دور مراقب الحسابات في اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية
(دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية)

أ.د / يوسف عبدالقادر عبدالوهاب

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ

د /أيمن محمد صبري نخال

مدرس بقسم الحاسبة

تامر حمادة عبـــدالوكيل الشيخ

معيد بقسم المحاسبة

دور مراقب الحسابات في اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية
(دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية)

تامر حمادة عبدالوكيل الشيخ — معيد بقسم المحاسبة — كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ

د / أيمن محمد صبري نخال — مدرس بقسم الحاسبة — كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ

أ.د / يوسف عبدالقادر عبدالوهاب — أستاذ المحاسبة والمراجعة — كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ

١- الإطار العام البحث:

١/١- المقدمة وطبيعة المشكلة:

واجه الإفصاح عن الدخل المحاسبي وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) في الفترة الأخيرة انتقادات واسعة لعدم تلبية المعلومات المحاسبية في قوائم نتائج الأعمال ذات الغرض العام لرغبات وتوقعات المستثمرين ، مما دفع الشركات الأمريكية لإعداد قوائم للأرباح بخلاف قائمة الدخل التقليدية ، وتعتمد هذه القوائم على إجراء بعض التعديلات على أرقام الربحية المعدة في ضوء GAAP التي عُرفت باسم Pro-Forma – Earnings Statement (Bhattacharya et al. , 2007).

وقد زاد عدد الشركات الأمريكية التي تفصح عن هذه القوائم منذ عام ١٩٨٧م (Wallace,2002) ، حيث يتم عرضها بجانب القوائم المعدة طبقاً للمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً ، وأحياناً أخري تعرضها بشكل مستقل في صورة بيانات أو نشرات صحفية أو في المؤتمرات العامة لأسباب مختلفة سيتناولها البحث فيما بعد ، وقد أدى السعى الدائم والمستمر لإدارات الشركات إلى إعادة تحديد المقياس الذى يتم تقييم أدائها فى ضوئه إلى أن أصبح استخدام قوائم الأرباح المبدئية أمراً شائعاً ومألوفاً بالنسبة لكثير من الشركات على مستوى العالم وخاصة فى الولايات المتحدة الأمريكية وبعض الدول الأوربية (Halseey &Ginny, 2002 ; James, 2003 ; Entwistle et al., 2005).

ومن الجدير بالذكر أنه لا توجد حتى الآن ترجمة موحدة ومتفق عليها لهـذا لمصـطلح Pro-Forma– Earnings Statement حيث وضعت له بعض الترجمات العربية مثـل قائمة الأرباح (الصورية – المبدئية – الأولية – الشكلية – البديلة – المستقبلية) ، وسوف يستخدم هذا البحث مصطلح "**قائمة الأرباح المبدئية**" باعتبار أن الإدارة تصدر هذه القائمة بشكل مبدئي قبل إصدارها للقوائم المعدة وفقًا GAAP ، كما أن الأرباح الصادرة عن هذه القائمة تعتبر أرباح مبدئية قبل تحميلها ببعض عناصر المصروفات التي تم استبعادها منها (أحمد ، ٢٠٠٣) ، (متولى ، ٢٠٠٨) ،(منصور، ٢٠٠٩) ، (سليم ,٢٠١٠).

وقد انقسمت الصحافة المالية والأبحاث الأكاديمية والجهات التنظيميـة مـا بـين مؤيـد ومعارض للإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية فمنهم من يري أن استخدام هذه القائمة يعد فرصة وميزة لتلك الشركات ومنهم من يري أن استخدامها يعتبر تهديداً ولا يضيف قيمـة كبيرة للإفصاح المالي ، فمن المؤيدين لها دراسة (Lougee ,2005) التي أبرزت أهـم مزايا قائمة الأرباح المبدئية في أنها تعتمد على نظرية الأخبار الطيبة وكما أنهـا تعتبـر كافية لتفسير عملية الإفصاح الإختياري عن الأرباح نظراَ لأن معلومات الخسائر سـوف يتم إعداد تسويات بشأنها في جميع الأحوال لكونها معدة وفقًا GAAP ، كمـا أوضـحت الدراسة أن الإدارة تستخدم الإفصاح الإختياري بواسطة قائمة الأرباح المبدئيـة بغـرض توفير إشارة للمستثمرين بمدى قدرة المنشأة على تحقيق أرباح مستقبلية مؤجلـة تغطـي النفقات العديدة والخسائر المبدئية وذلك في ضـوء التعـديلات المسـتقبلية فـي البيئـة الإقتصادية للمنشأة فضلاً عن مقدرتها على تعديل خطط الإنتاج وفقًا لهذه التعديلات.

كما أكدت دراسة Elshafie & Alam (2008) علي أنه لا يوجد دليل علي أن اسـتخدام قائمة الأرباح المبدئية يؤدي إلي تضليل أو خداع المستثمرين ، بالإضافة إلي أن التعليمات والضوابط الصادرة عن هيئـة سـوق المـال الأمريكيـة Securities & Exchange Commission (SEC) عام ٢٠٠١ و٢٠٠٢ و٢٠٠٣ م قد ساعدت علي زيـادة جـودة الإفصاح الإختياري عن هذا النوع من القوائم .

وعلي الجانب الآخر نجد من يري أن إعداد وعرض قائمة الأرباح المبدئية إنما هو سلوك انتهازي في ضوء ممارسات إدارة الربحية ، واستخدام الإدارة لأساليب محاسبية خادعـة

تؤثر علي رقم الربح بالإيجاب ، وأن هذه القائمة تعتبر أحد أساليب التقارير المالية الإحتيالية كما أنه أسلوب يعمل علي تشوية متعمد أو إغفال لقيم مالية أو إفصاحات واجبة من القوائم المالية بهدف خداع مستخدمي هذه القوائم وهذا الأسلوب يضع معديه تحت طائلة الإجراءات الجنائية والمدنية والإدارية(Wallace, 2002).

وما بين المطرقة والسندان يقع أصحاب المصالح ويظهر دور مراقب الحسابات ، مطرقة المؤيدين لإعداد وعرض قائمة الأرباح المبدئية مثل المديرين وبعض الدراسات الأكاديمية ، وسندان المعارضين لهذا النوع من القوائم مثل الجهات التنظيمية وبعض الدراسات الأكاديمية الأخرى.

وما بين الجدل الكبير بين المؤيدين والمعارضين لإعداد وعرض قائمة الأرباح المبدئية نجد القاسم المشترك الذي نادت به كثير من الدراسات في توصياتها هو أهمية إظهار دور مراقب الحسابات في اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية فعلي سبيل المثال أوصت دراسة منصور (٢٠٠٩) بضرورة مطالبة مراقبي الحسابات بعدم عرض أية قوائم مالية – سواء أعدت في ضوء GAAP أو لم تعد في ضوئها – إلا بعد أن يتم مراجعتها من قبلهم .

ولقد أكدت دراسة James (2003) أن عدم مراجعة تقارير الأرباح المبدئية بمعرفة جهة أو شخص مستقل مثل المراجع الخارجي قبل الإفصاح عنها يؤدي إلي عدم وجود ضوابط علي منطقية ومعقولية الطريقة التي اختارتها الإدارة للبنود التي تم استبعادها من هذه القائمة ، وأكدت علي ذلك أيضاً دراسة (سليم,٢٠١٠) بضرورة إخضاع قوائم الأرباح المبدئية لعملية الفحص بواسطة مراقب حسابات مستقل ، وأرجعت دراسة Entwistal (2004) أن الأسباب وراء ضرورة إخضاع قائمة الأرباح المبدئية لعملية الإختبار والفحص هي تزايد إعلان إدارات الشركات عن مقاييس بديلة للأرباح ، ووجود قدر كبير من الجدل والنقاش بخصوص اتجاهات ونوايا المديرين الحقيقية عند الإعلان عن هذه المقاييس.

لذا سوف يقوم الباحثون بدراسة اتجاهين لدور مراقب الحسابات عند قيام الشركات بالإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية الأول هو عند إسناد اختبار وفحص قائمة الأرباح

المبدئية لمراقب الحسابات بشكل مباشر بموجب عقد اتفاق ومقابل أتعاب محددة عن هذه الخدمة كخدمة تأكيدية مستقلة ، وهو ما أطلق عليه الباحثون " **المدخل المنفصل** "، والثاني في حالة قيام الإدارة بالإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية دون اعتمادها من مراقب الحسابات ودون تكليف مراقب الحسابات باختبارها وفحصها وهو ما أطلق عليه الباحثون" **المدخل الشامل**" .

ويمكن صياغة الأسئلة البحثية على النحو التالي :

١- هل هناك أهمية للإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية ، واختبارها وفحصها في بيئة الأعمال المصرية ؟

٢- ما هي المهام والمتطلبات المهنية التي ينبغي أن يلتزم بها مراقب الحسابات عند اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية ؟

١/٢- أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث دراسة وتحليل أهمية الإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية واختبارها وفحصها ، وتحديد المهام والمتطلبات المهنية التي ينبغي أن يلتزم بها مراقب الحسابات عند اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية في بيئة الأعمال المصرية في ظل المدخلين الشامل والمنفصل.

١/٣- أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من زيادة استخدام الشركات في الآونة الأخيرة لقائمة الأرباح المبدئية ، حيث ذكرت بعض الدراسات أن قائمة الأرباح المبدئية أصبحت من الإفصاحات التي تحتل قدراً من الأهمية والخطورة والتي قد يكون لها تأثير علي المتعاملين مع الشركة ، وذكرت أيضاً أنه قد تتأثر أسعار الأسهم في الشركات التي تقوم بإعداد وعرض قائمة الأرباح المبدئية بما تتضمنه هذه القائمة من معلومات حيث قد يتم تسعير أسهمها بأعلى من الشركات التي لا تستخدم هذه القوائم , إلا أن ذلك حتي الآن لا يمثل ظاهرة عامة ، (Johnson w. et al., 2005) ، وهناك الكثير من المؤشرات على شيوع استخدام هذا النوع من القوائم حيث أكد (Entwistle et al., 2005) على أن ٧٧% من عدد ٥٠٠ شركة شملتها الدراسة عرضت نتائج مبدئية فى النشرات الصحفية وقد تمت إعطاء هذه

النشرات أهمية كبيرة مقارنة بالأرباح المعدة فى ضوء GAAP ، كما نشر فى مجلة Wall Street Journal أنه بتحليل واستعراض الأرباح ربع السنوية المنشورة لعدد ١٨٥ شركة على مدار ثلاثة أشهر فى الفترة من نوفمبر ٢٠٠١ وحتى يناير ٢٠٠٢ ووجد أنه تم الإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية وأن هذه الأرباح كانت فى ٨٨% من الحالات الخاضعة للدراسة أعلى من المعدة فى ضوء GAAP (منصور ، ٢٠٠٩). وبالرغم من كل هذا الاهتمام لا يوجد أدلة محددة وواضحة عن دور مراقب الحسابات في اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية وكيف يتعامل مع الشركات التي تفصح عن مثل هذا النوع من القوائم.

لذا يحاول هذا البحث دراسة دور مراقب الحسابات في اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية والمتمثل في بيان مدي أهمية اختبار وفحص هذه القائمة ، وتحديد المهام والإجراءات التي ينبغي أن يلتزم بها مراقب الحسابات عند أداء هذه المهمة ، وذلك للحد من الاستخدامات السيئة لهذا النوع من القوائم وتعظيم منفعة المستثمرين وتحقيق جودة أحكامهم وقراراتهم في بيئة الأعمال المصرية .

١/٤- منهج البحث:

يعتمد البحث علي كل من المنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي للقيام بالدراسة النظرية والدراسة الميدانية , حيث يتم استخدام المنهج الإستنباطي في إجراء الدراسة النظرية من خلال دراسة وتحليل ما ورد بالفكر الأكاديمي للمحاسبة والمراجعة عن موضوع إعداد وعرض قائمة الأرباح المبدئية واستعراض الدراسات السابقة وتحليل الإصدارات المهنية الدولية في هذا الشأن ومحاولة استخراج وبناء وتصميم فروض الدراسة ، أما الدراسة الميدانية فتتم من خلال استخدام المنهج الإستقرائي في اختبار فروض الدراسة والوصول إلى النتائج عن طريق إعداد قائمة استقصاء لمعرفة أراء عينة من الأكاديميين ومراقبي الحسابات ممن لهم علاقة بموضوع البحث بخصوص بعض الاستفسارات المتعلقة بفروض البحث.

١/٥- تنظيم البحث:

في ضوء مشكلة البحث وهدفه ومنهجه يمكن تنظيم البحث في العناصر التالية :

يمثل الجزء الأول الإطار النظري للبحث ويشمل (المفهوم ، والدوافع ، المزايا والإنتقادات، ومبررات الإختبار والفحص) الخاصة بقائمة الأرباح المبدئية ، كما يشمل علي الدراسات السابقة في موضوع البحث ، بالإضافة إلي تحليل أهم الإصدارات المهنية ذات الصلة ، أما الجزء الثاني فيتمثل في الدراسة الميدانية وتشمل فروض البحث ، ومجتمع وعينة البحث ، وتصميم أداة البحث ، والأساليب الإحصائية المستخدمة ، وتحليل نتائج اختبارات الفروض وأخيراً عرض النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

٢- الإطار النظري للبحث

١/٢- مفهوم وطريقة إعداد قائمة الأرباح المبدئية

اتفقت معظم الدراسات التى تناولت طرق إعداد قائمة الأرباح المبدئية من حيث البنود المستبعدة حيث ذكرت بعض الدراسات أن إعداد قائمة الأرباح المبدئية يعتمد على استبعاد بعض البنود من صافى الدخل ويرجع ذلك إلى السلطة التقديرية للإدارة ، ومن البنود والمصروفات المستبعدة عند حساب هذه القائمة رسوم إعادة الهيكلة والمصروفات غير النقدية ومن أهم المكاسب المستبعدة مكاسب الاستثمار غير المحققة والمكاسب الناتجة من بيع أصول لمرة واحدة ، وكمثال علي ذلك قد تقوم إدارة الشركة باستبعاد الأوراق المالية المتعذر تحصيلها خلال الفترة ، أو شطب بعض الديون المعدومة الخاصة بالفترة أو تخفيض قيمتها ، واستبعاد المصروفات التى تحدث لمرة واحدة فقط وذلك من أجل تقديم صورة مناسبة عن أداء الشركة (Halsey and Ginny, 2002; James, 2003; Entwistle, 2005; Bhattacharya et al., 2007).

وبالإضافة إلي ذلك فإن المصروفات المستبعدة من الأرباح الظاهرة بقائمة الدخل التقليدية تختلف علي نطاق واسع من شركة لأخري ، وحتي داخل الشركة نفسها من فترة مالية لأخري مما يدل علي عدم وجود قواعد ثابتة لتحديد ما يجب أن يدرج وما يجب أن يستبعد من هذه المصروفات (Barth, Gow and Taylor, 2012) و يمكن استخلاص

مفهوم قائمة الأرباح المبدئية علي أنها بياناً مالياً يمثل أحد أساليب الإفصاح الإختياري التي لجأت إليها الشركات كمقياس إضافي للربحية ، يعتمد في إعداده على افتراضات للوصول إلى أرباح تحقق أهداف الإدارة والمستثمرين وتتلاءم مع تنبؤات المحللين الماليين ، من خلال استبعاد بعض عناصر المصروفات مثل (نفقات الإستهلاك والأقساط الخاصة بالشهرة ، نفقات الدمج والإستحواذ ، نفقات الأبحاث والتطوير ، نفقات إعادة الهيكلة ، مصروفات المرة الواحدة ، المصروفات غير المتكررة ، المكسب والخسارة الناتجة عن تحويل الملكية ، والأرباح والخسائر الرأسمالية) ، وهذا الإستبعاد يتم خارج نطاق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً بدافع أن وجود هذه المصروفات يعرقل الوصول إلى الأداء الحقيقي للشركات وأن هذه البنود غير متعلقة بالأداء التشغيلي للشركات".

٢/٢- دوافع الإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية

يوجد العديد من الدوافع وراء استخدام قائمة الأرباح المبدئية يمكن ذكرها في النقاط التالية:

١/٢/٢- التركيز بشكل أفضل على الأرباح التشغيلية للشركة

يعتبر من ضمن دوافع إدارة المنشأة لإستخدام قائمة الأرباح المبدئية أن هذه القائمة تعطى صورة واضحة للأرباح الجوهرية أو التشغيلية والتى تعتقد الإدارة أنها ستستمر فى الفترات المقبلة ، ويرى المؤيدون لهذا الرأى أن استبعاد بعض بنود المصروفات والإيرادات غير النقدية وغير المتكررة من قائمة الدخل التقليدية سوف يقلل من حدوث أى تشويش على مقاييس الربحية المستخدمة عند اتخاذ القرارات الإستثمارية (سليم ، ٢٠١٠).

٢/٢/٢- معالجة النفقات الأولية الكبيرة للشركات الناشئة والشركات التى لديها رغبة فى التوسعات الاستثمارية والاندماج

زيادة رغبة الشركات فى التوسعات الإستثمارية والرغبة فى الإندماج وكذلك الشركات الناشئة يجعلها تؤيد استخدام قائمة الأرباح المبدئية ، حيث تتكبد هذه الشركات فى البداية ارتفاعاً باهظاً فى النفقات ولا تستطيع القوائم المعدة بواسطة المبادئ المحاسبية المقبولة

الوصول لمستوى الإيرادات لمواجهة تلك النفقات فتلجأ إلى استخدام هذا النوع من القوائم لاستبعاد هذه النفقات بشكل واضح لجذب المستثمرين (متولى ، ٢٠٠٨) .

٣/٢/٢- مواجهة الأحداث والظروف غير المتوقعة التى تؤثر على نشاط الشركة

قد تحدث بعض الأحداث والظروف غير المتوقعة فى الأسواق المالية أو حتى فى مجال صناعة معين بشكل عام أو على مستوى الشركة الواحدة بشكل خاص مما يؤثر سلباً على أرباح الشركة وفى معظم الأحيان تكون هذه الظروف خارج نطاق إدارة الشركة وبالتالى تلجأ الإدارة إلى استخدام قائمة الأرباح المبدئية ، ومثال على ذلك زيادة نسبة الشركات الأمريكية التى قامت بإصدار قوائم أرباح مبدئية من ٥٩% إلى ٨٠% من الشركات التى حققت خسائر فى الربع المالى التالى لهجمات ١١ سبتمبر ٢٠٠١ أى بزيادة تقدر بـــ ٢١% لتتمكن هذه الشركات من تبرير الخسائر الموجودة فى نتائج أعمالها (James , 2003) .

٤/٢/٢- توحيد الإفصاح عن الدخل وفقاً لـــ GAAP لجميع الكيانات الاقتصادية

يحكم أداء عملية المحاسبة مجموعة من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP عند إعداد التقارير المالية ، وهذه المبادئ تعطى ضمان للمحافظة على مستوى من الموثوقية Reliability والإتساق Consistency فى التقارير المالية ولتحقيق ذلك الغرض فإنها تفرض درجة من التوحيد Uniformity فى الإفصاح والعرض على جميع الكيانات الاقتصادية بالرغم من عدم التجانس الكبير بين هذه الكيانات (تقارير موحدة لجميع الأغراض) وبالتالى فشلت فى تقديم بعض الجوانب الهامة عن أداء تلك الشركات ونشأ الطلب على تقارير وتدابير أخرى غير معدة فى ضوء الـــ GAAP (Young , 2014)

٥/٢/٢- عدم قدرة قائمة الدخل التقليدية على التنبؤ بأرباح المستقبل

تظهر العديد من الإنتقادات الموجهة للمبادئ والمعايير المقبولة عموماً وخاصة الإنتقادات الموجهة للإفصاح عن الدخل ، فالمستثمر بصفتة مشترى لأرباح مستقبلية لا يمكنه الاعتماد على النموذج الحالى للإفصاح عن الدخل فى بناء نموذج التنبؤ بأرباح المستقبل وذلك لعدم وجود علاقة بين الربح والخسارة وفقاً للمعايير المحاسبية المقبولة وبين تقدم

وارتقاء الشركات ، وكذلك الحال مع بقية الأطراف الأخرى من مستخدمى التقارير المالية (متولى ، ٢٠٠٨).

٦/٢/٢- الرغبة الإنتهازية الكامنة لدى بعض إدارات الشركات

تتمثل أهم أسباب ظهور قائمة الأرباح المبدئية على الإطلاق فى الرغبة الكامنة لدى الإدارة فى تحويل الخسائر إلى أرباح أو على الأقل تحسين الربحية (Jams , 2003) ، من خلال تقديم معلومات إيجابية عن الشركة إلى المستثمرين فى محاولة منها لتقديم صورة جيدة لها أمام مستخدمى القوائم المالية وهو ما يؤدى إلى ارتفاع سمعة الشركة وبالتالى زيادة أسعار الأسهم مما يعطى الإدارة الحق فى زيادة المكافآت الممنوحة لها (El Shafie , 2008) .

٣/٢ - مزايا المؤيدين وانتقادات المعارضين لقائمة الأرباح المبدئية :

انقسمت الدراسات الأكاديمية ما بين مؤيد ومعارض للإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية فمنهم من يري استخدام هذه القائمة فرصة وميزة ومنهم من يري استخدامها تهديداً وعيباً لذلك يحاول البحث فى هذا الجزء إلقاء الضوء على فرص ومزايا قائمة الأرباح المبدئية من خلال عرض حجج وبراهين المؤيدين للإفصاح عنها ، وكذلك توضيح التهديدات والإنتقادات الموجهة لقائمة الأرباح المبدئية من خلال عرض أدلة المعارضين لها كما يلى:

١/٣/٢- مزايا قائمة الأرباح المبدئية من وجهة نظر المؤيدين لها :

١- تعزيز الشفافية فى التقارير المالية وتوفير معلومات تكميلية مفيدة.

تعتبر قائمة الأرباح المبدئية إفصاح اختياري إضافي ، تُقدم من خلاله إدارة الشركة معلومات إضافية تزيد من فهم وإدراك النشاط التشغيلى للشركات مما يعزز مستوى الشفافية حيث أنه يكشف عن وجهة نظر الإدارة فى التحكم فى المصروفات المختلفة وتوضيح الإجراءات الداخلية التى تقوم بها كنوع من أنواع تقييم الأداء (Frankel et al., 2011, Seetharaman, 2013).

٢- سهولة عرض قائمة الأرباح المبدئية :

تقدم معلومات قائمة الأرباح المبدئية صورة أكثر وضوحاً عن نتائج أرباح الشركات بشكل أبسط مما تقدمه المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP ، حيث أن الأخيرة فى وقتنا الحاضر أصبحت تفصيلية ومعقدة بشكل أدى أحياناً لصعوبة تطبيقها فى الواقع العملى لأنها مبنية على قواعد جامدة لا تنادى بالتقصي وراء الأسباب الكامنة لتحقيق الأرباح (Elliott 2006) .

٣-الحفاظ على مستوى معقول من الربحية وعدم التذبذب :

تقوم الشركات التى يحدث بها فجوات كبيرة (تغيرات مؤقتة) فى الأرباح بالإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية لتتمكن من الإعلان بأن انخفاض الربحية من فترة إلى لأخرى لا يعبر عن عدم كفاءتها فى القيام بالأداء التشغيلى المنوط بها ، وإنما يرجع إلى ظروف مفاجئة ستزول فى المستقبل (متولى ٢٠٠٨) ، كما أن إدارات الشركات تهدف أيضاً إلي تجنب الإنخفاضات المتوقعة في الأرباح ، وتحقيق التوقعات الإيجابية للمحللين الماليين أو نفي هذه التوقعات إن كانت سلبية (Bhatcharya et al. 2004)

٤- معالجة النفقات والمصروفات الكبيرة التى تحدث فى بداية النشاط :

تتكبد الشركات فى حالات بداية الإنشاء الجديد أو التوسعات الاستثمارية أو الإندماج أو الإستحواذ ارتفاع كبير فى النفقات ولا تستطيع القوائم المالية المعدة فى ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة GAAP الوصول لمستوى الإيرادات المطلوبة لمواجهة تلك النفقات وبالتالى تهرع إلى استخدام قائمة الأرباح المبدئية لاستبعاد هذه النفقات المتكررة وذلك لجذب ثقة المستثمرين فى القدرة على الإستمرار (Elstein, 2005) .

٥- يؤدى عرض قائمة الأرباح المبدئية إلى تقليل مخاطر عدم تماثل المعلومات :

حيث أكدت كثير من الدراسات على أن الإفصاح عن الأرباح من خلال قائمة الدخل التقليدية المعدة فى ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً بوضعه الحالى يُحدث نوعاً من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرين ، الأمر الذى يتطلب إفصاح اختيارى إضافى لمساعدة حل هذه المشكلة (أحمد ٢٠٠٣ ، Bhattachary et al., 2004)

٦- زيادة الفرصة فى الحصول على تمويل خارجى :

نجد أن الشركات التى تقوم بالإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية يزداد فيها احتمال الحصول على قروض وتمويلات خارجية من البنوك والهيئات المختلفة فى الثلاثة شهور التالية للإفصاح أكثر من زميلتها التى لم تقوم بالإفصاح عنها (Weil 2001) .

٧- تعتبر قائمة الأرباح المبدئية مصدراً حاسماً من مصادر المعلومات التى يحتاجها المستثمرين :

توفر قائمة الأرباح المبدئية معلومات قد لا توفرها طريقة أخرى ، حيث أنها تقدم صورة مناسبة وذو قيمة مرتفعة عن أداء الشركة وذلك إذا تم إعدادها وعرضها بطريقة سليمة وفقاً للإجراءات المطلوبة لسلامة هذه القائمة مما يساعد المستثمرين على تقييم أداء المنشأة بشكل أفضل ، كما أنها تقدم معلومات عن الأرباح أكثر أهمية من المعلومات التى تقدمها أرباح قائمة الدخل (Entiwistle,et al., 2005).

٢/٣/٢- الإنتقادات الموجهة لقائمة الأرباح المبدئية من وجهة نظر المعارضين لها :

١- استخدام قائمة الأرباح المبدئية فى غش وتضليل وخداع المستثمرين

يعتبر من أهم الإنتقادات الموجهة لهذا النوع من الإفصاح هو استخدامه بشكل كبير فى تضليل وخداع المستثمرين حيث أن استبعاد بعض البنود الهامة والضرورية من المصروفات بدون مبرر واضح يمكن أن يكون محاولة متعمدة من الإدارة للتلاعب فى توقعات المستثمرين من خلال التأثير على أسعار الأسهم ، حيث أن الشركات التى تُعد وتعرض قائمة الأرباح المبدئية يتم تسعير أسهمها بأعلى من الشركات التى لا تستخدم هذه القوائم إلا أن ذلك لا يمثل ظاهرة عامة (James, 2003;Johnoson et al., 2005)

٢- عدم خضوع قائمة الأرباح المبدئية للاختبار والفحص من قبل مراجع حسابات خارجى

يؤدى عدم خضوع قائمة الأرباح المبدئية للاختبار والفحص من قبل مراجع مستقل إلى عدم وجود ضوابط على صحة الطريقة التى اختارتها الإدارة للبنود التى يتم استبعادها

وهو ما يطلق العنان للإدارة فى تكييف هذه البنود طبقاً لاحتياجاتها فى كل مرة مما يؤدى إلى نتائج متضاربة وإرباك شديد للمستثمرين (James 2003 , Young 2014) .

٣- تضخيم رقم الأرباح بشكل أعلى مما هى عليه فى الواقع

غالباً ما تكون أرقام قائمة الأرباح المبدئية مبالغاً فيها من أجل تحقيق الأهداف الإستراتيجية للإدارة ، ويتم ذلك عن طريق استبعاد بعض بنود المصروفات المتكررة وتبويبها على أنها غير متكررة ومن ثم دخولها فى البنود المستبعدة مما يؤدى إلى تضخيم مبالغ الأداء التشغيلى وهو ما يفسر مخاوف الهيئات التنظيمية من هذه القائمة (Curtis et al., 2013) .

٤- قدرة الإدارة على التحكم فى توقيت الإعلان عن قائمة الأرباح المبدئية

تستطيع الإدارة توجيه المستثمرين إلى نقطة معينة من خلال التحكم فى توقيت الإعلان عن الأرباح المبدئية فى النشرات الصحفية سواء بالإيجاب أو السلب وخاصة إذا تم الإعلان عنها قبل نشر القوائم المعدة فى ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموماً وبالتالى يصعب تحديد الاتساق بينهما مما يزيد الأمر سوءاً ليصل فى بعض الحالات إلى الإحتيال على الأسواق المالية (James 2003) .

٥- استخدام قائمة الأرباح المبدئية بشكل سئ يقلل قيمة الشركة المستقبلية

حيث قامت دراسة (Doyle et al., 2003) بقياس تأثير النفقات التى يتم استبعادها من قائمة الأرباح المبدئية علي التدفقات النقدية المستقبلية وقد توصلت إلي أن هذه النفقات المستبعدة تؤدى إلى انخفاض التدفقات النقدية المستقبلية وبالتالى انخفاض عوائد الأسهم فى المستقبل.

٤/٢ - مبررات اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية

اختلفت الكثير من الآراء المهنية والدراسات الأكاديمية حول ما إذا كانت قائمة الأرباح المبدئية تعبر عن فرصة أم تهديد لكل من الإدارة من جانب وأصحاب المصالح من جانب أخر , وظهر ذلك واضحاً من خلال عرض آراء كلاً من المؤيدين للإفصاح عن هذه

القائمة والمعارضين لها ، ولكن اتفق الجميع على ضرورة إظهار دور مراقب الحسابات لإضافة الثقة في معلومات هذه القائمة ، ويتم ذلك عن طريق إخضاع قائمة الأرباح المبدئية للاختبار والفحص وتقديم رأي فني عنها، وفيما يلي عرضاً مفصلاً لمبررات اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية :

١- زيادة الإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية بين الشركات

نلاحظ تزايد إعلان إدارات الشركات عن مقاييس بديلة للإرباح وبخاصة قائمة الأرباح المبدئية فقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن ٤٢% من الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية و٧٧% من الشركات في كندا قد أعلنت عن مقاييس أخرى معدة في غير ضوء المعايير المقبولة عموماً (Entwistal , 2004) ، وتزامناً مع ذلك توسعت مسئولية مراقب الحسابات في الفترة الأخيرة لتشمل مسئوليته عن تقييم استمرارية الشركة محل المراجعة ، وأيضا مسؤليته عن كشف عمليات الغش الإداري .

٢- توضيح نوايا واتجاهات المـــديـــــريـــن الحقيقية

أكدت دراسة (منصور ٢٠٠٩) على وجود قدر كبير من الجدل والنقاش بخصوص اتجاهات ونوايا المديرين الحقيقية عند الإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية وبالتالي على مراقب الحسابات كشف ما إذا كانت الإدارة تستخدم هذه القائمة لأغراض إنتهازية ولتحقيق منافع شخصية من عدمه ، كما أن اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية يساعد مراقب الحسابات على تقديم تأكيد معقول عن رؤية الإدارة لهذه القائمة وبالتالي ثقة المستثمرين فيها حتى يستطيع المستثمرين النظر بعين الإدارة لهذه القائمة وبالتالي يقلل من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وأصحاب المصالح (Elder,2001& Zhou).

٣- الحفاظ على أموال المقرضين والبنوك

حيث أكدت دراسات عديدة على أن الشركات التي تقوم بالإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية يزداد فيها احتمال الحصول على تمويل خارجي من البنوك والجهات الأخري المقرضة في الثلاث شهور التالية للإفصاح عنها مقارنة بالشركات التي لم تستخدم قائمة

الأرباح المبدئية ، (Weil,2001) ، وبالتالي يرى الباحث أن اختبار وفحص هذه القائمة من قبل مراقب حسابات خارجي وتقديم رأي عنها يحافظ على أموال هذه الجهات من الإختلاس أو الضياع.

٤- تقليل فجوة التوقعات لدى أصحاب المصالح

طالبت دراسة (James, 2003) بضرورة اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية ودللت على ذلك بأنه ٧١% من المستقصى منهم في دراسته طالبوا بذلك وفقاً لاحتياجاتهم في رأي محايد من مراقب الحسابات لتأكيد مزاعم الإدارة بشأن هذه القائمة ، كما أكدت دراسة (Young,2014) أن قيام إدارات الشركات بالأقبال الشديد على إعداد وعرض قائمة الأرباح المبدئية وقبل أن يتم عرضها على مراقب حسابات خارجي مستقل لإبداء رأي فيها يؤدي إلى نتائج متضاربة وإرباك شديد للمستثمرين والمحللين الماليين وبالتالي فإن اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية يقلل من فجوة التوقعات بين أصحاب المصالح وبين مراقب الحسابات .

٥- تطور مهنة المراجعة في تلبية احتياجات العملاء وأصحاب المصالح

تتعرض مهنة المراجعة لهجوم شديد في السنوات الأخيرة من المحاكم وهيئات سوق المال في معظم الدول وأصحاب المصالح أو حتي من عملاء المراجعة أنفسهم مطالبين زيادة تنظيم المهنة وتوسيع المسئوليات على عاتق مراقب الحسابات لتطوير مهنة المراجعة من أجل توفير معلومات مالية يمكن الإعتماد عليها خالية من الغش والتضليل.

٥/٢ – استقراء الدراسات السابقة:

يعتبر اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية كخدمة من خدمات التأكيد حديثة الظهور نسبياً في أدبيات المراجعة ، نظراً لحداثة هذه القائمة ، حيث شهدت فترة التسعينات من القرن الماضي بداية ظهور قائمة الأرباح المبدئية بشكل كبير علي مستوي الشركات العاملة في الولايات المتحدة الأمريكية ، وقد صاحب هذا الظهور العديد من الدراسات التي تناولت بالشرح والتحليل أسباب ظهور هذه القائمة ، وتأثير ذلك علي قرارات المستثمرين ،

والمنافع والأضرار التي قد تحدث نتيجة الأفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية والتي سوف يتم استعراضها كما يلي :

حاولت **دراسة (Bhattacharya et al., 2003)** التحقق من ما إذا كان المشاركين في الأسواق المالية يرون أن قوائم الأرباح المبدئية أكثر معلوماتية (أكثر إفصاحاً) وأكثر ثباتاً من قوائم الأرباح المعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً وذلك من خلال تحليل عينة مقدارها ١١٤٩ قائمة من قوائم الأرباح المبدئية المنشورة في في الفترة من ١٩٩٨ حتي ٢٠٠٠م.

وتشير النتائج التي توصلت إليها الدراسة إلي أن قائمة الأرباح المبدئية أكثر إفصاحاً وأكثر استمرارية بل وأنها أكثر تمثيلاً للأرباح الأساسية Core Earnings عن الأرباح االمعدة وفقاً للمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً بالرغم من أن ٧٠ % من أرقام قائمة الأرباح المبدئية جاءت أكبر من أرقام القوائم المالية المعدة وفقاً للمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً.

أما **دراسة (أحـــمـــــد ، ٢٠٠٣)** فقد هدفت إلى تحديد أسباب ظهور قائمة الأرباح المبدئية وعلى رأس هذه الأسباب تأتي الانتقادات الموجهة للإفصاح الحالي عن الربح والخسارة وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها ، وانتهت هذه الدراسة إلى أن محللي القوائم المالية يعتمدون على رقم الربحية عند تقييم المنشأة وتحديد مدى قدرتها على الاستمرار واتجاه الأرباح بها ، كما أن هناك مفهومين للأرباح هما الربح الشامل وربح التشغيل ويعتبر الربح الشامل أقل فائدة لأنه ناتج من العديد من المصادر والتي يصعب التحقق من بعضها ، بالإضافة إلي أن هناك احتمال أن تؤدى قائمة الأرباح المبدئية إلى خداع وتضليل المستثمرين .

واستهدفت **دراسة (Bhattacharya et al., 2007)** إلى بيان المتعاملين والمستخدمين لمعلومات الأرباح المبدئية ، وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج منها أن إعداد قائمة الأرباح المبدئية يعتمد على إدخال بعض التعديلات أو التسويات على أرقام الربحية المعدة فى ضوء GAAP ، وأن المديرين وغيرهم من مؤيدي إعداد تقارير

الأرباح المبدئية يعتقدون أن هذه التقارير تقدم رؤية أكثر وضوحاً لأرباح الشركات ، وعلى العكس من ذلك يرى المنظمون لمهنة المحاسبة والمراجعة أنها محاولات انتهازية من قبل الإدارة لتضليل وخداع المستثمرين ، أن قرارات المستثمرين تتأثر بالإعلان عن الأرباح المبدئية ، وبمقدار واتجاه هذه الأرباح ، إلا أنه لا توجد علاقة بين تضليل وغش المستثمرين والأرباح المبدئية التي يُعلن عنها المديرون.

استهدفت **دراسة (Allee et al., 2007)** إلى بيان مدى تأثير الإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية على قرارات المستثمرين، وتوصلت إلي عدة نتائج منها أن أرقام قائمة الأرباح المبدئية تؤثر على قرارات وأحكام وتقديرات العديد من المستثمرين، خصوصاً المستثمرين الأقل خبرة ، على عكس الأكثر خبرة. حيث يعتمد المستثمرون الأقل خبرة على رقم الأرباح المبدئية، قبل اعتمادهم على رقم الربحية المعدة في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها GAAP ، أن المستثمرون الأكثر خبرة لا يعتمدون عند اتخاذ قراراتهم على كلاً من الأرباح المبدئية والأرباح المعدة في ضوء GAAP فقط ، بل قد يدعمون ذلك بمصادر أخرى للمعلومات وأوصت الدراسة بأنه يجب على المستثمرين التعامل مع الأرباح المبدئية بقدر كافي من الوعى والإدراك.

وقامت **دراسة (متولى ، ٢٠٠٨)** بتقييم قائمة الأرباح المبدئية وإبراز علاقتها بمتطلبات الإفصاح الاختياري للإدارة في ضوء ممارستها إدارة الربحية عن طريق إجراء مسح ميداني لمعرفة مدى أهمية هذه القوائم وانعكاساتها على أحكام وقرارات المستثمرين وعرض رؤية مقترحة لخفض مخاطر الآثار السلبية لقائمة الأرباح المبدئية تمهيداً لتفعيل تطبيقها في سوق الأوراق المالية المصري ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي نقص الدراسات العربية والأجنبية بشأن الإفصاح الإختياري باستخدام قائمة الأرباح المبدئية على الرغم من أهمية هذا النوع من الإفصاح المحاسبي لتلبية احتياجات المستثمرين والدائنين على اتخاذ القرارات كما أن هناك اتفاق بين آراء عينة الدراسة (المستثمرين ٦٥.٢% ، السماسرة ٦٢% ، المحللين الماليين ٧٤%) على تأييد تفعيل تطبيق قائمة الأرباح المبدئية ضمن بنود الإفصاح الاختياري لإدارات الشركات المسجلة أسهمها في سوق الأوراق المالية المصرية ، كما تساهم معايير المحاسبة المصرية

وحوكمة مهنة ومؤسسات المراجعة وتطبيق المبادئ المقبولة قبولاً عاماً فى علاج مخاطر الآثار السلبية لقائمة الأرباح المبدئية حيث أن هناك انعكاسات لقائمة الأرباح المبدئية على أحكام وقرارات المستثمرين في سوق الأوراق المصرية.

وهدفت **دراسة (Elshafie & Alam , 2008)** إلي بيان أثر صدور تعليمات هيئة سوق الأوراق المالية الأمريكية SEC علي جودة الإفصاح باستخدام قائمة الأرباح المبدئية وكذلك محاولة دراسة أوجه الإختلاف بين استجابة كلاً من كبار المستثمرين (المؤسسات) وصغار المستثمرين (الأفراد) تجاه قائمة الأرباح المبدئية التي تنشرها الشركات .

وقد توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج منها أنه لا يوجد أي دليل علي أن إستخدام قائمة الأرباح المبدئية يؤدي إلي تضليل المستثمرين حيث كان هناك إدراك كافي من المستثمرين بأنه يجب الأخذ في الاعتبار تأثير البنود المستبعدة عند التنبؤ بالأرباح أو التدفقات النقدية ، كما أنه لا توجد فروق واضحة بين رد فعل كلاً من كبار وصغار المستثمرين تجاه قائمة الأرباح المبدئية ، كما ساعدت التعليمات الصادرة عن هيئة سوق الأوراق المالية الأمريكية SEC علي زيادة جودة الإفصاح الإختياري بإستخدام قائمة الأرباح المبدئية ، وأيضاً تمثلت البنود شائعة الاستبعاد في البنود المتعلقة باستهلاك الأصول غير الملموسة , ومكافأة العاملين , ومصروفات البحوث والتطوير , والفوائد .

وقامت **دراسة (منصور ، ٢٠٠٩)** بوضع مدخل إرشادي يتضمن مجموعة من الإرشادات التي تحد من الإنتقادات الناتجة من إعداد وعرض قوائم الأرباح المبدئية والتي يجب أن يلتزم بها جميع الفئات المهتمة بعملية التقرير المالي ، وتوصلت هذه الدراسة إلى أنه يثق بعض مستخدمي التقارير المالية في معلومات قائمة الأرباح المبدئية خصوصاً المستخدمين المؤهلين للتعامل ولفهم مضمون هذه المعلومات ، كما تتمثل أهم مبررات إعداد وعرض قائمة الأرباح المبدئية في انخفاض قيمة وجودة المعلومات المحاسبية لقائمة الأرباح التقليدية بالإضافة إلي أن أهم الانتقادات الموجهة لقوائم الأرباح المبدئية أنها قد تكون وسيلة لتضليل وخداع المستثمرين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية ، وعدم مراجعتها بمعرفة جهة أو شخص مستقل قبل عرضها ، وعدم وجود إرشادات تنظيمية أو معايير

مهنية يمكن استخدامها عند حساب الأرباح المبدئية ، وأخيراً يحتاج الأمر للمزيد من الدراسة لتحديد الفائدة من إعداد التقارير المبدئية في مقابل إعداد التقارير المعدة فى ضوء GAAP.

وهدفت **دراسة (Aubert , 2010)** اختبار المشكلة الرئيسية التي تثيرها قائمة الأرباح المبدئية والمتمثلة في تركيز اهتمام المستثمرين عند اعتمادهم على هذه المعلومات في اتخاذ القرارات بشأن الإستثمار في الأوراق المالية المتداولة في فرنسا ، واعتمدت هذه الدراسة على اختبار عينة من القوائم المبدئية المنشورة مقدارها ١١٦ قائمة في الفترة من (١٩٩٦ – ٢٠٠٦) في محاولة للإجابة على سؤال رئيسي وهو " لماذا تستخدم الشركات الفرنسية قوائم الأرباح المبدئية في نشرتها الدورية للإعلان عن الأرباح ؟" ، وتوصلت الدراسة إلى أن المديرين يفضلون استخدام قائمة الأرباح المبدئية بشكل أساسي للتقرير عن الأرباح أكثر من مقاييس الأرباح المعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً . وجد أنه عندما تم عرض هذه القوائم فإن الأرباح كانت في ٧٩% من الحالات محل الدراسة أعلى من المعدة في ضوء اللمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، وأقرت الدراسة أن أرقام قائمة الأرباح المبدئية أكثر إخبارية ومعلوماتية من الأرقام المعدة طبقاً لـ GAAP.

وهدفت **دراسة (سلـــــيم ، ٢٠١٠)** إلي معرفة مدي إمكانية استخدام قوائم الأرباح المبدئية في البيئة المصرية , في محاولة لزيادة فاعلية الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية المصري , وقد شملت الدراسة دراسة اختبارية لأثر استخدام قوائم الأرباح المبدئية علي الأحكام والقرارات الإستثمارية لعينة من المحللين الماليين , وذلك بالإستعانة بالبيانات المالية لشركة السويدي للكابلات ، ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي أن قائمة الدخل المعدة وفقاً للمعايير المحاسبية عبارة عن مزيج من البنود غير المتجانسة , فهي تضم بنود متكررة وبنود غير متكررة , وبنود نقدية وبنود غير نقدية , مما يضعف من فاعليتها في اتخاذ القرارات الاستثمارية وأن معلومات أرباح التشغيل التي تركز عليها قائمة الأرباح المبدئية تساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية وخاصة المستثمرين علي تقيم أداء الوحدة الاقتصادية والتنبؤ به بشكل أفضل .

كما توصلت أيضاً إلي أن هيئة سوق المال الأمريكية SEC لم تقم بمنع قوائم الأرباح المبدئية , ولكنها حاولت ضمان مستوي جودة الإفصاح في هذا النوع من القوائم بحيث يحقق منفعة للمستخدمين ، وأن النموذج الخاص بعرض قوائم الأرباح المبدئية جنباً إلي جنب مع قائمة الدخل التقليدية يتميز بموضوعية أكثر من النموذج الذي يقوم بعرض كلا القائمتين بشكل منفصل ، وأخيراً كانت ثقة المحللين الماليين في المعلومات التي تقدمها قائمة الأرباح المبدئية بنفس درجة الثقة في معلومات الربحية التي تقدمها قائمة الدخل التقليدية المعدة في ظل المعايير المحاسبية.

وهدفت **دراسة (Chen et al., 2012)** اختبار مدي ارتباط أتعاب المراجعة Audit Fees وإمكانية استقالة المراجع Auditor Resignation مع الإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية في فترة ما قبل وبعد صدور قانون Sarbones Oxly Act وقامت الدراسة بتحديد الإختلافات بين ربحية السهم الفعلية I/B/E/S وأرقام الإفصاحات المبدئية المقابلة لها ومقارنتها بأتعاب عملية المراجعة واحتمال استقالة المراجع وتوصلت الدراسة إلي أن هناك ارتباط بين الإفصاحات المبدئية وبين أتعاب المراجعة العالية واحتمال استقالة المراجع في الفترة ما قبل إصدار القانون ، وأن العلاقة بين الإفصاحات المبدئية وبين أتعاب المراجعة أصبحت أقوي في الفترة ما بعد إصدار القانون ، وأرجعت الدراسة ذلك الي زيادة أعمال وإجراءات المراجعة استجابة إلي تنفيذ متطلبات الـقانون الجديد ، وعلي الجانب الأخر أن العلاقة بين الإفصاحات المبدئية واستقالة المراجع لم تتأثر بشكل كبير في فترة ما بعد إصدار القانون.

وهدفت **دراسة (Black et al., 2013)** للإجابة علي السؤال الرئيسي القائل "هل تؤثر مناقشات الإدارة لتقارير الأرباح المبدئية في المؤتمرات والبيانات الصحفية كنوع من أنواع الإفصاح الإختياري علي الأرباح الشائعة Street Earnings. وذكرت الدراسة أنه بدأ استخدام مصطلح Street Earnings في الكتابات الأكاديمية علي يـد GU and Chen 2004 ويشير إلي رقم الأرباح التي يتداولها جمهور المستثمرين والمحللين الماليين .

وتشير نتائج الدراسة بأن المديرين بصفة عامة يستخدموا قوائم الأرباح المبدئية للتأثير علي الأرباح الشائعة ، ولكن هناك أدلة واضحة علي ردود فعل المستثمرين بعد مناقشة هذه القوائم مع الإدارة حول الطريقة التي تم بها إعداد هذه القوائم وتفاصيل الإستبعادات بها ويتم ذلك في المؤتمرات العامة أو من خلال Conference Calls (وهو اصطلاح يعبر عن طلبات المستثمرين لشراء وبيع الأوراق المالية) ، حيث أن الأرباح الشائعة يتم تعديلها بأثر رجعي أي تتراجع بعد هذه المناقشات خاصة مع بندي الإستهلاك والمكاسب أو الخسائر الناتجة من بيع الأصول.

وهدفت **دراسة (Bing Xu , 2013)** اختبار زيادة الإفصاح عن قوائم الأرباح غير المعدة في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً Non – GAAP في سوق الأرواق المالية بنيوزيلندا ، كما تحاول اختبار الفرض القائل بأن الإفصاح عن هذا النوع من القوائم يعكس الربح الحقيقي للشركات بصورة أوضح .

ولكي تقوم هذه الدراسة بتوثيق نتائجها اعتمدت علي تحليل عينة من هذه القوائم المنشورة ضمن التقارير السنوية والنشرات الإعلامية لمجموعة من الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية بنيوزيلندا في الفترة من ٢٠٠٦ حتي ٢٠١٠ ، وجاءت نتائج الدراسة تشير إلي أن استخدام قوئم الأرباح غير المعدة في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومنها قائمة الأرباح المبدئية تعتبر البند الأساسي أو الرئيسي للإفصاح الاختياري في سوق الأوراق المالية بنيوزيلندا ، كما تشير أيضا أنه في كثير من الأحيان كانت أرقام هذه القوائم أكبر من القوائم المعدة في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً حيث يتم استخدامها لرسم صورة أفضل للأرباح . وبقراءة أكثر تفصيلاً للنتائج تبين أن هناك ارتباط بين العوائد السنوية للسهم وبين حدوث فجوة بين أرقام القوائم المعدة في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والمعدة في غيرها ، وجاء التأثير بشكل مختلف حيث كان سلبياً بالنسبة للمستثمرين الأكثر خبرة ودراية بالسوق ، وإيجابياً بالنسبة للمستثمرين الجدد أصحاب الخبرة الأقل في السوق .

كما اختلفت **(دراسة Young , 2014)** من حيث الهدف منها عن كثير من الدراسات بحيث كان الهدف الأساسي منها هو مناقشة البحوث والأراء الأكاديمية والمهنية المحيطة

بموضوع القوائم غير المعدة في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً ومنها قائمة الأرباح المبدئية . وكانت نتائجها تؤكد علي أن زيادة الطلب علي مثل هذا النوع من الإفصاح هو رد فعل طبيعي علي القيود الموجودة في نظم الأفصاح التقليدية والتي تنحصر في قوائم موحدة لجميع المستخدمين تفيد في جميع الأغراض. وبعد استعراض البحوث الموجودة في هذا المجال أكدت الدراسة علي أن الدافع أو المحرك الأساسي للإفصاح عن هذه القوائم ينحصر في سببين : الأول هو الحاجة لتقارير تحتوي علي مزيد من المعلومات والثاني هو الدوافع اللإنتهازية لدي الإدارة .

وأخيراً هدفت **دراسة (Black et al., 2014)** اختبار العلاقة بين إدارة الأرباح في الفترة المالية السابقة والفترة المالية الحالية واحتمال أن تقوم الشركات بالإفصاح عن قوائم الأرباح المبدئية. وكانت نتائج الدراسة تشير إلي أن الشركات التي تصدر قوائم مالية وفقاً لـــ GAAP أكثر تحفظاً (يعني انخفاض المستحقات غير العادية بها) في الفترة الحالية عنها في الفترة السابقة، يصبح لديها دافع قوي للإفصاح عن قوائم أرباح مبدئية تتسم بالعدوانية Aggressive Pro forma Earnings حتي تتمكن من تحويل الخسائر التي تظهر وفقاً لـــ GAAP إلى أرباح أو حتي تحسين مستوي الأرباح الفعلية كي تصل إلى الأرباح المستهدفة ، كما تؤكد الدراسة أيضاً على أن الشركات التي تستخدم إدارة حقيقية للأرباح في الفترات السابقة من خلال تحسين الأداء التشغيلي لها لا تلجأ غالباً للإفصاح عن قوائم أرباح مبدئية تتسم بالعـــدوانية .

التعليق علي الدراسات السابقة:

وباستعراض أهم ما جاء بالأدب المحاسبي وما تناوله بعض الباحثين من دراسات وبحوث بخصوص قائمة الأرباح المبدئية ، فإنه يمكن استخلاص النتائج التالية :

- اتفاق معظم الدراسات علي زيادة انتشار قائمة الأرباح المبدئية بشكل ملحوظ في الفترة الأخيرة ، وأرجعت السبب وراء ذلك في عدم تلبية القوائم المالية التاريخية لإحتياجات المستثمرين والمحللين الماليين بالإضافة إلي أن قائكة الأرباح المبدئية يمكن الإعتماد عليها في التنبؤ بالأرباح المستقبلية .

- يؤثر الإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية علي علي قرارات المستثمرين بشكل عام ، وتكون درجة التأثير عالية بالنسبة للمستثمرين الأقل خبرة بالسوق مقارنة بالمستثمرين الأكثر خبرة ، لذا نادت كثير من الدراسات في توصياتها بضرورة إخضاع هذه القائمة للإختبار والفحص من قبل شخص مستقل يقوم بتقديم رأي فني عنها .
- انقسام الدراسات السابقة حول منافع وأضرار الإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية ، فمنهم من أكد علي أنها تقدم معلومات أكثر وضوحاً وأكثر مرونة من قائمة الدخل التقليدية ، كما تساهم في رسم صورة أوضح عن الآداء التشغيلي للشركة ، بالإضافة إلي أنها تحقق متطلبات الإفصاح الإختياري ، ومنهم من أكد علي أن هذا النوع من الإفصاح يعد محاولة من قبل الإدارة لتضليل وخداع المستثمرين كما أنه يسبب في إرباك المحللين الماليين بلإضافة إلي أنه يؤدي إلي انخفاض العوائد المستقبلية للشركة في المدي البعيد .
- قدمت دراسات عديدة مقترحات لتحسين جودة الإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية في الأسواق المالية المختلفة وقياس تأثير تعليمات هيئة سوق المال الأمريكية علي جودة الإفصاح ، كما أكد بعضها علي زيادة أتعاب عملية المراجعة بسبب الإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية والذي يحتاج إلي مزيد من أعمال وإجراءات المراجعة .

ويختلف هذا البحث عن الدراسات الأخري في محاولة تحديد المتطلبات الفنية والمهنية التي قد يحتاج إليها مراقب الحسابات عند أداء عملية اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية في ظل المدخلين الشامل والمنفصل التي سبق توضيحهما .

٦/٢ – استقراء وتحليل أهم الإصدارات المهنية في مجال اختبار وفحص قائمة الارباح المبدئية :

يستهدف البحث في هذا الجزء استقراء وتحليل الإصدارات المهنية في مجال اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية

١/٦/٢ – تحليل موقف الجهات التنظيمية :

يعتبر موضوع إعداد وعرض قائمة الارباح المبدئية من الموضوعات المستحدثة الجديدة التي يري الباحثون أن الجهات التنظيمية ذات الصلة والمنوط بها وضع القواعد والإرشادات التي تحكم عملية إعداد وعرض قائمة الارباح المبدئية قد توانت بعض الشئ أو تأخرت قليلاً في الدخول بشكل مباشر في تنظيم إعداد وعرض قائمة الأرباح المبدئية ، والدليل علي ذلك أن العديد من الدراسات فضلاً عن المساهمين والمحللين الماليين قد طالبوا بضرورة تدخل الأجهزة المسئولة عن وضع القواعد والإرشادات المحاسبية لتنظيم عملية إعداد وعرض قائمة الأرباح المبدئية لضمان تحقيق الإتساق والعدالة بينها وبين القوائم المالية التاريخية (منصور ٢٠٠٩) وسوف يحاول البحث دراسة موقف الجهات التنظيمية ذات الصلة وما نتج عنها من إصدارات مهنية تحكم هذه العملية بشكل مفصل كالتالي –:

أولاً : موقف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB

دعى الكثيرين مجلس معايير المحاسبة المالية Financial Accounting Standards Board (FASB) للتدخل من أجل إصدار الإرشادات اللازمة لإستخدام المعلومات المالية الواردة بقائمة الأرباح المبدئية إلا أن FASB قرر أن لا يتدخل بشكل مباشر في قضية الأرباح المبدئية (منصور ٢٠٠٩) , وذكر أنه ليس لديه سلطه على النشرات الصادرة من قبل إدارة الشركات والتي لم يتم اعتمادها أو مراجعة أرقامها من قبل مراقب حسابات مستقل خارجي , وعلى الرغم من ذلك فقد ذكر المجلس بأن اتجاه الشركات لإعداد وعرض مثل هذه التقارير المتضاربة في طبيعتها والمربكة في أرقامها كان سبباً رئيسياً لإعداد المشروع الذي تم إقراره بخصوص إعداد تقارير الأداء المالي ، والجدير بالذكر أن هذا المشروع الذي أقره مجلس معايير المحاسبة المالية FASB يسعى نحو التصرف بشكل أكثر وضوحاً والتقرير بشكل أكثر اتساقاً عن مضمون المجاميع الفرعية والكلية للقوائم المالية وأن طريقة التنميط والتنظيم الموجوده بالمشروع قد تزيد بشكل غير مباشر درجة الثبات في التقارير المعده في ضوء المبادئ المقبولة عموماً أو المعدة بعيداً عنها , حتى وإن لم يتم تنظيم التقارير المبدئية بشكل مباشر (James,2003)

ثانياً : موقف هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) :

تعتبر هيئة سوق المال الأمريكية U.S. Securities and Exchange Commission هى أول الهيئات التنظيمية التى تدخلت بشكل مباشر فى موضوع القوائم والتقارير المالية المعدة بعيداً عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بشكل عام وقائمة الأرباح المبدئية بشكل خاص ،حيث أصدرت الـــ (SEC) نصائح تحذيرية فى ١٥ مارس ١٩٧٣ بشأن إعداد بعض الشركات مقاييس أخرى معدة بعيداً عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وقد حمل هذا الإصدار رقم ١٤٢ Accounting Series Release No.142 ثم تولت الإصدارات التى أصدرتها هيئة سوق المال الأمريكية بعدما زاع انتشار قائمة الأرباح المبدئية فى فترة التسعينات فى القرن الماضى حيث أصدرت إصداراً أخر فى ٤ ديسمبر ٢٠٠١ رقم Accounting Series Release No. 33-8039 يتعلق باستخدام الشركات العامة والشركات المقيدة فى بورصة الأوراق المالية الأمريكية لمعلومات قائمة الأرباح المبدئية فى تضليل وخداع المستثمرين (Levinsohn, 2002) ، وفى موضع أخر حذرت هيئة سوق المال الأمريكية المستثمرين من استخدام المعلومات المالية المبدئية من خلال أحد إصداراتها فى عام ٢٠٠٢ والذى حمل عنوان "نصائح للمستثمرين بخصوص المعلومات المالية المبدئية" ، وأكدت أنه من المحتمل أن تخلق هذه المعلومات نوعاً من التضليل والخداع ويجب فحصها جيداً قبل الإستخدام أو اتخاذ القرارات بناءاً عليها (Halsey and Ginny , 2002 , James,2003)، كما حملت الـــ SEC على عاتقها متابعة والتحقيق مع الشركات التى ثبت استخدامها قائمة الأرباح المبدئية فى خداع وتضليل المستثمرين مثل ما حدث فى عام ٢٠٠٢ مع شركة Trump Hotels & Casino Resorts ، وشركة Safe net الأمريكية فى عام ٢٠٠٩ ، وظلت هيئة سوق المال الأمريكية تتبنى هذا الموقف القوى حتى ٣٠ يوليو ٢٠٠٢ عندما وقع رئيس الولايات المتحدة الأمريكية على قانون جديد يعيد تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة فى الولايات المتحدة الأمريكية وهو قانون ساربينز أوكسلى الصادر فى ٢٠٠٢ Sarbanes Oxely Act 2002. ، وانطلاقاً من هذا القانون وتعديلاته الصادرة على القسم B401 فى ٤ نوفمبر ٢٠٠٢ فقد اتخذت هيئة سوق المال الأمريكية موقفاً أكثر إيجابية وصرامة فى مواجهة التقارير والقوائم المالية المعدة بعيداً عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

وذلك بإصدارها ما يسمى بالقاعدة التنظيمية (ج) Regulation G فى مارس ٢٠٠٣ ، وتعتبر هذه القاعدة أحد التعليمات التنفيذية التى تعكس روح ومضمون قانون Sarbanes Oxely Act طبقاً لوصف الـــ SEC لها ، وتشمل هذه التعليمات ما يلي(Hefin , F., and G. Hsu 2008)

أ. يجب على الشركات التى تقوم بإعداد وعرض قائمة الأرباح المبدئية أن تفصح بشكل واضح عن الأسس والمقاييس المستخدمة فى إعداد هذه القائمة .

ب. إلزام إدارة الشركات بتوضيح الأسباب والدوافع وراء إعداد وعرض قائمة الأرباح المبدئية والهدف منها .

ج. إلزام الشركات بضرورة إجراء عرض مقارن بين كل من قائمة الدخل التقليدية وقائمة الأرباح المبدئية بأى طريقة تراها الإدارة مناسبة سواء باستخدام جدول أو عرضها جنباً إلى جنب أو بأى طريقة أخرى .

د. يجب على الشركات توضيح أرقام العناصر المستبعدة من قائمة الدخل التقليدية وأسباب وحجج استبعادها وتأثير ذلك على صافى الربح ، أى توضيح الاختلافات بين أرقام قائمة الدخل التقليدية وأرقام الأرباح المبدئية .

ه. يتم إخضاع الشركات التى تقوم بإعداد وعرض قائمة الأرباح المبدئية لقوانين الأوراق المالية الخاصة مكافحة الغش وذلك لضمان عدم استخدام هذه المعلومات فى تضليل وخداع المستثمرين .

ومن الجدير بالذكر أن عدد الشركات التى تفصح عن قوائم أرباح مبدئية معدة خارج نطاق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً قد انخفض بشكل ملحوظ بعد إصدار القاعدة التنظيمية (ج) ، ولا يعنى ذلك توقف الشركات كلية عن إعداد هذه القوائم ، بل استمر عدد كبير منهم فى إعدادها مع تحسين الشفافية بالشكل الذى يتفق مع متطلبات هيئة البورصة الأمريكية(Nichols et al.,2005) ، كما يلاحظ أيضاً أنه على الرغم من أن هناك انخفاض مؤقت فى الإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية عقب إصدار القاعدة التنظيمية (ج) إلا أن زيادة انتشار هذا النوع من الإفصاح فى تزايد مطرد وهو الآن فى أعلى مستوياته التاريخية (Brown et al.,2012).

وبتحليل موقف هيئة سوق المال الأمريكية يتضح أنها اتخذت منهجاً مباشراً وأكثر وضوحاً من FASB من خلال العديد من الإصدارات التحذيرية على مدار أكثر من الثلاثين عاماً الماضية لضمان عدم استخدام معلومات الأرباح المبدئية فى تضليل وخداع المستثمرين (Livingston, 2001) (James, 2003).

ومن خلال ما سبق من تناول موقف هيئة سوق المال الأمريكية يتفق البحث مع كل من دراسة منصور ٢٠٠٩ ، ودراسة سليم ٢٠١٠ ، فى أنه على الرغم من القلق الكبير الذى أعربت عنه هيئة سوق المال الأمريكية من قائمة الأرباح المبدئية إلا أنها لم تقم بمنع الشركات من إعداد وعرض هذه القائمة ولكنها حاولت ضمان مستوى أعلى من الشفافية وجودة الإفصاح بما يضمن تحقيق منفعة للمستخدمين ولا يتم تضليلهم أو خداعهم بهذا الإفصاح ، وإن دل ذلك على شئ فإنما يدل على أن هناك العديد من الجوانب الإيجابية والمنافع الأخرى فى إعداد وعرض قائمة الأرباح المبدئية .

٢/٦/٢ – استقراء وتحليل أهم المعايير ذات الصلة باختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية.

تمثل الأسس والمعايير التي تقوم عليها أي مهنة حجر الأساس لها نحو أداء أفضل وممارسة مهنية ناجحة بشكل أكبر , وتتمثل هذه الأسس في مهنة المراجعة في مجموعة المعايير والإرشادات التي تعتبر بمثابة المقاييس التي يستند إليها في تقييم كفاءة عملية المراجعة وجودة ونوعية المهام التي يقوم بها مراقب الحسابات .

ونتيجة الإهتمام المتزايد للمنظمات المهنية وإدارات الشركات والأطراف الخارجية بموضوع إعداد وعرض قائمة الأرباح المبدئية فإن هناك حاجة ملحة لإضفاء الثقة والصدق على إفصاحات قائمة الأرباح المبدئية من خلال قيام مراقب الحسابات باختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية استناداً للمبررات التي عرضها البحث سابقاً . ولعدم وجود معيار خاص بقائمة الأرباح المبدئية حتي الآن وسوف يقوم البحث بتحليل أهم المعايير الدولية ذات الصلة باختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية طبقاً للمدخل الشامل والمدخل المنفصل للوصول للمهام الفنية والمتطلبات المهنية التي يمكن الإستفادة منها في اختبار و فحص قائمة

الأرباح المبدئية والتي سوف يتم اختبار مدي قبول عينتي الدراسة الميدانية لها فيما بعد في الجزء المخصص لذلك .

ونظراً لأن اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية يندرج بشكل واضح تحت المعايير الدولية لخدمات التأكيد المهني (ISAEs) لذلك سيتم استقراؤها على النحو التالي :

أولاً: تحليل المعيار الدولي لخدمات التأكيد المهني(رقم ٣٠٠٠) (ISAE 3000) :

وبتحليل المعيار الدولي لخدمات التأكيد المهني(رقم ٣٠٠٠) للوقوف علي البنود التي يمكن الإستفادة منها في اختبار و فحص قائمة الأرباح المبدئية ، يركز الباحثون على النقاط التالية:

١- إن مجلس معايير المراجعة الدولية و التأكيد المهني (IAASB) قد أفرد إطار خاص بخدمات التأكيد قبل البدء في المعايير التي تحكم خدمات التأكيد ، تناول هذا الإطار تعريف و عناصر و هدف عملية التأكيد ، و يمكن تفسير ذلك بأن خدمات التأكيد أمر مستحدث كتطور طبيعي لمهنة مراقب الحسابات فكان لابد من تحديد واضح لها قبل البدء في وضع المعايير الخاصة بها ، ويلاحظ الباحثون أيضا أن المجلس قد أكد على أهمية هذا الإطار في بداية المعيار الدولي رقم ٣٠٠٠ وأوجب على مراقب الحسابات الإلتزام بالإطار الدولي لخدمات التأكيد بالإضافة إلى هذا المعيار و المعايير الدولية الأخرى لخدمات التأكيد ذات الصلة عند أداء عملية التأكيد المهني.

٢- من حيث مفهوم خدمات التأكيد الذي قدمه المعيار ، يلاحظ أن هذا المفهوم ينطبق تماماً مع خدمة اختبار و فحص قائمة الأرباح المبدئية والذي من خلاله يمكن إشتقاق مفهوم لهذه الخدمة الجديدة على أنها **خدمة مهنية مستقلة يقوم بها مراقب الحسابات من أجل رفع درجة الثقة في إفصاحات قائمة الأرباح المبدئية بهدف زيادة جودة محتوى المعلومات التي تقدمها هذه الإفصاحات لخدمة أغراض متخذي القرارات المختلفة.**

٣- و من حيث قبول عملية التأكيد (أو الإستمرار فيها) الخاصة بإختبار و فحص قائمة الأرباح المبدئية وفقا للمعيار فإنه من الضروري توافر الشروط التالية :

- أن تكون الإدارة هي المسئولة عن إعداد قائمة الأرباح المبدئية و أن تقدم إقرار بهذه المسئولية كتابة ، وفي حالة عدم الحصول علي هذا الإقرار فإن على مراقب

الحسابات أن يقرر ما إذا كان من الملائم قبول عملية التأكيد مع ضرورة الإفصاح عن عدم وجود مثل هذا الإقرار المكتوب .

- أن يتأكد مراقب الحسابات بعدم وجود ما يعيق الإلتزام بالمتطلبات الأخلاقية ومنها ما قد يؤثر على الإستقلالية و ذلك في ضوء المعلومات المتوفره لديه .
- أن يتأكد مراقب الحسابات أنه يتمتع هو ومساعديه بالمهارات والكفاءات المهنية اللازمة لتأدية خدمة اختبار و فحص قائمة الأرباح المبدئية .
- أن يكون لدى مراقب الحسابات معلومات أساسية كافية تضمن له وجود مقاييس محددة يستطيع القياس عليها و أن لديه القدرة للوصول إلى أدلة الإثبات المناسبة و الكافية لدعم إستنتاجاته وأن يتأكد من عدم وجود محددات أو قيود عليه تمنعه من أداء عمله .
- أن يتفق مراقب الحسابات صراحة مع الإدارة عند أداء خدمة تأكيد اختبار و فحص قائمة الأرباح المبدئية على شروط العملية وأن يوثق هذا الإتفاق في خطاب التكليف الذي يجب أن يتضمن أهداف العملية و طبيعتها ، مسئوليات الإدارة بشأن عملية التأكيد ، مسئوليات مراقب الحسابات بشأن عملية التأكيد ، وأي محددات أو قيود على عملية التأكيد ، إقرار مراقب الحسابات بقيول المهمة، أي إعتبارات يتم الإتفاق عليها بشأن شكل التقرير (Louwers et al., 2005)

٤- من حيث تخطيط و أداء مهمة اختبار و فحص قائمة الأرباح المبدئية

أن مرحلة التخطيط لأداء مهمة تأكيد إختبار و فحص قائمة الأرباح المبدئية وفقا للمعيار الدولي رقم (٣٠٠٠) لم تختلف كثيراً عن مرحلة التخطيط لأداء خدمة مراجعة و إعتماد القوائم المالية التاريخية و أكد المعيار على أن التخطيط لا يعتبر مرحلة منفصلة و لكنه عملية مستمرة و متكرره خلال أداء المهمة ككل .

٥- ومن الإعتبارات الهامة التي ركز عليها المعيار أنه يجب على مراقب الحسابات عند تخطيط و أداء مهمة التأكيد المهني أن يتبنى أسلوب الشك المهني وأن يكون مدركاً لإمكانية وجود ظروف من شأنها أن تؤدي إلى تحريف المعلومات الخاصة بموضوع المهمة تحريفاً هاماً و مؤثراً ، و هو ما يراه الباحثون أمراً هاماً خاصة عندما يأخذ في الإعتبار النوايا

الإنتهازية للإدارة لإستخدام إفصاحات قائمة الأرباح المبدئية في تضليل و خداع المستثمرين.

و يقصد بالشك المهني : أن يقوم مراقب الحسابات بعمل تقييم إنتقادي بعقل يقذ عن صحة الأدلة التي تم الحصول عليها وأن يكون منتبهاً للأدلة المتعارضة أو التي تقلل من مصداقية و موثوقية المستندات أو الإقرارات المقدمة من الإدارة .

٦- من حيث ملاءمة المقاييس المحدودة أكد المعيار على وجوب قيام مراقب الحسابات بتحديد مدى ملائمة المقاييس المستخدمة في تقديم أو قياس موضوع المهمة محل الاختبار أو الفحص ، ويلاحظ أن من أنسب المقاييس التي ينبغي على مراقب الحسابات أن يلتزم بها عند اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية هي مجموعة القواعد والإرشادات الصادرة من هيئة سوق المال الأمريكية SEC و خاصة التي ذكرتها القاعدة (ج) R.G و التي تم عرضها بالتفصيل في موضع سابق.

٧- كما يجب على مراقب الحسابات عند إختبار و فحص قائمة الأرباح المبدئية أن يقوم بجمع الأدلة الكافية والملائمة التي تمكنه من إستنتاج رأيه ، كما يجب عليه الحصول على إقرارات من الطرف المسئول (الإدارة) حينما يكون ذلك ملائماً ، و أن يأخذ في إعتباره تأثير الأحداث اللاحقة حتى تاريخ إعداد قائمة الأرباح المبدئية و أيضا تاريخ إعداد تقريره ، كما ينبغي عليه توثيق الأمور الهامة التي تساعده على توفير الأدلة التي تدعم تقريره والتي تؤكد علي أن مهمته قد تمت وفقاً للمعايير اللازمة .

٨- وأخيراً فيما يتعلق بالمنتج النهائي لمهمة التأكيد المهني وهو تقرير مراقب الحسابات عنها فقد ذكر المعيار صراحة بأنه لم يلزم مراقب الحسابات بنموذج نمطي ثابت عند كتابة التقارير يصلح لجميع مهام التأكيد و برر ذلك بإختلاف مهام التأكيد و كثرتها سواء الموجوده حالياً أو المستقبلية ، لكن حدد المعيار مجموعة من العناصر الأساسية التي ينبغي أن يتضمنها تقرير التأكيد المهني على سبيل الإسترشاد فقط ، وسوف يحاول البحث تقديم بعض هذه العناصر التي تصلح لتقرير مراقب الحسابات عن اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية مسترشدا بالمعيار كالاتي :

- العنوان : يجب أن يكون عنوان التقرير هو (تقرير مراقب الحسابات المستقل عن خدمة اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية)

- الموجه إليهم التقرير : من الممكن أن يوجه إلى إدارة الشركة والجمعية العمومية للمساهمين.
- وصف المعلومات الخاصة بموضوع المهمة : يجب على مراقب الحسابات أن يذكر اسم القائمة (قائمة الأرباح المبدئية) والفترة الزمنية محل الإختبار أو الفحص (سنة أو ربع سنة أو غير ذلك) ، واسم الشركة (شركة ..)
- تحديد المقاييس : يجب أن ينص صراحة على أن المقاييس المستخدمة في اختبار و فحص قائمة الأرباح المبدئية هي مجموعة الإرشادات واللوائح والقوانين التي تصدر من الجهات التنظيمية مثل القاعدة التنظيمية (ج) R.G التي أصدرتها هيئة البورصة الأمريكية.
- عبارة لتحديد مسئولية الإدارة في إعداد قائمة الأرباح المبدئية و تحديد مسئولية مراقب الحسابات في التعبير بصورة مستقلة عن استنتاج خاص بهذه القائمة .
- عبارة تنص بأن مهمة اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية قد تم أداؤها وفقا للمعايير الدولية لخدمات التأكيد المهني
- أما فيما يخص ملخص العمل الذي تم أداؤه : نظراً لعدم وجود معيار خاص باختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية يوضح آلية عمل مراقب الحسابات فينبغي عليه وضع شرح موجز لما قام به بهدف مساعدة المستخدمين على فهم طبيعة العملية.
- و فيما يخص إستنتاج مراقب الحسابات فيجب أن يكون على النحو التالي :
  - في خدمة اختبار قائمة الأرباح المبدئية يجب أن يكون الإستنتاج في شكل إيجابي مثل (في رأينا أن تأكيدات الإدارة بشأن قائمة الأرباح المبدئية فعالة و قد تمت بعدالة و وضوح في جميع جوانبها الهامة وفقا للإرشادات التي قدمتها (SEC)
  - في خدمة فحص قائمة الأرباح المبدئية يجب أن يكون الإستنتاج في شكل سلبي مثل (استناداً على ما قمنا به من أعمال سبق توضيحها في هذا التقرير فلم ينم إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد بأنه لم يتم التعبير بعدالة و وضوح عن تأكيدات الإدارة بأن قائمة الأرباح المبدئية فعالة في جميع جوانبها الهامة استنادا إلى الإرشادات التي قدمتها (SEC)

- يجب على مراقب الحسابات عند تقديم تقرير عن إختبار و فحص قائمة الأرباح المبدئية أن يحتوي على تاريخ التقرير او إسم مراقب الحسابات أو منشأه المراجعة و اسم المدينه التي يقع فيها مكتب مراقب الحسابات .
- أما من حيث نوع الإستنتاج الذي يقدمه مراقب الحسابات عند إختبار و فحص قائمة الأرباح المبدئية فقد حاول البحث تلخيصه في الجدول التالي :

جدول (١/١) حالات تقرير مراقب الحسابات عن اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية

الحالة – نوع التقرير	تقرير نظيف	تقرير متحفظ	تقرير عكسي	امتناع عن ابداء الاستنتاج
١- وجود قيود علي نطاق الاختبار والفحص	أثره غير هام	أثره هام	---	أثره هام جداً
٢- وجود تحريفات في بنود أرقام قائمة الأرباح المبدئية	أثره غير هام	أثره هام	أثره هام جداً	---
٣- عدم التزام الإدارة بقواعد وارشادات هيئة سوق المال الأمريكية	---	---	أثره هام	---

ثانياً : تحليل المعيار الدولي لعمليات التأكيد رقم ٣٤٠٠ (ISAE 3400) والخاص باختبار المعلومات المالية المستقبلية :

لتشابه قائمة الأرباح المبدئية مع المعلومات المالية المستقبلية في كثير من الأمور منها أن مسئولية إعداد كلاً منهم تقع علي الإدارة ، كما أنه يمكن استخدام كلاً منهم في التنبؤ بالأرباح المستقبلية للشركة ، فضلاً علي أن كلاً منهم لا تقع ضمن نطاق عمل مراقب الحسابات عند مراجعة القوائم المالية التاريخية ، لذا سوف يحاول البحث استقراء نصوص هذا المعيار باعتباره أحد المعايير ذات الصلة بهدف تحديد النقاط التي من الممكن أن تساعد في توجيه مراقب الحسابات عند إختبار و فحص قائمة الأرباح المبدئية .

١- لاتوجد إختلافات كبيرة بين المعيار الدولي لخدمات التأكيد رقم ٣٠٠٠ والمعيار الدولي لخدمات التأكيد رقم ٣٤٠٠ نظراً لأن اختبار المعلومات المالية المستقبلية يعتبر

خدمة من خدمات التأكيد (أي تفصيل بعد إجمال) وبالتالي إضافة إلى النقاط التي تم تناولها في تحليل المعيار الدولي لعمليات التأكيد رقم ٣٠٠٠ سوف يركز البحث على الأمور الهامة التي تميز بها هذا المعيار عن غيره.

٢- من حيث المفهوم يرى الباحثون أن هناك تشابه كبير بين خصائص مفهوم قائمة الأرباح المبدئية وخصائص مفهوم المعلومات المالية المستقبلية حيث أن كلاً منهم

- يعتبر بيانات مالية تبني على أساس افتراضات من الإدارة
- تعتبر نوع من أنواع الإفصاح الإختياري
- يمكن استخدامها في التنبؤ بأرباح المستقبل
- تؤثر على قرارات المستثمرين الحالين والمرتقبين
- يتم الإعتماد على المعلومات المالية التاريخية في إعدادها

٣- وفيما يخص العرض والإفصاح , نري وفقا للمعيار أنه ينبغي على مراقب الحسابات أن يتأكد من أن قائمة الأرباح المبدئية تم إعدادها بشكل مناسب بما يضمن إتساقها مع القوائم المالية التاريخية وقد تم عرضها بشكل ملائم وأن جميع الإفتراضات الجوهرية تم الإفصاح عنها بشكل مناسب , بما يضمن أن هذه المعلومات لا تقوم بتضليل المستخدمين لها وهو مايعتبر تعزيزاً لثقة المستخدمين في هذه القائمة.

٤- ومن حيث تأكيدات مراقب الحسابات على المعلومات المالية المستقبلية نري أن المعيار قد لفت انتباه مراقب الحسابات إلى تفضيل تقديم استنتاج سلبي عن المعلومات المالية المستقبلية مع عدم وجود مايمنعه من تقديم استنتاج إيجابي وبرر بأن المعلومات المالية المستقبلية تتعلق بأحداث لم تقع وقد لاتحدث على الإطلاق , وهنا تختلف قائمة الأرباح المبدئية عن المعلومات المالية المستقبيلة في أن الأولى تقوم بشكل كبير على تعديلات تدخِلها الإدارة على قائمة الدخل التاريخية وبالتالي يستطيع مراقب الحسابات تقديم كلا النوعين من الإستنتاج سواء الإيجابي أو السلبي على حسب طبيعة التكليف المتفق عليه .

٥- وفيما يخص إجراءات الإختبار فقد وجه المعيار ذهن مراقب الحسابات عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الإختبار إلى عدة أمور منها

- إمكانية وجود معلومات مالية محرفة وذات تأثير جوهري

- خبرة مراقب الحسابات في مثل هذا النوع من المهام
- كفاءة الإدارة فيما يتعلق بإعداد المعلومات المالية المستقبلية

كما نري أن على مراقب الحسابات أن يأخذ هذه الامور عند إختبار و فحص قائمة الأرباح المبدئية بالإضافة إلى :

- سمعة الإدارة ونزاهتها في السنوات السابقة
- مبررات إعداد وعرض قائمة الأرباح المبدئية
- توقيت الإعلان عن قائمة الأرباح المبدئية ومدى تأثيره على قرارات المستخدمين
- دقة أرقام قائمة الأرباح المبدئية المعدة في فترات سابقة ومعدلات النمو مقارنة بالقوائم المالية التاريخية .

٦- أما عن تقرير مراقب الحسابات عن اختبار المعلومات المالية المستقبلية .

فلم يختلف عن التقرير الذي قدمه المعيار الدولي لخدمات التأكيد رقم ٣٠٠٠ إلا في نقطتين : الأولى تتمثل في إضافة عبارة تحذيرية تتعلق بإمكانية تحقيق النتائج المتوقعة والمشار إليها في المعلومات المالية المستقبلية وهو مايراه الباحثون ضرورياً عند اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية ، والثانية تتمثل في أن هذا المعيار لم يوجب على مراقب الحسابات توضيح مسئوليته عن ما قام به من أعمال أو ماقدمه من استنتاج في تقريره دون أن يبرر ذلك وهو ما يعد تنصل أو هروب من المسئولية.

ثالثاً : تحليل المعيار الدولي رقم ٢٤١٠ الخاص بالفحص المحدود للقوائم المالية (ISAE 2410).

يقدم هذا المعيار الكثير من التوجيهات لمراقب الحسابات عند فحص القوائم المالية المرحلية ، ونظراً إلي أن قائمة الأرباح المبدئية قد يتم إعدادها وعرضها في بعض الأحيان عن فترات أقل من سنة مالية وبالتالي يري الباحثون ضرورة استقراء وتحليل هذا المعيار بهدف تحديد النقاط التي يمكن الإستفادة منها عند اختبار و فحص قائمة الأرباح المبدئية كالتالي:

١- من حيث الهدف من المعيار, يلاحظ أن المعيار نص صراحة أن الهدف منه هو وضع معايير وتوفير إرشادات بشان المسئوليات المهنية لمراقب الحسابات وهو ما يعتبر ضرورة ملحة عند اختبار و فحص قائمة الأرباح المبدئية.

٢- من حيث المفهوم : يلاحظ أن المعيار أوضح أن القوائم المالية المرحلية تعد وتعرض طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق وهنا تختلف قائمة الارباح المبدئية في هذه الجزئية حيث أنها تعد وتعرض في غير ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

٣- أكد المعيار على مجموعة من المبادئ العامة لفحص القوائم المالية المرحلية التي ينبغي أن يلتزم بها مراقب الحسابات مثل المتطلبات الأخلاقية التي تضمن الإستقلالية والنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المنهي والمعايير الفنية , وأيضا تنفيذ إجراءات مراقبة الجودة , واتباع أسلوب الشك المهني , ونري أنه على مراقب الحسابات الإلتزام بهذه المبادئ عند القيام باختبار و فحص قائمة الأرباح المبدئية .

٤- فيما يتعلق بإجراءات الفحص والإستفسارات والإجراءات التحليلية وغيرها من الإجراءات فقد أسهب المعيار في توضيحها بشكل مفصل ، ومن الواضح أن جميع هذه الإجراءات والإستفسارات قد تساعد في توجيه مراقب الحسابات عند اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية ، ماعدا ما ذكره المعيار بأن فحص القوائم المالية الدورية لا يتطلب عادة الإستفسار عن القضايا المرفوعة والدعاوي القضائية وبناءً عليه يكون إرسال خطاب إستفسار لمحامي المنشأة غير ضروري ، وهو مالا يراه الباحثون مناسباً بالنسبة لإختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية بل على العكس لابد من الإستفسار عن ذلك .

٥- أفرد المعيار جزء خاص بالإقرارات التي ينبغي على مراقب الحسابات الحصول عليها من الإدارة والتي يمكن الإستفادة منها عند اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية مثل:

- إعتراف الإدارة بمسئوليتها عن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الغش والخطأ.

- أن الإدارة قد أفصحت لمراقب الحسابات عن كل الحقائق الهامة المرتبطة بأي عمليات غش أو اشتباه بغش تكون الإدارة على علم بها والتي قد تكون ذات تأثير على المنشأة .
- أن الإدارة قد أفصحت لمراقب الحسابات عن نتائج تقييمها لمخاطر وجود تحريف هام ومؤثر نتيجة الغش .
- أن الإدارة قد أفصحت لمراقب الحسابات بجميع أوجه عدم الإلتزام الفعلية أو الممكنة بالقوانيين واللوائح التي يجب أن يؤخذ تأثيرها في الحسبان عند إعداد قائمة الأرباح المبدئية .

ويلاحظ أن المعيار قد أعطى لمراقب الحسابات الحق في الحصول على أي إقرارات إضافية حسبما كان ذلك ملائماً ويقترح الباحثون إضافة الإقرارين التاليين :

- إقرار من الإدارة بأن البنود التي تم استبعادها من قائمة الأرباح المبدئية تؤثر على الأداء التشغيلي الحقيقي للمنشأة مما تطلب الأمر استبعادها .
- أن الإدارة لا تنوي تضليل أو خداع أو غش المستخدمين بهذه القائمة .

٦- حدد المعيار بالتفصيل ما يجب أن يقوم به مراقب الحسابات عندما ينمو إلى علمه ما يجعله يعتقد أنه من الضروري عمل تعديلات هامة للمعلومات المالية المرحلية بداية بالإتصال بالإدارة ومروراً بالإتصال بالمسؤلين عن الحوكمة في حالة عدم استجابة الإدارة وأخيراً استشارة المستشار القانوني الخاص به في حالة إمكانية الإنسحاب من المهمة أو إمكانية الإعتذار عن التكليف بعملية مراجعة القوائم المالية السنوية أيضاً ، خاصةً في حالة وجود غش أو عدم التزام بالقوانين واللوائح ، ويرى الباحثون أن هذه الإجراءات تتناسب بشكل كبير مع قائمة الأرباح المبدئية

٧- ذكر المعيار صراحة بأنه تظل مسئولية مراقب الحسابات قائمة حتى ولو اختلفت صياغته لإستنتاجه عن القوائم المالية المرحلية وبالتالي من الضروري التحديد الواضح لمسئولية مراقب الحسابات عند اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية استرشاداً بهذا المعيار .

٩- أما فيما يخص تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية المرحلية يلاحظ أنه لا يختلف كثيراً عن التقرير الذي تم عرضه في المعيار الدولي لخدمات التأكيد رقم ٣٠٠٠ من حيث الشكل أو المضمون إلا في درجة الإلزام أو الوجوب فقط .

رابعاً: تحليل المعيار الدولي رقم ٧٢٠ بشأن المعلومات الأخرى في مستندات تحتوي على قوائم مالية تم مراجعتها وتعديلاته لعام ٢٠٠٩

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات عن الإعتبارات التي يجب علي مراقب الحسابات مراعاتها بشأن المعلومات الأخرى المرافقة والموجودة في مستندات تحتوي على قوائم مالية تم مراجعتها و التي لا يوجد إلزام على مراقب الحسابات بتقديم تقرير عنها ، وطبقاً لما ورد في اللائحة (ج) الصادرة عن هيئة سوق المال الأمريكية عام ٢٠٠٢ بضرورة عرض قائمة الأرباح المبدئية جنباً إلي جنب مع قائمة الدخل التي تم مراجعتها لذا يتضح ضرورة استقراء هذا المعيار وتعديلاته التي أصدرها الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) لعام ٢٠٠٩.

١- يتفق أصل المعيار ٧٢٠ مع تعديلاته عام ٢٠٠٩ من حيث المضمون ولكنه يختلف من حيث الشكل حيث حدد المعيار المعدل نطاق المعيار والهدف منه والتعريفات بالإضافة إلى المتطلبات التي ينبغي على مراقب الحسابات القيام بها بشكل واضح في فقرات مستقلة كما أضاف المعيار المعدل جزء خاص بالتطبيق العملي والمادة التوضيحية الأخرى وذلك لتوضيح كيفية تطبيق المعيار بسهولة وعدم وجود أي أمور غير ظاهرة على مراقب الحسابات .

٢- من حيث تعريف المعلومات الأخرى كما ورد في المعيار المعدل فهي تشمل أي معلومات مالية وغير مالية تصدرها الإدارة في مستند مرفقة مع القوائم المالية التاريخية وتقرير مراقب الحسابات عنها .

وطبقاً لهذا التعريف يتضح بأنه إذا قامت الإدارة بإصدار قائمة الأرباح المبدئية مرفقة بالقوائم المالية التاريخية طبقاً لتعليمات هيئة سوق المال الأمريكية فإن هذا يعني أنه على مراقب الحسابات الإلتزام بما جاء بهذا المعيار من إجراءات ومتطلبات عند مراجعة القوائم المالية التاريخية بشأن قائمة الأرباح المبدئية .

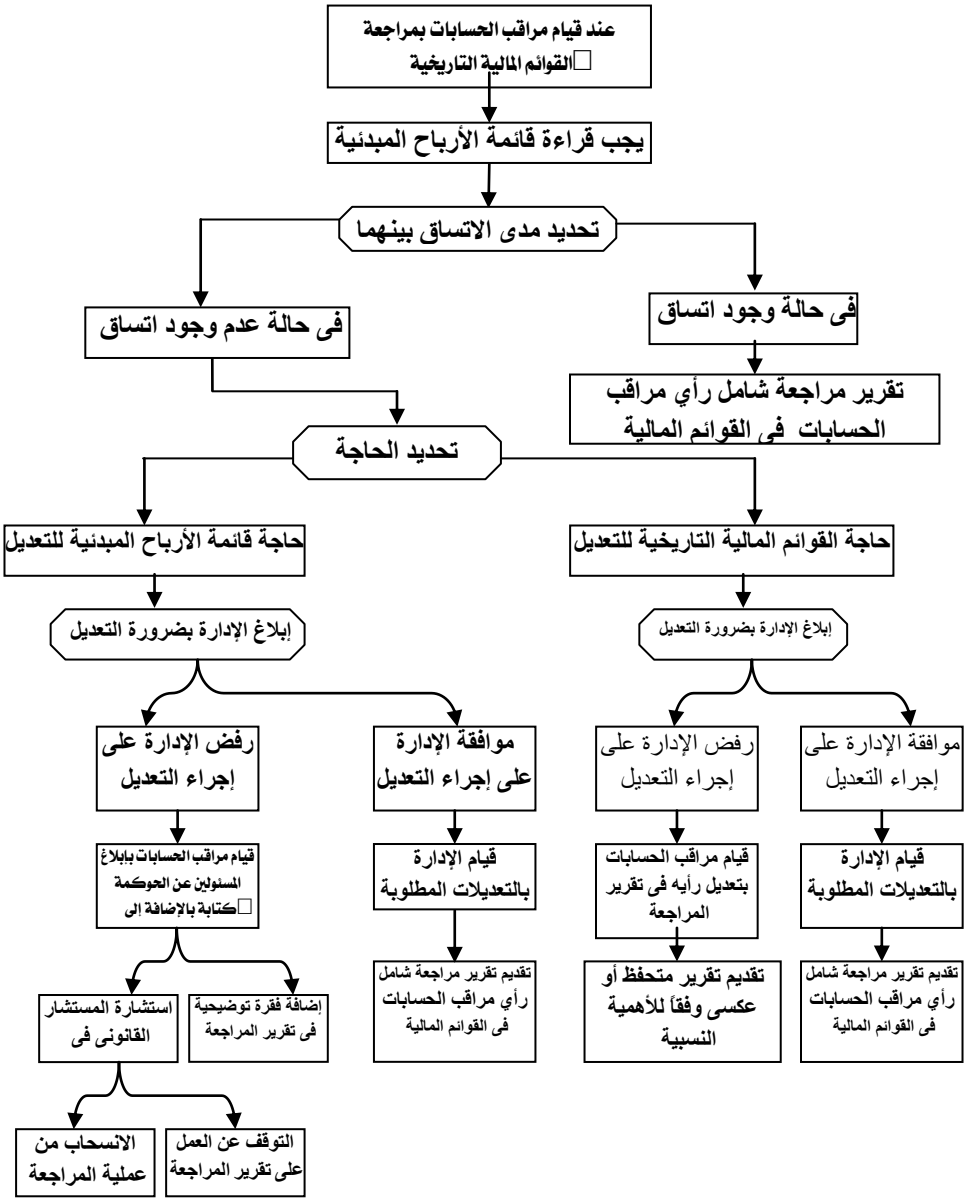
٣- من حيث مسئولية مراقب الحسابات نص المعيار على أن مراقب الحسابات لا يتحمل أي مسئولية خاصة لتحديد ما إذا تم التعبير عن المعلومات الأخرى بالشكل المناسب أم لا وبالتالي يُستنتج بشكل مبدئي بأن مراقب الحسابات غير مسئول عن قائمة الأرباح المبدئية إذا تم إدخالها في نطاق المعلومات الأخرى المرافقة .

٤- أما فيما يخص المتطلبات فبالرغم من أن رأي مراقب الحسابات لا يغطي المعلومات الأخرى ولا يتحمل مسئولية عنها إلا أن المعيار أوجب عليه قراءة المعلومات الأخرى وتحديد مدى الإتساق بينها وبين القوائم المالية التاريخية وإتخاذ الإجراءات المناسبة التي أوضحها المعيار في حالة عدم وجود إتساق أو إكتشاف تعارضات جوهرية .

٥- ومن ناحية الإجراءات التي حددها المعيار في حالة وجود عدم اتساق جوهري بين القوائم المالية التاريخية والمعلومات الأخرى المرافقة والتي قد تشمل قائمة الأرباح المبدئية فقد حاول الباحثون توضيحها في الشكل رقم(١-١) , والتي يمكن تلخيصها في أنه يجب على مراقب الحسابات القيام بـــ :

- قراءة المعلومات الأخرى (قائمة الأرباح المبدئية) .
- تحديد الإتساق بين القوائم المالية التاريخية وقائمة الأرباح المبدئية .
- تحديد أيهما بحاجة إلي التعديل (القوائم المالية أم قائمة الأرباح المبدئية).
- إبلاغ الإدارة بالتعديل المطلوب وموضعه .
- اتخاذ الإجراءات المناسبة في حالة رفض الإدارة التعديل سواء تغيير رأيه في التقرير أو الإتصال بالمسؤولين عن الحوكمة أو الإنسحاب من عملية المراجعة .
- إضافة فقرة توضيحية إلى تقرير المرجعة .

٧- في حالة عدم قيام مراقب الحسابات بالإجراءات المطلوبة للتعامل مع قائمة الأرباح المبدئية حال مرافقتها للقوائم المالية التاريخية يعتبر مراقب الحسابات مقصراً ولم يقم ببذل العناية المهنية الواجبة وبالتالي يتعرض للمسئولية القانونية رغم نص المعيار بعدم مسئوليته عن إبداء الرأي فيها.



شكل (١) المهام والإجراءات الخاصة بالمدخل الشامل

المصدر :إعداد الباحثين

٣- الدراسة الميدانية:

استكمالاً لما تناوله البحث في الإطار النظري والذي من خلاله اشتق البـــاحثون فـــروض الدراسة والتي حاول دراسة مدى تحققها من الناحية النظرية . سيحاول الباحثون في هـــذه الدراسة الميدانية اختبار هذه الفروض في الواقع العملي. لذا يتناول هذا الجـــزء فـــروض البحث ، ومجتمع وعينة البحث ، وتصميم أداة البحث ، والأساليب الإحصائية المســـتخدمة ، وتحليل النتائج كالتالي:

٣/١- فروض البحث: في ضوء طبيعة مشكلة البحث وتحقيقًا لهدفه يسعي البحث لاختبار الفروض التالية :

الفرض الأول : "لا توجد أهمية للإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية في بيئة الأعمال المصرية".

الفرض الثاني : "لا توجد أهمية لإختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية وتقديم رأي فني عنها من قبل مراقب حسابات مستقل".

الفرض الثالث : "لا تختلف مهام عملية اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية في ظل المدخل المنفصل عن مهام عملية مراجعة القوائم المالية التاريخية ".

الفرض الرابع : "لا توجد مهام أوإجراءات إضافية ينبغي أن يلتزم بها مراقب الحسابات عند اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية في ظل المدخل الشامل".

٣/٢ - مجتمع وعينة البحث:

في ضوء تحقيق الهدف من البحث يشمل مجتمع البحث مجموعتين من الأطراف المعنية بموضوع اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية وهما :

المجموعة الأولى : تتمثل في الأكاديميين (أعضاء هيئه التدريس ومعاونوهم) في أقسام المحاسبة في الجامعات المصرية.

المجموعة الثانية: تعبر عن الجانب العملي متمثله في مراقبي الحسابات الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر .

وتم الاعتماد على أسلوب العينة الحكمية في اختيار عينة الدراسة والمكونة من ١١٦ فرداً من كل من الأكاديميين و مراقبي الحسابات . ولقد قام الباحثون بتوزيع عدد من قوائم

الإستقصاء على مفردات العينة وكذلك استفاد الباحثون من خدمات الانترنت في زيادة عدد قوائم الإستقصاء من خلال استخدام البريد الالكتروني ومواقع التواصل الإجتماعي ، حيث قام الباحثون بإنشاء وتصميم رابط خاص بقائمة الاستقصاء على شبكة الإنترنت من خلال خدمة Google Drive

هو :

https://docs.google.com/forms/d/13ZxHbxpyDecBJpLKYd8j6j7kj8cUa5wthkpf7mwuix0/viewform لتمكين الفئات المستهدفة من الإجابة على قائمة الاستقصاء عن طريق الانترنت ، مما زاد من حجم العينة .

والجدول التالي رقم (١) يوضح فئات عينه البحث وحجم استمارات الاستقصاء المرسلة والمستلمة والخاضعة للتحليل الإحصائي

بنود العينة	الاستمارات المرسلة	الاستمارات المستلمة	نسبة الاستمارات المستلمة الي المرسلة	الاستمارات المستبعدة	الاستمارات الصحيحة	استمارات من خلال الانترنت	الاستمارات الخاضعة للتحليل الإحصائي	
							العدد	النسبة
مراقبي الحسابات	١٣٠	٥٤	%٤١.٥	٥	٤٩	١٨	٦٧	%٥٧.٨
الأكاديميين	٨٠	٣٨	%٤٧.٥	١	٣٧	١٢	٤٩	%٤٢.٢
الإجمالي	٢١٠	٩٢	%٤٣.٨	٦	٨٦	٣٠	١١٦	%١٠٠

٣/٤- تصميم أداة البحث

اعتمد البحث على قائمة الاستقصاء كأداة لجمع البيانات اللازمة ، وقام الباحثون بإعداد قائمة الاستقصاء من خلال الاعتماد في تصميمها على مجموعة من الأسئلة التي تكونت لدىهم بعد الإنتهاء من الإطار النظري لموضوع البحث ، كما اعتمد الباحثون عند تصميم قائمة الاستقصاء على مقياس ليكرت Likert Scale الخماسي لقياس إجابات أفراد العينة وهو مقياس مكون من خمس درجات لتحديد درجه موافقة كل مفردة من مفردات العينة علي بنود استمارة الاستقصاء كما في الجدول التالي رقم (٢)

التصنيف	موافق تمامًا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تمامًا
الدرجة	٥	٤	٣	٢	١

وبالتالي فإن البند الذي يأخذ متوسط حسابي مقداره أكبر من ثلاث درجات يعتبر بنداً هاماً ومؤثراً وبالتالي يتم قبوله، في حين يعتبر البند الذي لا يحقق هذا المتوسط يعتبر بنداً غير مؤثر لذا يتم رفضه . وقد تم تقسيم استمارة الاستقصاء إلى عدد من الأجزاء هي:

- الجزء الأول : مقدمة موجه من الباحثون إلى أفراد عينه الدراسة توضح باختصار مشكلة وهدف الدراسة محل البحث
- الجزء الثاني : يحتوى على عدد من الأسئلة العامة مثل الاسم، المؤهل- الوظيفة- الخ
- الجزء الثالث : يحتوى على عدد من الأسئلة التي تتعلق بأهمية اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية .
- الجزء الرابع : يحتوى على مجموعة من الأسئلة التي تتعلق باختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية في ظل المدخل المنفصل .
- الجزء الخامس : يحتوى على مجموعة من الأسئلة التي تتعلق باختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية في ظل المدخل الشامل .

وللتأكد من مدي ثبات وصدق قائمة الإستقصاء ، تم إجراء اختبارات الصدق و الثبات لها ويتناول البحث فيما يلي نتائج اختبار الثبات لقائمة الاستقصاء المستخدمة في الدراسة وصدقها.

١/٤/٣- اختبار الثبات

اعتمد البحث لاختبار ثبات قائمة الاستقصاء (يشير ثبات المقياس إلى درجة اتساق استجابات المستقصى منهم) على طريقة المقارنات الداخلية Internal Comparison Reliability وفقا لهذه الطريقة يتم حساب معامل كرونباخ آلفا Cronbach-Alpha لجميع عبارات القائمة للتحقق من ترابطها ، وتعتبر قيمة معامل Cronbach-Alpha

مقبولة وكافية إذا كانت أكبر من (0.6) وهذا ما أكدت علية دراسة (Nokhal , 2013) وقد تبين أن قيمة معامل Cronbach-Alpha لجميع أسئلة المقياس المستخدم في هذا البحث تبلغ (986.) ، وتعتبر هذه القيمة معقولة إلى حد كبير حيث أنه كلما إقتربت قيمة هذا المعامل من الواحد الصحيح كلما كان ذلك دليلا على إرتفاع درجة الثبات والإتساق الداخلي لبنود المقياس ، ومن ثم إمكانية الإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

٢/٤/٣ – اختبار الصدق

يقصد بصدق وصلاحية الدراسة الميدانية التأكد من أنها تقيس ما وضعت لقياسه، ومن أجل ذلك قام الباحثون للتأكد من مدى صدق عبارات قائمة الاستقصاء وتحقيقها للهدف الذي صممت من أجله ، بعرضها علي مجموعة من المحكمين تألفت من (٧) أساتذة يعملون ببعض كليات التجارة بالجامعات المصرية متخصصين في المحاسبة والمراجعة وكذلك الإحصاء وذلك لإبداء ملاحظاتهم ومقترحاتهم عليها ، وتم عرضها أيضاً علي (٣) من مراقبي الحسابات لأخذ أراءهم حول وضوح الصياغة وعدم وجود صعوبة في فهم العناصر وكيفية الإجابة عليها ، وقد استجاب الباحثون لأراء السادة المحكمين حيث قام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم ، وذلك قبل خروج قائمة الاستقصاء في صورتها النهائية.

٣/٤/٣– ترميز البيانات

تم إعطاء رموز لأسئلة قائمة الاستقصاء على النحو التالي:

X11..... X16 : ترمز إلي أسئلة الفرض الأول

X2..... X4 : ترمز إلي أسئلة الفرض الثاني

Y11..... Y75 : ترمز إلي أسئلة الفرض الثالث

Z1 ..... Z53 : ترمز إلي أسئلة الفرض الرابع

٥/٣ – الأساليب الإحصائية المستخدمة

حتي يقوم الباحثون باختبار فروض الدراسة ومن ثم الوصول للنتائج المتعلقة بمدي حاجة أصحاب المصالح لإختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية في ظل المدخلين (الشامل و

المنفصل) ومعرفة طبيعة المهام التي يجب القيام بها عند اختبار وفحص هذه القائمة ، اعتمد الباحثون علي مجموعة من الأساليب الإحصائية باستخدام حزمة البرامج الجاهزة للعلوم الإجتماعية النسخة السادسة عشر (SPSS .version 16). ولكي يتم تحديد الأساليب الإحصائية الملائمة لتحليل بيانات الدراسة الميدانية التي تم جمعها ، يتطلب ذلك تحديد توزيع المجتمع الذي تم سحب العينة منه ، وقد استخدم الباحثون لذلك اختبار كولمجروف سمرنوف Kolmogrov – Simrnov . يختبر كولمجروف سمرنوف Kolmogrov – Simrnov فرض العدم بأن البيانات المتعلقة بمتغير معين تتبع التوزيع الطبيعي ، والفرض البديل بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي ، وذلك عندما تكون قيمة P-value أكبر من مستوي المعنوية (٠.٠٥) يعني ذلك أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أما اذا كانت قيمة P-value أقل من مستوي المعنوية (٠.٠٥) يعني ذلك أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي ، وقد قام الباحثون بإجراء هذا الاختبار علي عينة الدراسة ، واتضح أن قيمة P-value لكل مفردات العينة أقل من مستوي المعنوية (٠.٠٥) مما يعني رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل وهو أن جميع البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي ، لذلك سوف يتم الاعتماد علي الأساليب الإحصائية للاختبارات اللامعلمية Non –Parametric Tests ، وتعتبر الاختبارات اللامعلمية اختبارات لا تعتمد احصائياً علي معالم المجتمع كما أنها لا تفترض توزيع معين للبيانات لذا فهي تعرف باختبارات التوزيع الحر Distribution Free Tests .

وبعد تحديد طبيعة البيانات المستخدمة في الدراسة الميدانية والتأكد من صحة استخدام الأساليب الإحصائية للاختبارات اللامعلمية المناسبة لطبيعة البيانات ، قام الباحثون بإجراء مجموعة من الاختبارات الإحصائية علي ثلاث مستويات تتدرج من حيث عمق التحليل لأراء الأكاديميين ومراقبي الحسابات المشاركين في الدراسة الميدانية كما يوضحها جدول (٣) ، فعلي المستوي الأول تم إجراء تحليل إحصائي وصفي علي مستوي كل عبارة من العبارات لكل عينة علي حده ، وتم الاعتماد علي أسلوب النسب المئوية والمتوسط الحسابي لكل عبارة من العبارات لمعرفة الاتجاه العام للإجابات .

أما علي المستوي الثاني اعتمد الباحثون علي اختبار كروسكال والاس Kruskal - Wallis وذلك لمقارنة آراء المشاركين في الدراسة الميدانية ، حيث يقوم هذا الاختبار بإعطاء ترتيب لكل مجموعة من العبارات من خلال إجابات كل عينة ، ويعكس هذا ترتيب الأهمية التي تعطيها كل عينة لمجموعة العبارت محل الاختبار.

وعلي مستوي العينتان (الأكاديميين ومراقبي الحسابات) فقد استخدم الباحثون اختبار مان وتنيMann- Whitney وذلك بهدف تحديد الاختلافات الجوهرية بين آراء العينتين معاً ، ومن الجدير بالذكر أن هذا الإختبار يستخدم للمقارنة بين إجابات عينتين مستقلتين ، وأيضاً من مجالات استخدامه خضوع عينتان من مجتمعين مختلفين لنفس التجربة محل الدراسة ، ويتم ذلك من خلال رفض أو قبول فرض العدم والذي ينص علي عدم وجود اختلافات جوهرية بين العينتين .

جدول (٣) مستويات الإختبارات الإحصائية المستخدمة في الدراسة الميدانية

المستوي	مستوي التحليل الإحصائي	الإختبار الإحصائي المقابل له
الأول	علي مستوي كل عبارة	النسب المئوية والمتوسط الحسابي ومعامل الاختلاف
الثاني	علي مستوي كل عينة	اختبار كروسكال والاس Kruskal- Wallis
الثالث	علي مستوي العينتين معاً	اختبار مان وتنيMann- Whitney

٦/٣- نتائج التحليل الإحصائي واختبارات الفروض

فيما يلى يتناول البحث نتائج التحليل الإحصائى للدراسة الميدانية واختبار صحة الفروض على النحو التالى :

١/٦/٣- نتائج اختبارات التحليل الإحصائى للفرض الأول :

المستوي الأول : فيما يتعلق بمدى أهمية الإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية والتى تمثلها العبارات (X16: X11) جاءت نتائج التحليل الإحصائى كما يوضحها الجدول (٤-١) من وجهتى نظر الأكاديميين ومراقبى الحسابات ، توضح أن المتوسط العام لكل العبارات

أكبر من ثلاث درجات لكل من العينتين منفردتين وأيضاً المتوسط العام للعينتين مجتمعتين وهو ما يدل على موافقة كل من الأكاديميين ومراقبى الحسابات على أن الإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية يساعد المستثمرين على اتخاذ القرارات الرشيدة كما أنه يساعد فى تحسين الوضع التنافسى للشركة والتنبؤ بالدخل والإيرادات المستقبلية والأداء المستقبلى للشركة وزيادة مستوى الشفافية وتقديم معلومات أفضل من التقارير المالية بوضعها الراهن عن الأداء التشغيلى للشركة .

ويلاحظ أيضاً من الجدول أن نسبة موافقة الأكاديميين وكذلك المتوسط العام لهم فى جميع العبارات كانت أكبر من نسبة موافقة مراقبى الحسابات ومتوسطهم العام ويمكن تفسير ذلك بأن مراقبى الحسابات يميلون بشكل كبير إلى الواقعية والأخذ فى الاعتبار مشاكل السوق أما الأكاديميين فيميلون أكثر إلى الأفضلية فى الأداء بغض النظر عن العراقيل التى قد تواجه هذا النوع من الإفصاح . لذا يمكن أن نستنتج من ذلك أن هناك أهمية للإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية متمثله فى المزايا التى تم ذكرها سابقاً والتى تمت الموافقة عليها من الأكاديميين ومراقبى الحسابات على حداً سواء .

المستوي الثاني : فيما يتعلق بالأهمية النسبية لكل عبارة على مستوى كل عينة على حدة ، اعتمد الباحثون على اختبار كروسكال والاس Kruskal Wallis Test حيث يقوم هذا الاختبار بإعطاء ترتيب معين لكل عبارة تعكس الأهمية النسبية لها بين مجموعة العبارات الخاصة بها طبقاً لوجهة نظر المشاركين فى الدراسة الميدانية لكلا العينتين ، وبالتالى يمكن لنا استنتاج مدى اتفاق أو اختلاف العينتين على ترتيب كل عبارة من وجهة نظرها ، وفيما يخص المجموعة الأولي من العبارات يتضح من جدول (٥-١) أن العينتان محل الدراسة تتنافس فى إعطاء العبارة X11، X14 الرتبة الأولى والثانية ، حيث يلاحظ أنه من وجهة نظر الأكاديميين فإنه قيام الإدارة بإعداد وعرض قائمة الأرباح المبدئية يساعد على زيادة مستوى الشفافية (X14) هى ميزة ذات أهمية نسبية عالية ، كما تأتى فى المرتبة الثانية بالنسبة لهم ميزة تحسين جودة الإفصاح وزيادة الثقة فى الإدارة مما يساعد المسئولين فى اتخاذ القرار الرشيد (X11) ، أما مراقبى الحسابات فقد فضلوا ميزة تحسين جودة الإفصاح وزيادة الثقة فى الإدارة (X11) بإعطائها الرتبة الأولى وزيادة مستوى

الشفافية الرتبة الثانية ويستنتج الباحثون أهمية هاتين الميزتين بالنسبة لكلاً من الأكاديميين ومراقبى الحسابات . كما يلاحظ أيضاً من الجدول (٥-١) اتفاق العينتين على إعطاء الرتبة الأخيرة (السادسة) للميزة (X12) وهى تحسين الوضع التنافسى للشركة وبالتالى هى أقل أهمية نسبية بين مجموعة العبارات.

ولقد اختلفت وجهات نظر العينتان فى ترتيب باقى العبارات الأخرى التى تدل على أهمية الإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية ، حيث نالت العبارة (X13) وهى التنبؤ بالدخل والإيرادات المستقبلية ومن ثم الأداء المستقبلى للشركة الترتيب الثالث من وجهة نظر الأكاديميين والترتيب الخامس من وجهة نظر مراقبى الحسابات ، كما نالت العبارة (X15) والتى تتناول التنبؤ بتأثير المخاطر المصاحبة للأزمات المالية على مستقبل الشركة الترتيب الخامس من وجهة نظر الأكاديميين والترتيب الرابع من وجهة نظر مراقبى الحسابات ، كما نالت العبارة (X16) تقديم معلومات أفضل من التقارير المالية بوضعها الراهن عن الأداء التشغيلي للشركة الترتيب الرابع من وجهة نظر الأكاديميين والترتيب الثالث من وجهة نظر مراقبى الحسابات.

المستوي الثالث : ولغرض مقارنة أراء العينتين وتحديد الاختلافات الجوهرية على مستوى العينتين معاً قام الباحثون باستخدام اختبار مان وتنى Mann – Whitney حيث يقوم هذا الاختبار بتحديد الفروق الجوهرية بين أراء العينتين من خلال مقارنة قيمة P-Value المسحوبة بمستوى المعنوية (α=0.05) وبالتالى إذا كانت قيمة P- Value المسحوبة أكبر من مستوى المعنوية (٠.٠٥) يعتبر ذلك قبول الفرض العدمى (عدم وجود اختلافات جوهرية بين أراء العينتين) أما إذا كانت P- Value المسحوبة أقل من مستوى المعنوية (٠.٠٥) يعنى ذلك قبول الفرض البديل (وجود اختلافات جوهرية بين أراء العينتين) .

وبملاحظة قيمة P-Value لكل عبارات المجموعة الأولي فى جدول (٥-١) يتضح عدم وجود اختلافات جوهرية بين أراء الأكاديميين ومراقبى الحسابات فى جميع العبارات حيث كانت P-Value أكبر من مستوى المعنوية (٠.٠٥) باستثناء العبارة (X14) حيث

كانت P-Value لها تساوى (٠.٠٠٣) وهى أقل من مستوى المعنوية وهو ما يعنى وجود اختلافات جوهرية بين أراء الأكاديميين ومراقبى الحسابات بشأنها.

ومن تحليل النتائج السابقة يمكن رفض الفرض العدمي الأول القائل:

" **لا توجد أهمية للإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية في بيئة الأعمال المصرية**"

١/٦/٣– نتائج اختبارات التحليل الإحصائى للفرض الثاني :

المستوي الأول : فيما يخص أهمية اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية والتى تمثلها العبارات (X2, X3 , X4) فقد كانت نسبة الموافقة عليها عالية إلى حد كبير حيث بلغت نسبة موافقة الأكاديميين ومراقبى الحسابات على أن هناك ضرورة لاختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية بنسبة (٨٦% ، ٨٤% على التوالى) وهذه النسبة تساوت مع نسبة موافقتهم على أن خضوع هذه القائمة للاختبار والفحص يزيد مستوى المصداقية أيضاً ، وكذلك وافق الأكاديميين ومراقبى الحسابات بنسبة (٨٨% ، ٧٩%) على أن تقديم تقرير من مراقب الحسابات عن قائمة الأرباح المبدئية يؤثر إيجابياً على قرارات أصحاب المصالح .

كما يلاحظ من جدول (٤–١) أن المتوسط الحسابى للعبارات الثلاثة من وجهة نظر الأكاديميين ومراقبى الحسابات كان فى كل الحالات أكبر من (٤) أربع درجات وهذا يدل على أن اتجاه الإجابات يقترب من الموافقة التامة على أهمية اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية وهذه النتيجة تتفق مع ما نادت به دراسات عديدة سابقة مثل (James 2003 ، متولى ٢٠٠٨ ، منصور ٢٠٠٩ ، سليم ٢٠١٠) .لذا يستنتج الباحثون أن هناك اتفاق عام من وجهة نظر عينتي الدراسة حول أهمية الإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية وكذلك أهمية اختبارها وفحصها .

المستوي الثاني : فيما يتعلق بالمجموعة الثانية من العبارات والخاصة بأهمية اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية ، تشير نتائج اختبار كروسكال والاس الموضحة بجدول (٥–١) إلى أن العبارة (X2) والتى تتناول مدى الحاجة إلى اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية قد حصلت على الرتبة الأولي من وجهة نظر الأكاديميين بينما حصلت على

الترتيب الثانى من وجهة نظر مراقبى الحسابات ، أما العبارة (X3) والتى تشير إلى زيادة مستوى المصداقية فى معلومات قائمة الأرباح المبدئية عندما تخضع للاختبار والفحص فقد حصلت على الرتبة الثانية من وجهة نظر الأكاديميين والرتبة الأولى من وجهة نظر مراقبى الحسابات ، كما يلاحظ اتفاق العينتين من حيث الأهمية النسبية للعبارة (X4) والتى تنص على أن تقديم تقرير مراقبى الحسابات عن قائمة الأرباح المبدئية يؤثر إيجابياً على قرارات أصحاب المصالح والتى حصلت على الرتبة الثالثة من وجهتى نظر كلا العينتين .

المستوي الثالث: وعند مقارنة أراء العينتين وتحديد الإختلافات الجوهرية باستخدام اختبار مان وتنى للمجموعة الثانية من العبارات يتضح من الجدول (٥-١) أن قيمة P-Value للعبارات الثلاثة كانت أكبر من مستوى المعنوية (٠.٠٥) وبالتالى يتضح صحة الفرض العدمى والذى يدل على عدم وجود اختلافات جوهرية بين إجابات الأكاديميين ومراقبى الحسابات حول أهمية اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية . ومن التحليل السابق للنتائج يمكن رفض الفرض الثاني القائل :

" لا توجد أهمية لإختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية وتقديم رأي فني عنها من قبل مراقب حسابات مستقل "

٢/٦/٣- نتائج اختبارات التحليل الإحصائى للفرض الثالث :

أولاً : نتائج اختبارات التحليل الإحصائى المتعلقة بمهام مرحلة قبول التكليف

المستوي الأول : تشمل مرحلة قبول التكليف مجموعة من المهام والإجراءات التي ينبغي على مراقب الحسابات الإلتزام بها عند أداء عملية مراجعة القوائم المالية , وتحاول الدراسة اختبار مدى صلاحية هذه المهام لعمليتي اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية , وجاءت النتائج المشار إليها في جدول (٤-٢) تؤكد موافقة أفراد عينة الأكاديميين وكذلك عينة مراقبي الحسابات على جميع المهام المتمثلة في الإتفاق مع الإدارة على المهام االمكلف بها , وصياغة خطاب التكليف وتوثيقه و تحديد المهام به , والإلمام المبدئي بطبيعة نشاط الشركة , وتقييم مخاطر أعمال الشركة , وإصدار حكم مهني بشأن مستوى

خطر التكليف , وأخيرا إعداد خطة مبدئية لعملية الإختبار والفحص , ومما يؤكد على ذلك أن المتوسط الحسابي لجميع المهام في عينة الأكاديميين قد تجاوز (٤) درجات وهو ما يعني موافقتهم بشكل كبير , أما عينة مراقب الحسابات فقد انخفض المتوسط الحسابي بشكل بسيط عن عينة الأكاديميين و خاصةً في المهمتين (الإلمام المبدئي بطبيعة نشاط الشركة , إصدار حكم مهني بشأن مستوى خطر التكليف) حيث وصل المتوسط الحسابي لهم (٣.٨ , ٣.٩) على التوالي .

المستوي الثاني : عند إجراء اختبار كروسكال والاس لعبارات المجموعة الثالثة (G3) والخاصة بمهام مرحلة قبول التكليف باختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية بهدف ترتيب هذه المهام من حيث الأهمية النسبية لكل منهما من وجهة نظر الأكاديميين ومراقبى الحسابات . تشير نتائج جدول (٥-٢) إلى اتفاق الأكاديميين ومراقبى الحسابات على ترتيب العبارة (Y12) وهى صياغة خطاب التكليف وتوثيقه وتحديد المهام به فى الرتبة الثالثة ، وتشير النتائج أيضاً إلى اختلاف ترتيب باقى المهام من وجهة نظر الأكاديميين ومراقبى الحسابات حيث جاء المهمة (Y11) وهى الاتفاق مع الإدارة على المهام المكلف بها فى الرتبة الخامسة من وجهة نظر الأكاديميين والرتبة الأولى من وجهة نظر مراقبى الحسابات ، كما حصلت المهمة (Y13) وهى الإلمام المبدئى بطبيعة نشاط الشركة على الترتيب الرابع فى رأى الأكاديميين والترتيب السادس فى رأى مراقبى الحسابات ، وجاءت مهمة تقييم مخاطر أعمال الشركة (Y14) فى الترتيب السادس والترتيب الرابع من وجهتى نظر الأكاديميين ومراقبى الحسابات. كما يلاحظ من الجدول تساوى ترتيب المهمتين إصدار حكم مهنى بشأن مستوى خطر التكليف (Y15) وإعداد خطة مبدئية لعملية الاختبار والفحص (Y16) حيث جاء فى الرتبة الأولى من وجهة نظر الأكاديميين ولكن اختلفا فى الترتيب من وجهة نظر مراقبى الحسابات حيث جاءا فى الترتيب الخامس والثانى على التوالى .

المستوي الثالث : عند إجراء اختبار مان وتنى لتحديد الاختلافات الجوهرية بين أراء العينتين يتضح من الجدول (٥-٢) أن قيمة P-Value للعبارة (Y11) تساوى (٠.٠٠٥) أى تساوى مستوى المعنوية وبالتالى نرفض الفرض العدمى وتدل على وجود اختلافات

جوهرية بين أراء الأكاديميين وأراء مراقبى الحسابات بشأن هذه العبارة . كما يتضح من الجدول أن قيمة P-Value لباقى العبارات أعلى من مستوى المعنوية (٠.٠٥) ويدل ذلك على عدم وجود اختلافات جوهرية بين أراء الأكاديميين وأراء مراقبى الحسابات بشأن مهام مرحلة قبول التكليف الأخرى .

ثانياً: نتائج إختبارات التحليل الإحصائي المتعلقة بمهام مرحلة تخطيط أعمال التكليف

المستوي الأول : يلاحظ من جدول (٤-٣) إرتفاع نسبة موافقة كلاً من الأكاديميين و مراقبي الحسابات على جميع المهام المقترحة و أيضاً إرتفع المتوسط العام لأداء الأكاديميين وكذلك آراء مراقب الحسابات حيث جاوز نقطة القبول في جميع المهام ، وبالتالي نستنتج موافقة الأكاديميين و مراقبي الحسابات على أن مرحلة تخطيط أعمال التكليف لإختبار و فحص قائمة الأرباح المبدئية تشمل تحديد تأكيدات الإدارة بشأن قائمة الأرباح المبدئية وتحديد الأدلة المطلوبة وإصدار حكم مهني بشأن الأهمية النسبية وتقييم المخاطر المتلازمة على مستوى الحسابات والعمليات , وتقييم مخاطر الرقابة وتخطيط مستوى مخاطر الإكتشاف والربط بين الأدلة والتأكيدات والإجراءات , وصياغة برنامج الإختبار والفحص , وإعداد موازنة الوقت الخاصة بالعملية .

المستوي الثاني : عند إجراء اختبار كروسكال والاس لعبارات المجموعة الرابعة (G4) والتى تختص بمهام مرحلة تخطيط أعمال التكليف بهدف تحديد الأهمية النسبية لكل مهمة من المهام داخل المرحلة من وجهة نظر كلاً من الأكاديميين ومراقبى الحسابات ، جاءت نتائج الاختبار الموضحة بجدول (٥-3) تشير إلى اتفاق الأكاديميين ومراقبى الحسابات على حد سواء فى إعطاء العبارة (Y23) والخاصة بإصدار حكم مهنى على مستوى الأهمية النسبية لكل بند من بنود قائمة الأرباح المبدئية الترتيب التاسع والأخير من حيث الأهمية ، كما اتفقوا أيضاً على العبارة (Y29) والتى تتناول إعداد موازنة الوقت فى إعطاءها الترتيب الثامن (قبل الأخير) .

كما يلاحظ من النتائج اختلاف أراء الأكاديميين وأراء مراقبى الحسابات بشأن الأهمية النسبية لكل المهام داخل مرحلة تخطيط أعمال التكليف حيث حصلت مهمة تحديد تأكيدات الإدارة بشأن قائمة الأرباح المبدئية (Y21) على الترتيب الثانى فى رأى الأكاديميين

والترتيب الأول فى رأى مراقبى الحسابات ، وحصلت مهمة تحديد الأدلة المطلوبة للحكم على بنود قائمة الأرباح المبدئية (Y22) على الترتيب الثالث فى رأى الأكاديميين والسادس فى رأى مراقبى الحسابات ، وأيضاً حصلت مهمة تقييم المخاطر المتلازمة على مستوى الحسابات والعمليات (Y24) على الترتيب الرابع فى رأى الأكاديميين والخامس فى رأى مراقبى الحسابات ، كما حصلت مهمة تقييم مخاطر الرقابة (Y25) على الترتيب السادس من وجهة نظر الأكاديميين والترتيب الثانى من وجهة نظر مراقبى الحسابات ، وحصلت مهمة تخطيط مستوى مخاطر الاكتشاف (Y26) على الترتيب السابع فى رأى الأكاديميين والترتيب الثالث من وجهة نظر مراقبى الحسابات ، كما حصلت مهمة الربط بين الأدلة والتأكيدات والإجراءات (Y27) على الترتيب الخامس مع الأكاديميين والترتيب الرابع فى رأى مراقبى الحسابات ، وأخيراً حصلت مهمة صياغة برنامج الاختبار والفحص على الترتيب الأول من وجهة نظر الأكاديميين والترتيب السابع من وجهة نظر مراقبى الحسابات .

المستوي الثالث : عند إجراء اختبار مان وتنى لتحديد الاختلافات الجوهرية بين أراء العينتين للمجموعة الرابعة من العبارات يتضح من الجدول (٥-٣) أن قيمة P-Value لجميع العبارات أعلى من مستوى المعنوية (٠.٠٥) ويدل ذلك على عدم وجود اختلافات جوهرية بين أراء الأكاديميين وأراء مراقبى الحسابات بشأن مهام مرحلة تخطيط أعمال التكليف باختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية .

ثالثا : نتائج إختبارت التحليل الإحصائي المتعلقة بمهام مرحلة أداء و تنفيذ التكليف

المستوي الأول : تشمل مرحلة أداء و تنفيذ التكليف مجموعة من المهام تتمثل في أداء الإختبارات الأساسية مثل (الإجراءات التحليلية و إختبارات التفاصيل والعمليات) على مستوى بنود قائمة الأرباح المبدئية , و طلب و فحص الإقرارات الإدارية اللازمة , ثم جمع الأدلة المطلوبة , ثم الحكم على مدى ملائمة و كفاية الأدلة , و يلاحظ من جدول (٤-٤) إرتفاع نسبة موافقة الأكاديميين بشكل كبير وكذلك مراقب الحسابات , كما تؤكد على ذلك نتائج االمتوسط العام لأراء الأكاديميين و الذي تجاوز في جميع المهام داخل

المرحلة (٤) درجات و أيضاً المتوسط العام لأداء مراقبي الحسابات كان أكبر من (٣) درجات و كذلك المتوسط العام لأراء العينتين معاً .

المستوي الثاني : وفيما يخص مهام مرحلة الأداء والتنفيذ (G5) ، تشير النتائج الموضحة بجدول (٥-٤) إلي اتفاق عينتى الدراسة حول الأهمية النسبية للعبارة (Y34) والخاصة بالحكم على مدى ملاءمة وكتابة الأدلة حيث جاءت فى الترتيب الثانى من وجهة نظر الأكاديميين ومراقبى الحسابات .

ويلاحظ من النتائج اختلاف الأهمية النسبية لباقى المهام بمرحلة الأداء والتنفيذ طبقاً لأراء الأكاديميين ومراقبى الحسابات ، حيث جاءت مهمة أداء الاختبارات الأساسية (Y31) فى المرتبة الثالثة فى رأى الأكاديميين والمرتبة الأولى فى رأى مراقبى الحسابات ، وجاءت مهمة طلب وفحص الإقرارات الإدارية اللازمة (Y32) فى المرتبة الرابعة فى رأى الأكاديميين والمرتبة الثالثة فى رأى مراقبى الحسابات وأخيراً مهمة جمع الأدلة (Y33) فى المرتبة الأولى من وجهة نظر الأكاديميين والمرتبة الأخيرة (الرابعة) من وجهة نظر مراقبى الحسابات .

المستوي الثالث : عند إجراء اختبار مان وتنى لتحديد الاختلافات الجوهرية بين أراء عينتى الدراسة ، تشير النتائج إلى أن قيمة P-Value للمهام (Y34 , Y32 , Y31) أكبر من مستوى المعنوية (٠.٠٥) وبالتالى لا توجد اختلافات جوهرية فى إجابات كلاً من الأكاديميين ومراقبى الحسابات لهذه العبارات ، كما تشير النتائج إلى أن قيمة P-Value للمهمة (Y33) أقل من مستوى المعنوية وبالتالى رفض الفرض العدمى وقبول الفرض البديل وهو وجود اختلافات جوهرية بين إجابات الأكاديميين مراقبى الحسابات حول هذه العبارة .

رابعا : نتائج إختبارات التحليل الإحصائي المتعلقة بمهام مرحلة صياغة النتائج

المستوي الأول : تتمثل مهام مرحلة صياغة النتائج و إعداد تقرير الإختبار والفحص المبدئي في تحديد الإنحرافات التي تم إكتشافها , وإصدار حكم مهني طبقاً للأهمية النسبية لهذه الإنحرافات , وتحديد القيود الجوهرية على نطاق أعمال الإختبار والفحص وتطبيق

المعايير المهنية ذات الصلة وإعداد مسودة التقرير تمهيداً للصياغة النهائية للتقرير وتوقيع وتسليم التقرير .

وفيما يتعلق بنتائج الإختبارات الوصفية بصورة عامة يتضح من جدول (٤-٥) موافقة الأكاديميين ومراقبي الحسابات بنسب كبيرة على هذه المهام وأن المتوسط العام لجميع المهام كان أكبر من (٣) درجات وهو مايعني صلاحية هذه المهام لمرحلة صياغة النتائج و إعداد تقرير إختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية .

المستوي الثاني : وعند إجراء اختبار كروسكال والاس لمهام مرحلة صياغة النتائج (G6) من أجل تحديد الأهمية النسبية لها من وجهة نظر الأكاديميين ومراقبى الحسابات ، جاءت النتائج الواردة فى جدول (٥-٥) تشير إلى اتفاق الأكاديميين ومراقبى الحسابات على حصول مهمتى تطبيق المعايير المهنية ذات الصلة (Y44) ، وإعادة مسودة التقرير (Y45) على الرتبة الخامسة والرتبة السادسة على الترتيب ، بالإضافة إلى مهنة توضيح وتسليم التقرير (Y47) حيث جاءت فى الرتبة الثانية من حيث الأهمية .

كما يلاحظ من النتائج اختلاف أراء الأكاديميين وأراء مراقبى الحسابات بشأن الأهمية النسبية لباقى مهام مرحلة صياغة النتائج حيث حصلت مهمة تحديد الانحرافات التى تم اكتشافها (Y41) على الترتيب الرابع من وجهة نظر الأكاديميين والترتيب الأول من وجهة نظر مراقبى الحسابات ، كما حصلت مهمة إصدار حكم مهنى طبقاً للأهمية النسبية لهذه الانحرافات (Y42) على الترتيب السابع من وجهة نظر الأكاديميين والترتيب الرابع من وجهة نظر مراقبى الحسابات ، وجاءت مهمة تحديد القيود الجوهرية على نطاق أعمال الاختبار والفحص (Y43) فى الترتيب الثالث فى رأى الأكاديميين والترتيب السابع فى رأى مراقبى الحسابات ، وأيضاً جاءت مهمة الصياغة النهائية لمسودة التقرير (Y46) على الترتيب الأول من وجهة نظر الأكاديميين والترتيب الثالث من وجهة نظر مراقبى الحسابات .

المستوي الثالث : وبالنظر إلى نتائج اختبار مان وتنى لتحديد الاختلافات الجوهرية بين أراء عينتى الدراسة كانت النتائج الموضحة بجدول (٥-٥) تشير إلى أن قيمة P-Value

لجميع مهام مرحلة صياغة النتائج أكبر من مستوى المعنوية (٠.٠٥) وبالتالى لا توجد اختلافات جوهرية بين أراء كلاً من الأكاديميين ومراقبى الحسابات لجميع مهام المرحلة .

خامساً : نتائج التحليل الإحصائي الخاصة بمهام مرحلة التقرير

المستوي الأول: تشير النتائج الظاهرة بجدول (٤-٦) إلى موافقة أغلب الأكاديميين ومراقبي الحسابات على أن مرحلة التقرير عن نتائج اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية تتطلب تحديد الهدف من التقرير ومراعاة النواحي الشكلية وأن يُعنون التقرير ب (تقرير مراقب الحسابات المستقل) وأن يوجه هذا التقرير إلى مجلس الإدارة وكذلك الجمعية العمومية للمساهمين .

بالإضافة إلى أنه لابد أن يشمل التقرير وصف لمعلومات قائمة الأرباح المبدئية وأن يشمل أيضاً المقاييس التي تم القياس عليها وأن يتم تحديد مسئولية الإدارة ومسئولية مراقب الحسابات بشكل واضح وأن يشمل التقرير ملخص العمل الذي قام به مراقب الحسابات بالإضافة إلى ذكر عبارة تحذيرية بأن هذه الأرقام بنيت على إفتراضات من الإدارة قد تختلف عن ما يحدث في المستقبل .

المستوي الثاني : وبتحليل نتائج اختبار كروسكال والاس لمهام مرحلة التقرير (G7) بغرض تحديد الأهمية النسبية لكل مهمة من وجهة نظر الأكاديميين ومراقبى الحسابات ، جاءت النتائج الظاهرة بجدول (٥-٦) تشير إلى تنافس مهمة تحديد الهدف من التقرير (Y51) ، تحديد مسئولية الإدارة ومسئولية المراقبة بشكل واضح (Y57) على الرتبة الأولى والثانية من وجهتى نظر الأكاديميين ومراقبى الحسابات حيث حصلت المهمة (Y51) على الرتبة الثانية فى أراء الأكاديميين والرتبة الأولى فى أراء مراقبى الحسابات ، كما حصلت المهمة (Y57) على الرتبة الأولى من وجهة نظر الأكاديميين والرتبة الثانية من وجهة نظر مراقبى الحسابات .

كما تشير النتائج إلى اتفاق أراء الأكاديميين وأراء مراقبى الحسابات على الأهمية النسبية لكلاً من العبارة (Y54) وهى أن يوجه التقرير إلى مجلس الإدارة والجمعية العمومية للشركة حيث حصلت على الترتيب الخامس ، ويليها فى الأهمية العبارة (Y56) وهى أن

يشمل التقرير توضيح المقاييس التى تم القياس عليها حيث حصلت على الترتيب السابع ، ثم العبارة (Y53) وهى أن يعنون التقرير بـــ(تقرير مراقب الحسابات المستقل) حصلت على الترتيب الثامن ، كما اتفقوا أيضاً على حصول العبارة (Y52) وهى مراعاة النواحى الشكلية للتقرير على الرتبة الأخيرة .

وبالإمعان فى نتائج جدول (٥-٦) يتضح اختلاف الأهمية النسبية لباقي المهام فى المجموعة (G7) حيث حصلت العبارة (Y55) والتى تنص على أن يشمل التقرير وصف لمعلومات قائمة الأرباح المبدئية على الترتيب الرابع من وجهة نظر الأكاديميين والترتيب السادس من وجهة نظر مراقبى الحسابات ، كما حصلت العبارة (Y56) والتى تنص على أن يشمل التقرير ملخص العمل الذى قام به مراقب الحسابات على الترتيب السادس بالنسبة للأكاديميين والترتيب الثالث بالنسبة لمراقبى الحسابات ، وأخيراً حصلت العبارة (Y59) والتى تقضى بوجود عبارة تحذيرية بأن أرقام قائمة الأرباح المبدئية بنيت على افتراضات من الإدارة قد تختلف عن ما يحدث فى المستقبل على الترتيب الثالث من وجهة نظر الأكاديميين والترتيب الرابع من وجهة نظر مراقبى الحسابات .

المستوي الثالث : عند إجراء اختبار مان وتنى لتحديد الاختلافات الجوهرية بين أراء العينتين للمجموعة (G7) يتضح من الجدول (٥-٦) أن قيمة P-Value لجميع العبارات أعلى من مستوى المعنوية (٠.٠٥) ويدل ذلك على عدم وجود اختلافات جوهرية بين أراء الأكاديميين وأراء مراقبى الحسابات بشأن مهام مرحلة التقرير عن نتائج اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية .

سادساً: نتائج التحليل الإحصائي الخاصة بالمهام والإجراءات الإضافية المقترحة في ظل المدخل المنفصل

المستوي الأول : من حيث المهام والإجراءات الإضافية المقترحة في الدراسة التي ينبغي على مراقب الحسابات القيام بها عند اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية فقد وافقت آراء الأكاديميين عليها بشكل كبير وهو ما يتضح بالجدول (٤-٧) وكذلك أراء مراقبي الحسابات ويؤكد ذلك النسب المئوية والمتوسط العام لكل منها وبالإضافة إلى المتوسط العام للعينتين معاً ، والذي كان أكبر من (٣) درجات في كل المهام المقترحة والمتمثلة في

تحديد الإتساق بين قائمة الدخل وقائمة الأرباح المبدئية ، وكذلك تحديد الإتساق بين قائمة التحقيقات النقدية وقائمة الأرباح المبدئية , وكما أنه ينبغي على مراقب الحسابات فحص الأنظمة المالية والإدارية وأنظمة الرقابة الداخلية والتأكيد على مدى ملاءمتها , وقراءة محاضر إجتماعات مجالس الإدارة ولجان المراجعة ودراسة دوافع الإدارة في الإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية , ودراسة الإختلافات بين أرقام قائمة الأرباح المبدئية ، ومدى تأثيره على قرارات المستخدمين والإستفسار عن القاضايا المرفوعة والدعاوى القانونية وأسباب هذه الدعاوي , كما يجب على مراقبي الحسابات أيضاً تقييم المخاطر الناتجة عن التعرض للتقاضي والتعويضات في حالة فشل مراقب الحسابات في إعطاء رأي سليم عن قائمة الأرباح المبدئية ، ودراسة دقة أرقام قائمة الأرباح المبدئية المعدة في فترات سابقة معدلات النمو ومقارنتها بالقوائم المالية التاريخية المعدة في فترات سابقة , بالإضافة إلى إستخدام أسلوب الشك المهني و أسلوب المناقشات الجماعية بين أعضاء فريق المراجعة في كل مراحل إختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية .

المستوي الثاني : وللحصول على ترتيب الأهمية والإجراءات الإضافية المقترحة التى ينبغى على مراقب الحسابات القيام بها عند اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية تم إجراء اختبار كروسكال والاس لمجموعة العبارات (G8) وكانت النتائج كما هى موضحة بجدول (٥-٧) تشير إلى عدم اتفاق عينتى الدراسة حول ترتيب الأهمية النسبية للمهام والإجراءات الإضافية المقترحة ، حيث جاءت مهمة تحديد الاتساق بين قائمة الدخل وقائمة الأرباح المبدئية (Y61) فى الرتبة الأولى فى رأى الأكاديميين والرتبة الثانية فى رأى مراقبى الحسابات ، وحصلت مهمة تحديد الاتساق بين قائمة التدفقات النقدية وقائمة الأرباح المبدئية (Y62) على الرتبة السابعة فى رأى الأكاديميين والرتبة السادسة فى رأى مراقبى الحسابات ، وحصلت مهمة فحص الأنظمة المالية والإدارية وأنظمة الرقابة الداخلية والتأكد من مدى ملاءمتها (Y63) على الرتبة الثامنة فى رأى الأكاديميين والرتبة الحادية عشر فى رأى مراقبى الحسابات ، وجاءت مهمة قراءة محاضر اجتماعات مجالس الإدارة ولجان المراجعة (Y64) فى الرتبة العاشرة من وجهة نظر الأكاديميين والرتبة التاسعة من وجهة نظر مراقبى الحسابات ، ثم مهمة دراسة دوافع الإدارة فى

الإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية (Y65) جاءت فى الرتبة السادسة بالنسبة للأكاديميين والخامسة بالنسبة لمراقبى الحسابات ، وجاءت مهمة دراسة الاختلافات بين أرقام قائمة الأرباح المبدئية وأرقام قائمة الدخل (Y66) فى الرتبة الخامسة بالنسبة للأكاديميين والرتبة الأولى بالنسبة لمراقبى الحسابات ، وأيضاً جاءت مهمة دراسة توقيت الإعلان عن قائمة الأرباح المبدئية ومدى تأثيره على قرارات المستخدمين (Y67) فى الرتبة الثالثة من وجهة نظر الأكاديميين والسابعة من وجهة نظر مراقبى الحسابات ، و حصلت مهمة الاستفسار عن القضايا المرفوعة والدعاوى القضائية وأسبابها (Y68) على الرتبة الحادية عشر بالنسبة للأكاديميين والرتبة الرابعة بالنسبة لمراقبى الحسابات ، وحصلت مهمة تقييم المخاطر الناتجة عن التعرض للتقاضى والتعويضات فى حالة فشل مراقب الحسابات فى إعطاء رأى سليم عن قائمة الأرباح المبدئية (Y69) على الرتبة التاسعة من وجهة نظر الأكاديميين والعاشرة من وجهة نظر مراقبى الحسابات ، وجاءت مهمة دراسة دقة أرقام قائمة الأرباح المبدئية المعدة فى فترات سابقة معدلات النمو مقارنة بالقوائم المالية التاريخية المعدة فى فترات سابقة (Y610) فى الرتبة الرابعة من وجهة نظر الأكاديميين والرتبة الثالثة من وجهة نظر مراقبى الحسابات ، وجاءت مهمة استخدام أسلوب الشك المهنى فى كل مراحل اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية (Y611) فى الرتبة الثانية بالنسبة للأكاديميين والرتبة الثانية عشر والأخيرة بالنسبة لمراقبى الحسابات ، وأخيراً جاءت مهمة استخدام أسلوب المناقشات الجماعية بين أعضاء فريق المراجعة فى الرتبة الثانية عشر والأخيرة بالنسبة للأكاديميين والرتبة الثامنة بالنسبة لمراقبى الحسابات .

المستوي الثالث : وبالرغم من اختلاف الأهمية النسبية لمجموعة العبارات (G8) من وجهتى نظر الأكاديميين ومراقبى الحسابات إلى أن نتائج اختبار مان وتنى الموضحة بجدول (٥-٧) أكدت عدم وجود اختلافات جوهرية بين أراء العينتين حيث كانت قيمة P-Value أكبر من مستوى المعنوية (٠.٠٥) باستثناء العبارة (Y611) والتى كانت قيمة P-Val;ue لها (٠.٠١٣) وهى أقل من مستوى المعنوية المحدد وبالتالى أظهرت نتائج

اختبار مان وتنى وجود اختلافات جوهرية بين أراء العينتين فى الإجابة على هذه العبارة (Y611).

سابعاً : نتائج التحليل الإحصائي الخاصة بالشروط اللازمة لعملية إختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية

المستوي الأول : فيما يتعلق بالشروط الواجب توافرها عند قبول (أو الإستمرار في) عملية إختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية فقد جاءت نتائج التحليل الإحصائي كما يوضحها جدول (٤-٨) بإتفاق كلاً من الأكاديميين ومراقبي الحسابات على أن من ضمن هذه الشروط أن تكون الإدارة هي المسئولة عن إعداد قائمة الأرباح المبدئية وأن تقدم إقرار مكتوب بذلك , وأن يتأكد مراقب الحسابات بعدم وجود ما يعيق إلتزامه بالمتطلبات الأخلاقية مثل (الإستقلال , والنزاهة , والموضوعية) , وأن يتمتع مراقب الحسابات ومساعديه بالخبرة الكافية والمهارات والكفاءة المهنية اللازمة لتأدية خدمتي الإختبار والفحص , وأن يتم تحديد مسئوليات مراقب الحسابات بشكل واضح في خطاب التكليف , وأيضاً الحصول على إقرار من الإدارة يفيد بعدم وجود نوايا لتضليل أو خداع أو غش المستخدمين بهذه القائمة , ويلاحظ من الجدول أن المتوسط العام لعينة الأكاديميين كان مرتفعاً إلى حد كبير وأيضاً المتوسط العام لعينة مراقبي الحسابات وكذلك المتوسط العام للعينتين معاً , فقد تجاوزوا جميعاً (٤) درجات ، باستثناء عبارة (Y75) والتي كان المتوسط لها (٣.٩) , وهو ما يدل على إرتفاع نسبة موافقة أراء الأكاديميين ومراقبي الحسابات على هذه الشروط .

المستوي الثاني : عند تحليل نتائج اختبار كروسكال والاس لتحديد الأهمية النسبية على مستوى كل عينة للشروط الواجب توافرها لقبول أو الاستمرار فى عملية اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية (G9)، يتضح من الجدول (٥-٨) اختلاف الأهمية النسبية لجميع الشروط لكلاً من الأكاديميين ومراقبى الحسابات ، حيث جاء الشرط (Y71) وهو أن تكون الإدارة هى المسئولة عن إعداد قائمة الأرباح المبدئية وأن تقدم إقرار مكتوب بذلك فى الرتبة الرابعة للأكاديميين والرتبة الأولى لمراقبى الحسابات ، وحصل الشرط (Y72) وهو أن يتأكد مراقب الحسابات بعدم وجود ما يعيق التزامه بالمتطلبات الأخلاقية مثل

(الاستقلال ، النزاهة ، الموضوعية) على الرتبة الثانية بالنسبة للأكاديميين والرتبة الخامسة والأخيرة بالنسبة لمراقبى الحسابات ، وجاء الشرط (Y73) وهو أن يتمتع مراقب الحسابات ومساعديه بالخبرة الكافية والمهارات والكفاءة المهنية اللازمة لتأدية هذه الخدمة فى الرتبة الأولى من وجهة نظر الأكاديميين والثالثة من وجهة نظر مراقبى الحسابات ، والشرط (Y70) والذى ينص على أن يتم تحديد مسئوليات مراقب الحسابات بشكل واضح فى خطاب التكليف قد جاء فى الرتبة الثالثة من وجهة نظر الأكاديميين والرابعة من وجهة نظر مراقبى الحسابات ، وأخيراً جاء شرط الحصول على إقرار من الإدارة يفيد بعدم وجود نوايا لتضليل أو خداع أو غش المستخدمين بهذه القائمة (Y75) فى الرتبة الخامسة والأخيرة بالنسبة للأكاديميين والرتبة الثانية بالنسبة لمراقبى الحسابات.

المستوي الثالث : وبالرغم من اختلاف الأهمية النسبية للشروط السابقة إلا أنه عند إجراء اختبار مان وتنى على مستوى العينتين معاً أكدت نتائج الاختبار الموضحة بجدول (٥-٨) عدم وجود اختلافات جوهرية بين أراء العينتين حيث كانت قيمة P-Value أكبر من مستوى المعنوية (٠.٠٥) لجميع الشروط .

ومن التحليل السابق يستنتج الباحثون قبول الأكاديميين ومراقبي الحسابات المهام الواردة في كل مرحلة من المراحل السابقة لعملية إختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية وكذلك قبول المهام والإجراءات الإضافية والشروط اللازمة لهذه الخدمة الجديدة ، وبالتالي فإن عملية اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية تعتبر عملية منظمة تتكون من عدة مراحل في وجود مجموعة من الشروط .

وكنتيجة عامة لما سبق يمكن رفض الفرض الثالث القائل:

"لا تختلف مهام عملية اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية في ظل المدخل المنفصل عن مهام عملية مراجعة القوائم المالية التاريخية ".

٣/٦/٣- نتائج اختبارات التحليل الإحصائى المتعلقة بالفرض الرابع

تحاول الدراسة فى هذا الجزء تحديد المهام والإجراءات التى ينبغى على مراقب الحسابات القيام بها فى المدخل الشامل .

المستوي الأول : تشير نتائج الإحصاءات الوصفية بجدول (٤-٩) إلى انخفاض نسبة موافقة الأكاديميين ومراقبى الحسابات إلى حد ما على أنه يجب على مراقب الحسابات تحديد إذا تم التعبير عن معلومات قائمة الأرباح المبدئية بشكل مناسب أم لا فى ظل المدخل الشامل مقارنتاً بالمهام الأخرى حيث بلغت نسبة الموافقة (٦٨% ، ٦٩%) على التوالى ، وأيضاً بلغ المتوسط العام للفئتين (٣.٧) درجات تقريباً ويمكن تفسير هذا الانخفاض بعدم وضوح معايير المراجعة الدولية فى هذا الشأن كما سبق وتم توضيحه ضمن الإطار النظرى .

ويتبين من جدول (٤-٩) أن المتوسط العام لأراء الأكاديميين والمتوسط العام لأراء مراقبى الحسابات كان أكبر من (٣) درجات فى جميع المهام الأخرى التى ينبغى على مراقب الحسابات الالتزام بها بشأن قائمة الأرباح المبدئية فى ظل المدخل الشامل والمتمثلة فى قراءة قائمة الأرباح المبدئية وتحديد مدى الاتساق بينها وبين القوائم المالية التاريخية ، وفى حالة عدم وجود اتساق يقوم بتحديد أيهما بحاجة إلى تعديل ، كما ينبغى على مراقب الحسابات فى حالة حاجة القوائم المالية التاريخية للتعديل ورفض الإدارة إجراء هذا التعديل تقديم تقرير متحفظ أو عكسى وفقاً للأهمية النسبية .

أما فى حالة حاجة قائمة الأرباح المبدئية للتعديل ورفض الإدارة إجراء هذا التعديل فإنه يجب على مراقبى الحسابات إبلاغ المسئولين عن الحوكمة بذلك ، وإضافة فقرة توضيحية فى تقرير المراجعة ، بالإضافة أنه فى بعض الحالات يستلزم الأمر استشارة المستشار القانونى فى التوقف عن العمل على تقرير المراجعة أو الانسحاب من عملية المراجعة ،

وإن كان المتوسط العام لأراء الأكاديميين منخفض إلى حد ما فى هذه النقطة الأخيرة حيث كانت قيمته (٣.٤) درجات .

المستوي الثاني : فيما يتعلق بالمجموعة العاشرة (G10) من عبارات قائمة الاستقصاء التى تتناول المهام والإجراءات الإضافية فى ظل المدخل الشامل قام الباحثون بإجراء اختبار كروسكال والاس لتحديد أهميتها على مستوى كل عينة وأوضحت نتائج الاختبار الظاهرة بجدول (٥-٩) اتفاق عينتى الدراسة على الأهمية النسبية فى مجموعة من العبارات واختلافاها فى مجموعة أخرى ، حيث اتفقتا على إعطاء الرتبة الثانية للعبارة (Z51) وهى ضرورة إبلاغ المسئولين عن الحوكمة فى حالة حاجة قائمة الأرباح المبدئية للتعديل ورفض الإدارة إجراء هذا التعديل ، وأيضاً اتفقتا على إعطاء الرتبة الرابعة للعبارة (Z2) التى توجب على مراقب الحسابات قراءة قائمة الأرباح المبدئية وتحديد مدى الاتساق بينها وبين القوائم المالية فى ظل المدخل الشامل .

كما اتفق كلاً من الأكاديميين ومراقبى الحسابات على حصول العبارة (Z1) على الرتبة السادسة والتى تتناول بشكل مبدئى مسئولية مراقب الحسابات عن تحديد ما إذا تم التعبير عن معلومات قائمة الأرباح المبدئية بشكل مناسب أم لا ، وأخيراً اتفقوا على انخفاض الأهمية النسبية للعبارة (Z53) والتى تتناول استشارة المستشار القانونى فى التوقف عن العمل على تقرير المراجعة أو الانسحاب من عملية المراجعة فى حالة رفض الإدارة تعديل قائمة الأرباح المبدئية ، حيث جاءت هذه العبارة فى الرتبة السابعة والأخيرة.

ويلاحظ أيضاً اختلاف الأكاديميين ومراقبى الحسابات على أهمية العبارة (Z3) والتى تنص على أنه يجب على مراقب الحسابات تحديد الأرقام التى تحتاج إلى تعديل فى حالة عدم اتساق قائمة الأرباح المبدئية مع القوائم المالية حيث جاءت في الرتبة الخامسة بالنسبة للأكاديميين والرتبة الثالثة بالنسبة لمراقبى الحسابات ، وأيضاً جاءت العبارة (Z4) والتى تتناول وجوب تقديم تقرير متحفظ أو عكسى وفقاً للأهمية النسبية فى حالة رفض الإدارة للتعديلات المطلوبة بالقوائم المالية فى الرتبة الثالثة للأكاديميين والأولى لمراقبى الحسابات .، وأخيراً جاءت العبارة (Z52) والتى تتناول إضافة فقرة توضيحية فى تقرير المراجعة

عند حاجة قائمة الأرباح المبدئية للتعديل ورفض الإدارة ذلك فى الرتبة الأولى للأكاديميين والرتبة الخامسة لمراقبى الحسابات.

المستوي الثالث : عند إجراء مقارنة على مستوى العينتين (الأكاديميين ومراقبى الحسابات) باستخدام اختبار مان وتنى لتحديد الاختلافات الجوهرية تبين من النتائج عدم وجود اختلافات جوهرية بين أراء الأكاديميين ومراقبى الحسابات حيث كانت قيمة P-Value لجميع العبارات أكبر من مستوى المعنوية باستثناء العبارة (Z52) والتى كانت قيمة P-Value لها (٠.٠٢٥) وبالتالى أظهرت نتائج اختبار مان وتنى وجود اختلافات جوهرية بين أراء العينتين فى الإجابة على هذه العبارة فقط.

ومن التحليل السابق يمكن رفض الفرض الرابع القائل بأنه :

"لا توجد مهام أو إجراءات إضافية ينبغي أن يلتزم بها مراقب الحسابات عند اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية في ظل المدخل الشامل".

٤- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة:

يستهدف البحث في هذا الجزء عرض أهم النتائج التي توصل إليها بشقيه النظري والعملي بالإضافة إلي عرض أهم التوصيات ومجالات البحث المقترحة التي نراها هامة في هذا المجال ، وذلك علي النحو التالي:

١/٤ - نتائج البحث

تتمثل أهم نتائج البحث بشقيه النظري والميداني التي تم الوصول إليها في النقاط التالية :

- تتمثل أهمية الإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية في أنه يساعد المستثمرين على اتخاذ القرارات الرشيدة كما أنه يساعد فى تحسين الوضع التنافسى للشركة والتنبؤ بالدخل والإيرادات المستقبلية والأداء المستقبلى للشركة وزيادة مستوى الشفافية وتقديم معلومات أفضل من التقارير المالية بوضعها الراهن عن الأداء التشغيلى للشركة .
- كانت نسبة موافقة الأكاديميين ومراقبى الحسابات علي أهمية اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية عالية إلى حد كبير حيث بلغت نسبة موافقتهم علي أن هناك ضرورة لاختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية في السوق المصري (٨٦% ، ٨٤% على التوالى) وهذه النسبة تساوت مع نسبة موافقتهم على أن خضوع هذه القائمة للاختبار والفحص يزيد مستوى المصداقية أيضاً ، وكذلك وافق الأكاديميين ومراقبى الحسابات

بنسبة (٨٨% ، ٧٩%) على أن تقديم تقرير من مراقب الحسابات عن قائمة الأرباح المبدئية يؤثر إيجابياً على قرارات أصحاب المصالح .

- أن عملية اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية تعتبر عملية منظمة تتكون من عدة مراحل في وجود مجموعة من الشروط .
- تنطبق مهام مراحل عملية مراجعة القوائم المالية التاريخية على عملية إختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية في ظل المدخل المنفصل.
- تتمثل مهام مرحلة قبول التكليف بإختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية في الإتفاق مع الإدارة على المهام االمكلف بها , وصياغة خطاب التكليف وتوثيقه و تحديد المهام به , والإلمام المبدئي بطبيعة نشاط الشركة , وتقييم مخاطر أعمال الشركة , وإصدار حكم مهني بشأن مستوى خطر التكليف , وأخيراً إعداد خطة مبدئية لعملية الإختبار والفحص.
- تتمثل مهام مرحلة تخطيط أعمال التكليف لإختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية في تحديد تأكيدات الإدارة بشأن قائمة الأرباح المبدئية وتحديد الأدلة المطلوبة وإصدار حكم مهني بشأن الأهمية النسبية وتقييم المخاطر المتلازمة على مستوى الحسابات و العمليات , وتقييم مخاطر الرقابة ، وتخطيط مستوى مخاطر الإكتشاف ، والربط بين الأدلة والتأكيدات والإجراءات , وصياغة برنامج الإختبار والفحص , وإعداد موازنة الوقت الخاصة بالعملية .
- تتمثل مهام مرحلة أداء و تنفيذ التكليف بإختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية في أداء الإختبارات الأساسية مثل (الإجراءات التحليلية و إختبارات التفاصيل والعمليات) على مستوى بنود قائمة الأرباح المبدئية , و طلب وفحص الإقرارات الإدارية اللازمة , ثم جمع الأدلة المطلوبة , ثم الحكم على مدى ملائمة و كفاية الأدلة.
- تتمثل مهام مرحلة صياغة النتائج وإعداد تقرير الإختبار والفحص المبدئي لقائمة الأرباح المبدئية في تحديد الإنحرافات التي تم إكتشافها , وإصدار حكم مهني طبقاً للأهمية النسبية لهذه الإنحرافات , وتحديد القيود الجوهرية على نطاق أعمال الإختبار والفحص وتطبيق المعايير المهنية ذات الصلة وإعداد مسودة التقرير تمهيداً للصياغة النهائية للتقرير وتوقيع وتسليم التقرير.
- تتطلب مرحلة التقرير عن نتائج اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية تحديد الهدف من التقرير، ومراعاة النواحي الشكلية وأن يُعنون التقرير ب (تقرير مراقب الحسابات المستقل) ، وأن يوجه هذا التقرير إلى مجلس الإدارة وكذلك الجمعية العمومية

للمساهمين ، بالإضافة إلى أنه لابد أن يشمل التقرير وصف لمعلومات قائمة الأرباح المبدئية ، وأن يشمل أيضاً المقاييس التي تم القياس عليها ، وأن يتم تحديد مسئولية الإدارة ومسئولية مراقب الحسابات بشكل واضح ، وأن يشمل التقرير ملخص العمل الذي قام به مراقب الحسابات ، بالإضافة إلى ذكر عبارة تحذيرية بأن هذه الأرقام بنيت على إفتراضات من الإدارة قد تختلف عن ما يحدث في المستقبل.

- تتمثل المهام والإجراءات الإضافية المقترحة في الدراسة التي ينبغي على مراقب الحسابات القيام بها عند اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية في تحديد الإتساق بين قائمة الدخل وقائمة الأرباح المبدئية ، وكذلك تحديد الإتساق بين قائمة التدفقات النقدية وقائمة الأرباح المبدئية , كما أنه ينبغي على مراقب الحسابات فحص الأنظمة المالية والإدارية وأنظمة الرقابة الداخلية والتأكيد على مدى ملاءمتها , وقراءة محاضر إجتماعات مجالس الإدارة ولجان المراجعة ، ودراسة دوافع الإدارة في الإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية , ودراسة الإختلافات بين أرقام قائمة الأرباح المبدئية ، ومدى تأثيره على قرارات المستخدمين والإستفسار عن القاضايا المرفوعة والدعاوى القانونية وأسباب هذه الدعاوي , كما يجب على مراقبي الحسابات أيضاً تقييم المخاطر الناتجة عن التعرض للتقاضي والتعويضات في حالة فشل مراقب الحسابات في إعطاء رأي سليم عن قائمة الأرباح المبدئية ، ودراسة دقة أرقام قائمة الأرباح المبدئية المعدة في فترات سابقة ومعدلات النمو ومقارنتها بالقوائم المالية التاريخية المعدة في نفس الفترات السابقة , بالإضافة إلى إستخدام أسلوب الشك المهني و أسلوب المناقشات الجماعية بين أعضاء فريق المراجعة في كل مراحل إختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية .
- يجب توافر مجموعة من الشروط عند قبول (أو الإستمرار في) عملية إختبار وفحص قائمة الأرباح منها أن تكون الإدارة هي المسئولة عن إعداد قائمة الأرباح المبدئية ، وأن تقدم إقرار مكتوب بذلك , وأن يتأكد مراقب الحسابات بعدم وجود ما يعيق إلتزامه بالمتطلبات الأخلاقية مثل (الإستقلال , والنزاهة , والموضوعية) , وأن يتمتع مراقب الحسابات ومساعديه بالخبرة الكافية والمهارات والكفاءة المهنية اللازمة لتأدية خدمتي الإختبار والفحص , وأن يتم تحديد مسئوليات مراقب الحسابات بشكل واضح في خطاب التكليف , وأيضاً الحصول على إقرار من الإدارة يفيد بعدم وجود نوايا لتضليل أو خداع أو غش المستخدمين بهذه القائمة.
- توجد مجموعة من المهام والإجراءات الإضافية التى ينبغى أن يلتزم بها مراقب الحسابات عند اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية فى ظل المدخل الشامل.

- تتمثل المهام التى ينبغى على مراقب الحسابات الالتزام بها بشأن قائمة الأرباح المبدئية فى ظل المدخل الشامل فى قراءة قائمة الأرباح المبدئية ، وتحديد مدى الاتساق بينها وبين القوائم المالية التاريخية ، وفى حالة عدم وجود اتساق يقوم بتحديد أيهما بحاجة إلى تعديل، كما ينبغى على مراقب الحسابات فى حالة حاجة القوائم المالية التاريخية للتعديل ورفض الإدارة إجراء هذا التعديل تقديم تقرير متحفظ أو عكسى وفقاً للأهمية النسبية.
- أما فى حالة حاجة قائمة الأرباح المبدئية للتعديل ورفض الإدارة إجراء هذا التعديل فإنه يجب على مراقبى الحسابات إبلاغ المسئولين عن الحوكمة بذلك ، وإضافة فقرة توضيحية فى تقرير المراجعة ، بالإضافة إلي أنه فى بعض الحالات يستلزم الأمر استشارة المستشار القانونى فى التوقف عن العمل على تقرير المراجعة أو الإنسحاب من عملية المراجعة .

٢/٤- التـــوصـــيـــات

في ضوء ما انتهي إلية البحث من نتائج وفي ضوء أهدافه نوصي بما يلى:

- ضرورة زيادة التأهيل العلمى والعملى لمراقبى الحسابات ومساعديهم للقيام بأداء خدمة اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية ، وخاصة أن هناك طلب من أصحاب المصالح علي المعلومات التي تقدمها هذه القائمة وأيضاً هناك طلب علي التأكيد علي مصداقية هذه المعلومات وإمكانية الإعتماد عليها.
- ضرورة إصدار معيار محاسبة مصري ينظم عملية إعداد وعرض قائمة الأرباح المبدئية .
- ضرورة إصدار معيار مراجعة مصري يساعد مراقبي الحسابات علي تقديم خدمة اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية .
- ضرورة تطوير برامج التعليم المحاسبى فى الجامعات الحكومية والخاصة لتتضمن كيفية القيام بأداء خدمات التأكيد بشكل عام ، وأداء خدمة اختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية بشكل خاص.
- يجب أن تُلزم المنظمات المهنية والجهات التشريعية الشركات المسجلة في البورصة بعدم نشر أي بيانات مالية من شأنها التأثير علي المستثمرين دون إخضاعها للإختبار والفحص من مراقب حسابات خارجي مستقل .

٤/٦ – مجالات البحث المقترحة

بناءاً علي ما انتهي إليه البحث بشقيه النظري والميداني من نتائج وتوصيات نقترح إجراء بحوث مستقبلية في المجالات التالية:-

- دراسة أثر تقديم مراقب الحسابات تأكيد معقول عن قائمة الأرباح المبدئية علي فجوة التوقعات لدي أصحاب المصالح.
- دراسة أثر الإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية علي مستوي التحفظ المحاسبي بالقوائم المالية .
- دراسة أثر قيام مراقب الحسابات باختبار وفحص قائمة الأرباح المبدئية علي قيمة الشركة الحالية والمستقبلية.
- دراسة دور لجان المراجعة في الحد من استخدام قائمة الأرباح المبدئية في غش وخداع المستثمرين.
- دراسة توقيت الإعلان عن قائمة الأرباح المبدئية علي قرارات المستثمرين.

قائـــــمـــة المـــراجـــع

أولاً : المراجـــــــــــع العـــــــــــربيـــــــة :

- أحمد ، أحمد عبد القادر ٢٠٠٣ ، "مشاكل المعايير الحالية لقياس الربح ودورها فى ظهور قوائم بروفورما الأرباح" ، ***مجلة الدراسات والبحوث التجارية*** ، كلية التجارة ببنها – جامعة الزقازيق ، العدد الثاني.
- سليم ، محمد السيد محمد ٢٠١٠ , " أثر استخدام قوائم الادارة البديلة للأرباح علي فاعلية الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية المصري" ، ***مجلة البحوث المالية والتجارية*** ، جامعة بور سعيد ، العدد الثاني ، الجزء الثاني .
- متولى ، أحمد زكي ٢٠٠٨ , "قائمة الأرباح الصورية Pro – Forma Earnings statement وانعكاساتها على أحكام وقرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية – مسح ميداني" ، ***المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*** ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني ، الجزء الثاني .

- منصور ، أشرف محمد ٢٠٠٩ , " مدخل مقترح للحد من الانتقادات الموجهة لقوائم الأرباح الشكلية ، دراسة نظرية ميدانية "، ***المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*** ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث .

ثانياً : المراجـــــــــــــع الأجـنبيـــــــة :

- Alle , Kristian D . M et al., 2007 , "Pro Forma Disclosure and Investor" ***Accounting , Organizations and Society*** , Vol. 32, No . 3 , April.
- Aubert , François , 2010 , "The Relative Informativeness of GAAP and Pro Forma Earnings Announcements in France ", ***Journal of Accounting and Taxation*** Vol. 2(1), pp. 1-14, June Available at SSRN: http://ssrn.com/abstract=1414423.
- Barth, M. E., Gow, I. D., & Taylor, D. J. 2012. Why do pro forma and Street earnings not reflect changes in GAAP? Evidence from SFAS 123R. ***Review of Accounting Studies***, *17*(3), 526-562.
- Bhattacharya , Nilabhra , et al . , 2007, "Who Trades on Pro Forma Earnings Information?", ***The Accounting Review*** , Vol .82, No.3.
- Bhattacharya N., et al, 2003 "Assessing the relative in formativeness and permanence of pro forma earnings and GAAP operating earnings, ***Journal of Accounting and Economics***, Vol. 36,No1-3.
- Bhattacharya, et al . 2004. "Empirical evidence on recent trends in pro forma reporting. ", ***Accounting Horizons***, 18(1), 27-43.
- Bing Xu,. 2013 "New Zealand non-GAAP earnings from 2006-2010: composition, determinants, relevance and emphasis: ***a thesis for the degree of Master of Management in Accountancy, Massey University***, Albany, New Zealand.
- Black, et al. (2013). "Does management discussion of pro forma earnings in press releases and conference calls influence street earnings exclusions?". ***Working Paper***
- Black, et al., (2014). "The relation between earnings management and pro forma reporting". ***Available at SSRN 2259379.***

- Brown, N. C., et al,. 2012 Investor sentiment and pro forma earnings disclosures. ***Journal of Accounting Research***, 50(1), 1-40.
- Chen , Long , et al. , 2012 "Pro Forma Disclosures, Audit fees , and Auditor Resignations" , ***Journal Account. Public Policy*** , Vol.31 Pages 237–257.
- Curtis, A. B., McVay, S. E., & Whipple, B. C. 2013. The disclosure of non-GAAP earnings information in the presence of transitory gains. ***The Accounting Review***, 89(3), 933-958.
- Doyle J.T, et al 2003, "The Predictive Value of Expenses Excluded from Pro Forma Earnings", ***Review of Accounting Studies*** , Vo. 8, No 2-3 , pp 145-174.
- Elliott , W. B. , 2006 " Are Investors Influenced by Pro Forma Emphasis and Reconciliations in Earnings Announcement?" , ***The Accounting Review*** , (vol. 81, No.1) .
- ELshafie , E. , and p. Alam , 2008 "Are Investors Still Misled by pro Forma Earnings After Financial Reporting Regulation?", ***Journal of International Business and Economics*** .
- Elstein, A., 2005. waste management excludes some expenses in accounting, ***The Wall Street Journal*** , Aug . 23.
- Entwistle , Gary , 2004 , "Proper Pro Forma Reports : Pro Forma Earnings Reports May Have Their Place But Make Sure Your Company Uses Them Properly . By Considering a Few Basic Best Practices ,This Shouldn't be Difficult" , ***Journal of CMA Management*** , Vol. June .
- Entwistle , Gary , et al , 2005 , "Voluntary Disclosure practices : The Use of Pro Forma Reporting ", ***Journal of Applied Corporate Finance*** , Vo1 , No 2 , 3 , Vol April .
- Frankel, R., S. McVay, and M. Soliman. 2011. Non-GAAP earnings and board independence. ***Review of Accounting Studies*** *16 (4): 719–744*
- Halsey, B., & Soybel, G. 2002. "All about pro forma accounting." ***The CPA Journal***, 72(4), 13.
- Heflin, F., & Hsu, C. (2008). The impact of the SEC's regulation of non-GAAP disclosures. ***Journal of Accounting and Economics***, 46(2), 349-365.
- James , Kevinl , 2003 ," The Dangers of Pro Forma Reporting" , ***THE Journal of CPA IN INDUSTRY*** , Vol. February.
- Johnson, W . Bruce , et al . , 2005 ,"Are Investors Misled by Pro Forma Earnings?" , ***Contemporary Accounting Research*** ,Vol. 22 , No.4.

- Levinsohn, A. (2002). Popularity of" pro forma" earnings prompts reform.***Strategic Finance,*** 83(8), 63.
- Livingston, 2001 “Let's Be Balanced with Pro Forma Earnings” , ***Financial Executive***;, Vol. 17 Issue 4, p6.
- Lougee , B . A , Marquardt , C . A , 2005 ." Earnings quality and strategic disclosure : an empirical examination of pro forma earnings" , ***New York University , Working paper*** .
- Louwers , et al. , 2005. Auditing and assurance service, International Edition, *Mcgraw*. ***Hill , Inc , New York .***
- Nichols, N. B., Gray, S. J., & Street, D. L. 2005. Pro Forma adjustments to GAAP earnings: Bias, materiality, and SEC action. ***Research in Accounting Regulation***, 18, 29-52.
- Nokhal, A. M. S. S. 2013. ***The Integration of Information Technology Skills in Accounting Curriculum at Public Universities in Egypt*** (Doctoral dissertation, Universiti Utara Malaysia).
- Seetharaman, A., Wang, X., & Zhang, S. (2013). An Empirical Analysis of the Effects of Accounting Expertise in Audit Committees on Non-GAAP Earnings Exclusions. ***Accounting Horizons,*** 28(1), 17-37.
- Wallace , W. , 2002 , " Pro Forma before and after the SEC's warning : A quantification of reporting variances from GAAP" , ***FEI Research Foundation , Morristown NJ*** .
- Weil , J . , 2001 , "Companies pollute earning leaving P/E ratios hard to calculate" , ***The Wall Street Journal*** , Aug . 21 .
- Young, S., (2014)."The drivers, consequences and policy implications of non-GAAP earnings reporting.”, ***Accounting and Business Research*** 44.4: 444-465.
- Zhou , Jain and Randal , Elder , 2001 , " Audit Firm Size , Industry Specialization and Earnings Management by Initial Public Offering Firms " ***Working Paper , State University of New York*** , *Bingaman , July.*

نتائج التحليل الإحصائي

نتائج النسب المئوية والمتوسطات الحسابية

جدول (٤-١) نتائج النسب المئوية والمتوسط الحسابي المتعلقة بأهمية الإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية

	عينة الأكاديميين						عينة مراقبي الحسابات						المتوسط العام للعينتين
	موافق تماماً 5	موافق 4	محايد 3	غير موافق 2	غير موافق تماماً 1	المتوسط الحسابي	موافق تماماً 5	موافق 4	محايد 3	غير موافق 2	غير موافق تماماً 1	المتوسط الحسابي	
X11	43%	39%	4%	10%	4%	4.0612	45%	34%	6%	7%	7%	4.0149	4.0345
X12	24%	39%	22%	10%	4%	3.6939	16%	54%	15%	10%	4%	3.6716	3.681
X13	37%	49%	4%	8%	2%	4.102	24%	46%	18%	10%	1%	3.806	3.931
X14	59%	27%	8%	4%	2%	4.3673	27%	55%	7%	6%	4%	3.9403	4.1207
X15	31%	49%	8%	10%	2%	3.9592	25%	51%	15%	6%	3%	3.8955	3.9224
X16	39%	37%	10%	10%	4%	3.9592	30%	46%	12%	7%	4%	3.8955	3.9224
X2	57%	29%	6%	4%	4%	4.3061	48%	36%	9%	6%	1%	4.2239	4.2586
X3	57%	29%	4%	4%	6%	4.2653	51%	33%	6%	9%	1%	4.2239	4.2414
X4	53%	35%	6%	2%	4%	4.3061	42%	37%	12%	7%	1%	4.1045	4.1897

جدول (٤-٢) نتائج النسب المئوية والمتوسط الحسابي لمهام مرحلة قبول التكليف

	عينة الأكاديميين						عينة مراقبي الحسابات						المتوسط العام للعينتين
	موافق تماماً 5	موافق 4	محايد 3	غير موافق 2	غير موافق تماماً 1	المتوسط الحسابي	موافق تماماً 5	موافق 4	محايد 3	غير موافق 2	غير موافق تماماً 1	المتوسط الحسابي	
Y11	37%	45%	6%	8%	4%	4.0204	67%	19%	4%	1%	7%	4.3731	4.2241
Y12	39%	47%	8%	0%	6%	4.1224	40%	40%	4%	13%	1%	4.0448	4.0776
Y13	47%	41%	2%	6%	4%	4.2041	37%	30%	16%	10%	6%	3.8209	3.9828
Y14	45%	33%	14%	2%	6%	4.0816	42%	36%	7%	12%	3%	4.0149	4.0431
Y15	39%	35%	18%	6%	2%	4.0204	33%	46%	10%	6%	4%	3.9701	3.9914
Y16	53%	33%	8%	2%	4%	4.2857	42%	46%	1%	6%	4%	4.1493	4.2069

جدول (٤-٣) نتائج النسب المئوية والمتوسط الحسابي لمهام مرحلة تخطيط أعمال المراجعة

	عينة الأكاديميين						عينة مراقبي الحسابات						المتوسط العام للعينتين
	موافق تماماً 5	موافق 4	محايد 3	غير موافق 2	غير موافق تماماً 1	المتوسط الحسابي	موافق تماماً 5	موافق 4	محايد 3	غير موافق 2	غير موافق تماماً 1	المتوسط الحسابي	
Y21	39%	53%	0%	4%	4%	4.1837	51%	34%	4%	9%	1%	4.2388	4.2155
Y22	41%	47%	4%	6%	2%	4.1837	34%	46%	4%	12%	3%	3.9701	4.0603
Y23	35%	45%	12%	2%	6%	4	30%	43%	15%	12%	0%	3.9104	3.9483
Y24	43%	43%	2%	6%	6%	4.102	36%	45%	7%	9%	3%	4.0149	4.0517
Y25	43%	39%	10%	2%	6%	4.102	39%	45%	6%	9%	1%	4.1045	4.1034
Y26	43%	35%	12%	6%	4%	4.0612	40%	40%	9%	7%	3%	4.0746	4.069
Y27	41%	45%	8%	2%	4%	4.1633	42%	37%	7%	9%	4%	4.0299	4.0862
Y28	45%	39%	8%	4%	4%	4.1633	33%	45%	7%	12%	3%	3.9254	4.0259
Y29	43%	35%	12%	2%	8%	4.0204	30%	46%	9%	12%	3%	3.8806	3.9397

جدول (٤-٤) نتائج النسب المئوية والمتوسط الحسابي لمهام مرحلة أداء و تنفيذ التكليف

	عينة الأكاديميين						عينة مراقبي الحسابات						المتوسط العام للعينتين
	موافق تماماً 5	موافق 4	محايد 3	غير موافق 2	غير موافق تماماً 1	المتوسط الحسابي	موافق تماماً 5	موافق 4	محايد 3	غير موافق 2	غير موافق تماماً 1	المتوسط الحسابي	
Y31	39%	49%	6%	2%	4%	4.1633	61%	24%	1%	9%	4%	4.2836	4.2328
Y32	39%	45%	10%	2%	4%	4.1224	28%	52%	10%	7%	1%	3.9851	4.0431
Y33	47%	43%	2%	2%	6%	4.2245	34%	33%	15%	10%	7%	3.7612	3.9569
Y34	49%	33%	8%	6%	4%	4.1633	34%	46%	10%	4%	4%	4.0149	4.0776

جدول (٤-٥) نتائج النسب المئوية والمتوسط الحسابي لمهام مرحلة صياغة النتائج

	عينة الأكاديميين						عينة مراقبي الحسابات						المتوسط العام للعينتين
	موافق تماماً 5	موافق 4	محايد 3	غير موافق 2	غير موافق تماماً 1	المتوسط الحسابي	موافق تماماً 5	موافق 4	محايد 3	غير موافق 2	غير موافق تماماً 1	المتوسط الحسابي	
Y41	47%	39%	6%	8%	0%	4.2449	58%	30%	3%	7%	1%	0.96455	4.3103
Y42	43%	35%	14%	6%	2%	4.102	40%	43%	4%	9%	3%	1.04056	4.0948
Y43	49%	35%	8%	4%	4%	4.2041	37%	34%	13%	10%	4%	1.15646	4.0259
Y44	43%	47%	2%	8%	0%	4.2449	39%	39%	7%	9%	6%	1.17335	4.0776
Y45	45%	37%	12%	4%	2%	4.1837	39%	34%	10%	13%	3%	1.14566	4.0345
Y46	51%	41%	2%	2%	4%	4.3265	46%	37%	6%	7%	3%	1.0386	4.2328
Y47	53%	35%	2%	8%	2%	4.2857	52%	27%	6%	9%	6%	1.22021	4.181

جدول (٤-٦) نتائج النسب المئوية والمتوسط الحسابي لمهام مرحلة التقرير

	عينة الأكاديميين						عينة مراقبي الحسابات						المتوسط العام للعينتين
	موافق تماماً 5	موافق 4	محايد 3	غير موافق 2	غير موافق تماماً 1	المتوسط الحسابي	موافق تماماً 5	موافق 4	محايد 3	غير موافق 2	غير موافق تماماً 1	المتوسط الحسابي	
Y51	55%	37%	2%	4%	2%	4.3878	61%	19%	4%	10%	4%	4.2239	4.2931
Y52	37%	43%	12%	4%	4%	4.0408	22%	60%	7%	7%	3%	3.9104	3.9655
Y53	43%	31%	10%	10%	6%	3.9388	34%	40%	13%	9%	3%	3.9403	3.9397
Y54	47%	39%	6%	4%	4%	4.2041	46%	31%	9%	7%	6%	4.0448	4.1121
Y55	47%	43%	2%	4%	4%	4.2449	43%	36%	9%	9%	3%	4.0746	4.1466
Y56	43%	41%	4%	6%	6%	4.0816	40%	34%	9%	9%	7%	3.9104	3.9828
Y57	59%	33%	2%	0%	6%	4.3878	52%	27%	9%	10%	1%	4.1791	4.2672
Y58	41%	49%	2%	4%	4%	4.1837	51%	30%	7%	7%	4%	4.1493	4.1638
Y59	51%	37%	6%	4%	2%	4.3061	46%	36%	7%	7%	3%	4.1493	4.2155

جدول (٤-٧) نتائج النسب المئوية والمتوسط الحسابي للمهام والاجراءات الإضافية المقترحة في ظل المدخل المنفصل

	عينة الأكاديميين						عينة مراقبي الحسابات						المتوسط العام للعينتين
	موافق تماماً 5	موافق 4	محايد 3	غير موافق 2	غير موافق تماماً 1	المتوسط الحسابي	موافق تماماً 5	موافق 4	محايد 3	غير موافق 2	غير موافق تماماً 1	المتوسط الحسابي	
Y61	51%	33%	12%	0%	4%	4.2653	48%	37%	7%	4%	3%	4.2239	4.2414
Y62	45%	37%	12%	2%	4%	4.1633	31%	49%	9%	6%	4%	3.9701	4.0517
Y63	39%	47%	6%	4%	4%	4.1224	31%	40%	13%	10%	4%	3.8358	3.9569
Y64	35%	39%	18%	2%	6%	3.9388	30%	51%	6%	9%	4%	3.9254	3.931
Y65	45%	39%	8%	4%	4%	4.1633	40%	36%	9%	9%	6%	3.9552	4.0431
Y66	45%	43%	6%	2%	4%	4.2245	57%	24%	3%	12%	4%	4.1642	4.1897
Y67	49%	37%	4%	4%	6%	4.1837	30%	54%	4%	4%	7%	3.9403	4.0431
Y68	37%	33%	18%	4%	8%	3.8571	40%	34%	15%	4%	6%	3.9851	3.931
Y69	41%	37%	14%	4%	4%	4.0612	33%	42%	12%	4%	9%	3.8507	3.9397
Y610	47%	39%	8%	2%	4%	4.2245	39%	39%	10%	10%	1%	4.0299	4.1121
Y611	47%	41%	8%	0%	4%	4.2653	27%	48%	10%	7%	7%	3.791	3.9914
Y612	31%	41%	18%	0%	10%	3.8163	36%	39%	7%	15%	3%	3.8955	3.8621

جدول (٤-٨) نتائج النسب المئوية والمتوسط الحسابي للشروط اللازمة لعملية الاختبار والفحص

	عينة الأكاديميين						عينة مراقبي الحسابات						المتوسط العام للعينتين
	موافق تماماً 5	موافق 4	محايد 3	غير موافق 2	غير موافق تماماً 1	المتوسط الحسابي	موافق تماماً 5	موافق 4	محايد 3	غير موافق 2	غير موافق تماماً 1	المتوسط الحسابي	
Y71	45%	35%	6%	8%	6%	4.0408	60%	21%	7%	10%	1%	4.2687	4.1724
Y72	47%	41%	4%	4%	4%	4.2245	48%	39%	3%	4%	6%	4.1791	4.1983
Y73	57%	27%	4%	6%	6%	4.2245	55%	22%	9%	12%	1%	4.1791	4.1983
Y74	47%	41%	4%	4%	4%	4.2245	49%	36%	3%	9%	3%	4.194	4.2069
Y75	45%	27%	14%	2%	12%	3.898	54%	30%	4%	10%	1%	4.2388	4.0948

جدول (٤-٩) نتائج النسب المئوية والمتوسط الحسابي لعبارات الفرض الرابع

	عينة الأكاديميين						عينة مراقبي الحسابات						المتوسط العام للعينتين
	موافق تماماً 5	موافق 4	محايد 3	غير موافق 2	غير موافق تماماً 1	المتوسط الحسابي	موافق تماماً 5	موافق 4	محايد 3	غير موافق 2	غير موافق تماماً 1	المتوسط الحسابي	
Z1	31%	37%	16%	12%	4%	3.7755	42%	27%	6%	13%	12%	3.7313	3.75
Z2	39%	47%	4%	8%	2%	4.1224	34%	46%	4%	12%	3%	3.9701	4.0345
Z3	37%	45%	8%	2%	8%	4	37%	42%	13%	4%	3%	4.0597	4.0345
Z4	41%	43%	8%	8%	0%	4.1633	39%	51%	3%	4%	3%	4.1791	4.1724
Z51	55%	29%	4%	4%	8%	4.1837	49%	25%	6%	13%	6%	3.9851	4.069
Z52	51%	39%	4%	4%	2%	4.3265	33%	43%	10%	12%	1%	3.9403	4.1034
Z53	24%	33%	12%	18%	12%	3.3878	33%	40%	12%	12%	3%	3.8806	3.6724

نتائج اختبار كروسكال والاس Kruskal- Wallis واختبار مان وتني Mann- Whitney

جدول (5-1) نتائج اختبار كروسكال والاس واختبار مان وتني الخاصة باهمية الإفصاح عن قائمة الأرباح المبدئية

رمز المجموعة	اختبار Kruskal- Wallis (الترتيب)		اختبار مان وتني Mann- Whitney		
G1	الأكاديمين	مراقبي الحسابات	قيمة Z	Asymp. Sig. (2-tailed)	المعنوية
X11	2	1	-.009-	0.993	اتفاق
X12	6	6	-.113-	0.91	اتفاق
X13	3	5	-1.916-	0.055	اتفاق
X14	1	2	-2.945-	0.003	اختلاف
X15	5	4	-.563-	0.573	اتفاق
X16	4	3	-.588-	0.556	اتفاق
رمز المجموعة	اختبار Kruskal- Wallis (الترتيب)		اختبار مان وتني Mann- Whitney		
G2	الأكاديمين	مراقبي الحسابات	قيمة Z	Asymp. Sig. (2-tailed)	المعنوية
X2	1	2	-.858-	0.391	اتفاق
X3	2	1	-.581-	0.561	اتفاق
X4	3	3	-1.342-	0.18	اتفاق

جدول (5-2) نتائج اختبار كروسكال والاس واختبار مان وتني الخاصة بمهام مرحلة قبول التكليف

رمز المجموعة	اختبار Kruskal- Wallis		اختبار مان وتني Mann- Whitney		
G3	الأكاديمين	مراقبي الحسابات	قيمة Z	Asymp. Sig. (2-tailed)	المعنوية
Y11	5	1	-2.791-	0.005	اختلاف
Y12	3	3	-.193-	0.847	اتفاق
Y13	4	6	-1.751-	0.08	اتفاق
Y14	6	4	-.316-	0.752	اتفاق
Y15	1	5	-.208-	0.835	اتفاق
Y16	1	2	-.922-	0.357	اتفاق

جدول (5-3) نتائج اختبار كروسكال والاس واختبار مان وتني الخاصة بمهام مرحلة تخطيط اعمال التكليف

رمز المجموعة	اختبار Kruskal- Wallis		اختبار مان وتني Mann- Whitney		
G4	الأكاديمين	مراقبي الحسابات	قيمة Z	Asymp. Sig. (2-tailed)	المعنوية
Y21	2	1	-.758-	0.448	اتفاق
Y22	3	6	-1.008-	0.313	اتفاق
Y23	9	9	-.742-	0.458	اتفاق
Y24	4	5	-.785-	0.432	اتفاق
Y25	6	2	-.223-	0.823	اتفاق
Y26	7	3	-.048-	0.962	اتفاق
Y27	5	4	-.340-	0.734	اتفاق
Y28	1	7	-1.346-	0.178	اتفاق
Y29	8	8	-1.065-	0.287	اتفاق

جدول (5-4) نتائج اختبار كروسكال والاس واختبار مان وتني الخاصة بمهام مرحلة الاداء والتنفيذ

رمز المجموعة	اختبار Kruskal- Wallis		اختبار مان وتني Mann- Whitney		
G5	الأكاديمين	مراقبي الحسابات	قيمة Z	Asymp. Sig. (2-tailed)	المعنوية
Y31	3	1	-1.780-	0.075	اتفاق
Y32	4	3	-1.058-	0.29	اتفاق
Y33	1	4	-2.145-	0.032	اختلاف
Y34	2	2	-1.207-	0.227	اتفاق

جدول (5-5) نتائج اختبار كروسكال والاس واختبار مان وتني الخاصة بمهام مرحلة صياغة النتائج

رمز المجموعة	اختبار Kruskal- Wallis (الترتيب)		اختبار مان وتني Mann- Whitney		
G6	الأكاديمين	مراقبي الحسابات	قيمة Z	Asymp. Sig. (2-tailed)	المعنوية
Y41	4	1	-1.069-	0.285	اتفاق
Y42	7	4	-.012-	0.99	اتفاق
Y43	3	7	-1.542-	0.123	اتفاق
Y44	5	5	-1.068-	0.285	اتفاق
Y45	6	6	-1.062-	0.288	اتفاق
Y46	1	3	-.807-	0.419	اتفاق
Y47	2	2	-.483-	0.629	اتفاق

جدول (5-6) نتائج اختبار كروسكال والاس واختبار مان وتني الخاصة بمهام مرحلة التقرير

رمز المجموعة	اختبار Kruskal- Wallis (الترتيب)		اختبار مان وتني Mann- Whitney		
G7	الأكاديمين	مراقبي الحسابات	قيمة Z	Asymp. Sig. (2-tailed)	المعنوية
Y51	2	1	-.057-	0.955	اتفاق
Y52	9	9	-1.040-	0.299	اتفاق
Y53	8	8	-.425-	0.671	اتفاق
Y54	5	5	-.486-	0.627	اتفاق
Y55	4	6	-.818-	0.413	اتفاق
Y56	7	7	-.665-	0.506	اتفاق
Y57	1	2	-1.086-	0.277	اتفاق
Y58	6	3	-.395-	0.693	اتفاق
Y59	3	4	-.711-	0.477	اتفاق

جدول (5-7) نتائج اختبار كروسكال والاس واختبار مان وتني الخاصة بالمهام والإجراءات الإضافية المقترحة في المدخل المنفصل

رمز المجموعة	اختبار Kruskal- Wallis (الترتيب)		اختبار مان وتني Mann- Whitney		
G8	الأكاديمين	مراقبي الحسابات	قيمة Z	Asymp. Sig. (2-tailed)	المعنوية
Y61	1	2	-.248-	0.805	اتفاق
Y62	7	6	-1.206-	0.228	اتفاق
Y63	8	11	-1.426-	0.154	اتفاق
Y64	10	9	-.042-	0.967	اتفاق
Y65	6	5	-.823-	0.411	اتفاق
Y66	5	1	-.605-	0.545	اتفاق
Y67	3	7	-1.752-	0.08	اتفاق
Y68	11	4	-.563-	0.573	اتفاق
Y69	9	10	-.881-	0.378	اتفاق
Y610	4	3	-1.106-	0.269	اتفاق
Y611	2	12	-2.473-	0.013	اختلاف
Y612	12	8	-.478-	0.633	اتفاق

جدول (5-8) نتائج اختبار كروسكال والاس واختبار مان وتني الخاصة بالشروط اللازمة لعملية الاختبار والفحص

رمز المجموعة	اختبار Kruskal- Wallis (الترتيب)		اختبار مان وتني Mann- Whitney		
G9	الأكاديمين	مراقبي الحسابات	قيمة Z	Asymp. Sig. (2-tailed)	المعنوية
Y71	4	1	-1.331-	0.183	اتفاق
Y72	2	5	-.015-	0.988	اتفاق
Y73	1	3	-.308-	0.758	اتفاق
Y74	3	4	-.061-	0.951	اتفاق
Y75	5	2	-1.312-	0.19	اتفاق

جدول (5-9) نتائج اختبار كروسكال والاس واختبار مان وتني الخاصة بالمهام والاجراءات الاضافية في المدخل الشامل

رمز المجموعة	اختبار Kruskal- Wallis		اختبار مان وتني Mann- Whitney		
G10	الأكاديمين	مراقبي الحسابات	قيمة Z	Asymp. Sig. (2-tailed)	المعنوية
Z1	6	6	-.418-	0.676	اتفاق
Z2	4	4	-.706-	0.48	اتفاق
Z3	5	3	-.006-	0.995	اتفاق
Z4	3	1	-.120-	0.905	اتفاق
Z51	2	2	-.817-	0.414	اتفاق
Z52	1	5	-2.249-	0.025	اختلاف
Z53	7	7	-1.875-	0.061	اتفاق