

## قياس أثر المتطلبات الأخلاقية للمراجعة على دور المراجع فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح "دراسة ميدانية"

مها حجاج عبدالمحسن على - طارق عبد العظيم أحمد - شيرين شوقى السيد الملاح  
قسم المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة بنها

### ملخص البحث:

**هدف البحث:** إلى قياس أثر المتطلبات الأخلاقية للمراجعة على دور المراجع فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح. **التصميم والنهجية:** تم إجراء الدراسة الميدانية على عينة قدرها (١٠٠) مفردة من الفئات التى يتكون منها مجتمع الدراسة، وتم تحليل واستخلاص النتائج من خلال تطبيق بعض الأساليب الإحصائية الموجودة بحزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science المعروفة باسم (SPSS V.25).

**النتائج والتوصيات:** تشير نتائج البحث إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتطلبات الأخلاقية للمراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح وهو ما يثبت صحة الفرض الأول، ووجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور المسؤولية المهنية للمراجع والحد من ممارسات إدارة الأرباح وهو ما يثبت صحة الفرض الثانى، **واستنادا إلى ذلك توصى الباحثة** بضرورة الاستفادة من محصلة الدروس والتجارب الدولية بشأن الجوانب الأخلاقية والمهنية والتي تناولتها الباحثة فى متن البحث، وهو ما سوف ينعكس إيجابيا على تطوير التجربة المصرية فى هذا الشأن، وضرورة أن تتبنى المنظمات المهنية العاملة فى مجال مهنة المراجعة العمل على إنشاء معيار للتأهيل السلوكي للمراجعين جنبا إلى جنب مع معيار التأهيل العلمي والعملية، وأن يكون محتواه مراعاة الأمانة والنزاهة والموضوعية، وتطوير برامج المراجعة بكلية التجارة بحيث تضمن إرساء القيم الأخلاقية والقواعد المهنية الواجب اتباعها لرفع كفاءة وفاعلية العاملين فى مجال المراجعة وتأسيس الوعي بضرورة الالتزام بهذه القيم والتقاليد السلوكية وعدم الانجراف نحو مساعدة بعض الشركات فى توجيهها غير المشروع فى إدارة الأرباح، وأخيرا أهمية تغليظ العقوبات الناجمة عن مخالفة القواعد الأخلاقية والمهنية فى دستور مهنة المراجعة بما يحتويها من قواعد منظمة للمسؤولية الجنائية، والمسؤولية المدنية، والمسؤولية التأديبية حيث إن الاتجاه نحو تغليظ العقوبات سوف يكون رادعا لعدم التجاوز، وفى نفس الوقت الحد من ظاهرة إدارة الأرباح.

**الكلمات المفتاحية:** المتطلبات الأخلاقية للمراجعة، المسؤولية المهنية للمراجع، ممارسات إدارة الأرباح.

## Measuring the Impact of Auditing Ethical Requirements on the Auditor's Role in Limiting Earnings Management Practices "A Field Study"

**Prof. Dr.**  
**Tariq Abdel Azim Ahmed**  
Professor of Accounting and  
Auditing and former  
Dean of the College  
Faculty of Business,  
Benha University

**Prof. Dr.**  
**Shereen Shawki Al-Mallah**  
Assistant Professor in the College's Banker at the  
Department of Accounting  
Faculty of Business,  
Benha University

**Maha Hagag Abdel Mohsen  
Ali**  
Agricultural Bank of  
Egypt

### Abstract:

**The Objective the Research:** To measure the impact of auditing ethical requirements on the auditor's role in limiting earnings management practices

**Design and methodology:** The field study was conducted on a sample of (100) individuals from the groups that make up the study population, and the results were analyzed and drawn by applying some statistical methods found in the Statistical Package for Social Sciences known as (SPSS V.25).

**Results and recommendations:** The research results indicate that there is a statistically significant relationship between the ethical requirements of auditing and limiting earnings management practices, which proves the validity of the first hypothesis, and the existence of a statistically significant relationship between the role of the auditor's professional responsibility and limiting earnings management practices, which proves the validity of the second hypothesis. Based on this, the researcher recommends the necessity of benefiting from the outcome of international lessons and experiences regarding the ethical and professional aspects that the researcher addressed in the body of the research, which will reflect positively on the development of the Egyptian experience in this regard, and the need for professional organizations working in the field of the auditing profession to adopt work on establishing a standard. To behaviorally qualify auditors along with the standard of scientific and practical qualification, and its content must take into account honesty, integrity and objectivity, Developing audit programs in colleges of commerce to ensure the establishment of ethical values and professional rules that must be followed to raise the efficiency and effectiveness of those working in the field of auditing, and to establish awareness of the necessity of adhering to these values and behavioral traditions and not being tempted to help some companies in their illegal approach to managing profits, and finally the importance of increasing the penalties resulting from a violation. The ethical and professional rules in the constitution of the audit profession, including the rules regulating criminal liability, civil liability, and disciplinary liability, as the trend towards increasing penalties will be a deterrent against transgression, while at the same time reducing the phenomenon of profit management

**Keywords:** ethical requirements for auditing, professional responsibility of the auditor, earnings management practices

## ١/ الإطار العام للبحث

### ١/١ المقدمة ومشكلة البحث

لقد أدى انهيار العديد من الشركات المساهمة العامة الأمريكية إلى ضياع بعض أو كل حقوق أصحاب المصالح وفقدان الثقة في المعلومات المنشورة في التقارير المالية، ونظرا لتلك الظروف لجأ كثير من إدارات تلك الشركات إلى التلاعب في القوائم المالية سعيا منها لتحسين الوضع المالي سواء من حيث الربحية أو المركز المالي واستخدمت في ذلك أساليب إدارة الأرباح مستغلة في ذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية، والتي تؤثر سلبا على صدق وعدالة القوائم المالية (الصباح، سالم أحمد، ٢٠١٢). والذي أدى إلى طرح تساؤلات حول الممارسات المحاسبية التي تم استخدامها لتغطية الوضع الاقتصادي الفعلي لهذه الشركات.

إن غياب أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة ارتبط بانهيار الشركات، والتي تعد النقطة الأساسية للنهوض بالشركة، والذي أدى إلى تحريف وتزييف الواقع الفعلي وفشل مكتب المراجعة في اكتشافه وإعداد تقرير عنه. (Yuhao Li، ٢٠١٠)

ويترتب على ذلك تفعيل المساءلة المهنية للمراجع بتغليظ عقوبات الإخلال بالمسؤولية المهنية، وعدم الالتزام بقواعد أخلاقيات وسلوكيات المهنة، وأن يسأل المراجع عن اكتشاف التصرفات غير القانونية والتلاعب من جانب الإدارة، والذي ينعكس على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وقد يكون هناك بعض التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد لا يتم اكتشافها على الرغم من تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بالشكل السليم.

وأصبح الجانب الأخلاقي والسلوكي في أداء المراجع الجانب الأكثر اهتمام الذي يتعين عليه مراعاته أثناء القيام بواجباته المهنية ليس بمفرده فقط بل يمتد ذلك الأمر لأعمال مساعديه حيث يعتبر مسؤولا عن سلوكهم عند تأدية الأعمال الموكلة لهم، وأيضا مسؤولا تجاه الطرف الثالث حال إلحاق بهم الضرر.

ويواجه المحاسبون والمراجعون في الممارسات العملية اليومية العديد من المواقف أو المشكلات التي تتطلب منهم أن يتخذوا قرارات بخصوصها، وقد يتعين على أحدهم أن يختار بين بديلين أخلاقيين أو ثلاثة، وقد يتعارض بعضها مع المصالح الشخصية للمراجع أو مع قواعد آداب وسلوك المهنة من الاستقلالية والصدق والعدالة والأمانة والنزاهة وغيرها (السعد، صالح بن عبد الرحمن، ٢٠١١)

لذلك تمثل المتطلبات الأساسية للقواعد الأخلاقية والسلوك المهني للمراجعة مطلبا أساسيا وذلك بهدف الحد من مشكلة إدارة الأرباح، كما أن تعدد وتنوع الدوافع والأسباب والنظريات المفسرة للجوء بعض الشركات إلى العمل على ممارسات إدارة الأرباح هو بمثابة مشكلة تواجه مهنة المراجعة والتي يجب التصدي لها، نظرا لأن القصور في مواجهة تلك المشكلة يعرض الممارسين لمهنة المراجعة للمسئولية القانونية، لذلك فإن معظم الدساتير الصادرة بشأن القواعد الأخلاقية والسلوكية تتضمن المعايير المتعلقة بهذه القواعد الأخلاقية ومعايير السلوك المهني.

وعلى ذلك فإن الباحثة في ضوء ما سبق يمكن أن تبلور الأبعاد السابق ذكرها في التساؤلات البحثية التالية:

▪ ما هو أثر المتطلبات الأخلاقية للمراجعة وانعكاساتها على دور المراجع في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

وينبثق عن السؤال الرئيسي عدة تساؤلات فرعية، تتمثل فيما يلي:

- أ. ما هي أهم التجارب الدولية المتعلقة بدور القواعد الأخلاقية والسلوكية والتي تعكس أهم الاتجاهات الحديثة في هذا الشأن لتطوير التجربة المصرية؟
- ب. ما هي أهم الدوافع والأساليب والنظريات والإجراءات التي تعكس مشكلة إدارة الأرباح؟

## ٢/١ هدف البحث

- يتمثل الهدف الرئيسي للبحث الحالي في قياس أثر المتطلبات الأخلاقية للمراجعة على دور المراجع في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وينبثق عن هذا الهدف الرئيسي الأهداف الفرعية الآتية:
- ١- ماهية وطبيعة المتطلبات الأخلاقية، من خلال دراسة لبعض التجارب الدولية بشأن المتطلبات الأخلاقية في مهنة المراجعة.
  - ٢- دراسة التجربة المصرية بشأن القواعد الأخلاقية والسلوكية الواردة بالميثاق العام لأداب وسلوك المهنة.
  - ٣- التعرف على مفهوم ودوافع إدارة الأرباح وبين الأساليب التي من شأنها التأثير على القوائم المالية.
  - ٤- التعرف على دور المراجع في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
  - ٥- دراسة أثر أهم الاتجاهات التي يتم التوصل إليها من دراسة المتطلبات والقواعد الأخلاقية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

## ٣/١ أهمية البحث

ويستمد البحث أهميته من الآتي:.

### أولاً: الأهمية العلمية

تتركز الأهمية العلمية في أنه على الرغم من اهتمام العديد من البحوث والدراسات في موضوع المتطلبات الأخلاقية والسلوك المهني القويم إلا أن هناك قصورا - في حدود علم الباحثة - حيث لم تطرق هذه البحوث إلى دراسة المتطلبات والقواعد الأخلاقية من قبل المنظمات المهنية الدولية بشكل عام والتجربة المصرية بشكل خاص، والتعرف على طبيعة إدارة الأرباح، والبحث في صور ممارسات إدارة الأرباح وأثرها على جودة القوائم المالية، أيضا التوصل إلى تأثير محصلة النتائج للقواعد الأخلاقية والسلوكية الواردة وفقا للمنظمات المهنية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

### ثانياً : الأهمية العملية

وتتضح الأهمية العملية للبحث في أن القوائم المالية للشركات التي يتم الإفصاح عنها من خلال مواقعها على شبكة الإنترنت تعتمد بدرجة كبيرة على مستوى الدقة والشفافية، من خلال تطبيق مبادئ

الحوكمة والتي من أهمها الإفصاح والشفافية، ومساعدة مستخدمي القوائم المالية في الاعتماد على تقرير مراجعة سليم في اتخاذ القرارات المهمة.

#### ٤/١ منهج وأسلوب البحث

ينقسم البحث إلى شقين: شق نظري والآخر شق عملي وسوف تعتمد الباحثة في الشق النظري على المنهج الاستقرائي حيث يعتمد على استقراء الأدبيات المحاسبية السابقة التي يتضمنها الفكر المحاسبي والمتعلقة بموضوع البحث والاستفادة منها في معالجة مشكلة البحث وتحقيق أهدافه، من خلال النشرات العلمية : من رسائل علمية، وبحوث، ودوريات علمية، وإصدارات، ومؤلفات عربية وأجنبية بغرض تحليلها وبناء الجانب النظري للبحث، وأيضاً استخدام المنهج الاستنباطي بهدف تحديد الفجوة البحثية واستنباط أساليب علاجها واشتقاق فروض البحث، أما الشق العملي فسيكون من خلال دراسة ميدانية لاختبار فروض البحث واختبار مدى تأثير المتطلبات الأخلاقية للمراجعة على دور المراجع في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، واستنباط أهم النتائج لإمكانية التحقق من صحة أو عدم صحة فروض البحث وذلك ب إجراء الدراسات الميدانية على عينة قدرها (١٠٠) مفردة من الفئات التي يتكون منها مجتمع الدراسة، وتم تحليل واستخلاص النتائج الناتج من خلال تطبيق بعض الأساليب الإحصائية الموجودة بحزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science المعروفة باسم (SPSS V.25).

#### ٥/١ حدود البحث

- لم تتناول الباحثة جهود المنظمات المهنية في الإصدارات المختلفة للقواعد الأخلاقية والسلوكية إلا بالقدر الذي يخدم هدف البحث.
- لم تتناول الباحثة انعكاسات محصلة التجارب الدولية على تطوير التجربة المصرية بشأن المتطلبات والقواعد الأخلاقية مع بيان أثرها على ممارسات إدارة الأرباح إلا بالقدر الذي يخدم هدف البحث.

#### ٦/١ خطة البحث

في ضوء مشكلة البحث وفروضه وأهدافه يمكن تقسيم البحث إلى مايلي:

- ١- الإطار العام للبحث.
- ٢- الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث.
- ٣- الإطار النظري للبحث.
- ٤- الدراسة الميدانية.
- ٥- النتائج والتوصيات.
- ٦- قائمة مراجع البحث.

#### ٢/ الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث

تعرض الباحثة في هذا الجزء أهم الدراسات ذات الصلة بأبعاد المشكلة موضوع البحث وأهمية النتائج التي توصلت إليها والتي تبرز قياس أثر المتطلبات الأخلاقية للمراجعة على دور المراجع في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، بالقدر الذي يخدم البحث.

### المحور الأول: الدراسات التي اهتمت بتأثير المتطلبات الأخلاقية للمراجعة على دور المراجع

هدفت دراسة (العبدى، مقدم، ٢٠١٧) إلى التعرف على أهم المواثيق الدولية لأخلاقيات مهنة المحاسبة، مع بيان أهمية تحلى الإدارة بها، كشف أهمية تلازم معايير عرض القوائم المالية وأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في القضاء على فجوة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها إن تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة يحد من انتهازية الإدارة عند أدائها للعمل المحاسبي، وتطبيق معايير عرض القوائم المالية في الشركات بكل أنواعها وخاصة الشركات المساهمة توفر مزايا للمساهمين، مع ضرورة إيجاد وتطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في إدارة الشركات المساهمة، وأن يكون المحاسب ملما بكل ما جاء بها ليتمكن من تطبيقها تطبيقاً سليماً

كما هدفت دراسة (ملاك، دغميم، ٢٠٢١) إلى التعرف على الإطار النظري للالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة والمفاهيم المرتبطة بجودة المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى قياس أثر الالتزام بهذه الأخلاقيات على جودة المعلومات المحاسبية. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن أخلاقيات مهنة المحاسبة تشمل مجموعة من المبادئ والمعايير المحاسبية التي تحدد ما هو صحيح وما هو غير صحيح في عمل المحاسبين وتتمثل في كل من النزاهة، والموضوعية، والكفاءة المهنية والعناية الواجبة، والسلوك المهني. كما أن لأخلاقيات مهنة المحاسبة أثر على سلوكياتهم ومن ثم سينعكس ذلك على نتائج أعمالهم، فالمعلومات المحاسبية ستتأثر - وبشكل مباشر - بهذه السلوكيات.

في حين هدفت دراسة (حمد، ٢٠٢٢) إلى التعرف على أثار تبني المراجع لأخلاقيات المهنة على جودة المراجعة وسمعة المراجع، في ضوء علاقة المراجع بزملاء المهنة، وعلاقة المراجع بعميل المراجعة ولجنة المراجعة، أيضاً في ضوء علاقة المراجع بمستخدمي القوائم المالية. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن ضرورة العمل على تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات اللازمة عن مكاتب المراجعة من حيث الأعمال التي تقوم بها ومن حيث حجم وخبرة وسمعة المكاتب، ضرورة أن تتم جميع الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة بين المراجع وعميل المراجعة من خلال لجنة المراجعة لضمان المحافظة على الاستقلال بجانب عدم تدخل المراجع في عملية اتخاذ القرارات بالشركة التي يقدم لها الخدمات بخلاف المراجعة باعتبار دور المراجع استشاري فقط في تقديم الخدمة .

### المحور الثاني: الدراسات التي قامت بدراسة العلاقة بين المراجع وممارسات إدارة الأرباح

هدفت دراسة (إسماعيل، ٢٠١٤) إلى التعرف على أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية السلبية والتي لها تأثير في وثوقية المعلومات المحاسبية، والتعرف على دور كل من المحاسب والمراجع للحد من تأثير تلك الآثار. وتوصلت الدراسة إلى أن أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية السلبية تهدف إلى تضليل نتيجة الأعمال أو المركز المالي أو الإثنين معاً، وذلك من خلال استغلال عنصرى المرونة والاختيار في المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها والتي تؤثر كثيراً في وثوقية المعلومات المحاسبية لتحقيق

أهداف الإدارة على حساب الأطراف الأخرى ولهذه الأساليب والممارسات أثر بالغ الأهمية في زعزعة ثقة السوق والمستخدمين الآخرين في المعلومات الواردة في القوائم المالية.

**كما هدفت دراسة ( خميس، ٢٠١٩ ) إلى التعرف على أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في البيانات المالية ومخاطرها ودور المراجع الخارجي في التحقق منها، والتعرف على المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية، والتوجيهات والوسائل لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في تقييد التلاعب في البيانات المالية. وتوصلت الدراسة إلى أن التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية لا ينحصر في البعد الفني للمحاسبة وإنما يتجاوز إلى البعد الأخلاقي للمحاسبة وهو أكثر خطورة على مستقبل مهنة المحاسبة، كما أن اكتشاف الأخطاء والتلاعب والغش هي من مسؤوليات المراجع وخاصة إذا لم ينفذ مهمته بالشكل المطلوب**

**في حين هدفت دراسة ( محمود، ٢٠٢٣ ) إلى دراسة وتحليل دوافع الإدارة للقيام بممارسات إدارة الأرباح من خلال عرض بنود قائمة الدخل، وتحليل مدى استجابة المراجعة الخارجية لهذه الدوافع. وتوصلت الدراسة إلى:**

أ. أن يوجد تأثير إيجابي ومعنوي لجودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال إدارة وعرض بنود قائمة الدخل.

ب. تمارس الشركات المساهمة المصرية المدرجة في البورصة المصرية مستويات مختلفة من إدارة الأرباح من خلال إدارة وعرض بنود قائمة الدخل بهدف تضخيم الأرباح التشغيلية التي لها طبيعة الاستمرار ويعتمد عليها مستخدمو التقارير المالية في التنبؤ بمستقبل الشركات.

### **المحور الثالث: دراسات تأثير المتطلبات الأخلاقية للمراجعة على الحد من ممارسات إدارة الأرباح:**

هدفت دراسة (Nasir, et al, 2014) إلى البحث عن تأثير دراسة الأخلاقيات باعتبارها أحد العوامل المهمة لتحديد ما إذا كان الفرد يمتلك ميلا للانخراط في السلوك غير الأخلاقي لإدارة الأرباح. وتوصلت الدراسة إلى أن يوجد علاقة إيجابية بين السلوك النسبي وإدارة الأرباح، ويوجد علاقة سلبية كبيرة بين السلوك المثالي وسلوك إدارة الأرباح، وهذا أظهر أن المثالية والنسبية تنبؤات مهمة لسلوك إدارة الأرباح، كما أن الأيدلوجية الأخلاقية قادرة على التأثير على سلوك إدارة الأرباح.

**كما هدفت دراسة (الجعلي، أحمد، ٢٠١٧ ) إلى التعرف إلى أخلاقيات مهنة المراجعة والسلوك الأخلاقي، وإدراك أثر التزام المراجع بأخلاقيات المهنة في الحد من التلاعب بالقوائم المالية، ومعرفة أثر تأهيل المراجع علميا وعمليا في التقليل من التلاعب بالقوائم المالية. وتوصلت الدراسة إلى:**

- أن التزام المراجع بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة يقلل من التلاعب بالقوائم المالية.
- رفض المراجع لقبول الهدايا والمزايا يزيد من مصداقية المعلومات التي تقدمها القوائم المالية.
- توفر الكفاءة المهنية والمهارة الفنية للمراجع يزيد من المقدرة على اكتشاف الأخطاء ومنع التلاعب بالقوائم المالية.

- تأهيل المراجع علميا وعمليا يساعد في كشف التلاعب بالقوائم المالية

في حين هدفت دراسة ( أحمد، أحمد، ٢٠٢٠ ) إلى بيان تأثير التزام المحاسبين والمراجعين بأخلاقيات مهنة المحاسبة في تخفيض حالات التلاعب بالقوائم المالية، ودراسة تحليل الأسباب التي تدفع القائمين على إعداد القوائم المالية إلى ممارسة أساليب الاحتيال والتلاعب بالسياسات والمعالجات المحاسبية. وتوصلت الدراسة إلى:

- أن الالتزام الأخلاقي من قبل ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة سوف يقلل من تعرض المؤسسات المالية للخطر
- تعد أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة خطة توجيهية للمحاسبين والمراجعين تمثل مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحدد ما هو صحيح وما هو خطأ في أدائهم.
- إن عدم التزام المراجع بقواعد السلوك المهني ومعايير المراجعة الدولية والمحلية له تأثير كبير في المعلومات التي تظهرها القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها.

### ٣/ الإطار النظري للبحث

تعتبر الأخلاقيات المهنية عنصراً هاماً للمهن التي تشهد النجاح والاستمرار وخدمة جميع فئات المجتمع، وينطبق ذلك على مهنة المحاسبة والمراجعة حيث يتمثل الهدف الرئيسي للمراجعة في إضفاء الثقة على المعلومات التي تحتويها القوائم المالية والتي تساهم في تعزيز الاستثمارات ومعرفة العوائد المتوقعة والتكاليف وتجنب المخاطر

### ١/٣ مفهوم وطبيعة المتطلبات الأخلاقية

عرفت دراسة (أحمد، حميدى ٢٠١٨) الأخلاق بأنها تعبر عن مجموعة من المبادئ والقواعد التي تحدد ما هو السلوك الصحيح والسلوك الخاطئ، وأن أخلاقيات المحاسبة ما هي إلا مجموعة من المبادئ والمعايير التي تهيمن على السلوك المحاسبي، والمتعلقة بما هو صحيح أو خطأ. وهي تمثل خطوطاً توجيهية للمحاسبين في أداء العمل المهني وتزداد أهميتها بالتناسب مع زيادة العمل.

وعرفت بواسطة (ملاك، دغميم ٢٠٢١) الأخلاقيات على أنها هي مجموعة من المعايير التي تحكم مهنة المحاسبة والمراجعة، وتقدم فيها مجموعة من التصرفات والسلوكيات المهنية الأخلاقية المثالية الواجب على المراجع أن يسلكها في سبيل أداء عمله على أكمل وجه.

وعرفت أيضاً الأخلاقيات من قبل الكثير من الباحثين أنها تقتصر على معرفة السلوك الصائب والخاطئ، وترى دراسة (Bishop, 2013) أن الإستسلام لمثل هذا الاستنتاج السطحي سابق لأوانه لأنه يفتقر إلى المضمون الكافي حيث تشتمل الأخلاقيات على أفكار وتفسيرات معقدة ليس فقط حول ما هو صواب وما هو خاطئ، ولكن أيضاً معرفة سبب اعتبار الأفعال صواباً وخطأً.

### ٢/٣ مصادر أخلاقيات العمل المهني

إن الأخلاقيات غيرت من طبيعة العمل في الشركات والمؤسسات، حيث كان في الماضي يتم التركيز على حماية مصالح مالكي الشركة وتعظيم الأرباح، أما الاتجاه الحالي يعطى اهتماماً كبيراً



بالمسؤولية الاجتماعية، وأخلاقيات الإدارة. وهناك ثلاثة مصادر رئيسية للأخلاقيات المهنية بشكل عام (Zarei, Reza., et al.,2016)

- أ. **القوانين والتشريعات والأنظمة:** وتمثل المعايير القانونية والتشريعات والإرشادات الصادرة عن الجهات التي تعتبر مصدرا أساسيا لأخلاقيات المهنة، حيث تتحدد سلوكيات الأفراد والمنظمات والقيم الأخلاقية من خلال تطبيق هذه القوانين والتشريعات.
- ب. **العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية:** حيث تتشكل العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية مصدرا هاما لأخلاقيات العمل، وخصوصا المعتقدات الدينية لما لها من أثر كبير على الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية وتستند هذه العمليات على القيم الأخلاقية المتبادلة بين الأفراد.
- ج. **الاعتقادات الشخصية للفرد:** وهي الاعتقادات التي يتم من خلالها تحديد المعايير التي ترتبط بشكل أساسي بسلوك الفرد وحرية التصرف وفقا للمعتقدات الشخصية.

### ٣/٣ معايير السلوك المهني

وتمثل القيم الأخلاقية العامة لمهنة المراجعة ومسؤولية المراجع تجاه عملائهم وزملائهم، وتجاه الجمهور بصورة عامة في (Ogbonna, G.N., Ebimobowei, Appah, ٢٠١٢)

#### أ. الموضوعية والاستقلال

تفرض الموضوعية التزام كافة المراجعين بأن يكونوا عادلين فكريا، وتتطلب الموضوعية أربعة احتياجات أساسية من الثقة والمصداقية والاحترافية وجودة الخدمة المقدمة، أما عن الاستقلال فهو يعنى اتخاذ وجهة نظر غير متحيزة عند أداء المهام المهنية، ولا يقتصر الاستقلال على موقف مستقل عند تحقيق المهام وتحمل المسؤولية بل يمتد إلى زيادة الثقة عند مستخدمي التقارير المالية. يعتبر استقلال المراجع الأساس الذي تعتمد عليه عملية المراجعة، والقدرة على العمل بنزاهة وموضوعية لذلك يجب على المراجع أن يكون مستقلا في الحقيقة والمظهر في كل ما يتعلق بإجراءات المراجعة المتخذة، لأنها تعتبر أساس ثقة المجتمع في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية. ويمكن التمييز بين نوعي الاستقلال كما يلي:

★ **الاستقلال الذهني (الاستقلال في الواقع):** وهي الحالة الذهنية التي تسمح للمراجع بإبداء الرأي الفني المحايد دون التأثر بما يعيق الوصول إلى الحكم المهني، ويترتب على ذلك التصرف بنزاهة وموضوعية وممارسة الشك المهني ( لطفى، أمين السيد أحمد، ٢٠٠٨)

★ **الاستقلال في الظاهر:** هي تجنب الظروف والحقائق التي لها من الأهمية ما يمكن لطرف آخر معقول له معرفة بكافة المعلومات ذات العلاقة، بما في ذلك أية وسائل حماية مطبقة، يمكنه من التوصل إلى أن النزاهة أو الموضوعية أو التشكك المهني لشركة أو لعضو في فريق المراجعة قد تم التنازل عنها ( إسماعيل، خنيش، ٢٠٢٠)

## ب. الأمانة والنزاهة

إن يكون لدى المراجع صفة العدل والصدق بحيث تفرض النزاهة التزاما على المراجع بأن يكون مستقيما عند أداء الأعمال والخدمات المهنية والتجرد من التحيز نحو المصلحة الشخصية والإخلال بمصلحة المجتمع، بحيث لا يكون له علاقة بالتقارير والقوائم التي تحتوي على: (هيري، أسيا، وآخرون، ٢٠١٧)

- عبارات أو إيضاحات معدة بشكل مهمل أو بها قصور.
- المعلومات التي تخفى أو تحذف بحيث يكون هذا الإخفاء أو الحذف بغرض التضليل.

## ج. بذل العناية المهنية الواجبة

يتطلب بذل العناية المهنية الواجبة استمرار المراجع بتحسين الكفاءة المهنية عند تخطيط وأداء المراجعة، ويتطلب أيضا استخدام المراجع المعرفة والمهارة وممارسة الشك المهني عند جمع أدلة المراجعة، ومراعاة عدم الموافقة على تقديم الخدمات المهنية أو تكليف أشخاص غير مؤهلين لتنفيذ المهام إلا إذا تم الحصول على المساعدة أو المشورة من الجهة المختصة. ويمكن تعريف العناية المهنية الواجبة بأنها "الكفاءة المهنية للمراجع التي تأتي من توافر مجموعة من الصفات الأخلاقية والسلوكية في المراجع وإلمامه بالإصدارات المهنية والقوانين التي تحكم عمله، وقدرته على فرض مساحة من الاستقلال أثناء قيامه بعملية المراجعة مع ممارسة الحد المناسب من الشك المهني مما يزيد من كفاءته المهنية وقدرته على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وتقديم تقرير يتضمن رأى فني انتقادي محايد سليم في ضوء معايير المراجعة" (عبدالعزيز، مروة فوزي، ٢٠١٩)

## د. طبيعة الخدمات التي يقدمها المراجع

يجب على المراجع مراعاة مبادئ وقواعد السلوك المهني ومراعاة توافق خدمات مراجعة القوائم المالية والخدمات الأخرى بخلاف المراجعة مع المعايير المهنية ذات الصلة، والتي تربط المصالح بين عميل المراجعة والطرف الثالث (الجمهور)، ويمكن إيجاز الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة في الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المراجعة دون المساهمة في اتخاذ القرارات وهي (إبراهيم، محمود عبدالفتاح، وآخرون، ٢٠١٥)

- الاستشارات الإدارية.
- تصميم وتنفيذ نظم المعلومات المالية.
- إمسك دفاتر وحسابات الشركة.
- تقديم الخدمات الضريبية.

## ٤/٣ جهود المنظمات الدولية بشأن المتطلبات الأخلاقية في مهنة المراجعة

قامت العديد من المنظمات والمؤسسات المهنية الدولية والإقليمية بإصدار موثيق لمراعاة آداب وسلوك المهنة لضبط أداء المراجع وضمان التزامه بالمعايير الأخلاقية والسلوكية، ولا شك في أن التزام

المحاسبين والمراجعين بمجموعة من المبادئ الأخلاقية والقواعد السلوكية المستمدة من الشريعة الإسلامية، بالإضافة إلى ما تقرضه المنظمات الدولية المختلفة من شأنه الارتقاء بسلوكيات أعضاء المهنة، والوصول إلى أفضل مستويات الأداء المهني للمراجع، وذلك من خلال تناول جهود بعض التجارب الدولية بشأن إصدار موثيق أخلاقيات المهنة، والتي تنظم التصرفات الأخلاقية والسلوكية لأعضاء المهنة وتحدد المسؤولية المهنية للمراجع تجاه العملاء وأصحاب المصالح، ويعتبر الخروج عنها مخالفة مهنية تستوجب المساءلة. ومن بعض الجهود ميثاق أخلاقيات المحاسب والمراجع للمؤسسات المالية الإسلامية - الاتحاد الدولي للمحاسبين - معهد المحاسبين القانونيين بكندا - معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز - الهيئة السعودية للمحاسبين والمراجعين - المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين - معهد المحاسبين القانونيين في هونج كونج (الصين) - معهد المحاسبين القانونيين في الأردن - بيئة الرقابة الداخلية طبقاً لإطار COSO - القواعد الأخلاقية من منظور التجربة المصرية.

### ٥/٣ مفهوم إدارة الأرباح

عرفت دراسة (Arita, et al., 2020) إدارة الأرباح على أنها جهود الإدارة للتدخل والتلاعب بالمعلومات الواردة بالتقارير المالية لجذب الانتباه وتحقيق أغراض أصحاب المصالح، من خلال اختيار الأساليب المحاسبية في تحديد الربح لزيادة أو تقليل الربح في القوائم المالية. وأشارت دراسة (Abdemola Alateef, et al., 2019) إلى أن ممارسات إدارة الأرباح إحدى القضايا الأخلاقية المرتبطة بجودة التقارير المالية خاصة بعد الفضائح المالية التي شاهدها بعض الشركات مثل شركة (enron) وشركة (worldcom)، وترتبط سلوكيات إدارة الأرباح بتحقيق مستوى منخفض من المسؤولية الاجتماعية للشركة، ومجال تحقيق جودة التقرير المالي. وعرفت (دراسة Parvin, 2020) بأنها إخفاء أو التلاعب بالبيانات المالية ذات الصلة بتحقيق الهدف المطلوب، على نحو يظهر الأداء المالي الفعلي للشركات على غير حقيقته من خلال إساءة استخدام السياسات المحاسبية المطبقة.

### ٦/٣ دوافع إدارة الأرباح

يوجد دافعان رئيسيان لإدارة الأرباح يمثل الدافع الأول تحقيق منافع ذاتية للإدارة، وعندئذ يكون الدافع انتهازياً، ويمثل الدافع الثاني التأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية عن طريق إظهار دخل الشركة بما يحقق التوازن بين العائد والمخاطرة، بهدف بقاء واستمرار الشركة في سوق المنافسة وعندئذ يكون الدافع هو كفاءة الشركة. أما عن دوافع الإدارة في سلوك ممارسة إدارة الأرباح فيمكن القول بأنه يوجد ثلاثة حوافر أساسية قد تتطوي على دافع انتهازى أو دافع الكفاءة أو على الدافعين معاً، وهذه الدوافع هي (السروجى، ٢٠١٧)

أ. حوافر تعاقدية: يولد الحافز لدى المديرين لممارسات إدارة الأرباح عندما يكون التعاقد بين الشركة والأطراف الأخرى مبيناً على النتائج المحاسبية.

ب. حوافر تنظيمية: عندما يكون هناك اعتقاد بأن الأرباح المعلنة تؤثر على عمل واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين.

ج. **حوافز السوق:** يظهر حافز إدارة الأرباح عندما يدرك المديرون وجود علاقة بين الأرباح المعلنة والقيمة السوقية للشركة، بغرض التأثير على السوق.

### ٧/٣ أساليب إدارة الأرباح

يمكن استعراض بعض الأساليب المستخدمة للتلاعب في القوائم المالية فيما يلي:.

١/٧/٣ **الأساليب المتعلقة بقائمة الدخل: ومن أمثلتها (القطيش، حسن فليح مفلح؛ الصوفي، فارس جميل حسين، ٢٠١١)**

- **تسجيل الإيراد بشكل سريع عند عملية البيع لاتزال موضع شك:** طبقا للمبادئ والمعايير المحاسبية يتم الاعتراف بالإيراد محاسبيا ودفتريا ما تم اكتسابه وتحققه، فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة
- **تسجيل إيراد مزيف:** تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة ناتجة عن عمليات بيع وهمية، بغرض تضخيم الإيرادات والأرباح في فترة محاسبية معينة
- **نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة:** إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الأصول، حيث من المعروف أن المصروفات التي تكبدتها الشركة في الحصول على سلع وخدمات استنفدت في عمليات وأنشطة الشركة خلال ذات الفترة، تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل، مثل الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تخصم مباشرة من الإيرادات، أما إذا لم تستنفد خلال تلك الفترة فيتم تسجيلها كأصول (رسملة المصروفات)، تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل، مثل المباني والآلات التي تعد أصولا يحسب إهلاكها على مدى طويل الأجل والمصروفات المدفوعة مقدما، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، عندما يتم استنفاد تلك الأصول في الفترات المحاسبية اللاحقة، وبالتالي يتم تسجيلها كمصروفات تخصم مباشرة من الدخل

٢/٧/٣ **الأساليب المتعلقة بقائمة المركز المالي: ومن أمثلتها (كسكس، مسعود، وآخرون، ٢٠١٩)**

- **الأصول الثابتة:** قد لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الأصول المدرجة في الميزانية، كذلك يتم التلاعب في نسب الإهلاك المتعارف عليها في الأصول بتخفيضها عن النسب المستخدمة في السوق.
- **الأصول غير الملموسة:** حيث تتم المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة مثل الشهرة وبراءات الاختراع والعلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة بما يخالف القواعد والأصول المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة.
- **الالتزامات المتداولة:** مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.

### ٤ / الدراسة الميدانية

#### ١/٤ هدف الدراسة

يتمثل الهدف العام للدراسة الميدانية في قياس أثر المتطلبات الأخلاقية للمراجعة على دور المراجع في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك على عينة عشوائية قدرها (١٠٠) مفردة من الفئات التي يتكون منها مجتمع الدراسة وينبثق عن هذا الهدف الرئيسي الأهداف الفرعية الآتية:

- ١- قياس أثر المتطلبات الأخلاقية للمراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- ٢- قياس أثر دور المسؤولية المهنية للمراجع في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

#### ٢/٤ فروض الدراسة

- الفرض الأول: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتطلبات الأخلاقية للمراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح".
- الفرض الثاني: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور المسؤولية المهنية للمراجع والحد من ممارسات إدارة الأرباح".

#### ٣/٤ مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من:

- أعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة بالجامعات المصرية.
- مراقبو الحسابات.
- طلاب الدراسات العليا.
- مديرو الإدارة المالية وموظفو البنوك.
- الجهاز المركزي للمحاسبات.

وقد قامت الباحثة بتكويد الإجابات على أسئلة قائمة الاستقصاء بجدول البيانات، وتم تحليلها واستخلاص النتائج من خلال تطبيق بعض الأساليب الإحصائية الموجودة بحزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science المعروفة باسم (SPSS V.25). وبلغ عدد الاستمارات المستلمة والصالحة للتحليل ٩٨ استمارة بنسبة ٩٨% من حجم العينة، ويوضح الجدول (١) عدد قوائم الاستقصاء الصالحة للتحليل الإحصائي من كل فئة مستهدفة.

جدول (١) عدد قوائم الاستقصاء الصالحة للتحليل الإحصائي

النسبة %	عدد القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي	التخصص المهني
٢٢,٤٥	٢٢	أعضاء هيئة التدريس
٢٢,٤٥	٢٢	مراقبو الحسابات
١٨,٤	١٨	طلاب الدراسات العليا
٢٦,٥	٢٦	مديرو الإدارة المالية وموظفو البنوك
١٠,٢	١٠	الجهاز المركزي للمحاسبات
%١٠٠	٩٨	الإجمالي

#### ٤/٤ الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

- معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient لقياس ثبات قائمة الاستقصاء.
- الإحصاءات الوصفية Descriptive statistics للبيانات من خلال حساب بعض المقاييس مثل الوسط الحسابي Mean والانحراف المعياري Standard Deviation وذلك لتحديد سمات اتجاهات استجابات مفردات عينة الدراسة.
- اختبار (ت) T Test لاختبار تساوي متوسط كل عبارة مع الوسط الفرضي (٣) محايد وكذلك لاختبار معنوية معاملات الانحدار.
- اختبار كروسكال ويلز kruskal-wallis لقياس مدى الاتفاق والاختلاف في آراء المستقي منهم.
- معامل الارتباط لبيرسون Pearson Correlation Coefficient لقياس قوة واتجاه العلاقة بين متغيرات الدراسة.
- نموذج الانحدار الخطي البسيط Simple Linear Regression Model
- تحليل التباين (الأنوفا) ANOVA (اختبار F) لاختبار معنوية النموذج المقترح ككل.

#### ٥/٤ التحليل الإحصائي لفروض الدراسة

##### أولاً: نتائج التحليل الإحصائي للفرض الأول

التحليل الوصفي من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت" والوزن النسبي).

جدول (٢) التحليل الوصفي لعناصر متغيرات الفرض الأول

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معنوية اختبار "ت"	الوزن النسبي %	ترتيب الوزن النسبي
١- توجد علاقة بين القوانين والتشريعات التي تتضمن قواعد وأخلاقيات العمل المهني لوظيفة المراجعة مما يحد من ممارسات إدارة الأرباح.	٤,٣٠	٠,٥٤١	٠,٠٠٠	٨٥,٩٢	٤
٢- تؤثر البيئة الاجتماعية والتربوية تأثيراً إيجابياً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	٤,٣٩	٠,٥١٠	٠,٠٠٠	٨٧,٧٦	١
٣- تتحدد سلوكيات فريق المراجعة من خلال مدى التزامهم بالقوانين والتشريعات المفروضة كلا في مجاله.	٣,٩٢	٠,٧٤٢	٠,٠٠٠	٧٨,٣٧	١٤
٧- يقوم المراجع بالتأكد من ملاءمة الأهداف والسياسات الموضوعية وبيان الانحرافات والإبلاغ عنها.	٤,٣٢	٠,٥٦٧	٠,٠٠٠	٨٦,٣٣	٣
٩- يعد امتثال الإدارة للقوانين والقواعد التنظيمية ضمان تطبيق للسياسات والإجراءات بكفاءة وفعالية وتساعد	٤,٠١	٠,٧٢٥	٠,٠٠٠	٨٠,٢٠	١١

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معنوية اختبار "ت"	الوزن النسبي %	ترتيب الوزن النسبي
المراجع في الحفاظ على مستويات أعلى من الشفافية والموضوعية.					
١٠- على المراجع التحلي بالصدق والاستقامة والأمانة عند القيام بواجباته المهنية.	٤,٢٨	٠,٥٣٣	٠,٠٠٠	٨٥,٥١	٦
١١- التقييد بالمتطلبات الأخلاقية يضمن استقلال المراجع، ومنع تعارض المصالح، ويساعد في تحقيق مستويات أداء أعلى من الشفافية والموضوعية، مما يساعد في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	٤,٣٦	٠,٥٢٣	٠,٠٠٠	٨٧,١٤	٢
١٣- التزام المراجع بالمبادئ الأساسية للمتطلبات الأخلاقية يقلل من فرص التلاعب بالقوائم المالية.	٤,٠٦	٠,٧٣٠	٠,٠٠٠	٨١,٢٢	١٠
١٤- تتطلب مراعاة القيم الأخلاقية أن يقوم المراجعون بأداء واجبه المهني بروح تستند إلى عدم التشكك أو الريبة في الجهات التي يقوم بمراجعتها، الأمر الذي سوف ينعكس على التعاون والتكامل بروح إيجابية بين المراجع والجهة التي يقوم بمراجعتها، دون أن يصاحب أداؤهم نوعاً من عدم إتاحة كافة السجلات للمراجع، وبالتالي تتجح تجربة المراجع.	٤,٢٨	٠,٧١٥	٠,٠٠٠	٨٥,٥١	٧
١٥- لا بد من أن تقوم المنظمات التي تعمل في مهنة المحاسبة والمراجعة بتأهيل المراجعين تأهيلاً سلوكياً جنباً إلى جنب مع التأهيل العلمي والعملية المعتاد.	٣,٩٥	٠,٧٦٥	٠,٠٠٠	٧٨,٩٨	١٢
١٦- يؤثر اختلاف الثقافات من دولة إلى أخرى على اتخاذ القرارات الأخلاقية؛ لاختلاف القيم والعادات والمعتقدات بين الدول والذي يؤثر في تحديد التصرفات الأخلاقية وغير الأخلاقية.	٣,٩٤	٠,٧٠١	٠,٠٠٠	٧٨,٧٨	١٣
١٧- تؤثر البيئة الاقتصادية في تشكيل التصرفات الأخلاقية والسلوكية لاختلاف الطبقات والمستوى المعيشي للمراجعين، الأمر الذي يؤدي إلى اختلاف طرق الوصول إلى الأهداف والتي قد تدفعهم لأداء سلوك معين في ضوء تعظيم المصلحة الشخصية فقط، أو العمل بموضوعية وأداء الواجبات المهنية بكفاءة وفعالية لتحقيق	٤,٢٢	٠,٥٠٨	٠,٠٠٠	٨٤,٤٩	٨

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معنوية اختبار "ت"	الوزن النسبي %	ترتيب الوزن النسبي
المصلحة العامة وبالتالي الحد من ممارسات إدارة الأرباح.					
١٩- ترسيخ القواعد الأخلاقية في عمل المراجعين والتعريف بالمبادئ والقيم يدعم استقلال وموضوعية المراجع عند أداء واجبه المهني ويضمن نجاح برنامج المراجعة في تحقيق أهدافه، مما يحد من ممارسات إدارة الأرباح.	٤,٢٨	٠,٤٧١	٠,٠٠٠	٨٥,٥١	٥
٢٠- يعد ميثاق أخلاقيات المحاسب والمراجع للمؤسسات المالية الإسلامية سياجا واقيا من ظاهرة إدارة الأرباح حيث إن مرجعية هذه المؤسسات هي الشريعة الإسلامية بركنيتها القرآن الكريم والسنة المطهرة.	٤,١٦	٠,٦٠٤	٠,٠٠٠	٨٣,٢٧	٩
<b>المتطلبات الأخلاقية للمراجعة</b>	<b>٤,١٧</b>	<b>٠,٢٩٦</b>	<b>٠,٠٠٠</b>	<b>٨٣,٥٠</b>	
٤- التزام المراجع بالمعايير المحاسبية والقواعد التنظيمية يساعد في التحقق من عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح.	٤,٠٨	٠,٦٠٤	٠,٠٠٠	٨١,٦٣	٣
٥- أي محاولة من جانب إدارة الشركة في تضخيم المخزون، أو خفض المخزون من شأنه أن ينعكس على عدم سلامة القوائم المالية، حيث يشوبها عمليات توجه لإدارة الأرباح.	٤,١٤	٠,٥٥٦	٠,٠٠٠	٨٢,٨٦	٢
٦- تتأثر قدرة المراجع على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح بالقوانين واللوائح في إطار السلطة والمسؤولية داخل الهيكل التنظيمي من جهة والعلاقات خارج الشركة من جهة أخرى.	٤,٠٤	٠,٥٧٣	٠,٠٠٠	٨٠,٨٢	٦
٨- تؤثر المعتقدات الشخصية للمراجع في حفزه لعدم مسايرة الإدارة في توجيهها نحو ممارسات إدارة الأرباح لكونها عملا غير مشروع.	٤,٠٨	٠,٦٥٣	٠,٠٠٠	٨١,٦٣	٥
١٢- تحقق المراجع من الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية يقلص من فرص القيام بممارسات إدارة الأرباح.	٤,٠٨	٠,٦٢٠	٠,٠٠٠	٨١,٦٣	٤
١٨- التحقق من سلامة التقديرات المحاسبية عن طريق أدلة الإثبات المستخرجة من اختبارات مدى الالتزام،	٤,٤٥	٠,٦٤٤	٠,٠٠٠	٨٨,٩٨	١



العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معنوية اختبار "ت"	الوزن النسبي %	ترتيب الوزن النسبي
واختبارات التحقق الجوهرية يعمل على سلامة التقديرات المحاسبية وفق هذه الأدلة، ومن ثم الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركة محل المراجعة.	٤,١٥	٠,٤٣٣	٠,٠٠٠	٨٢,٩٣	
الحد من ممارسات إدارة الأرباح					

ولقياس التباين في الآراء حول كلا من المتطلبات الأخلاقية للمراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح وفقاً لكل من (العمر، المؤهل العلمي، التخصص المهني، وسنوات الخبرة)، تم استخدام اختبار كروسكال ويلز kruskal-wallis. أ. حسب العمر:

جدول (٣) تحليل التباين في آراء المستقضي منهم حول متغيرات الفرض الأول بحسب العمر

المتغير	العمر	متوسط الرتب	قيمة إحصاء الاختبار	مستوي المعنوية
المتطلبات الأخلاقية للمراجعة	من ٢٥ إلى أقل من ٤٠ سنة	٤٩,٤٨	٠,١٤٦	٠,٩٢٩
	من ٤٠ إلى أقل من ٥٠ سنة	٥٠,٤٢		
	٥٠ سنة فأكثر	٤٦,٣٣		
الحد من ممارسات إدارة الأرباح	من ٢٥ إلى أقل من ٤٠ سنة	٤٧,١٣	٣,١٣٥	٠,٢٠٩
	من ٤٠ إلى أقل من ٥٠ سنة	٤٩,٣٩		
	٥٠ سنة فأكثر	٦٤,٨٩		

يتضح من الجدول السابق: عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية (يوجد اتفاق) بين آراء المستقضي منهم حول كلا من المتطلبات الأخلاقية للمراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح بحسب العمر، حيث كان مستوى المعنوية أكبر من القيمة (٠,٠٥). ب. حسب المؤهل العلمي:

جدول (٤) تحليل التباين في آراء المستقضي منهم حول متغيرات الفرض الأول بحسب المؤهل العلمي

المتغير	المؤهل العلمي	متوسط الرتب	قيمة إحصاء الاختبار	مستوي المعنوية
المتطلبات الأخلاقية للمراجعة	بكالوريوس	٥٤,٠٠	٠,٣١٤	٠,٩٥٧
	دبلوم دراسات عليا	٥٠,٤٣		
	ماجستير	٤٨,٣٤		
	دكتوراة	٥٠,٠٤		
الحد من ممارسات إدارة الأرباح	بكالوريوس	٤٤,٥٦	٢,٧٤٤	٠,٤٣٣
	دبلوم دراسات عليا	٥٧,٨٩		

المتغير	المؤهل العلمي	متوسط الرتب	قيمة إحصاء الاختبار	مستوي المعنوية
	ماجستير	٤٦,٢٣		
	دكتوراة	٥٣,٦٥		

يتضح من الجدول السابق: عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضي منهم حول كلا من المتطلبات الأخلاقية للمراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح بحسب المؤهل العلمي، حيث كان مستوى المعنوية أكبر من القيمة (٠,٠٥).

#### ج. حسب التخصص المهني:

جدول (٥) تحليل التباين في آراء المستقضي منهم حول متغيرات الفرض الأول

#### بحسب التخصص المهني

المتغير	التخصص المهني	متوسط الرتب	قيمة إحصاء الاختبار	مستوي المعنوية
المتطلبات الأخلاقية للمراجعة	أعضاء هيئة التدريس	٤٣,٧٠	٣,٢٨٥	٠,٥١١
	مراقبو الحسابات	٥٤,٩١		
	طلاب الدراسات العليا	٥٦,٤٧		
	مديرو الإدارة المالية وموظفو البنوك	٤٦,٣١		
	الجهاز المركزي للمحاسبات	٤٦,١٠		
الحد من ممارسات إدارة الأرباح	أعضاء هيئة التدريس	٤٩,٦٨	٦,٣٠٤	٠,١٧٨
	مراقبو الحسابات	٥٩,٣٤		
	طلاب الدراسات العليا	٣٧,٤٧		
	مديرو الإدارة المالية وموظفو البنوك	٥٠,٨٣		
	الجهاز المركزي للمحاسبات	٤٥,٦٥		

يتضح من الجدول السابق: عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضي منهم حول كلا من المتطلبات الأخلاقية للمراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح بحسب التخصص المهني، حيث كان مستوى المعنوية أكبر من القيمة (٠,٠٥).

#### د. حسب سنوات الخبرة:

جدول (٦) تحليل التباين في آراء المستقضي منهم حول متغيرات الفرض الأول بحسب سنوات الخبرة

المتغير	سنوات الخبرة	متوسط الرتب	قيمة إحصاء الاختبار	مستوي المعنوية
المتطلبات الأخلاقية للمراجعة	أقل من ٥ سنوات	٥١,٧٠	٠,٧٩٥	٠,٨٥١
	من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات	٤٦,٦٥		
	من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة	٤٨,٤١		

المتغير	سنوات الخبرة	متوسط الرتب	قيمة إحصاء الاختبار	مستوي المعنوية
	١٥ سنة فأكثر	٥٣,٩٦		
الحد من ممارسات إدارة الأرباح	أقل من ٥ سنوات	٥٠,٠٠	١,٨٧٥	٠,٥٩٩
	من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات	٥٠,٤٦		
	من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة	٤٥,٢٠		
	١٥ سنة فأكثر	٥٧,٤٦		

يتضح من الجدول السابق: عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية (يوجد اتفاق) بين آراء المستقضي منهم حول كلا من المتطلبات الأخلاقية للمراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح بحسب سنوات الخبرة، حيث كان مستوي المعنوية أكبر من القيمة (٠,٠٥).

### تحليل الارتباط

يعرض الجدول التالي معامل الارتباط بين المتطلبات الأخلاقية للمراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

جدول (٧) مصفوفة الارتباط بين متغيرات الفرض الأول

المتغير	المتطلبات الأخلاقية للمراجعة	الحد من ممارسات إدارة الأرباح
المتطلبات الأخلاقية للمراجعة	١	٠,٤٧٣**
الحد من ممارسات إدارة الأرباح	٠,٤٧٣**	١

معاملات معنوية عند مستوي معنوية ١%

يتضح من الجدول السابق:

- وجود علاقة إيجابية قوية بين المتطلبات الأخلاقية للمراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح، وقد كانت قيمة معامل الارتباط (٠,٤٧٣) وكانت دالة إحصائياً بمستوي ثقة ٩٩%.
- كلما تم توافرت المتطلبات الأخلاقية للمراجعة كلما أدى ذلك الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

### ٤. تحليل الانحدار الخطي البسيط

يعرض الجدول التالي تقديرات نموذج الانحدار الخطي البسيط لانحدار الحد من ممارسات إدارة الأرباح علي المتطلبات الأخلاقية للمراجعة:

جدول رقم (٨) نموذج الانحدار المقترح لقياس تأثير المتطلبات الأخلاقية للمراجعة

على الحد من ممارسات إدارة الأرباح

المتغير المستقل	معامل الانحدار	اختبار (ت)	مستوي المعنوية	الدلالة	معامل التحديد R <sup>٢</sup>	F (.sig)
الثابت	١,٢٥٤	٢,٢٧٦	٠,٠٢٥	معنوي	٠,٢٢٤	٢٧,٦٧٣

المتغير المستقل	معامل الانحدار	اختبار (ت)	مستوى المعنوية	الدلالة	معامل التحديد R <sup>2</sup>	F (.sig)
المتطلبات الأخلاقية للمراجعة	٠,٦٩٣	٥,٢٦١	٠,٠٠٠	معنوي		(٠,٠٠٠)

يتضح من الجدول السابق:

- معنوية نموذج الانحدار المقدر من خلال قيمة (F=27.673)، وقيمة (sig.=0.000)، كما يتضح معنوية معامل الانحدار وذلك عند مستوى معنوية ١%.
- إشارة معامل الانحدار موجبة (+٠,٦٩٣) وهو ما يتفق مع إشارة معامل الارتباط مما يعني أن العلاقة طردية بين المتطلبات الأخلاقية للمراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- أن لتوافر المتطلبات الأخلاقية للمراجعة تأثير إيجابي دال احصائياً علي الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

مما سبق يتضح صحة الفرض الأول القائل " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتطلبات الأخلاقية للمراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح".

#### ثانياً: نتائج التحليل الإحصائي للفرض الثاني

التحليل الوصفي من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت" والوزن النسبي).

جدول (٩) التحليل الوصفي حول عناصر دور المسؤولية المهنية للمراجع

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معنوية اختبار "ت"	الوزن النسبي %	ترتيب الوزن النسبي
١- ما يتسم به المراجع من استقلال وحياد وموضوعية يسهم في التحقق من عدم وجود أي ممارسات غير مشروعة لإدارة الأرباح.	٤,١٦	٠,٤٧٠	٠,٠٠٠	٨٣,٢٧	٢٦
٢- تجنب المراجع المواقف التي تؤثر على حياده أو تجعله يقع تحت تأثير الآخرين من شأنه الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	٤,٣٦	٠,٥٦١	٠,٠٠٠	٨٧,١٤	٨
٣- يترتب على العمل بموضوعية ممارسة العمل بحرية دون حرج من إدارة عميل المراجعة.	٣,٩١	٠,٧١٩	٠,٠٠٠	٧٨,١٦	٣٥
٤- تعتبر استقلالية المراجع من أهم العناصر التي يهتم بها مستخدمو القوائم المالية لإضفاء الثقة على القوائم المالية.	٤,٢٧	٠,٥٢٩	٠,٠٠٠	٨٥,٣١	١٧

الترتيب الوزن النسبي	الوزن النسبي %	معنوية اختبار "ت"	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارة
٢٣	٨٤,٦٩	٠,٠٠٠	٠,٤٩٣	٤,٢٣	٥- لاستقلالية وموضوعية المراجع دور في تخفيض فجوة التوقعات بين ما يتوقعه وما ينتظره مستخدمو القوائم المالية وبين أدائه.
٢٢	٨٤,٩٠	٠,٠٠٠	٠,٥١٩	٤,٢٤	٦- يقوم المراجع بدراسة وفهم طبيعة الشركة وتقييم المواقف التي تؤثر على موضوعيته عند قبول أي مهمة.
٧	٨٧,١٤	٠,٠٠٠	٠,٥٤٢	٤,٣٦	٧- على المراجع ألا يسمح بأي تدخل يمس استقلاله وحياده وموضوعيته، وذلك عند التخطيط لوضع برنامج المراجعة أو من خلال تنفيذه على أرض الواقع، وكذلك عندما يقوم بإعداد تقرير المراجعة، ومن ثم فإنه بهذه الإجراءات يكون قد وضع حد لأي تدخل في كل هذه المراحل مع وضع كافة الإجراءات الاحترازية التي من شأنها الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
٢٥	٨٣,٨٨	٠,٠٠٠	٠,٥٥٠	٤,١٩	٨- تساهم الموضوعية في إيجاد العلاقة بين الأرباح المعلنة والقيمة السوقية التي تولد الحافز لدى المديرين لعدم القيام بممارسات إدارة الأرباح.
١٢	٨٦,٧٣	٠,٠٠٠	٠,٤٧٥	٤,٣٤	٩- تمثل الأمانة ونزاهة المراجع حجر الزاوية في ضمان عدم سماح المراجع بأي محاولات من شأنها ممارسات إدارة الأرباح للشركة محل المراجعة.
١٦	٨٥,٥١	٠,٠٠٠	٠,٥٧٠	٤,٢٨	١٠- التجرد من المصالح الشخصية عند أداء المراجع لواجباته المهنية يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
١٩	٨٥,٣١	٠,٠٠٠	٠,٦٣٥	٤,٢٧	١١- عدم خضوع المراجع في حكمه على جودة القوائم المالية لآراء الآخرين يزيد من قدرته في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
١٧	٨٥,٣١	٠,٠٠٠	٠,٥٢٩	٤,٢٧	١٢- عدم تأثر المراجع بتضارب المصالح سواء كانت بدوافع شخصية أو مالية يساعد في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
١٥	٨٦,٣٣	٠,٠٠٠	٠,٥٨٥	٤,٣٢	١٣- تجنب المراجع التقارير التي قد تحتوي على بيانات مالية محرفة أو مضللة أو مبهمه يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

الترتيب الوزن النسبي	الوزن النسبي %	معنوية اختبار "ت"	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارة
١١	٨٦,٩٤	٠,٠٠٠	٠,٥٥٨	٤,٣٥	١٤- يجب أن يلتزم المراجع بتطبيق مبدأ الإفصاح عن كافة المخاطر التي تنشأ من التحريف الذي ينتج من ممارسات إدارة الأرباح.
٤	٨٨,١٦	٠,٠٠٠	٠,٥٧١	٤,٤١	١٥- تمتع المراجع بالأمانة والنزاهة يضمن خلو القوائم المالية من ممارسات إدارة الأرباح وعدم التحيز عند إعداد تقرير المراجعة.
٩	٨٧,١٤	٠,٠٠٠	٠,٦١٣	٤,٣٦	١٦- ضرورة قيام المراجع ببذل العناية المهنية الواجبة وهو ما يترتب عليه الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
١	٩١,٦٣	٠,٠٠٠	٠,٤٩٦	٤,٥٨	١٧- توسيع دائرة البحث عن الأدلة الكافية حول صحة المعلومات الواردة بالقوائم المالية يساعد في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.
٢١	٨٥,١٠	٠,٠٠٠	٠,٥٦٢	٤,٢٦	١٨- تحلى المراجع بالكفاءة والخبرة والتدريب اللازم يزيد من قدرته في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.
٢٠	٨٥,١٠	٠,٠٠٠	٠,٥٤٣	٤,٢٦	١٩- تتأثر نتائج المراجعة جوهرياً بكفاءة المراجعة عند القيام بالعمل في كافة مراحلها وحتى إصدار تقرير المراجع النهائي.
١٤	٨٦,٣٣	٠,٠٠٠	٠,٤٨٩	٤,٣٢	٢٠- على المراجع الحفاظ المستمر على الكفاءة والمعرفة المهنية عند المستوى المطلوب لإنجاز المهام.
٢	٩٠,٨٢	٠,٠٠٠	٠,٥٧٧	٤,٥٤	٢١- إعطاء المراجع الحق الكامل في الاطلاع على كافة السجلات والدفاتر دون أي قيود يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
١٠	٨٦,٩٤	٠,٠٠٠	٠,٥٣٩	٤,٣٥	٢٢- الحد من ممارسات إدارة الأرباح يجب أن يسبقه إجراء اختبارات بمعرفة المراجع للتحقق من سلامة نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة.
١٣	٨٦,٥٣	٠,٠٠٠	٠,٥٥٢	٤,٣٣	٢٣- قيام المراجع بإجراءات مراجعة إضافية يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معنوية اختبار "ت"	الوزن النسبي %	ترتيب الوزن النسبي
٢٤- عدم اكتمال كافة البيانات بالسجلات ينتج عنه أخطأ جوهرية قد يترتب عليها معالجات خاطئة تسهم في تحقيق إدارة الأرباح.	٤,٣٩	٠,٥٣٠	٠,٠٠٠	٨٧,٧٦	٦
٢٥- العمل على تطوير كفاءة وجودة الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجع بخلاف المراجعة مثل الاستشارات الضريبية والإدارية يحد من ممارسات إدارة الأرباح.	٣,٩٨	٠,٧٦٠	٠,٠٠٠	٧٩,٥٩	٣٣
٢٦- مكاتب المراجعة المتخصصة في مراجعة نشاط معين تكون أكثر قدرة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح مقارنة بالمكاتب الأخرى باعتبار أن له سابقا خبرة في فحص كافة المشكلات النمطية المتكررة في الأنشطة النوعية المختلفة.	٤,٤٧	٠,٦١٣	٠,٠٠٠	٨٩,٣٩	٣
٢٧- انخفاض مستوى الأتعاب المهنية مقابل الخدمات التي يؤديها المراجع يؤدي إلى انخفاض مستوى جودة المراجعة، ومن ثم إمكانية تحقق إدارة أرباح لأن المراجع قد لا يقوم ببذل العناية المهنية الواجبة.	٣,٧٠	٠,٧٦٣	٠,٠٠٠	٧٤,٠٨	٣٧
٢٨- طول فترة التعاقد بين المراجع والعميل تعمل على المساس باستقلاله الفكري وهو ما يؤدي إلى خطر وقوع ممارسة الشركة محل المراجعة لعمليات إدارة الأرباح.	٣,٧٨	٠,٦٩٧	٠,٠٠٠	٧٥,٥١	٣٦
٢٩- تخطيط عمل المراجعة والإشراف المباشر على المساعدين يسهل من مهمة اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.	٤,١١	٠,٥٥٤	٠,٠٠٠	٨٢,٢٤	٢٨
٣٠- في ظل تحقيق نظام رقابة فعال لإنجاز أهداف الشركة والالتزام بالمعايير الأخلاقية والسلوكية بجانب الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية يساهم الإطار المتكامل للرقابة الداخلية (COSO) في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	٤,٢٠	٠,٤٥٣	٠,٠٠٠	٨٤,٠٨	٢٤
٣١- يخلق دليل قواعد السلوك الأخلاقي وفقا للاتحاد الدولي للمحاسبين مناخ يصعب معه	٤,١٠	٠,٥٨٣	٠,٠٠٠	٨٢,٠٤	٢٩

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معنوية اختبار "ت"	الوزن النسبي %	ترتيب الوزن النسبي
القيام بأي ممارسات من شأنها التلاعب في القوائم المالية مما يحد من ممارسات إدارة الأرباح.					
٣٢- تساهم التجربة الأمريكية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالتركيز على القواعد الأخلاقية بتقديم أمثلة لبعض المواقف التي يتعرض لها المراجع والتي تؤثر على موضوعيته واستقلاله.	٤,١٠	٠,٦٥٠	٠,٠٠٠	٨٢,٠٤	٢٩
٣٣- أضاف الميثاق الصيني دوراً إضافياً للمراجع بتناوله متطلبات أخلاقية إضافية في مجال ممارسة مهنة المراجعة، والذي بدوره يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	٤,٠٩	٠,٥٧٦	٠,٠٠٠	٨١,٨٤	٣١
٣٤- تمثل المعايير التي أبرزتها التجربة الأردنية في التأهيل السلوكي للمراجع، وتطبيق القواعد الأخلاقية والسلوكية تأصيل فكري مهني يمنع التلاعب في القوائم المالية، مما يعكس الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	٤,٠١	٠,٥٤٧	٠,٠٠٠	٨٠,٢٠	٣٢
٣٥- اهتمت التجربة الإنجليزية بضرورة التزام المراجع بالمتطلبات الأخلاقية، والعمل على إتاحة كافة المعلومات لجميع أطراف الحوكمة يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	٤,١٢	٠,٥٢٣	٠,٠٠٠	٨٢,٤٥	٢٧
٣٦- اهتمت التجربة الكندية بالحوكمة المهنية المتمثلة في أهمية الامتثال للقوانين والتشريعات، والسياسات والإجراءات المطبقة داخل الشركات للحفاظ على سمعة المهنة يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	٣,٩٧	٠,٥٦٤	٠,٠٠٠	٧٩,٣٩	٣٤
٣٧- طبقاً للتجربة المصرية فإن إعادة توظيف المسؤولين القانونية للمراجع (المسؤولية الجنائية، والمسؤولية المدنية، والمسؤولية التأديبية)، وتغليظ العقوبات بما يتماشى مع المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية الحديثة، يساهم في اكتشاف وردع ممارسات إدارة الأرباح.	٤,٤٠	٠,٦٣٨	٠,٠٠٠	٨٧,٩٦	٥



العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معنوية اختبار "ت"	الوزن النسبي %	ترتيب الوزن النسبي
دور المسؤولية المهنية للمراجع	٤,٢٣	٠,٢٤٦	٠,٠٠٠	٨٤,٥٣	

ولقياس التباين في الآراء حول دور المسؤولية المهنية للمراجع وفقاً لكل من (العمر، المؤهل العلمي، التخصص المهني، وسنوات الخبرة)، تم استخدام اختبار كروسكال ويلز  $k\text{-}w\text{-}l\text{i}\text{s}$ .  
أ. حسب العمر:

جدول (١٠) تحليل التباين في آراء المستقضي منهم

حول دور المسؤولية المهنية للمراجع بحسب العمر

العمر	متوسط الرتب	قيمة إحصاء الاختبار	مستوي المعنوية
من ٢٥ إلى أقل من ٤٠ سنة	٤٣,٨٦	٥,٥٣٢	٠,٠٦٣
من ٤٠ إلى أقل من ٥٠ سنة	٥٨,٢٧		
٥٠ سنة فأكثر	٥٤,٠٦		

يتضح من الجدول السابق: عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضي منهم حول دور المسؤولية المهنية للمراجع في الحد من ممارسة الأرباح بحسب العمر، حيث كان مستوي المعنوية أكبر من القيمة (٠,٠٥).

ب. حسب المؤهل العلمي:

جدول (١١) تحليل التباين في آراء المستقضي منهم

حول دور المسؤولية المهنية للمراجع بحسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	متوسط الرتب	قيمة إحصاء الاختبار	مستوي المعنوية
بكالوريوس	٥١,٩٤	٣,٣٥٣	٠,٣٤٠
دبلوم دراسات عليا	٤٨,٢١		
ماجستير	٤٥,٦٠		
دكتوراة	٥٨,٤١		

يتضح من الجدول السابق: عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضي منهم حول دور المسؤولية المهنية للمراجع في الحد من ممارسة الأرباح بحسب المؤهل العلمي، حيث كان مستوي المعنوية أكبر من القيمة (٠,٠٥).

ج. حسب التخصص المهني:

جدول (١٢) تحليل التباين في آراء المستقضي منهم حول

دور المسؤولية المهنية للمراجع بحسب التخصص المهني

التخصص المهني	متوسط الرتب	قيمة إحصاء الاختبار	مستوي المعنوية
أعضاء هيئة التدريس	٤٦,٧٥	٣,٢٥٥	٠,٥١٦
مراقبو الحسابات	٥٨,٩٨		
طلاب الدراسات العليا	٤٨,٣٦		

التخصص المهني	متوسط الرتب	قيمة إحصاء الاختبار	مستوي المعنوية
مديرو الإدارة المالية وموظفو البنوك	٤٦,٢١		
الجهاز المركزي للمحاسبات	٤٥,٣٠		

يتضح من الجدول السابق: عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضي منهم حول دور المسؤولية المهنية للمراجع في الحد من ممارسة الأرباح بحسب التخصص المهني، حيث كان مستوى المعنوية أكبر من القيمة (٠,٠٥).  
د. حسب سنوات الخبرة:

جدول (١٣) تحليل التباين في آراء المستقضي منهم حول دور المسؤولية المهنية

للمراجع بحسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	متوسط الرتب	قيمة إحصاء الاختبار	مستوي المعنوية
أقل من ٥ سنوات	٤٧,٣٠	٢,٠٣٩	٠,٥٦٤
من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات	٤٥,٦٥		
من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة	٥٠,٧٤		
١٥ سنة فأكثر	٥٨,٥٨		

يتضح من الجدول السابق: عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضي منهم حول دور المسؤولية المهنية للمراجع في الحد من ممارسة الأرباح بحسب سنوات الخبرة، حيث كان مستوى المعنوية أكبر من القيمة (٠,٠٥).  
٣. تحليل الارتباط

يعرض الجدول التالي معامل الارتباط بين دور المسؤولية المهنية للمراجع والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

جدول (١٤) مصفوفة الارتباط بين متغيرات الفرض الثاني

المتغير	دور المسؤولية المهنية للمراجع	الحد من ممارسات إدارة الأرباح
دور المسؤولية المهنية للمراجع	١	**٠,٦٢٣
الحد من ممارسات إدارة الأرباح	**٠,٦٢٣	١

معاملات معنوية عند مستوى معنوية ١%

يتضح من الجدول السابق:

- وجود علاقة إيجابية بين دور المسؤولية المهنية للمراجع والحد من ممارسات إدارة الأرباح، وقد كانت قيمة معامل الارتباط (٠,٦٢٣) وكانت دالة إحصائية بمستوي ثقة ٩٩%.
- كلما تم توافرت المسؤولية المهنية للمراجع كلما أدى ذلك الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٤. تحليل الانحدار الخطي البسيط

يعرض الجدول التالي تقديرات نموذج الانحدار الخطي البسيط لانحدار الحد من ممارسات إدارة الأرباح علي دور المسؤولية المهنية للمراجع:

جدول رقم (١٥) نموذج الانحدار المقترح لقياس تأثير دور المسؤولية المهنية للمراجع على الحد من ممارسات إدارة الأرباح

F (.sig)	معامل التحديد R <sup>2</sup>	الدالة	مستوى المعنوية	اختبار (ت)	معامل الانحدار	المتغير المستقل
٦٠,٩٩٢ (٠,٠٠٠)	٠,٣٨٩	غير معنوي	٠,٤١٤	٠,٨٢٠-	٠,٤٨٧-	الثابت
		معنوي	٠,٠٠٠	٧,٨١٠	١,٠٩٦	دور المسؤولية المهنية للمراجع

يتضح من الجدول السابق:

- معنوية نموذج الانحدار المقدر من خلال قيمة (F=60.992)، وقيمة (sig.=0.000)، كما يتضح معنوية معامل الانحدار وذلك عند مستوي معنوية ١%.
- إشارة معامل الانحدار موجبة (+٠,٠٩٦) وهو ما يتفق مع إشارة معامل الارتباط مما يعني أن العلاقة طردية دور المسؤولية المهنية للمراجع والحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- أن لدور المسؤولية المهنية للمراجع تأثير إيجابي دال احصائياً علي الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- بلغت قيمة معامل التحديد (٠,٣٨٩) مما يدل على أن المتغير المستقل " دور المسؤولية المهنية للمراجع " يفسر ٣٨,٩% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع " الحد من ممارسات إدارة الأرباح" وربما ترجع باقي التغيرات إلى تغيرات عشوائية أو لوجود متغيرات أخرى تؤثر على المتغير التابع ليست ضمن حدود الدراسة.

مما سبق يتضح صحة الفرض الثاني القائل " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور

المسؤولية المهنية للمراجع والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

## ٥/ النتائج والتوصيات

### - نتائج البحث

- ١- في إطار هدف ومنهج البحث تتمثل أهم نتائج البحث فيما يلي:.
- ٢- أن الميثاق العام المصري لآداب وسلوك المهنة لم يصل بعد إلى المستوى المطلوب لمسايرة حداثة الإصدارات المهنية على المستوى الدولي، ويحتاج إلى إدخال بعض التعديلات لتجديد وإعادة صياغة بعض قواعد السلوك المهني المصري مرة أخرى
- ٣- إن ممارسات إدارة الأرباح تمثل سلوكيات تثير الشكوك من الناحية الأخلاقية نتيجة لسلوك الإدارة الانتهازي لتحقيق أهداف ذاتية تعارض مصالح المساهمين والمستثمرين، وعلى الرغم من أن إدارة الأرباح قد تحقق منافع للشركة في الأجل القصير إلا إنها قد تؤدي إلى مشاكل الإفلاس أو التصفية في الأجل الطويل، ويطلب من المراجع بذل مزيد من الجهد بجانب الامتثال للمتطلبات الأخلاقية والتي تمثل توجيهها وترشيدها للسلوكيات المتوقعة والتي تنعكس على جودة المراجعة، حيث يقع على

- المراجع مسؤولية إبداء الرأي الفني والمحايد في مدى صدق وعدالة عرض القوائم المالية والتي تعيد أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات الهامة.
- ٤- توجد علاقة قوية بين المتطلبات الأخلاقية للمراجعة والمعلومات الواردة بالقوائم المالية، والتي تحدد أعمال وسلوكيات المراجعين في المواقف التي تؤثر على مصداقية تقرير المراجعة، والتي تعبر عن مصداقية وعدالة القوائم المالية..
- ٥- توجد علاقة قوية بين أهم الاتجاهات التي تتضمنها التجارب الدولية المتعلقة بمجال القواعد الأخلاقية وممارسات إدارة الأرباح، حيث ساهمت محصلة التجارب الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- ٦- ثبوت صحة الفرض الأول والذي ينص على: توجد علاقة ذات تأثير ودلالة إحصائية بين المتطلبات الأخلاقية للمراجعة وممارسات إدارة الأرباح.
- ٧- ثبوت صحة الفرض الثاني والذي ينص على: توجد علاقة ذات تأثير ودلالة إحصائية بين دور المسؤولية المهنية للمراجع وممارسات إدارة الأرباح.

### - توصيات البحث

- ١- توصى الباحثة بضرورة الاستفادة من محصلة الدروس والتجارب الدولية بشأن الجوانب الأخلاقية والمهنية والتي تناولتها الباحثة في متن البحث، وهو ما سوف ينعكس إيجابيا على تطوير التجربة المصرية في هذا الشأن.
- ٢- توصى الباحثة بضرورة أن تتبنى المنظمات المهنية العاملة في مجال مهنة المراجعة العمل على إنشاء معيار للتأهيل السلوكي للمراجعين جنبا إلى جنب مع معيار التأهيل العلمي والعملي، وأن يكون محتواه مراعاة الأمانة والنزاهة والموضوعية.
- ٣- توصى الباحثة بضرورة قيام المنظمات المهنية العاملة في مجال المراجعة بتنظيم دورات تدريبية وكذلك دورات في التعليم المستمر، وتشجيع البحوث الفردية والجماعية بما ينعكس على ترسيخ قيم وتقاليد أخلاقية ومهنية للعاملين بمهنة المراجعة.
- ٤- توصى الباحثة بضرورة تطوير برامج المراجعة بكليات التجارة بحيث تضمن إرساء القيم الأخلاقية والقواعد المهنية الواجب اتباعها لرفع كفاءة وفاعلية العاملين في مجال المراجعة وتأسيس الوعي بضرورة الالتزام بهذه القيم والتقاليد السلوكية وعدم الانجراف نحو مساعدة بعض الشركات في توجيهها غير المشروع في إدارة الأرباح.
- ٥- توصى الباحثة بضرورة تغليظ العقوبات الناجمة عن مخالفة القواعد الأخلاقية والمهنية في دستور مهنة المراجعة بما يحتويها من قواعد منظمة للمسؤولية الجنائية، والمسؤولية المدنية، والمسؤولية التأديبية حيث إن الاتجاه نحو تغليظ العقوبات سوف يكون رادعا لعدم التجاوز، وفي نفس الوقت الحد من ظاهرة إدارة الأرباح.

### ٦/ قائمة المراجع

#### ١/٦ المراجع باللغة العربية

- ١- أحمد، إبراهيم المهدي؛ حميدي، يوسف ممدو، (٢٠١٨)، "ما مدى التزام مراجعي الحسابات في ليبيا بقواعد وأخلاقيات مهنة المراجعة - دراسة تحليلية من وجهة نظر المحاسبين والمراجعين بديوان المحاسبة بمنطقة مرزق"، **Journal of Academic Finance**، مجلد التاسع، العدد الأول.
- ٢- أحمد، شيلان عارف؛ أحمد، زكار على، (٢٠٢٠)، "تأثير أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق في تقليل الغش والتلاعب في القوائم المالية للمصارف التجارية - دراسة ميدانية لمصرف آشتي في محافظة السلیمانیة"، **المجلة العلمية لجامعة جيهان - السلیمانیة**، المجلد الرابع، العدد الأول، ص ٢١٣-٢٣٢.
- ٣- إسماعيل، خنيش، (٢٠٢٠)، "مدى استقلالية المراجع الخارجي وأثره على جودة القوائم المالية"، **مجلة قضايا معرفية**، جامعة الجلفة (الجزائر)، المجلد الثاني، العدد الخامس، ص ١٤٠-١٤٩.
- ٤- إسماعيل، مجبل دواي، (٢٠١٤)، "أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية: بحث تطبيقي في احد المصارف الحكومية"، **مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية**، جامعة القادسية - كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد السادس عشر، العدد الثالث، ص ٢٤٠-٢٥٤.
- ٥- الجعلي، عبدالوهاب موسى؛ أحمد، عبدالرحمن عمر، (٢٠١٧)، "أثر التزام مراجع الحسابات بأخلاقيات المهنة في الحد من التلاعب بالقوائم المالية"، **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية**، المركز القومي للبحوث بغزة - فلسطين، المجلد الأول، العدد الثالث، ص ١-١٥.
- ٦- السروجي، ايمن سعيد محمد، (٢٠١٧)، "دور مراقب الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودة الأرباح- دراسة ميدانية"، **رسالة ماجستير منشورة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص ٨٥.
- ٧- السعد، صالح بن عبد الرحمن، (٢٠١١) **العوامل المؤثرة على السلوك الأخلاقي في بيئة المراجعة السعودية: دراسة ميدانية استكشافية**، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الثامن والأربعون، ص ١٨٧ - ٢٢٩.
- ٨- العبدوي، سمية؛ مقدم، عبيرات، (٢٠١٧)، "أهمية التكامل بين التطبيق السليم لمعايير عرض القوائم المالية وأخلاقيات مهنة المحاسبة من أجل سد الفجوة المعلوماتية بين الإدارة والمساهمين"، **مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا**، جامعة حسيبة بن بوعلى بالشلف، العدد السادس عشر، ص ٢٣١-٢٥٤.
- ٩- القطيش، حسن فليح مفلح؛ الصوفي، فارس جميل حسين، (٢٠١١)، "أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، **مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية**، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء، العدد السابع والعشرون. ص ٣٥٥ - ٣٨٨.
- ١٠- حمد، حسن شلقامى محمود، (٢٠٢٢)، "نموذج مقترح لقياس أثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال على جودة المراجعة وسمعة المراجع: دراسة تطبيقية"، **المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة دمياط، المجلد الثالث، العدد الأول، الجزء الثاني، ص ١٥٣-٢٠٠.

- قياس أثر المتطلبات الأخلاقية للمراجعة على دور المراجع في الحد من ممارسات إدارة الأرباح - ٧٦ -
- ١١- خميس، احسان عبدالحزمة، (٢٠١٩)، "أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في البيانات المالية ومخاطرها ودور المدقق الخارجي في التحقق منها"، *مجلة الفنون والأدب وعلوم الإنسانيات والاجتماع*، كلية الإمارات للعلوم التربوية، العدد السادس والأربعون، ص ص ١٩٣-٢٠٦.
- ١٢- عبدالعزيز، مروة فوزي، (٢٠١٩)، "إطار مفاهيمي للعناية المهنية للمراجع الخارجي في ضوء معايير المراجعة المصرية المرتبطة"، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، كلية التجارة - الإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد العاشر، العدد الرابع، الجزء الثاني، ص ص ٤٤٨ - ٤٧٢.
- ١٣- على، عبد الوهاب نصر، شحاتة، شحاتة السيد، (٢٠١٣)، "ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات (مدخل للارتقاء بمهنة المراجعة والحد من انهيار الشركات)"، *الإسكندرية: الدار الجامعية*.
- ١٤- كسكس، مسعود ، وآخرون، (٢٠١٩)، "دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح أنموذجا) - دراسة ميدانية، *مجلة المؤسسة*، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة (الجزائر)، المجلد الثامن، العدد الأول، ص ص ١٣٥-١٤٨.
- ١٥- لطفي، أمين السيد أحمد، "معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين"، *كلية التجارة، جامعة عين شمس*، ٢٠٠٨.
- ١٦- محمود، عبدالحمد العيسوي، (٢٠٢٣)، "أثر جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال عرض بنود قائمة الدخل مع دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية"، *مجلة البحوث المحاسبية*، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد الأول، ص ص ٣٠٦-٣٦٨.
- ١٧- ملاك، خديجة؛ دغميم، رواية، (٢٠٢١)، "أثر الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة على جودة المعلومات المحاسبية - دراسة استطلاعية"، *مجلة الأبحاث الاقتصادية*، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة المدينة، مجلد ١٦، العدد ٢، ص ص ٨٧-١٠٦.
- ١٨- هيري، أسيا، وآخرون، (٢٠١٧)، "دور اخلاقيات مهنة التدقيق في الالتزام بالمسؤوليات في ضوء التأديب- دراسة ميدانية لعينة من المدققين في الجزائر"، *مجلة الحقيقة*، جامعة أحمد دراية - أدرار - الجزائر، العدد التاسع والثلاثون، ص ص ٥١٠ - ٥٣٢.

## ٢/٦ مراجع البحث باللغة الانجليزية

- ١- Abdemola Alateef, Saheed , et al., (2019), " The Impact of Earnings Management as for The Nigerian Listed Firms Financial Reporting Quality on Information Asymmetry ", **Jurnal Aplikasi Manajemen, Ekonomi dan Bisnis**, , Issue:1, Vol. 4, p.p. 38 – 46
- ٢- Arita, Sir., et al., (2020), "Earnings Management Practices From Perspective a Law And Views", **Advances In Economics, Business And Management Research**, Vol. 179, p.p.307 - 313
- ٣- Bishop, William Henry.,(2013)," The Role of Ethics in 21st Century Organizations", *Journal of Business Ethics*, Vol. 118, p.p 635–637

- ٤- Nasir, Noor Emilina Mohd., et al, (2014) "Extent of Idealism and Relativism in Earnings Management Behavior", **Journal Of Applied Environmental And Biological Sciences**, Vol. 4, Issue. 6, PP. 23-29.
- ٥- Ogbonna, G.N., Ebimobowei, Appah., (2012), "Effect Of Ethics Accounting Standers on the Quality of Financial Reports of Banks in Nigeria", **Current Research Journal of Social Sciences**, Issue: 1, Vol. 4.
- ٦- Parvin, Ruksana., (2020), "Earnings Management Practice in Bangladesh", **International Journal of Business and Management Future**; Vol. 4, Issue,1, PP. 27 – 32.
- ٧- Yuhao Li, (2010), "The Case Analysis Of The Scandal Of Enron", **International Journal Of Business And Management**, Issue: 10, Vol: 5, p.p. 37 – 41.