التحديث المستمر لإدارة المخاطر لتعكس الوضع الحالي والتغيرات المستقبلية.	102.31	87.33	.058

دال إحصائيا عند مستوى معنوية **0.05****

يتضح للباحث من الجدول السابق :أن مستوى المعنوية لكل العناصر اكبر من **0.05** وهذا يدل على أن هناك اتفاقاً في آراء عينة البحث لبيئتي الدراسة المصرية والسعودية بشأن مشاركة لجنة المراجعة في عمليات إدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة .

6- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول دعم لجنة المراجعة لآليات الحوكمة (اختبار مان وتنيي Mann-Whitney Test)

جدول رقم (37) يوضح قياس التباين في آراء مجموعات العينة
لبيئتي الدراسة المصرية والسعودية (اختبار مان وتني - Mann-
(Whitney Test)

العناصر	بيئة الدراسة		مستوى معنوية
	السعودية	مصر	
التأكد من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية.	102.61	97.06	.055
المساهمة في الحد من إساءة استخدام مجلس الإدارة لسلطاته.	98.71	90.63	.276
التأكد من عدم وجود تضارب في المصالح ينتج عنه قيام الشركة بعقد صفقات أو عقود مع أطراف ذوي العلاقة.	96.38	92.78	.622
الحد من التقارير المالية الاحتيالية، مما يزيد من موثوقية ومصدقية القوائم المالية.	97.31	91.92	.452
التحقق من مدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح المنظمة لأعمالها.	98.69	90.65	.272
الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية والخارجية ومناقشة نتائجها.	99.31	90.08	.211
الحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات من خلال توفيرها للمعلومات لكافة فئات المستثمرين ومعاملتهم معاملة متكافئة.	101.19	88.35	.084
تحقيق التنسيق الفعال بين الإدارة والمراجع الخارجي والداخلي، من خلال تحديد مجال المراجعة، ومراجعة القوائم المالية قبل وبعد النشر.	98.66	90.68	.272

دال إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05**

في ضوء الجدول السابق يتضح للباحث أن مستوى المعنوية لجميع العناصر اكبر من 0.05 وهذا يدل علي وجود اتفاق في آراء عينة البحث لبيئتي الدراسة المصرية والسعودية بشأن دعم لجنة المراجعة لآليات الحوكمة.

7- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول متغيرات الدراسة (اختبار مان وتنيي (Mann-Whitney Test)
جدول رقم (38) يوضح قياس التباين في آراء مجموعات العينة لبيئتي الدراسة المصرية والسعودية (اختبار مان وتنيي -Mann-Whitney Test)

العناصر	بيئة الدراسة		مستوى معنوية
	السعودية	مصر	
ممارسات إدارة الأرباح	91.14	96.65	.486
دعم عملية المراجعة الخارجية	98.96	89.40	.223
الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية	98.25	90.06	.293
الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية	99.93	89.51	.182
المشاركة في عمليات إدارة المخاطر	99.34	90.05	.232
دعم آليات حوكمة الشركات	99.75	89.68	.196

دال إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05**

ويلاحظ من الجدول السابق أن مستوى المعنوية لكافة العناصر اكبر من 0.05 وهذا يدل على أن هناك اتفاقا في آراء عينة البحث لبيئتي الدراسة المصرية والسعودية بشأن متغيرات الدراسة ككل.

وفى ضوء التحليل السابق يتضح للباحث صحة الفرض الثالث وهو:
لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات المحيط المهني للجان
المراجعة في كل من جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية
حول الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة والحد من ممارسات إدارة
الأرباح.

في ضوء ما أسفرت عنه الدراسة التي قام بها الباحث بشقيها النظري
والتطبيقي يخلص الباحث إلى مجموعة من النتائج والتوصيات من أهمها ما
يلي:

1 / 7 نتائج البحث:

(1/1/7) على الرغم من أهمية موضوع تطوير لجان المراجعة، إلا
أنه لم يلق الاهتمام الكافي إلى الآن، بالرغم من قيام العديد من دول العالم
بإلزام الشركات بتكوينها، من خلال إصدار القوانين المنظمة لذلك، حيث
تتظر إليها كثير من الشركات على أنها مجرد استيفاء للمتطلبات القانونية،
ومن ثم فقد أصبح من الضروري العمل على توجيه أنظار القائمين على أمر
تلك الشركات بمدى أهمية وضرورة تفعيل لجان المراجعة.

(2/1/7) يوجد مجموعة من الضوابط الخاصة بتكوين لجان
المراجعة، والتي يجب أخذها في الاعتبار حتى لا يكون تشكيل لجان
المراجعة مجرد استكمالاً لأمر قانونية، ومن ثم تصبح عديمة الجدوى ولا
تحقق الأهداف المرجوة منها، تتمثل في:

- التحديد الواضح لسلطات ومسؤوليات لجنة المراجعة.
- توافر الخبرة والمهارة في أعضاء اللجنة.

• ضرورة تحديد العدد الملائم لأعضاء لجنة المراجعة.

• وضع مستقل للجنة المراجعة في الهيكل التنظيمي للشركة.

(3/1/7) أن لجان المراجعة يمكنها أن تلعب دوراً جوهرياً، في

إضافة قيمة حقيقية للشركات، وذلك من خلال دورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، الأمر الذي يستوجب ضرورة تطوير أداء تلك اللجان، وكذلك ضرورة قيام تلك اللجان بدور فعال في كل من: تطوير ودعم أنظمة الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية، الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية، دعم عملية المراجعة الخارجية، المشاركة في عمليات إدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة، دعم آليات حوكمة الشركة.

(4/1/7) أكدت الدراسة التطبيقية التي قام بها الباحث على أنه توجد

علاقة بين الأنشطة التي تقوم بها لجنة المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح (مما يثبت صحة الفرض الأول).

(5/1/7) توصل البحث إلى توافر دليل ميداني، من محيط العمل

المهني للجان المراجعة، على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات الدراسة فيما يتعلق بأنشطة لجان المراجعة ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح (مما يثبت صحة الفرض الثاني).

(6/1/7) كما توصل البحث أيضاً إلى توافر دليل ميداني، من محيط

العمل المهني للجان المراجعة، على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات المحيط المهني للجان المراجعة في كل من جمهورية مصر العربية، والمملكة العربية السعودية حول الأنشطة التي تمارسها لجان

المراجعة ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح (مما يثبت صحة الفرض الثالث).

2 / 7 توصيات البحث:

بالإضافة إلى ما قد تعكسه النتائج السابقة من توصيات، يوصي الباحث بما يلي:

(1/2/7) ضرورة تضافر جهود المنظمات المهنية والجهات المعنية لتنمية الوعي لدى المساهمين والمستثمرين بإبراز دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وتحسين جودة التقارير والقوائم المالية وزيادة مصداقيتها وشفافيتها لجموع المستفيدين.

(2/2/7) ضرورة تشجيع وتحفيز شركات المساهمة على الالتزام بالضوابط الخاصة بتكوين لجان المراجعة، وكذلك الضوابط المحددة تشريعياً لعمل لجان المراجعة بما يضمن فعاليتها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

(3/2/7) ضرورة الانتقال والتحول إلى الإلزام في تطبيق قواعد حوكمة الشركات، وبالتالي التوسع في تشكيل لجان المراجعة بالشركات المصرية والسعودية، وذلك من خلال إصدار لقانون حوكمة الشركات على غرار قانون **Sarbanes Oxley**، مع مراعاة أن يتلاءم مع البيئة المحلية - المصرية و/ أو السعودية- ويحدد دور لجان المراجعة وغيرها من الأطراف المشاركة في حوكمة الشركات.

(4/2/7) ضرورة إصدار تشريع ملزم لشركات المساهمة بإعداد تقرير بنتائج عمل لجنة المراجعة، على أن ينشر مع التقارير السنوية

للشركة، مع ضرورة مراعاة إفصاح تقرير لجنة المراجعة عن أنشطتها التي يمكن أن تساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

(5/2/7) تشديد الرقابة من قبل الجهات الرقابية والمختصة في الدولة

(وزارة التجارة - هيئة سوق الأوراق المالية - مصلحة الضرائب.. إلخ) على الشركات التي تتورط في القيام بممارسات إدارة الأرباح.

(6/2/7) تخصيص فقرة من تقرير مراقب الحسابات للإفصاح عن

ممارسات إدارة الأرباح من عدمها، مع ذكر الدوافع في حالة وجودها، حتى يكون ذلك بمثابة أداة رقابية على الأداء الإداري بشركات المساهمة.

8 / دراسات مستقبلية مقترحة:

1. دور لجنة المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة - دراسة تطبيقية على البيئة السعودية.
2. نحو تطوير الإطار الفكري للمحاسبة المالية لمواجهة ممارسات إدارة الأرباح.
3. مسئولية لجنة المراجعة، ومسئولي الحوكمة عن منع واكتشاف الغش في القوائم المالية - دراسة اختبارية.
4. دور التخصص القطاعي للمراجع في تفعيل حوكمة الشركات والحد من ممارسات إدارة الأرباح - دراسة ميدانية.
5. دور لجان المراجعة في الحد من عمليات غسل الأموال في ضوء تطبيق حوكمة الشركات - دراسة تطبيقية مقارنة.