

## " العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية واثرها على ممارسات ادارة الارباح - دراسة تطبيقية "

الباحث  
ثائر طعمة ناصر

أ.د محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق  
أستاذ المحاسبة الادارية والتكاليف  
كلية التجارة - جامعة المنصورة

### الملخص:

تهدف الدراسة إلى بيان العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية واثرها على ممارسات إدارة الأرباح، وقد تم تصميم قائمة استقصاء تم توجيهها لمراجعي الحسابات التابعين لدوائر ديوان الوقف السني بمحافظة بغداد بهدف اختبار فروض الدراسة. وتوصلت الدراسة إلى انه يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للعلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح، ويرجع ذلك إلى توافر خصائص (الاستقلالية، والخبرة والمؤهلات، والاجتماعات المتكررة، وبذل العناية المهنية الواجبة لدى اعضاء لجان المراجعة والمراجعين الداخليين، والذي يسهم بشكل كبير في زيادة فعالية العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية وبالتالي الحد من ممارسات ادارة الارباح. كما توصلت الدراسة الى وجود تأثير ذو دلالة احصائية للاستقلالية كأحد خصائص فعالية العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات ادارة الارباح والتي تعد اكثر الخصائص تأثيرا في العلاقة بينهما.

### Abstract:

This study aimed at examining the impact of the relationship between audit committees and internal audit on earnings management practices. The study employed a questionnaire to investigate this impact applying to sunni Endowment Diwan personnel in Baghdad. the study concluded that the relationship between committees returned internal audit affects earnings management practices, the study found that the availability of (independence, experience and qualifications, and regular meetings, and due professional care) characteristics of audit committees and internal audit personnel contribute to increasing the effectiveness of the relationship between audit committees and internal audit and help in limiting earnings management practices. Additionally, the study finds that independence of audit committee and internal audit personnel, has the most statistically significant earnings management practices .

**طبيعة ومشكلة الدراسة:** دفعت الفضائح المالية التي اصابت بعض الشركات الكبرى في العديد من دول العالم خلال السنوات الاخيرة وما تبعها من فشل وانهيار وافلاس العديد من الشركات والبنوك، وما نجم عنها من خسارة المساهمين والمستثمرين لأموالهم، والتي أعقبتها تداعيات في سوق المال تجلت في الفساد المحاسبي أو الإداري و ضعف آليات الرقابة على أنشطة المؤسسات المالية، وادى ذلك الى ضرورة وجود مجموعة من الضوابط الاخلاقية والمبادئ المهنية والتي بدونها يصعب تحقيق عناصر الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية التي تحتاجها اسواق المال والاستثمار في ظل السوق المفتوح وكبر حجم الشركات. وكان لظهور اليات حوكمة الشركات ومن بينها لجان المراجعة والمراجعة الداخلية كأحد اهم الآليات الداخلية للحوكمة اثره على تحقيق المصداقية بشكل يساعد على زيادة ثقة المساهمين والمستثمرين، ويحافظ على نزاهة المعاملات ومعالجة اوجه القصور فيها(انيس، ٢٠١٤، ص ٢٠).

وازداد الاهتمام بتشكيل لجان المراجعة كمدخل لتدعيم المراجعة الداخلية، ومن ثم تدعيم مصداقية عرض القوائم المالية الخاصة بها، وتمثل لجان المراجعة تطوراً حقيقياً

لعمليات المراجعة، حيث تساعد هذه اللجان في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودة المراجعة من خلال قدرتها على تخفيض حجم الأخطاء والتلاعب بالتقارير المالية في الشركات المساهمة (احمد، ٢٠١٣، ص ١٢).

ونظراً لتزايد حالات إعداد التقارير المالية الاحتياطية، فإنه يوجد اهتماماً متزايداً في السنوات الأخيرة على ضرورة التفاعل بين اليات الحوكمة، وذلك من خلال التركيز على دور العلاقة بين كلا من لجان المراجعة والمراجعة الداخلية، لأنها تمثل جزءاً أساسياً في تطوير نظام الرقابة الداخلية، وإن زيادة فعالية تلك العلاقة من شأنها الوصول إلى اجراءات حاكمة جيدة تساهم في الحد من ممارسات ادارة الارباح(عبد الرحمن، ٢٠٠٤، ص ١٠١).

**وترتيباً على ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل التالي: هل يوجد اثر للعلاقة بين كل من لجان المراجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات ادارة الارباح؟**

**أهمية الدراسة:** ترجع أهمية هذه الدراسة إلى اهتمام المنظمات المهنية والدول المختلفة بلجان المراجعة والمراجعة الداخلية كأحد اليات الرقابة الداخلية لحوكمة الشركات، خاصة بعد الازمات الاقتصادية المعاصرة والتي أصبحت موضع اهتمام دولي متنامي، والتي أعقبتها تداعيات عديدة في سوق المال تجلت في الفساد المحاسبي والاداري وضعف اليات الرقابة على أنشطة المؤسسات المالية، وبالتالي ظهرت الحاجة إلى ضرورة تفعيل دور اليات الرقابة ومن بينها لجان المراجعة والمراجعة الداخلية وذلك من أجل تحسين عملية إعداد التقارير المالية وإضفاء الثقة والمصداقية عليها كأساس لاتخاذ القرار الاستثماري، ومواجهة التلاعب الذي يمكن ان تمارسه ادارة الشركات من أجل تحقيق منافع خاصة بها، وتتبع أهمية الدراسة من الجانب الأكاديمي من ندرة البحوث العربية في حدود علم الباحث التي تناولت العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية وأثرها على ادارة الارباح خاصة في الجانب التطبيقي، وتمتد أهمية الدراسة إلى الجانب التطبيقي، حيث انه يمكن تعميم نتائج هذه الدراسة على الشركات الأخرى التي تتسم إلى حد كبير بنفس سمات وخصائص العينة محل التطبيق .

**أهداف الدراسة:** يتمثل الهدف الرئيس للدراسة في بيان اثر العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح، ويتفرع من هذا الهدف الرئيس الأهداف الفرعية الآتية:

- دراسة اثر الاستقلالية كأحد خصائص فعالية العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- دراسة اثر الخبرة والمؤهلات كأحد خصائص فعالية العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

- دراسة اثر الاجتماعات المتكررة كأحد خصائص فعالية العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- دراسة اثر بذل العناية المهنية الواجبة كأحد خصائص فعالية العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

**خطة الدراسة:** تحقيقاً لأهداف الدراسة تم تقسيمها الى اربعة فصول كالتالي:

**الفصل الاول:** الدراسات السابقة.

**الفصل الثاني:** لجان المراجعة والمراجعة الداخلية وادارة الارباح.

**الفصل الثالث:** العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية وأثرها على ممارسات إدارة الأرباح.

**الفصل الرابع:** الدراسة التطبيقية.

## الفصل الاول

### الدراسات السابقة

تنوعت الدراسات السابقة التي تناولت كل من لجان المراجعة والمراجعة الداخلية وممارسات ادارة الارباح، ويمكن تقسيمها الى اربعة مجموعات على النحو التالي:

١/١ : المجموعة الاولى: الدراسات التي تناولت لجان المراجعة.

٢/١ : المجموعة الثانية: الدراسات التي تناولت المراجعة الداخلية.

٣/١ : المجموعة الثالثة: الدراسات التي تناولت ممارسات ادارة الارباح.

٤/١ : المجموعة الرابعة: الدراسات التي تناولت العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية وممارسات ادارة الارباح.

١/١ : المجموعة الاولى: الدراسات السابقة التي تناولت لجان المراجعة: تعددت الدراسات التي تناولت لجان المراجعة ومن اهمها:

١/١/١ : دراسة (ابراهيم، ٢٠١٤) بعنوان: دور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية المسجلة ببورصة الأوراق المالية.

**هدفت الدراسة:** الى التعرف على الدور الذي يمكن أن تقوم به لجنة المراجعة بالشركة وفقا لضوابط معينة لتشكيلها، ومهام محددة تقوم بها للحد من ممارسات إدارة الأرباح بالشركة. **وانتهت الدراسة:** الى وجود تأثير جوهري لخبرة أعضاء لجنة المراجعة بالشركة، ودعم لجنة المراجعة لاستقلالية المراجع الخارجي، وقيام لجنة المراجعة بفحص نظام الرقابة الداخلية، وفحص التقارير المالية، ونسبة الرافعة المالية . ودور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات ادارة الارباح، وتم قياس المتغير التابع وهو مستوى ادارة الارباح باستخدام متوسط المستحقات الاختيارية للشركة خلال الفترة من عام ٢٠٠٨ وحتى ٢٠١٢.

٢/١/١ : دراسة (Nuraddeen & Hasnah,2015) بعنوان :

**Impact of Audit Committee and Audit Quality on Preventing Earnings Management in the Pre- and Post- Nigerian Corporate Governance Code 2011.**

تأثير لجنة المراجعة وجودة المراجعة على الحد من إدارة الأرباح قبل وبعد – قانون حوكمة الشركات في نيجيريا ٢٠١١.

هدفت الدراسة: الى تقييم مدى فاعلية كل من لجان المراجعة وجودة المراجعة في الحد من إدارة الأرباح ما قبل عام ٢٠١١.

وانتهت الدراسة: الى ان المستحقات التقديرية قد تستخدم للتلاعب بالحسابات وتضليل المستثمرين من خلال قيام المدراء باستخدام إدارة الأرباح لتضخيم حجم الأرباح المعلنة، وقد اظهرت هذه الدراسة كيف يمكن أن تسهم لجنة المراجعة وجودة المراجعة في الحد من إدارة الأرباح و بشكل كبير، من خلال الاستحقاقات التقديرية (ما قبل عام ٢٠١١).

٣/١/١ : دراسة (Abdulaziz & Nedal,2015) بعنوان :

**The impact of Audit Committee Characteristics on the implementation of internal Audit Recommendations.**

تأثير خصائص لجنة المراجعة بشأن تنفيذ توصيات المراجعة الداخلية.

هدفت الدراسة: الى استكشاف تأثير خصائص لجنة المراجعة المتمثلة في (استقلال لجنة المراجعة، خبرات ومؤهلات أعضاء لجنة المراجعة، عدد مرات اجتماعات اللجنة، حجم لجنة المراجعة) على درجة النجاح في تنفيذ توصيات المراجعة الداخلية، حيث تسعى لتحديد درجة تأثير كل من هذه الخصائص بناء على تقييم الأثر البيئي.

وانتهت الدراسة: الى ان وجود لجنة مراجعة مستقلة في الشركة يعزز وبنسبة كبيرة من تصورات تنفيذ توصيات المراجعة الداخلية، وبالتالي يمكن تحقيق مساهمة اكبر من قبل المراجعين الداخليين للمراجعة الخارجية، كما تشير النتائج الى ضرورة تعزيز الخصائص التي تدعم كفاءة لجنة المراجعة والاتصال مع المراجعة الداخلية.

**ويخلص الباحث من خلال استعراض هذه الى ما يلي:**

- ركزت معظم الدراسات السابقة على مجموعة من الخصائص التي يجب توافرها في لجان المراجعة والتي تمثل ركيزة اساسية في اداء مهامها ومسؤولياتها وهي (الاستقلالية، والخبرة والمؤهلات، وحجم لجنة المراجعة، وعدد الاجتماعات، وبذل العناية المهنية).
- اتفقت معظم الدراسات السابقة على اهمية تشكيل لجان مراجعة وتحقيق اعلى مقومات الجودة في تشكيلها من خلال توافر الخصائص التي سبق ذكرها وذلك للحد من الاثار السلبية لإدارة الارباح، ورفع كفاءة اداء الشركات، ودعم وتفعيل الثقة بين الشركات والمساهمين.

بعد ان قام الباحث بعرض المجموعة الاولى من الدراسات السابقة التي تناولت لجان المراجعة، سيقوم بعرض المجموعة الثانية التي ستتناول المراجعة الداخلية:

٢/١ : المجموعة الثانية: الدراسات السابقة التي تناولت المراجعة الداخلية: تعددت الدراسات التي تناولت المراجعة الداخلية ومن أهمها:

١/٢/١ : دراسة (الجمال، تركي، ٢٠١٤) بعنوان: تأثير جودة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات ادارة الارباح دراسة حالة- لبنان.

هدفت الدراسة: الى بيان اثر جودة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح. وانتهت الدراسة: الى وجود ارتباطا عكسيا بين جودة المراجعة الداخلية وإدارة الأرباح وقدرة المراجعة الداخلية على اكتشاف حالات التلاعب في قيمة الأرباح أو الاحتيال المالي في التقارير المالية. كما أظهرت النتائج وجود علاقة قوية بين المراجعة الداخلية ولجان المراجعة، وضرورة رفع تقرير المراجعة الداخلية إلى لجان المراجعة لزيادة استقلالية المراجعة الداخلية.

٢/٢/١ : دراسة (الخطيب، ٢٠١٤) بعنوان: إطار مقترح لتفعيل دور المراجع الداخلي في الحد من التلاعب في الأرباح- دراسة ميدانية.

هدفت الدراسة: الى اقتراح آليات لتفعيل دور المراجع الداخلي للحد من الممارسات المتعلقة بالتلاعب بالأرباح، وتحسين جودة التقارير المالية. وتوصلت الدراسة: الى ان إدارة المراجعة الداخلية الفعالة تلعب دورا هاما وحيويا في الحد من الممارسات المتعلقة بالتلاعب في الأرباح من خلال قيامها بالآتي: تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية والتقارير عن مدى فعاليته. ومسؤوليتها عن مصداقية التقارير المالية من خلال التأكد من كفاءة النظام الرقابي الخاص بالأنظمة المحاسبية، ومساهمتها في تعديل طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة، وإضافة قيمة للشركة عن طريق تحسين الأداء التشغيلي، وتحسين مركزها التنافسي بين الشركات المماثلة، والتحقق من مدى الالتزام بالقوانين داخل وخارج الشركة. ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة من خلال إصدارها لتقارير تتسم بالدقة والحيادية والوضوح.

٣/٢/١ : دراسة (Ebrahim et al,2013) بعنوان :

**The Effect of the Internal Audit and Firm Performance: A proposed Research Framework.**

**تأثير المراجعة الداخلية وأداء الشركات: إطار البحوث المقترحة .**

هدفت الدراسة: إلى بيان اثر المراجعة الداخلية على أداء الشركات. وبحثت هذه الدراسة اقتراح هيكل العلاقات لخصائص المراجعة الداخلية (IAC)، مثل المؤهلات المهنية لمدير المراجعة الداخلية، والحجم، والخبرة والمؤهل. وتوصلت الدراسة: الى اهمية وظيفة المراجعة الداخلية، لأنها تعتبر العنصر الرئيس في توظيف نظم المحاسبة وهذا بدوره يساعد في تقييم عمل الشركة. وتعتبر المراجعة الداخلية العمود الفقري للمحاسبة لان كفاءة المراجعة الداخلية تساعد على تطوير عمل الشركة بسبب التقارير المالية التي تصدر عنها والتي تعكس جودة المراجعة الداخلية للشركة.

ويخلص الباحث من استعراض هذه المجموعة الى ما يلي:

- اتفقت معظم الدراسات السابقة على اهمية المراجعة الداخلية على اداء الشركات، وذلك من خلال دورها الرقابي على التقارير المالية واطافة قيمة للشركة، وتوفير الخصائص التي يجب ان يمتلكها المراجع الداخلي كالاستقلالية، والخبرة والمؤهل، والموضوعية، وبذل العناية المهنية، والذي ينعكس بدوره على زيادة مستوى الافصاح في عرض التقارير المالية.

وبعد ان قام الباحث بعرض المجموعة الاولى من الدراسات السابقة التي تناولت لجان المراجعة والمجموعة الثانية التي تناولت المراجعة الداخلية، سيقوم بعرض المجموعة الثالثة التي ستتناول ممارسات ادارة الارباح.

٣/١ : المجموعة الثالثة: الدراسات السابقة التي تناولت ممارسات ادارة الارباح: تعددت الدراسات التي تناولت ممارسات ادارة الارباح ومن اهمها:  
١/٣/١ : دراسة (راضي، ٢٠١٣) بعنوان: نموذج مقترح لتحجيم ممارسات ادارة الربح: مدخل سلوكي.

هدفت الدراسة: الى تقديم نموذجا مقترحا للحد من ممارسات ادارة الربح، والذي يعتمد على تفاعل ثلاث مجموعات من العوامل (العوامل التعليمية، العوامل المهنية والاشرفية، والعوامل التنظيمية).

وانتهت الدراسة: الى وجود علاقة عكسية بين تبني المدير للايدلوجية الاخلاقية المثالية وقيام هذا المدير بممارسات ادارة الربح.

٢/٣/١ : دراسة (Teng et al,2015) بعنوان :

**Earnings management and the role of the audit committee: an investigation of the influence of cross-listing and government officials on the audit committee.**

ادارة الأرباح ودور لجنة المراجعة: التحقيق في تأثير عبر قائمة والمسؤولين الحكوميين في لجنة المراجعة.

هدفت الدراسة: الى التعرف على إدارة الأرباح ودور لجان المراجعة في الشركات الصينية. وانتهت الدراسة: الى أن استقلال وخبرة أعضاء لجنة المراجعة يرتبط سلبا مع المستحقات غير طبيعية. وفي المقابل توجد علاقة إيجابية وبشكل هامشي بين استقلال لجنة المراجعة وإدارة الأرباح للشركات. فعندما يكون المسؤول الحكومي مستقل في لجنة المراجعة، فإنه يؤثر وبشكل ايجابي على ممارسات ادارة الارباح.

٣/٣/١ : دراسة (Dorra et al,2015) بعنوان :

**The Role Of Board Characteristics In Mitigating Management Opportunism :The Case Of Real Earnings Management.**

دور خصائص المجلس في التخفيف من إدارة الانتهازية: حالة إدارة الأرباح الحقيقية.

**هدفت الدراسة:** الى بيان دور خصائص مجلس الادارة في التخفيف من إدارة الانتهازية: حالة إدارة الأرباح الحقيقية.

**وتوصلت الدراسة:** الى أن استقلالية مجلس الإدارة يمكن أن تخفف من مستوى إدارة الأرباح الحقيقية، والعلاقة بين حجم مجلس الإدارة وإدارة الأرباح الحقيقية هي علاقة إيجابية، كما تشير النتائج الى ضرورة ان يكون مجلس الإدارة مستقل بما فيه الكفاية.

**ويخلص الباحث من استعراض هذه المجموعة الى ما يلي:**

■ ركزت معظم الدراسات السابقة على العلاقة بين ممارسات ادارة الارباح وخصائص لجان المراجعة لها دور كبير في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، كما ركزت تلك الدراسات على الجوانب السلوكية والالتزام بمعايير الاداء المهني وذلك للحد من ممارسات ادارة الارباح.

وبعد ان قام الباحث بعرض المجموعة الاولى من الدراسات السابقة التي تناولت لجان المراجعة، والمجموعة الثانية التي تناولت المراجعة الداخلية، والمجموعة الثالثة التي تناولت ممارسات ادارة الارباح، سيقوم بعرض المجموعة الرابعة التي ستتناول العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات ادارة الارباح.

**٤/١ : المجموعة الرابعة: الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات ادارة الارباح:** تعددت الدراسات التي تناولت العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات ادارة الارباح ومن اهمها:

**١/٤/١ : دراسة (ابو هارجه، ٢٠١٣) بعنوان: " نموذج مقترح لآليات حوكمة الشركات لأغراض الرقابة على ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المصرية : دراسة نظرية وتطبيقية.**

**هدفت الدراسة:** الى دراسة وتحليل دور ومسؤوليات وخصائص فعالية اليات الحوكمة في الرقابة على ممارسات ادارة الارباح، ومحاولة وضع نموذج محاسبي شامل يعكس تأثير تطبيق خصائص فعالية اليات حوكمة الشركات على الرقابة على ممارسات ادارة الارباح في الشركات المساهمة المصرية المسجلة ببورصة الاوراق المالية.

**وتوصلت الدراسة:** الى انه يوجد ٢٦ متغير حوكمي يقيس هذه الخصائص، كما وجد ان افضل هذه الخصائص التي لها تأثير كبير في الرقابة والحد من ممارسات ادارة الارباح في البيئة المصرية هي عدد اجتماعات لجنة المراجعة، وحجم لجنة المراجعة، والتأهيل العلمي للمراجعة الداخلية، وارتباط مكتب المراجعة بأحد المكاتب العالمية، والملكية المؤسسية، وتبين ان معظم الخصائص الاخرى وجدت ترتبط بعلاقة سالبة مع ممارسات ادارة الارباح الا انها غير معنوية احصائيا، ويرجع تفسير ذلك الى النظرية المؤسسية حيث يتم تشكيل هذه الاليات بما يتفق مع المتطلبات التنظيمية دون تفعيلها في اداء مهامها الرقابية والاشرفية.

٢/٤/١ : دراسة (معروف، ٢٠١٠) بعنوان: " دور آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح(بالتطبيق على بيئة الأعمال السورية)".  
هدفت الدراسة: الى بيان دور الليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح من خلال التطبيق على بيئة الاعمال السورية.  
وتوصلت الدراسة: الى ان نجاح المراجعة الداخلية بأداء تلك المهمة بكفاءة وفعالية يمكن أن يتأثر وبشكل كبير بعوامل عديدة أهمها علاقتها بلجنة المراجعة، وكذلك الخبرة المهنية المتوفرة لديها، بالإضافة إلى حجم إدارة المراجعة الداخلية، ومدى كفاية الموارد المخصصة لها. كما أن هناك علاقة عكسية بين كفاءة واستقلال المراجع الداخلي ومستوى إدارة الأرباح.

**ويخلص الباحث من استعراض هذه المجموعة الى ما يلي:**  
ركزت معظم الدراسات السابقة على ان العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح تتحدد من خلال توافر مجموعة من الخصائص التي من الضروري ان تتمتع بها لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية للوفاء بالمهام والمسؤوليات وبالشكل المطلوب، الامر الذي يمكنهم من كشف تلك الممارسات، ومن اهم تلك الخصائص عدد اجتماعات لجنة المراجعة، والخبرة المهنية والتأهيل العلمي، وحجم كل من لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية، ومدى كفاية الموارد المخصصة للمراجعة الداخلية .

وعلى الرغم من الاسهامات القيمة التي قدمتها الدراسات السابقة الا انها لم تتناول العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية واثرها على ممارسات ادارة الأرباح، وانما تناولت الاليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات واثرها على ممارسات ادارة الأرباح، ومن ثم لم يتم سد الفجوة البحثية، وسيحاول الباحث سد هذه الفجوة بإذن الله.

وبعد ان تناول الباحث الدراسات السابقة في الفصل الاول من الدراسة، سيتم تناول لجان المراجعة والمراجعة الداخلية وممارسات ادارة الأرباح في الفصل الثاني.

## الفصل الثاني

### لجان المراجعة والمراجعة الداخلية وممارسات ادارة الأرباح.

يمكن تناول لجان المراجعة والمراجعة الداخلية وممارسات ادارة الأرباح من خلال:  
١/٢ : لجان المراجعة ٢/٢ : المراجعة الداخلية ٣/٢ : ممارسات ادارة الأرباح.

١/٢ : **لجان المراجعة:** يمكن تناول لجان المراجعة من خلال الاتي : ١/١/٢ مفهوم لجان المراجعة واهميتها ٢/١/٢ خصائص لجان المراجعة ٣/١/٢ مهام ومسؤوليات لجان المراجعة.

١/١/٢ : **مفهوم لجان المراجعة وأهميتها:** على الرغم من أهمية لجان المراجعة إلا انه ليس هناك اتفاق على مفهوم واضح ومحدد لها، فمفهوم لجان المراجعة يختلف وفقا للأهداف والمهام والمسؤوليات الموكلة إليها، ويمكن عرض اهم مفاهيم لجان المراجعة على النحو التالي:



لجان المراجعة هي مجموعة من الأشخاص المختارة من أعضاء مجلس الإدارة الذين يتحملون مسؤولية الإبقاء على استقلالية مراجع الحسابات (Allam et al,2013).

ومن الواجبات الأساسية للجنة المراجعة الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية، ومتابعة تقييم نظام الرقابة الداخلية، ومتابعة عمل المراجع الخارجي، وعليه يجب أن يكون لهذه اللجنة قدرا كافيا من الاستقلالية، وان تتمتع بالخبرة اللازمة للقيام بمهامها ومسؤولياتها بفعالية وعلى الوجه المطلوب (الضويحي، ٢٠١٤، ص ٤).

وتعد لجنة المراجعة أداة رقابية خارجية فعالة نظرا لطبيعة تكوينها من أعضاء غير تنفيذيين، ودورها الإشرافي على الإدارة التنفيذية من خلال الرقابة على أداءها، كما إن طبيعة تناولها وتعاملها مع الموضوعات والمشاكل التي تطرح عليها تتم بطرق موضوعية، وأسلوب متعمق يختلف إلى حد كبير عن طريقة تناولها ومناقشتها في مجالس إدارات الشركات، فلجنة المراجعة تمثل خط الدفاع الأول لمنع وقوع مخالفات الافراد بالسلطة من قبل الإدارة التنفيذية، حيث تساعد مجلس الإدارة في تنفيذ مسؤولياته الرقابية بكفاءة اكبر من ذلك عن طريق الإشراف على نظم الرقابة الداخلية، وتحسين وسائل الاتصال مع المراجعين الخارجيين (زكي، ٢٠١٠، ص ٥٢).

وبعد ان تناول الباحث ومفهوم واهمية لجان المراجعة في ١/٢/٢، سيقوم بتناول خصائص لجان المراجعة في ٢/١/٢.  
**٢/١/٢: خصائص لجان المراجعة:** تتمثل خصائص لجان المراجعة في اربع خصائص: الاستقلالية، والخبرة والمؤهلات، حجم لجنة المراجعة، عدد مرات الاجتماع. ويمكن تناول هذه الخصائص على النحو التالي:

**١/٢/١/٢: الخاصية الاولى الاستقلالية:** تقضي الاستقلالية بان تضم لجنة المراجعة أغلبية من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ذوي القدرة على ممارسة التقدير والحكم بشكل مستقل عن الإدارة، وتنادي كثيرا من الدول بان لا تتكون لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين فحسب، بل من أعضاء مجلس إدارة مستقلين أي غير مرتبطين، حيث أكدت العديد من الأبحاث على أن أعضاء لجنة المراجعة المستقلين يمكن أن يحققوا للوحدة المزايا التالية والمتمثلة في تقليل مشكلات التقارير المالية بما في ذلك حالات التلاعب أو التضليل، وتفاعل أفضل مع وظيفة المراجعة الداخلية، وفهم أفضل لأداء المراجع الخارجي، وتدعيم نتائج عملية المراجعة (زكي، ٢٠١٠، ص ٥٥).

ويرى الباحث انه من الضروري أن يكون أعضاء لجنة المراجعة مستقلين ظاهرياً وحقيقياً عن إدارة الشركة بحيث لا تكون هناك علاقة مباشرة أو غير مباشرة بين أعضاء اللجنة ومدراء الشركة التنفيذيين، وذلك لان معيار الاستقلال عن الإدارة يعتبر من أهم المعايير التي تركز عليها أغلب اللوائح المنظمة لعمل لجنة المراجعة.

٢/٢/١/٢: **الخاصية الثانية الخبرة والمؤهلات:** من الأمور المتفق عليها أن يتمتع أعضاء لجنة المراجعة بالخبرة والمعرفة والمهارة بمقدار يمكنهم من متابعة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها ومدى الالتزام بإجراءات هذه النظم، بالإضافة إلى القدرة على فهم الأمور المحاسبية والمراجعة والإدارة المالية، وان يكونوا على دراية كافية بإعداد التقارير المالية وبطبيعة نشاط الشركة أو المجال الذي تعمل فيه. إذ أن تعقد الأدوات المالية وتعقد هياكل رأس مال الشركات، وظهور صناعات جديدة والتطبيق الخلاق للمعايير المحاسبية، كلها معا توضح أهمية وجود أعضاء مجلس الإدارة المؤهلين للعمل في لجنة المراجعة، وان الخبرة تعد احد الأركان المهمة نظرا لان العديد من المشاكل المحاسبية التي ينبغي على لجنة المراجعة حلها تعتمد على الحكم الشخصي، والذي يتأثر بمستوى الخبرة المتوافرة لدى الأعضاء. (دحوح، ٢٠٠٨، ٢٦٠).

ويرى الباحث أن توافر المؤهلات والخبرة العملية يعتبر أمرا مهماً في دعم كفاءة وفعالية لجنة المراجعة، وذلك لان كفاءة وفعالية لجنة المراجعة تعتمد على خبرة أعضاء لجنة المراجعة وقدرتهم على فهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والقدرة على تقييم التطبيق العام لهذه المبادئ وعلاقتها بالتقديرات والمستحقات والاحتياجات، وكذلك الخبرة في إعداد ومراجعة وتحليل وتقييم القوائم المالية، والقدرة على فهم نظم وإجراءات الرقابة الداخلية.

٣/٢/١/٢: **الخاصية الثالثة حجم لجنة المراجعة:** يعتمد عدد أعضاء لجنة المراجعة إلى حد كبير على حجم الشركة ومجلس الإدارة والمسؤوليات الملقاة على عاتقها، وعادة ما تتكون هذه اللجنة من ثلاثة إلى خمسة أو سبعة أعضاء كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وستراليا، ويجب ألا يقل عدد أعضاء لجنة المراجعة عن ثلاثة أعضاء حتى لا تفتقر اللجنة إلى الخبرات والكفاءات في أعضائها، ويجب ألا يزيد العدد عن سبعة أعضاء حتى لا يكون هناك تباين في الآراء ومن ثم صعوبة الوصول إلى القرارات، وان يكون عدد الأعضاء فرديا حتى يمكن اتخاذ القرارات بالتصويت (خلاط، مصلي، ٢٠١٤، ٧).

٤/٢/١/٢: **الخاصية الرابعة عدد مرات الاجتماع:** لقد تناولت الإصدارات المهنية المتعلقة بلجنة المراجعة واجتماعاتها بتحديد عدد مرات الاجتماع خلال العام، وأشارت إلى انه يجب ان يتم الاجتماع مرة على الأقل كل ثلاثة شهور، وأخذت بذلك التشريعات المصرية، وهناك دراسات ذكرت بأنه كلما زاد حجم الشركة وتعقدت عملياتها كلما أدى ذلك إلى زيادة عدد مرات الاجتماعات (سمره، ٢٠١٠، ٦٠٠).

وبعد ان تناول الباحث مفهوم واهمية لجان المراجعة في ١/١/٢، وخصائص لجان المراجعة في ٢/١/٢، سيقوم بتناول مهامها ومسؤولياتها في ٣/١/٢.

٣/١/٢: **مهام ومسؤوليات لجان المراجعة:** يعد التحديد الدقيق لمهام لجنة المراجعة من الأمور المفيدة لكل من أعضاء اللجنة والأطراف الأخرى، إذ يؤدي ذلك إلى زيادة الوعي لدى أعضاء اللجنة بخصوص طبيعة مهامهم، وفي الوقت نفسه إبراز هذه المهام إلى الأطراف الأخرى التي تتعامل معها اللجنة كمجلس الإدارة والمراجع الخارجي والداخلي

بالشكل الذي يؤدي إلى عدم تداخل هذه المهام بين الأطراف المختلفة (الكبيجي، ٢٠١٥، ١٧٧). لذا يمكن تصنيف مهام ومسؤوليات لجان المراجعة وفقا لأطراف المرتبطة بها على النحو التالي: ١/٣/١/٢ مهام مرتبطة بأعمال المراجعة الخارجية ٢/٣/١/٢ مهام مرتبطة بنظام الرقابة الداخلية ٣/٣/١/٢ مهام مرتبطة بإعداد التقارير المالية.

**١/٣/١/٢ : مهام مرتبطة بأعمال المراجعة الخارجية:** إن من أهم مهام ومسؤوليات لجان المراجعة المرتبطة بالمراجعة الخارجية تتمثل فيما يلي (الغرباوي، ٢٠٠١، ١٣):

- دراسة المشاكل التي قد تعترض تنفيذ عملية المراجعة مع المراجع الخارجي.
- دراسة الملاحظات التي قد يبديها المراجع الخارجي أثناء عملية المراجعة.
- دراسة تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية وتوصياته المقدمة في هذا الصدد، وتقييم مدى استجابة الإدارة لها.
- دراسة العوامل التي من الممكن أن تهدد استقلال المراجع الخارجي.

**٢/٣/١/٢ : مهام مرتبطة بنظام الرقابة الداخلية:** تتمثل المهمة الرئيسية للجنة المراجعة في التحقق من كفاية إجراءات نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية، وتقديم أي توصيات لمجلس الإدارة من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أهداف الشركة، ويحمي مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة عالية وتكلفة معقولة، وقد أوصت لجنة Treadway بضرورة قيام لجان المراجعة بفحص نظم الرقابة الداخلية المطبقة بالشركة، والتأكد من أنها توفر تأكيدا معقولا بعدم وجود تحريفات في القوائم المالية أو اكتشافها بمجرد حدوثها (نعمان، ٢٠١٣، ٨٠).

**٣/٣/١/٢ : مهام مرتبطة بإعداد التقارير المالية:** تتمثل المهام التي يجب أن تقوم بها لجنة المراجعة تجاه التقارير المالية فيما يلي (حسن، ٢٠١٠، ٢١٤):

- الدور الإشرافي والرقابي المتمثل بفحص كافة القوائم المالية السنوية أو المرحلية قبل مصادقة مجلس الإدارة عليها وقبل نشرها للتأكد من مدى موضوعيتها ومصداقيتها.
- إستعراض نتائج المراجعة الداخلية والخارجية والملاحظات الواردة في تقرير المراجع الخارجي أو توصياته المقدمة لتحسين الأداء ونظام الرقابة الداخلية .
- فحص كافة السياسات المحاسبية المعتمدة، مع التركيز على بيان انعكاسات التغيير فيها على القوائم المالية وتقييم سياسات الإدارة في التقديرات والتي تعد مؤثرة وجوهرية على القوائم المالية.

وبعد ان تناول الباحث في ١/٢ لجان المراجعة سوف يتم تناول في ٢/٢ المراجعة الداخلية.

**٢/٢ : المراجعة الداخلية:** يمكن تناول المراجعة الداخلية من خلال ١/٢/٢: تطور مفهوم المراجعة الداخلية ٢/٢/٢: أهمية المراجعة الداخلية ٣/٢/٢: مقومات المراجعة الداخلية ٤/٢/٢: معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

١/٢/٢: **تطور مفهوم المراجعة الداخلية:** تأثر التطور الذي حدث في مفهوم وطبيعة المراجعة الداخلية بالتطورات وبالإحداث التي حدثت في بيئة الأعمال التي تعمل بها الوحدة الاقتصادية، فقد تغيرت النظرة إليها من أنها وظيفة ثانوية غير جذابة إلى مهنة مستقلة لها معايير وقواعد مهنية (حسن، ٢٠١٣، ٢٠).  
معايير وقواعد مهنية (حسن، ٢٠١٣، ٢٠).

يمكن تعريف المراجعة الداخلية بأنها: عملية منتظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة (حافظ، ٢٠١٣، ٧).

ويمكن تعريف المراجعة الداخلية: على أنها نشاط مستقل استشاري وموضوعي، يسهم في إضافة قيمة للوحدة الاقتصادية ويساعدها في تحقيق أهدافها من خلال تقييم منهجي منظم من أجل تحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، والرقابة، والحوكمة (Petrascu&Tamas,2013).

٢/٢/٢: **أهمية المراجعة الداخلية:** تعود أهمية هذه الوظيفة للخدمات التي تقدمها للإدارة في مختلف المجالات، بحيث اعتبرت كصمام الأمان في يد الإدارة، وتظهر أهمية المراجعة الداخلية من خلال الخدمات التي تقدمها والتي تتعلق بما يلي (سيد، ٢٠٠٥):

- خدمات وقائية: تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بالتأكد من وجود الحماية الكافية للأصول، وحماية السياسات الإدارية من الانحراف عند التطبيق الفعلي لها.
- خدمات تقويمية: تعمل هذه الوظيفة على قياس وتقييم فاعلية نظم الرقابة وإجراءاتها في المنشأة، ومدى الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية.
- خدمات إنشائية: تقوم هذه الوظيفة باقتراح التحسينات اللازمة على الأنظمة داخل الشركة، وتطمئن الإدارة على سلامة ودقة المعلومات المقدمة لها.

٣/٢/٢: **مقومات المراجعة الداخلية:** يجب أن تتوفر بعض الأمور الهامة لجعل نظام الرقابة الداخلية فعال والتي تتلخص في الآتي (السوافيري، ٢٠٠٧، ٢٩).

- أن يكون لدى أعضاء فريق المراجعة الداخلية المؤهلات والخبرة الكافية.
- تخطيط برامج المراجعة الداخلية بصورة جيدة.
- أن تتصف تقارير المراجعة الداخلية بالملائمة، والدقة، والموضوعية.
- ضرورة تحديد سلطة ومسؤوليات أعضاء فريق المراجعة الداخلية.
- ضرورة مراعاة معيار الاستقلال.

٤/٢/٢: **معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية:** تعتبر معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الدولية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية Institute of Internal Auditors (IIA) من المقومات الأساسية التي ينبغي توافرها لأي عمل مهني متطور ناجح، وقد قام معهد المراجعين الداخليين بإجراء مراجعة للمعايير

الدولية المهنية لممارسة المراجعة الداخلية، كجزء من الاستجابة للانهيارات، وحالات الإفلاس العالمية التي تعرضت لها الوحدات العالمية، مما تطلب تطوير دور وظيفة المراجعة الداخلية، وتم تسهيل تحقيق ذلك عن طريق تطوير معايير المراجعة الداخلية، لذلك اصدر معهد المراجعين الداخليين معايير حديثة لمواكبة التطورات الاقتصادية ولتنفيذ أعمال المراجعة الداخلية في بيئات متعددة داخل الوحدات، والتي تختلف في الهدف والحجم، ولا بد من توافر معايير تحكم وتنظم المهنة (ازغير، ٢٠١٥، ٨٥).

وبعد ان تناول الباحث ١/٢ لجان المراجعة و ٢/٢ المراجعة الداخلية، سيتم تناول في ٣/٢ ممارسات ادارة الارباح.

**٣/٢: ممارسات إدارة الأرباح:** يمكن تناول مفهوم ممارسات ادارة الارباح ودوافعها ومدخلها واثارها السلبية على النحو التالي:

**١/٣/٢: مفهوم ممارسات إدارة الأرباح :** لقد اشتمل الفكر المحاسبي على العديد من التعريفات التي تناولت مفهوم ممارسات إدارة الأرباح ومن اهمها:

عرفت ممارسات إدارة الأرباح على انها تضليل بعض أصحاب المصالح بشأن الأداء الاقتصادي للشركة، ويمكن لمدير إدارة الشركة التلاعب بالأرباح من خلال ممارسة حرية التصرف بالمعايير والسياسات المحاسبية من اجل تحقيق منافع خاصة أو من خلال التلاعب بالأنشطة الحقيقية (Dorra, et al.,2003,P.661).

**٢/٣/٢: دوافع ممارسات إدارة أرباح:** إن ممارسة إدارة الأرباح يكمن وراءها العديد من الدوافع والأهداف التي تسعى لتحقيقها الإدارة، وتتوقف هذه الدوافع على طبيعة العلاقة بين إدارة الشركة وبين الأطراف الأخرى الذين تربطهم مجموعة من المصالح (راضي، ٢٠١٣، ٣٤، ويمكن تقسيم دوافع الإدارة لممارسة إدارة الأرباح على النحو التالي:

**١/٢/٣/٢: دوافع تنظيمية :** قد تدفع الاعتبارات التنظيمية أو القانونية إلى قيام بعض الشركات بإدارة الأرباح بهدف تجنب مخالفة القوانين أو اللوائح أو القواعد المنظمة للصناعة (فريجات، ٢٠١٤، ١٣٠).

**٢/٢/٣/٢: دوافع تعاقدية:** وتتضمن هذه الدوافع إدارة الأرباح بهدف تجنب انتهاك اتفاقيات القروض التي تم الاتفاق عليها في ضوء الأرقام المحاسبية مثل عدد مرات تغطية الفوائد ونسبة الدائنين إلى حقوق الملكية (الدويري، ٢٠١٢، ٦٧٣).

**١/٢/٣/٢: دوافع سوق رأس المال :** تتمثل هذه الدوافع في الضغوط التي تمارس على الإدارة للحفاظ على مستويات معينة من توزيعات الأرباح، من خلال الأداء المتعسف حيث إن ارتباط الأداء السلبي المتعسف يتمثل بتحسين مصطنع لنتائج الأداء (خطاب، ٢٠١٢، ٣١٦).

وبعد ان تناول الباحث مفهوم ممارسات ادارة الارباح، ودوافعها، سيقوم بتناول  
المدخل المستخدمة لممارستها.

**٣/٣/٢: المدخل المستخدمة لممارسة إدارة الأرباح:** يمكن ممارسة إدارة الأرباح من خلال استخدام العديد من المدخل للتأثير على رقم الربح بهدف الوصول إلى رقم الربح المرغوب فيه. وبصفة عامة، يمكن تقسيم إدارة الأرباح إلى نوعين؛ أولهما: إدارة الأرباح الحقيقية: وتتضمن اتخاذ قرارات بشأن أحداث حقيقية بهدف التأثير المتعمد على رقم الربح. وثانيهما: إدارة الاستحقاقات: وتعني استخدام معالجات محاسبية مسموح بها طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها بهدف إخفاء الأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة (محمود ٢٠١٠، ٣٧).

وبعد ان تناول الباحث مفهوم ممارسات ادارة الارباح، ودوافعها ومدخلها، سيقوم  
بتناول الاثار السلبية الناجمة عنها.

**٤/٣/٢: الاثار السلبية الناجمة عن ممارسات إدارة الأرباح:** قد يترتب على ممارسة إدارة الأرباح في الشركات المختلفة نتائج وتأثيرات سلبية وخطيرة في الأجل الطويل، حتى وان حققت نتائج أعمالها أرباحاً في الأجل القصير، إلا أن الفئة الغالبية من المديرين التنفيذيين بتلك الشركات يتجاهلون وعن عمد هذه النتائج والتأثيرات بغرض تحقيق الأغراض والأهداف الذاتية (حسين، ٢٠١٥، ٢٥١). ومن أهم الاثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح مايلي:

**١/٤/٣/٢: تخفيض الكفاءة الاقتصادية وقيمة الشركة في الأجل الطويل:** توجد العديد من قرارات التشغيل التي تتخذها الشركات، بغرض التأثير على الأرباح في الأجل القصير، إلا أنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالقيمة والكفاءة الاقتصادية للشركة (عيسى، ٢٠٠٨، ١٨).

**٢/٤/٣/٢: تلاشي المعايير الأخلاقية:** ان كانت إدارة الأرباح لا تنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح، فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية، فالشركة التي تدير أرباحها ترسل رسالة للعاملين بها بأن إخفاء وتضليل الحقيقة هي ممارسة مقبولة، ويخلق المديرون الذين يتحملون خطر هذه الممارسة مناخاً أخلاقياً يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها (عيسى، ٢٠٠٨، ١٩).

**٣/٤/٣/٢: إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية:** تسمح ممارسة إدارة الارباح من قبل إدارة الشركة بخلق مناخ غير مقبول أخلاقياً يشجع مديري الإدارات التشغيلية على التلاعب عند معالجة البيانات المالية بالشكل الذي يمكنهم من الحصول على المكافآت والترقيات (الخشن، ٢٠١٠، ١٦).

**٤/٤/٣/٢: العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية:** فرضت بورصة الأوراق المالية الأمريكية في السنوات الأخيرة عقوبات صارمة على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها وقتها، وإعادة حساب الأرباح والإعلان عنها يمكن أن يكون في حد ذاته مكلفاً جداً للشركة (راضي، ٢٠١٣، ٤٤).

٥/٤/٣/٢: أثرها السلبي على جودة الأرباح : نظرا لارتباط جودة الأرباح بقدرتها على تحسين التنبؤ بالأرباح المستقبلية، واحداث التغييرات المتعمدة من قبل الإدارة بهدف تغيير الأداء الحقيقي للمنشأة للوصول لرقم الربح المرغوب فيه، فان ذلك يترك تأثيرا سلبيا على خاصية جودة الأرباح، وذلك لان رقم الربح المقرر عنه أما متحيز لأعلى أو لأسفل، وبذلك لا يعبر عن الأداء الحقيقي للشركة(الشريف، ٢٠١٢، ١٤٦).

٦/٤/٣/٢: حملة السندات : فان إدارة الأرباح تزيد من التباين في المعلومات بين المديرين وحملة السندات فيما يتعلق بأداء الأرباح في الفترة الحالية داخل الشركة، وتؤثر على تقديرات حملة السندات بخصوص مستقبل الربحية وقوة والإيرادات الجارية للشركة. ولها تأثير على تسعير السندات. ولذا فان حملة السندات يركزون على التدفقات النقدية المستقبلية لضمان قدرة الشركة على دفع الفوائد وأصل السندات. كما ان ادارة الارباح لها عواقب سلبية مباشرة على مستوى صافي التدفقات النقدية المستقبلية، ومن المرجح أن تزيد من تقلب التدفقات النقدية المستقبلية إلى حد أن يؤثر سلبا على التدفقات النقدية المستقبلية، مما يجعل حملة السندات قلقون بشأن التدفقات النقدية المستقبلية وانعكاسها على المدى الطويل (Wenxia Ge , 2009,P 13).

وبعد ان تناول الباحث في الفصل الاول الدراسات السابقة وفي الفصل الثاني لجان المراجعة والمراجعة الداخلية وادارة الارباح، سيتم تناول في الفصل الثالث العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية وأثرها على ممارسات إدارة الأرباح.

### الفصل الثالث

**العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية وأثرها على ممارسات إدارة الأرباح.**  
يمكن تناول العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية وأثرها على ممارسات إدارة الأرباح من خلال: ١/٣: علاقة المراجعة الداخلية بلجنة المراجعة ٢/٣ اثر العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح:

١/٣: علاقة المراجعة الداخلية بلجنة المراجعة: تعتبر العلاقة التفاعلية بين المراجعين الداخليين ولجنة المراجعة ضرورية وفي غاية الاهمية، حيث يعتبر المراجع الداخلي في موقع متميز لخدمة لجنة المراجعة وتزويدها بالمعلومات الضرورية فيما يتعلق بالنواحي الرقابية والمخالفات المالية والادارية داخل الشركة، لذلك تعتبر هذه العلاقة هامة لكل منهما للوفاء بمسؤولياته مع وجود تدعيم متبادل لوظيفة كل منهما(السهلي، ٢٠١٠، ١٨). وسيقوم الباحث بتناول علاقة المراجعة الداخلية بلجنة المراجعة على النحو الاتي:

١/١/٣: اثر العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية على زيادة استقلالية المراجع الداخلي.  
٢/١/٣: اثر العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية على دعم وظائف كل منهما.  
٣/١/٣: اثر العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية على تعزيز الاتصالات بينهما.  
٤/١/٣: اثر العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية على ضمان موثوقية التقارير المالية.

١/١/٣: **اثر العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية على زيادة استقلالية المراجع الداخلي:** لكي يؤدي المراجعين الداخليين دورهم بفعالية يجب أن يتمتعوا بالاستقلالية، لذلك فإن وجود لجنة للمراجعة في الشركة يعمل على زيادة وتعزيز استقلالية المراجع الداخلي، والتي تبدأ بترشيح مدير ادارة المراجعة الداخلية ودراسة خطة عملهم ونطاق الفحص والتقارير التي تصدر عنهم، وكذلك توفير الموارد اللازمة لهم وحل المشكلات التي قد تنشأ مع الإدارة وزيادة التفاعل والتنسيق مع المدقق الخارجي، حيث تتعزز كفاءة وموضوعية هذه الأعمال عندما يكون تعيين المراجعين الداخليين وتحديد مكافآتهم وعزلهم ضمن سلطة لجنة المراجعة، وان تقاريرهم يجب أن توجه إلى هذه اللجنة من أجل دراستها وتقييمها ورفع الملاحظات والتوصيات إلى مجلس الإدارة(ألصوص، ٢٠١٢، ٥٥).

٢/١/٣: **اثر العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية على دعم وظائف كل منهما:** تعتبر العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية هامة، وذلك لوجود تدعيم متبادل لوظيفة كل منهما. حيث أن التفاعل بين المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة يساعد في زيادة الجودة الكلية للإجراءات الحاكمة في الشركات، وان المنفعة القصوى من هذا التفاعل يمكن التنبؤ بها إذا كان أعضاء لجان المراجعة لديهم الخبرة الفنية لفهم وظيفة المراجعة الداخلية مع توفر الاستقلالية وذلك لتدعيم وضع المراجعة الداخلية(عبد الرحمن، ٢٠٠٤، ١١٤).

٣/١/٣: **اثر العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية على تعزيز الاتصالات بينهما:** وفي إطار علاقة المراجعة الداخلية بلجنة المراجعة تتمثل مسؤوليات المراجع الداخلي تجاه لجنة المراجعة أساسا في تفعيل الاتصالات، حيث يتولى المراجع الداخلي مسؤولية الاتصال بلجنة المراجعة من خلال الاجتماعات واللقاءات التي تتم بينهما، وفيه يتم مناقشة عدة نقاط يتم تصنيفها كالآتي(هاشم، ٢٠١٠، ٣٢٠):

١. المناقشة فيما يتعلق بعمليات المراجعة الداخلية. ٢. المناقشة فيما يتعلق بأحكام بيئة عمل الشركة. ٤. المناقشة فيما يتعلق بتقييم نتائج عمل المراجعة الداخلية.

ويرى الباحث ان العلاقة بين المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة تساهم في التغلب على المشاكل التي تواجه كلا الطرفين، وذلك من خلال فتح قنوات اتصال بينهما من اجل تبادل المعلومات والخبرات، والتي تعمل على حل تلك المشاكل مما ينعكس إيجابا على تحسين أداء المهام والمسؤوليات المناطة بهما، والقدرة على اكتشاف حالات التلاعب وممارسات إدارة الأرباح.

٤/١/٣: **اثر العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية على ضمان موثوقية التقارير المالية:** ان زيادة فعالية العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية والتي تعد كأحد آليات الرقابة الداخلية هي مهمة جدا لضمان موثوقية التقارير المالية، وان للجان المراجعة مسؤولية حيوية تجاه المراجعة الداخلية والمتمثلة بمراجعة برنامج وخطط المراجعة الداخلية وضمان كفاية نطاق أنشطة المراجعة الداخلية والتي يمكن أن تكون موردا حيويا للجنة المراجعة في أداء واجباتها وبالتالي تعزيز فعالية لجنة المراجعة(Fatimah&Sherliza,2012)



وبعد ان تناول الباحث في ١/٣ علاقة المراجعة الداخلية بلجنة المراجعة، سيتم تناول في ٢/٣ اثر العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح:

**٢/٣: اثر العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح:** لقد اشارت معظم الدراسات السابقة الى ان أسباب انهيار كبرى الشركات العالمية، والأزمات التي تعرضت لها نتيجة تلاعب الإدارة بالتقرير المالي وممارسة إدارة الأرباح، وضعف آليات الرقابة في الكشف عن تلك الممارسات، لذا تركزت الجهود نحو الاهتمام بتوفير آليات رقابية قوية قادرة على استعادة ثقة مستخدمي القوائم المالية والأطراف ذات العلاقة، وذلك من خلال موثوقية ومصداقية المعلومات التي توفرها الجهات الرقابية عند إعداد لتقارير المالية، ومن أهم تلك الآليات هي لجنة المراجعة والمراجعة (معروف، ٢٠١٣، ٢) وسيقوم الباحث بتناول اثر العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية واثرها على ممارسات ادارة الارباح على النحو الآتي:

١/٢/٣: اثر استقلالية لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات ادارة الارباح.  
٢/٢/٣: اثر خبرة ومؤهلات لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات ادارة الارباح.  
٣/٢/٣: اثر الاجتماعات الدورية بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات ادارة الارباح.

**١/٢/٣: اثر استقلالية لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات ادارة الارباح:** يعتبر استقلال اعضاء لجنة المراجعة عنصر هام في القيام بوظائفهم الرقابية، فمن اجل الوفاء بمسؤوليات لجنة المراجعة وحماية مصالح المساهمين واصحاب المصالح الاخرى، ويجب ان يكون اعضاء اللجنة مستقلين عن الادارة. فالمدير المستقل يكون قادر على اتخاذ القرارات بموضوعية وواقعية دون ان يتأثر بالآخرين حتى لو تعارضت تلك القرارات مع رغبات ومصالح ادارة الشركة، ويجب ان لا تربطه اية علاقة او مصلحة مع الشركة، كما يجب ان يكون اعضاء لجنة المراجعة من اعضاء مجلس الادارة المستقلين لضمان استقلال قرارات اللجنة وتحقيق مزيد من التفاعل مع المراجعين الداخليين وتدعيم استقلالهم، فالمراجعة الداخلية تستمد استقلاليتها من لجنة المراجعة وهذا ما أكد عليه معهد المراجعين الداخليين Institute of Internal Auditors (IIA)، حيث اكد على ضرورة ان تتمتع أنشطة المراجعة الداخلية بالاستقلالية، ويتم ذلك من خلال تبعية قسم المراجعة الداخلية في الشركة الى المستوى الذي يسمح له بإنجاز وتنفيذ مسؤولياته باستقلالية والذي يتمثل بلجنة المراجعة، ولذلك يجب ان يقدم مدير ادارة المراجعة الداخلية تقاريره مباشرة الى لجنة المراجعة. الامر الذي سيؤدي الى تحسين مستوى والافصاح وتخفيض امكانية وقوع المشاكل عند اعداد التقارير المالية وبالتالي تخفيض ممارسات ادارة الارباح (أبو هارجه، ٢٠١٣، ٨٣).

٢/٢/٣: اثر خبرة ومؤهلات لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات ادارة الارباح: تمثل خبرة ومؤهلات اعضاء لجنة المراجعة الركيزة الاساسية لأداء دورها الرقابي بفاعلية، ومن ثم التأكد من صحة وسلامة القوائم المالية، وقد اكدت توصيات لجنة Blue Ribb Committee (BRC) ان يتم تشكيل لجان المراجعة من اعضاء قادرين على فهم العمليات التشغيلية والقوائم المالية للشركة بالإضافة الى وجود عضو على الاقل خبير بالأمر المحاسبية والتمويل، حيث ان وجود هذا الخبير يمكنه من فهم نظم الرقابة الداخلية و عملية التقرير المالي، وبالتالي كشف ممارسات ادارة الارباح في الشركة. اما بالنسبة لخبرة المراجع الداخلي فهي من العوامل التي تصقل المقدر المهنية له، وبالتالي تزداد مقدرته على اكتشاف الممارسات التي تقوم بها الادارة للتأثير على رقم الارباح، فيجب ان يمتلك المراجع الداخلي مهارات التفكير الانتقادي والتحليلي، والقدرة على فهم عملية المراجعة سواء اتصلت بالنظام او الشركة او المفاهيم والمبادئ والاساليب الجديدة للرقابة الداخلية والفهم التام للمخاطر (أبو هارجة، ٢٠١٣، ٩٨).

٣/٢/٣: اثر الاجتماعات المتكررة بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات ادارة الارباح: تسمح الاجتماعات المتكررة بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية بتحسين الاتصال بينهما، ومناقشة مشاكل اعداد التقرير المالي وإجراءات المراجعة للتأكد من مناسبتها، والاطفاء التي يتم اكتشافها لاتخاذ ما يلزم بشأنها، ومراجعة القضايا الخاصة بمهام المراجعة، وتعد هذه الاجتماعات وسيلة لحصول لجنة المراجعة على معلومات مناسبة عن السياسات المحاسبية والاحكام والتقديرات التي تؤثر على سلامة ودقة التقارير المالية، والقضايا المحاسبية التي تكون محل خلاف داخل الشركة، على ان تكون بحد ادنى اربع مرات سنويا، واستخدام جدول الاعمال المعد مسبقا، مما يؤدي الى فعالية اللجنة في اداء دورها الرقابي على ممارسات ادارة الارباح (أبو هارجة، ٢٠١٣، ٩٠).

وبعد ان تناول الباحث الفصل الاول الدراسات السابقة، وفي الفصل الثاني لجان المراجعة والمراجعة الداخلية وادارة الارباح، وفي الفصل الثالث العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية وأثرها على ممارسات إدارة الأرباح. سيتم تناول الدراسة التطبيقية في الفصل الرابع.

#### الفصل الرابع الدراسة التطبيقية.

يمكن تقسيم الدراسة التطبيقية على النحو التالي: ١/٤: اهداف الدراسة التطبيقية  
٢/٤: اسلوب جمع البيانات ٣/٤: مجتمع وعينة الدراسة ٤/٤: اختبار فروض الدراسة.

١/٤: أهداف الدراسة التطبيقية: يتمثل الهدف الرئيس في دراسة تأثير العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح، ويتفرع من هذا الهدف الرئيس الأهداف الفرعية الآتية:

- دراسة تأثير الاستقلالية كأحد خصائص فعالية العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

- دراسة تأثير الخبرة والمؤهلات كأحد خصائص فعالية العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- دراسة تأثير الاجتماعات المتكررة على فعالية العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- دراسة تأثير بذل العناية المهنية على فعالية العلاقة بين لجان المراجعة.

#### ٢/٤: أسلوب جمع البيانات:

- تم استخدام قائمة الاستقصاء كأداة لتحقيق أهداف الدراسة التطبيقية صمم الباحث استبانة، وقد مرت عملية إعداد الاستبانة بالخطوات الآتية:
- قام الباحث بالاطلاع على أدبيات البحث في مجال العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية، وممارسات إدارة الأرباح، وذلك بهدف صياغة مفردات الاستبانة، واستخدم الباحث مقياس ليكرت الخماسي، وللتأكد من مدى صلاحية هذه الأداة للتطبيق قام الباحث بالآتي:

أ- اختبار مدى صدق الاستبانة: بمعنى مدى قدرة الاستبانة على قياس ما وضعت لقياسه، تم اختبار صدق الاستبانة عن طريق: قياس الصدق الذاتي للاستبانة، ومؤشر صدق الاتساق الداخلي، وذلك من خلال قياس درجة ارتباط درجة كل مفردة بالدرجة الكلية للبعد أو المحور، وارتباط درجة كل محور بالدرجة الكلية للمقياس: تم حساب معاملات ارتباط درجة كل محور بالدرجة الكلية للمقياس، وظهرت النتائج أن جميع قيم معاملات الارتباط موجبة ودالة عند مستوى (٠.٠١)، حيث تراوحت قيم معاملات ارتباط درجة محاور الاستبانة بالدرجة الكلية لها من (٠.٥٤٠) إلى (٠.٦٤٣)، مما يدل على وجود علاقة جيدة ومهمة بين درجة كل محور والدرجة الكلية للاستبانة.

ب- ثبات الاستبانة: ويعنى أن الاستبانة تعطي نتائج واحدة إذا ما أعيد تطبيقها على العينة ذاتها من المفحوصين في ظروف واحدة وقد تم حساب ثبات الاستبانة عن طريق: الثبات بطريقة ألفا كرونباخ Alpha - Chornbach: حيث قام الباحث بحساب درجة ثبات الاستبانة بطريقة ألفا كرونباخ وتراوحت قيم الثبات بين (٠.٦١٧، ٠.٧٠٤)، كما بلغت قيمة ال ثبات للاستبانة كاملة (٠.٧٥٥)، وهى قيم ثبات عالية ومقبولة إحصائياً. ومن ثم فقد تم حساب معامل الصدق الذاتي للاستبانة من خلال القانون الآتي:

$$\text{معامل الصدق الذاتي} = \sqrt{\text{معامل الثبات}} = \sqrt{0.755} = 0.869$$

وهذا يشير إلى ارتفاع الصدق الذاتي للاستبانة.

### ٣/٤ مجتمع وعينة الدراسة:

- ✓ **مجتمع الدراسة:** يتمثل مجتمع الدراسة في الدوائر التابعة لديوان الوقف السني بجمهورية العراق.
- ✓ **عينة الدراسة:** تتمثل عينة الدراسة في دوائر الوقف السني بمحافظة بغداد، ويمكن تبيانها بالجدول رقم ٤/٤ على النحو التالي:

#### جدول رقم (٤/٤)

الدوائر التابعة لديوان الوقف السني بمحافظة بغداد

النسبة المئوية (%)	العدد	الدوائر
45.0	50	هيئة ادارة واستثمار اموال الوقف السني
32.0	35	دائرة المؤسسات الدينية والخيرية
23.0	25	الدائرة الادارية والمالية
100.0	110	المجموع

وبعد ان تناول الباحث في ١/٤ اجراءات الدراسة التطبيقية ، سيتم تناول ٢/٤ المعالجة الاحصائية ونتائج الدراسة التطبيقية.

٤٤ : اختبار فروض الدراسة : يمكن اختبار فروض الدراسة على النحو التالي:

- **الفرض الفرعي الأول:** لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للاستقلالية كأحد خصائص فعالية العلاقة بين لجان المرجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح.

وللتحقق من صحة هذا الفرض قام الباحث باستخدام اختبار (كأ) **Chi-Square**، حيث جاءت جميع قيم (كأ) دالة عند مستوى دلالة (٠.٠١). أي أن عينة الدراسة يتفقون على تأثير الاستقلالية كأحد خصائص فعالية العلاقة بين لجان المرجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح. حيث بلغت الأهمية النسبية للعبارة (١) هي (٨٤.٨%)، وبلغت الأهمية النسبية للعبارة (٢، ٤) هي (٨٣.٨%)، وبلغت الأهمية النسبية (٣، ٥) هي (٨٢.٦%). وبذلك يمكن للباحث أن يرفض الفرض الصفري ويقبل الفرض البديل بأنه " يوجد تأثير للاستقلالية كأحد خصائص فعالية العلاقة بين لجان المرجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح ".

**الفرض الفرعي الثاني:** لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للخبرة والمؤهلات كأحد خصائص فعالية العلاقة بين لجان المرجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح.

وللتحقق من صحة هذا الفرض قام الباحث باستخدام اختبار (كأ) **Chi-Square**، حيث جاءت جميع قيم (كأ) دالة عند مستوى دلالة (٠.٠١). أي أن عينة الدراسة يتفقون على تأثير الخبرة والمؤهلات كأحد خصائص فعالية العلاقة بين لجان المرجعة والمراجعة

الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح. حيث بلغت الأهمية النسبية للعبارة (٦) هي (٨٢.٤%)، وبلغت الأهمية النسبية للعبارة (٨، ٩) هي (٨١.٢%)، وبلغت الأهمية النسبية للعبارة (٧) هي (٨٠.٢) وبذلك يمكن للباحث أن يرفض الفرض الصفري ويقبل الفرض البديل بأنه " يوجد تأثير للخبرة والمؤهلات كأحد خصائص فعالية العلاقة بين لجان المرجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح "

• الفرض الفرعي الثالث: لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للاجتماعات المتكررة كأحد خصائص فعالية العلاقة بين لجان المرجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح.

وللتحقق من صحة هذا الفرض قام الباحث باستخدام اختبار (٢كا) Chi-Square، حيث جاءت جميع قيم (٢كا) دالة عند مستوى دلالة (٠.٠١). أي أن عينة الدراسة يتفوقون على تأثير الاستقلالية كأحد خصائص فعالية العلاقة بين لجان المرجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح. حيث بلغت الأهمية النسبية للعبارة (١٢) هي (٨٣.٢%)، وبلغت الأهمية النسبية للعبارة (١٣) هي (٨٠.٦%)، وبلغت الأهمية النسبية للعبارة (١٠) هي (٧٥.٨%)، وبلغت الأهمية النسبية للعبارة (١١) هي (٧٥.٦%). وبذلك يمكن للباحث أن يرفض الفرض الصفري ويقبل الفرض البديل بأنه " يوجد تأثير للاجتماعات المتكررة كأحد خصائص فعالية العلاقة بين لجان المرجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح "

• الفرض الفرعي الرابع: لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لبذل العناية المهنية كأحد خصائص فعالية العلاقة بين لجان المرجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح.

وللتحقق من صحة هذا الفرض قام الباحث باستخدام اختبار (٢كا) Chi-Square، حيث جاءت جميع قيم (٢كا) دالة عند مستوى دلالة (٠.٠١). أي أن عينة الدراسة يتفوقون على تأثير لبذل العناية المهنية كأحد خصائص فعالية العلاقة بين لجان المرجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح. حيث بلغت الأهمية النسبية للعبارة (١٧) هي (٨٨%)، وبلغت الأهمية النسبية للعبارة (٢٠، ١٦) هي (٨٥.٤%)، وبلغت الأهمية النسبية للعبارة (١٥) هي (٨٥%)، وبلغت الأهمية النسبية (١٨) هي (٨٤.٢%)، وبلغت الأهمية النسبية للعبارة (١٩) هي (٨٣.٢%)، وبلغت الأهمية النسبية للعبارة (١٤) هي (٨٧%)، وبذلك يمكن للباحث أن يرفض الفرض الصفري ويقبل الفرض البديل بأنه " يوجد تأثير لبذل العناية المهنية كأحد خصائص فعالية العلاقة بين لجان المرجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح "

ومما سبق يتضح للباحث أنه يتم رفض الفرض الصفري العام ككل ويقبل الفرض البديل: بأنه: يوجد تأثير للعلاقة بين لجان المرجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح.

## النتائج والتوصيات

**اولاً: النتائج:** توصلت الدراسة الى النتائج التالية:

- تشير النتائج الى ان توافر خصائص (الاستقلالية، والخبرة والمؤهلات، والاجتماعات المتكررة، وبذل العناية المهنية) لدى اعضاء لجنة المراجعة والمراجعين الداخليين يسهم وبشكل كبير في زيادة فعالية العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية وبالتالي الحد من ممارسات ادارة الارباح.
- تشير نتائج الدراسة الى وجود تأثير للعلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات ادارة الارباح.
- تشير نتائج الدراسة الى وجود تأثير ذو دلالة احصائية للاستقلالية كأحد خصائص فعالية العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات ادارة الارباح.
- تشير نتائج الدراسة الى وجود تأثير ذو دلالة احصائية للخبرة والمؤهلات كأحد خصائص فعالية العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات ادارة الارباح.
- تشير نتائج الدراسة الى وجود تأثير ذو دلالة احصائية للاجتماعات المتكررة كأحد خصائص فعالية العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات ادارة الارباح.
- تشير نتائج الدراسة الى وجود تأثير ذو دلالة احصائية لبذل العناية المهنية كأحد خصائص فعالية العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية على ممارسات ادارة الارباح.

**ثانياً: التوصيات:** انتهت الدراسة الى التوصيات التالية:

- ضرورة تطوير وتحديث الخصائص الواجب توافرها في كل من لجان المراجعة والمراجعة الداخلية خاصة فيما يتعلق بالاستقلالية والخبرة المالية والمحاسبية لمراقبي الحسابات و الاجتماعات المتكررة وتوقيت هذه الاجتماعات، لما في ذلك من أثر إيجابي على الأنشطة الاشرافية والرقابية بصفة عامة والحد من ممارسات إدارة الأرباح بصفة خاصة.
- ضرورة ان تكون تبعية ادارة المراجعة الداخلية للجنة المراجعة وذلك لتدعيم استقلالية المراجع الداخلي.
- ضرورة قيام لجنة المراجعة بتحسين التأهيل العلمي للمراجع الداخلي من خلال الاشراف على عقد الدورات التدريبية والندوات والمؤتمرات، من شأنه ان يزيد من كفاءة المراجعة الداخلية.

## قائمة المراجع أولاً: مراجع باللغة العربية:

- ابراهيم، فريد محرم فريد، "دور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية المسجلة ببورصة الأوراق المالية"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ٢٠١٤.
- ابو هارجة، مها محمد عبده، "نموذج مقترح لآليات حوكمة الشركات لأغراض الرقابة على ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المصرية: دراسة نظرية وتطبيقية"، **رسالة دكتوراه غير منشورة**، كلية التجارة، جامعة طنطا، ٢٠١٣.
- احمد، خالد حسين، "العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١٣.
- از غير، حيدر بدر، "دور المراجعة الداخلية في تقييم إدارة المخاطر في الوحدات الحكومية- دراسة ميدانية في العراق"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ٢٠١٥.
- انيس، مجدي محمد سامي، "مدى فعالية لجان المراجعة كإحدى آليات حوكمة الشركات في البيئة السعودية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ٢٠١٤.
- الجمال، وليد، تركي، هاني، "تأثير جودة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات ادارة الارباح دراسة حالة- لبنان"، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الرابع، ٢٠١٤.
- الخشن، عماد محمد سعد الدين سيد احمد، "دراسة اثر تنظيم الخدمات بخلاف مهام المراجعة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على ممارسات إدارة الربحية"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١٠.
- الخطيب، حنان محمد صالح، "إطار مقترح لتفعيل دور المراجع الداخلي في الحد من التلاعب في الأرباح- دراسة ميدانية"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، كلية تجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١٤.
- الدويري، صفوت مصطفى محمد إبراهيم، "اثر التطبيق الإلزامي لقواعد الحوكمة ومعايير المحاسبة المصرية الجديدة على إدارة الأرباح"، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ٢٠١٢.
- السهلي، محمد بن سلطان القباني، "آلية عمل لجان المراجعة في الشركات السعودية - دراسة ميدانية"، **مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد ٧٦، ٢٠١٠.
- الصبان، السوافيري، محمد سمير، فتحي رزق، "مدخل معاصر في الرقابة والمراجعة الداخلية"، **كلية التجارة**، جامعة الإسكندرية، بدون ناشر، ٢٠٠٧.
- الصوص، عادل ممدوح غريب، "مدى إدراك المراجعين لفعالية لجان المراجعة في حوكمة الشركات: دراسة تطبيقية"، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، المجلد السابع والعشرون، الجزء الثاني، العدد الرابع، ٢٠١٣.
- الضويحي، عبد الله مطلق فهد، "تقويم دور لجان المراجعة في تعزيز ثقة أصحاب المصالح وحماية حقوقهم في المصارف التجارية بالكويت: دراسة ميدانية"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، ٢٠١٤.
- الشريف، محمد الطيب علي، "إدارة الأرباح في الشركات المساهمة الليبية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٨٥ العدد الثاني، ٢٠١٣.
- الكبجي، مجدي وائل، "فاعلية دور لجان المراجعة في مكافحة عمليات غسل الأموال-دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في فلسطين"، **المجلة الاردنية في ادارة الاعمال**، المجلد ١١، العدد ١، ٢٠١٥.

- الغريباوي، عادل حسن علي عبد الفتاح، "دراسة استطلاعية لمدى إمكانية تطبيق لجان المراجعة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٢٠٠١.
- حافظ، سماح طارق، دراسات متقدمة في المراجعة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، بدون ناشر، ٢٠١٣.
- حسن، بشرى عبد الوهاب محمد، "دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات والبياتها"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، العدد الثاني والعشرون، ٢٠١٠.
- حسن، يوسف صلاح عبد الله، "دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء إدارة المخاطر"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثاني، ٢٠١٣.
- حسين، علاء علي احمد، "قياس وتفسير العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات المتداول أسهماها في سوق الأوراق المالية المصرية- دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، الجزء الأول، ٢٠١٥.
- خطاب، جمال سعد، "العلاقة التشابكية بين التخصص النوعي للمراجعين وإدارة الأرباح وانعكاسات ذلك على الأداء السوقي لمنشأة الأعمال"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ٢٠١٣.
- خلاط، مصلي، صالح ميلود، عبد الحكيم محمد، "دور لجان المراجعة في دعم كفاءة وفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية"، المجلة الجامعية، كلية الاقتصاد، جامعة الزاوية، جامعة مصراته، المجلد الأول، العدد السادس عشر، ٢٠١٤.
- دحدوح، حسين احمد، "دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات: دراسة ميدانية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٤، العدد الأول، ٢٠٠٨.
- راضي، طارق عبد المنعم، "نموذج مقترح لتحجيم ممارسات ادارة الربح: مدخل سلوكي"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا، ٢٠١٣.
- زكي، جابر عبد الرحمن جابر، "تطوير دور لجان المراجعة في رفع كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية بغرض تحسين جودة التقارير المالية: بالتطبيق على بيئة الأعمال المصرية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١٠.
- سمرة، ياسر محمد السيد عبد العزيز، "تقييم جودة لجان المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الجزء الثاني، العدد الرابع أكتوبر، ٢٠١٠.
- سيد، مرفت محمد احمد، "تقويم أداء وظيفة المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية في جمهورية مصر العربية- دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، ٢٠٠٥.
- عبد الرحمن، سوزان جمال الدين، "مدى التفاعل بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية واثار ذلك على فعالية الإجراءات الحاكمة في الشركات المساهمة المصرية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مجلد ٢٨، العدد الرابع، ٢٠٠٤.
- عيسى، سمير كامل، "نحو نموذج مقترح لتقييم مدى فعالية قسم المحاسبة والمراجعة الداخلية - مع دراسة تطبيقية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ٢٠٠٥.
- فريجات، محمد احمد جبر، "دور الإفصاح عن عناصر الدخل الشامل الأخرى على ممارسة إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على قطاع المصارف والخدمات المالية السعودية، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد السابع والخمسون، ٢٠١٤.



- محمود، محمد احمد حنفي، "دراسة اثر ظاهرة إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية- مع دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٢٠١٠.
- معروف، هادي مسعود، "دور آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح (بالتطبيق على بيئة الأعمال السورية)"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، ٢٠١٣.
- نعمان، خلدون ياسين سعيد، "دور لجان المراجعة في تحسين كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١٣.
- هاشم، محمد صالح، "الصعوبات التي تحد من قيام لجنة المراجعة بدورها تجاه الأطراف المختلفة ببيئة الأعمال المعاصرة في ضوء الإصدارات المهنية الدولية وقواعد حوكمة الشركات المصرية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السادس والسبعون، ٢٠١٠.

### ثانيا: مراجع باللغة الإنجليزية:

- Dorra Talbi, Mohamed Ali Omri and Khaled Guesmi, "The Role Of Board Characteristics In Mitigating Management Opportunism :The Case Of Real Earnings Management," **Journal of Applied Business Research** , Vol .31, No.2, 2015, 661-674.
- Financial Reporting Council,2016, <https://www.frc.org.uk/About-the-FRC.aspx> .
- Petrascu Daniela and Tamas Attila, "Internal Audit versus Internal Control and Coaching", **Procedia Economics and Finance**,Vol. 6 ,2013, pp 694–702.
- Wenxia 1.Ge, Essays on Real Earnings Management , 2009 , <http://www.collectionscanada.gc.ca/obj/thesescanada/vol1/QMM/TC-QMM-66691.pdf>.