

**مدخل مقترح لاستخدام المراجعة الاستقصائية القضائية  
في الحد من ممارسات إدارة الأرباح  
دراسة تطبيقية على البيئة المصرية**

**الدكتور**

**علاء أحمد إبراهيم رزق**

**المدرس بقسم المحاسبة**

**والمكلف برئاسة قسم المحاسبة**

**كلية التجارة - جامعة أسوان**

## ملخص البحث:

انتشر الفساد المالي في الأونة الأخيرة بشكل لاقت، وتعرض الفكر المحاسبى التقليدى للعديد من الإنتقادات نظراً لقصوره في معالجة قضايا الفساد المالى والإدارى التى عصفت بكبريات الشركات العالمية نتيجة المرونة فى تطبيق القواعد والسياسات المحاسبية، مع عدم وجود مبادئ وآليات تفعل الرقابة على إدارة الشركات والحد من ممارسات إدارة الارباح حيث أوضح تقرير مؤشر التنافسية العالمى ٢٠١٥ أن ترتيب مصر فى فعالية مجالس إدارة الشركات إحتل المرتبة ١٣٦ على مستوى العالم (المركز المصرى للدراسات الإقتصادية ECES) وقد ترتب على ما سبق إهتمام المحاسبين والمراجعين بسبل وآليات إكتشاف قضايا الفساد المالى والإدارى. وتعد المراجعة الخارجية من أهم آليات الرقابة وتقديم تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية ، وهو ما دعا إلى إهتمام المنظمات المهنية بوضع معايير وآليات للمراجعة لتوسيع مسئولية مراقب الحسابات ، وتعد أساليب المراجعة القضائية أحد وأهم هذه الآليات ، وفى سبيل تحقيق أهداف البحث تم صياغة عدد من الفروض، ثم صياغة قائمة إستقصاء وجهت إلى شركات متخصصة ذات رحية بهدف الوصول إلى تقديم إطار متكامل لإستخدام المراجعة الإستقصائية القضائية. وقد خلص البحث إلى إتفاق الدراسة النظرية مع الدراسة التطبيقية فى أهمية المراجعة القضائية وإعتبارها ركناً هاماً . وإتفقت الدراسة النظرية مع الدراسة التطبيقية على أهمية المراجعة القضائية وإعتبارها ركناً هاماً وجوهرياً من أركان منظومة منع وإكتشاف الغش فى البيئة المصرية حيث أنها تؤدى إلى تضيق فجوة التوقعات وتحسين كفاءة المنظومة الرقابية على الشركات المساهمة . وقبول الإطار المتكامل المقترح للمراجعة القضائية ، والذي يساعد على تفعيل الرقابة على الشركات المصرية المختلفة ومنع وإكتشاف حالات الغش والفساد فى البيئة المصرية وبالتالي زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة.

## **وقدم البحث مجموعة من التوصيات :**

إنشاء جمعية مهنية رسمية ومستقلة للمراجعة القضائية فى مصر، وقيامها بوضع إطاراً للتوصيف المهنى السليم، والمعايير الملزمة لتطبيق المراجعة القضائية فى البيئة المصرية، التكاملاً بين عمل المراجع القضائى وعمل مراقب الحسابات كمرحلة إنتقالية حتى يتم التأهيل العلمى والعملى لمراقب الحسابات لكى يتمكن من القيام بعمل المراجع القضائى بصفة مستقلة، إضافة خدمة المراجعة القضائية ضمن تشكيلة الخدمات التى تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة فى مصر مسابرة للتوجه الحالى فى مصر للقضاء على ظاهرة الغش والفساد المالى فى الشركات المصرية، العمل على إلغاء غالبية البدائل ( المعالجة القياسية )

و(المعالجة البديلة ) في معايير المحاسبة الجديدة ، والإكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فتح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أوالتغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة ،إضافة مرققات لكل معيار محاسبى يوضح كيفية التطبيق العملى، ويعتبر هذا الأمر من وجهة نظر الباحثين من أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة ، فقد إتضح أن هناك صعوبات متعددة فى التطبيق العملى للكثير من فقرات معايير المحاسبة ، حيث يصعب على الكثير من المتخصصين توضيح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار، الأمر الذي قد يستغله بعض ضعاف النفوس في القيام بعملية تلاعب أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار، كذلك العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أى غموض قد يكتنف تلك المعايير الأمر الذى يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض الذى يكتنف بعض تلك المعايير وأخيراً إدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير إلى داخل المعايير نفسها بدلا من فصلها في ملحق خاص بكل معيار.

### المصطلحات الأساسية:

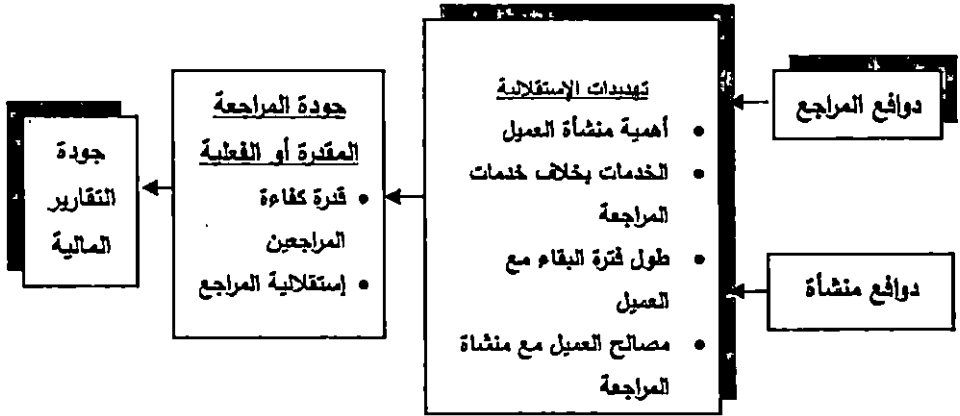
المراجعة الإستقصائية القضائية ، منع الغش، إكتشاف الغش ، إدارة الإرباح ، حوكمة الشركات.

### أولاً: مقدمة البحث:

مع إنتشار ظاهرة الفساد المالى Financial Corruption والغش Framd فى الأونة الأخيرة على مستوى العالم والذى تسبب فى حدوث أزمات مالية ومصرفية فى مختلف أنحاء العالم ووقوع إنهيار وقشل للعديد من المنشآت وإنتشار الملاذات الضريبية الآمنة Tax havens أوالمراكز الخارجية ( مراكز الأوفشور offshore centers ) والتي عادة ما تخلط بين الممارسات المشبوهة والجرائم المالية التى ترتكب تحت غطاء الهياكل الخارجية نظراً للطبيعة السرية التى تحاط بتلك المراكز ،أدى هذا إلى توجيه الإنتقادات الحادة لمهنة المراجعة من كافة الأطراف ذات العلاقة عن مسؤوليتها فى ضياع حقوق أصحاب المصالح ، وفقدان ثقة المستثمرين فى المعلومات المحاسبية التى تتضمنها التقارير المالية ، وإزدياد فجوة التوقعات Expectation Gap بين ما يقوم به مراجع الحسابات عند أدائه لمراجعة القوائم المالية وما يتوقعه أصحاب المصلحة، حيث يتوقع أصحاب المصلحة أن يقوم مراجع الحسابات بإكتشاف كل أنواع الغش فى القوائم المالية والممارسات غير الأخلاقية وغير

القانونية التي تتم في الشركات ولأن مراجع الحسابات غير مؤهل علمياً وعملياً لإكتشاف كل أنواع الغش وعدم كفاية معايير المحاسبة والمراجعة في الوقت الحاضر لمواجهة التغيرات وتمكين المراجع من كشف الغش. فقد أدى هذا إلى التأثير السلبي على قرار المستثمر وعلى سوق الأوراق المالية نتيجة الأداء غير الكفاء من قبل المراجع الذي تسبب في تعرض الفكر المحاسبي التقليدي للعديد من الإنتقادات لقصوره في الآليات الداعمة لمهنة المحاسبة والمراجعة لإكتشاف قضايا الفساد المالي والإداري وأهمها تفعيل قواعد وآليات حوكمة الشركات ، وضمان الإلتزام البيئي والمجتمعي ، تفعيل آليات المراجعة الداخلية والخارجية ، تطوير معايير المحاسبة والمراجعة لتناسب مع القواعد والأخلاقيات المهنية ، دعم إستخدام المراجعة الإستقصائية القضائية والحد من ممارسات إدارة الإرباح. ولقد جذب موضوع إدارة الأرباح إنتباه الأدب المحاسبي نتيجة لإفلاس العديد من المنظمات العالمية. وتعتبر إدارة الأرباح في الأسواق المالية من المواضيع التي لا تزال تفتقر إلى الأساس العلمي والعملية في معالجتها ووضع الأسس والمفاهيم لها إذ تحيط بعملية إدارة الأرباح بعض الثغرات والنواقص والتصور في الفهم والإستنتاجات الخاطئة والمتضاربة ، وتزايد اليوم تساؤلات المجتمع المالي المحلي والعربي والعالمي عن أسباب الفضائح والإنيهارات وضياع أموال المستثمرين في أسواق المال العالمية حيث شكلت أزمة حقيقية في الإقتصاد العالمي نتج عنها تراجع الأسهم وتسارع الأفراد إلى بيع الأسهم وإفلاس المنظمات وإنهيار الثقة بالمديرين التنفيذيين بالمنظمات وأعضاء مجالس إدارتها. ومن هنا ظهرت الحاجة إلى المراجعة الإستقصائية "Forensic Auditing" كمجال محاسبي جديد يساعد في إكتشاف الغش والتقرير عنه بعد أن تعالت الدعوات المطالبة بالبحث عن أسباب ضياع أموال المستثمرين في أسواق المال العالمية. وتعد المراجعة الإستقصائية القضائية خدمة مستحدثة أوجدتها الظروف الحالية من الفساد الذي يشوب الأعمال في العالم، حيث أنها مجال من مجالات المعرفة المحاسبية الهامة والمعاصرة، فهي تهتم بالنظر في المشكلات القضائية التي تعد المحاسبة إطاراً مرجعياً لها. ولقد قامت معظم منشآت المحاسبة والمراجعة الكبرى بإدخال خدمة المراجعة الإستقصائية القضائية في تشكيل خدماتها حيث أوضح (Crosariol) أن منشآت المحاسبة والمراجعة الكبرى "Big ٤" إهتمت بخدمة المراجعة الإستقصائية، كما إستعان مكتب "KPMG" بمجموعة من المراجعين الإستقصائيين عند أداء المراجعة السنوية للشركات وذلك للحفاظ على نزاهة المراجعة السنوية التي تقدمها تلك المنشأة لعملائها. لذلك إتجهت الأبحاث العلمية في الآونة الأخيرة نحو بحث إستخدام المراجعة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الإرباح ، ومن المتوقع أن يكون هناك طلب على المراجعة الإستقصائية في البيئة المصرية

في الفترة القادمة، وذلك بسبب إزدياد الغش والفساد في الشركات، ومحاولة المسؤولين عن هذه الشركات كشف الغش والفساد مما يمكن جعلها أداة غير تقليدية لتفعيل الرقابة على الشركات لضمان كفاءة المعلومات المحاسبية التي تقدمها لأصحاب المصالح. ويقوم البحث على أساس وجود تداخل وتشابك بين المراجعة الإستقصائية القضائية التي تمثل ركناً هاماً من أركان منظومة منع واكتشاف الغش وبين عملية إدارة الإرباح على زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة، وهذا ما أكدته دراسة (٢٠١٥) *Tepalagui, N and Lin, L* التي تبين صراع الوكالة بين منشأة العميل ودوافع المراجع من خلال الشكل التالي:



لذا سوف يقوم الباحث بإعداد مدخل مقترح لأثر إستخدام المراجعة الإستقصائية القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح بالشكل الذي يزيد من فعالية عملية المراجعة في تحقيق أهدافها في بيئة الأعمال المصرية الحديثة .

### ثانياً: مشكلة البحث:

تعمل الشركات بصفة عامة على تحقيق مصالحها الذاتية على حساب الآخرين وهو ما يعرف بنظرية الوكالة حيث تسعى الإدارة مثلاً إلى تحقيق مصلحتها الذاتية من خلال محاولة إدارة الأرباح لتعظيم حصتها من الحوافز ودعم مراكزها الوظيفية، وكذلك قد يسعى الملاك إلى تخفيض الأرباح لتجنب التكاليف السياسية وتخفيض الضرائب وتخفيض مطالبات الأطراف الأخرى كالعاملين والإدارة من الحوافز. كذلك يسعى مراقب الحسابات إلى تحسين سمعته المهنية في السوق وزيادة عدد عملائه وإيراداته من أتعاب المراجعة والخدمات الأخرى بخلاف المراجعة، ويحدث أحياناً أن تتوافر مقومات النجاح لمنشأة العميل وأخلاقيات الأعمال فتقوم بإعداد تقارير مالية عالية الجودة وتتوافر فيها خصائص جودة المعلومات المحاسبية ( الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة والتوقيت المناسب ) وبالتالي تنال ثقة

المستثمرين والمقرضين . ولكن يحدث في أحيان كثيرة صراع مصالح داخل منشأة عميل المراجعة ويؤدي ذلك إما إلى انخفاض جودة التقارير المالية وجعلها مضللة أو انخفاض جودة عملية المراجعة وإصدار تقرير مراجعة مضلل أو الالتهين معاً. ولقد أدت الممارسات السلبية المرتبطة بظهور مصطلح إدارة الأرباح *Earnings Management* من قبل المديرين التنفيذيين ببعض منشآت الأعمال وذلك من خلال التلاعب والتحريف المتعمد في البيانات المحاسبية للتأثير على النتائج المالية المرغوب التقرير عنها لتلك المنشآت والتي تعكس بعض رغباتهم ومصالحهم الشخصية إلى حدوث العديد من حالات التعثر والإنهيارات والفضائح المالية الكبرى لشركات المساهمة في الأسواق المالية العالمية وهو ما أدى بدوره إلى إفتقاد الثقة في الأسواق المالية المختلفة ، وفي مكاتب المحاسبة والمراجعة نتيجة لتدنى جودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية لمنشآت الأعمال المختلفة. إن معايير المراجعة تتطلب من المراجع أن يخطط وينفذ عملية المراجعة بالشكل الذي يؤدي إلى الحصول على تأكيد معقول *Reasonable Assurance* عما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش والتلاعب ، ولقد أشار (٢٠٠٨). *Mary Low, et al* إلى إن العوامل الأساسية التي ساهمت في إنهيار الشركات تشمل العوامل التالية:

- القيم والسلوك غير الأخلاقي للمنظمة من قبل المديرين والمحاسبين والمراجعين .
- نقص الشفافية في التقارير المالية للشركات .
- سيطرة ثقافة أن الأموال تصنع كل شيء داخل المجتمع.
- فساد مجتمع الأعمال *Vices of a capitalistic society* .
- ضعف ومرونة النظم القانونية والتشريعية .
- عدم كفاية التعليم الأخلاقي ونقص التوجيه الأخلاقي في التعليم المحاسبى داخل الجامعات .

وعلى الرغم من صدور قانون (Sarbanes- Oxley, ٢٠٠٢) لتشديد العقوبة على غش الشركات ودعم القواعد المتعلقة بمهنة المراجعة والتي أحدثت تغيرات أساسية بالنسبة للمهنة والرقابة عليها ، مثل إنشاء مجلس للإشراف على مكاتب المحاسبة العامة (PCAOB) والذي حل محل مجلس الإشراف العام (POB) ، وما تبعه من توجه الدول والهيئات المهنية حول العالم بإصدار تعليمات لتشديد العقوبة على غش الشركات ودعم حوكمة الشركات ومنها مصر حيث أنشئت الهيئة العامة للرقابة المالية بموجب القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٩ للرقابة والإشراف على الأسواق والأدوات المالية غير المصرفية بما في

ذلك أسواق رأس المال ، كما صدر قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٨ بتأسيس وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات بالهيئة والمعدل بالقرار ٢٤ لسنة ٢٠٠٩ ويهدف هذا القرار إلى :

- صياغة آلية للفحص الدوري لجودة أعمال مراقبة الحسابات.
- التعاون مع المنظمات المهنية لإقتراح معايير للمراجعة والسلوك المهني والإستقلالية .
- إقتراح الإجراءات التي يمكن إتخاذها في مواجهه مراقبي الحسابات الذين لا يلتزمون بالمعايير والقواعد المعمول بها .
- إقتراح آليات التطوير المهني المستمر بما يتفق مع القواعد الدولية وبما يساهم في مواجهه الغش و الفساد المالي الإداري والأخلاقي.

ويسبب تفاقم الفساد والغش وعدم القدرة على الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالإضافة إلى قصور المراجعة الخارجية في إكتشاف الغش والفساد المالي في الشركات أو إحتمال تواطؤ مراقبي الحسابات مع مرتكبي الغش لذلك ظهرت في العقود الأخيرة المراجعة الإستقصائية القضائية ، ويعتبر الغش من أهم مجالات المراجعة الإستقصائية القضائية ذات التأثير المباشر على القوائم المالية وعلى مصالح مستخدميها، حيث توجد حالات من التدرج في إدارة الإرباح والغش داخل منشأة عميل المراجعة على النحو التالي :

### أولاً: إدارة الأرباح داخل إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ويشمل

#### التدرج فيها ما يلي :

#### ١- المحاسبية المتحفظة:

وتقوم على أخذ الخسائر المحتملة في الحسبان وتأجيل الإعتراف بالمكاسب المحتملة وهو ما يعرف بالحيطه والحذر .

#### ٢- المحاسبية المحايدة:

وتقوم بإتباع أفضل الطرق والسياسات المحاسبية التي تتناسب الظروف والأنشطة والأحداث التي تقوم بها المنشأة.

#### ٣- المحاسبية المتحيزة:

وهي لا تقدم معلومات أكثر ملائمة أو أكثر موثوقية ولكنها تتفق مع دوافع وإتجاهات الإدارة لتحقيق مصالحها الذاتية، وذلك بإتباع وتطبيق السياسات المحاسبية بتعسف للوصول إلى رقم ربح معين .

ثانياً: إدارة الإرباح خارج إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتشمل

ما يلي:

١- المحاسبة المتحيزة:

تقدمها بشكل مبالغ فيه مثل إساءة إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وإساءة إستخدام التقديرات المحاسبية بشكل لا يتفق مع الواقع والحقيقة وإخفاء معلومات هامة بدعوى الأهمية النسبية.

٢- تقديم تقارير مالية إحتيالية:

مثل تزوير بعض المستندات وتكرار التسجيل أو القيام بعمليات وهمية أو عمليات ضارة مع أطراف ذوى العلاقة.

٣- غش التقارير المالية:

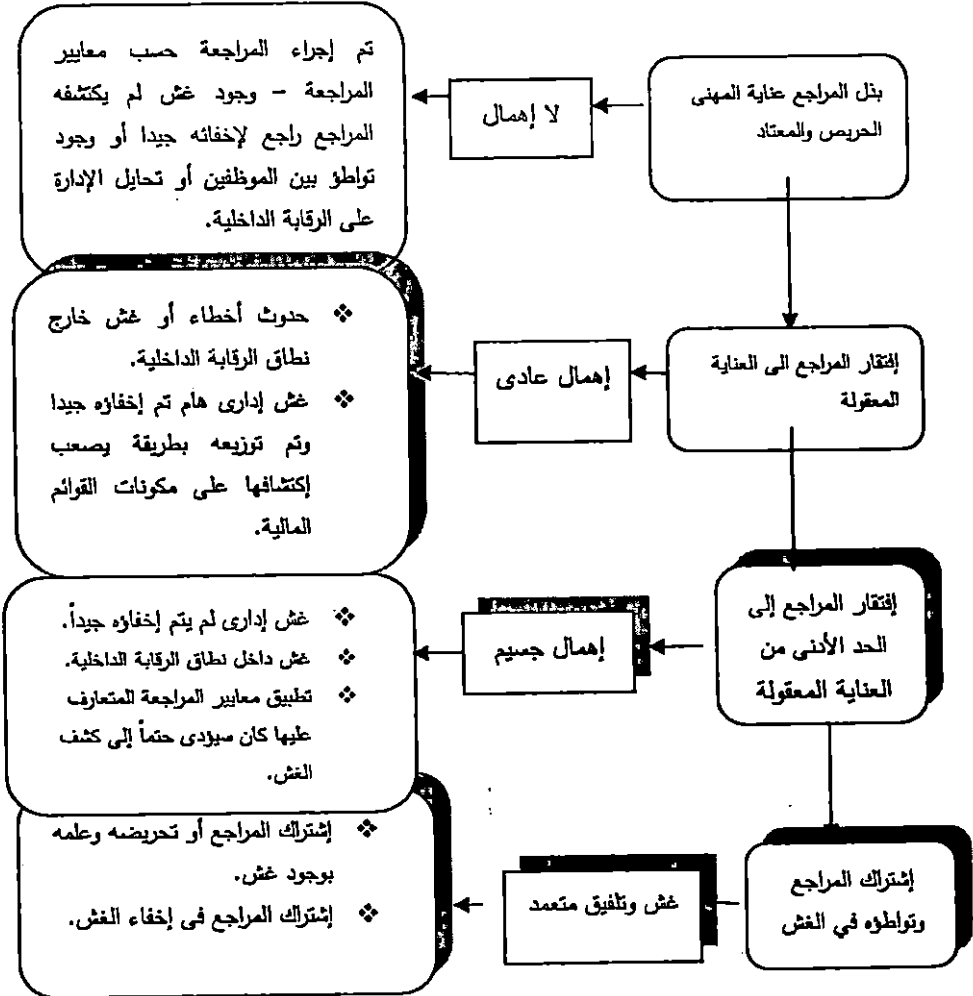
بالإرتكاب المتعمد لكافة الأخطاء والخروج تماما عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها سواء فى الإعتراف أو القياس أو الإفصاح. حيث أثبتت العديد من الدراسات أن كفاءة المراجع تؤثر على جودة المراجعة وذلك كما يوضحه الشكل التالى :



## تدرج مسئولية المراجع شكل رقم (٢)

أداء عملية المراجعة لإكتشاف الخطأ والغش

مسئولية المراجع



وبسبب قصور إجراءات المراجعة الخارجية في إكتشاف الغش والفساد المالي في الشركات واتساع فجوة التوقعات بشكل غير مسبوق وفشل عملية المراجعة الخارجية وظهور الشركات المساهمة العملاقة ووجود تعارض في المصالح بين الإدارة والمساهمين وفقاً لنظرية الوكالة ظهرت أهمية المراجعة القضائية كأداة لإكتشاف الغش في التقارير المالية ومحاربة الفساد المالي في الشركات. الأمر الذي ترقب عليه المناداة بضرورة إعادة صياغة الإطار الحالي للمراجعة الخارجية لتقليل فجوة التوقعات وإضافة مهمة المراجع القضائي إلى ممارسات المراجعة الخارجية كوسيلة فاعلة في الحد من ممارسات إدارة الإرباح.

لذا سوف يتناول الباحث ظاهرة إدارة الأرباح التي تقوم المراجعة الإستقصائية بإجراء التحريات اللازمة لضبطها والحد منها إسهاماً في تخفيض معدل الدعاوى القضائية ، حيث أشارت العديد من الدراسات الحديثة إلى أن هناك ما يدعو إلى الاعتقاد بأن المستوى الجيد للمراجعة الإستقصائية القضائية يمكن أن يؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الإرباح وجودة الأرقام المحاسبية المعدة وفقاً لأساس الإستحقاق وأهمها رقم الإرباح .

وتوفر المعايير مجموعة من الإرشادات والمتطلبات الجوهرية لزيادة قدرة المراجعين تجاه إكتشاف الغش والتقرير عنه بحيث لا يتم التركيز فقط على مجرد إكتشاف الغش وإنما أيضاً منع حدوثه وذلك عن طريق الإستعانة بأفراد إضافيين لديهم مهارات التقصى والفحص القانوني وذلك لأن إجراءات المراجعة التي يقوم بها المراجع بالإعتماد على المراجعة الإختيارية (مراجعة العينات) لا تساعده في الحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية لا تحتوى على تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش وذلك بسبب تعدد وتنوع أساليب إرتكاب الغش وإخفاءه.

كل ذلك أدى إلى الإهتمام بالمراجعة الإستقصائية القضائية لإكتشاف الغش في التقارير المالية ، ويجب أن نفرق بين دور المراجعة الإستقصائية ودور المراجعة المالية ، حيث أن :

« **المراجعة المالية** : يحكمها مجموعة من المعايير وتهدف إلى التحقق من صحة العمليات المالية وتستخدم مراجعة العينات للتأكد من أن القوائم المالية لا تحتوى على أخطاء مؤثرة وتعتبر بوضوح عن المركز المالي للمنشأة.

« **المراجعة الإستقصائية** : فهي تكون لغرض معين حيث تبحث عن الدوافع المؤدية للغش والتلاعب، وفي إكتشاف نواحي القصور في الرقابة الداخلية وفي التحرى عن عمليات الخداع والغش المالي وجمع الأدلة الكافية لإستخدامها في حسم المنازعات القانونية وتقديم تقرير مدعم بالأدلة القانونية.

لذا يقترح الباحث أن تتكامل المراجعة الإستقصائية مع المراجعة المالية لوضع منظومة مراجعة متكاملة تمكن المراجع من إكتشاف الغش والتلاعب في التقارير المالية وتحقيق الكفاءة والفاعلية في عملية المراجعة ، كما أن إعلان المنشأة أنها تستعين بخدمات المراجع الإستقصائي ضمن فريق المراجعة الخاص بها يمكن أن يحق لها كثير من المزايا مثل تدعيم القدرات التنافسية للمنشأة، كما يتوقع أن يكون هناك مردود إيجابى للمراجعة الإستقصائية على فعالية حوكمة الشركات *Corporate Governance* مما قد يمكن من تحقيق مصالح كل أصحاب المصلحة وزيادة الشفافية اللذان يكونان أهم مبادئ حوكمة الشركات. وقد أوصى مجلس الإشراف العام على منشآت المحاسبة والمراجعة في تقريره

الصادر سنة ٢٠٠٠ (POB) بضرورة تبني مجالات العمل الإستقصائية القضائية فى مهنة المحاسبة والمراجعة ، وضرورة النظر إلى المراجعة الإستقصائية القضائية على أنها خدمة مستحدثة أوجدتها الظروف الحالية من الفساد الذى يشوب الأعمال فى العالم ، وأنها تهتم بالنظر فى المشكلات القضائية التى تعد المحاسبة إطاراً مرجعياً لها . وقد قامت معظم منشآت المحاسبة والمراجعة الكبرى بإدخال خدمة المراجعة الإستقصائية القضائية فى تشكيله خدماتها .

### ولهذا تتبلور مشكلة البحث فى الإجابة على التساؤلات البحثية الآتية:

- هل توجد علاقة بين جودة أنشطة المراجعة الإستقصائية القضائية وممارسات الإدارة الخاصة بإدارة الأرباح ؟
- هل هناك إختلاف بين الأساليب المتبعة فى المراجعة المالية العادية عن الأساليب فى المراجعة الإستقصائية القضائية ؟
- هل المدخل المقترح يساعد على منع وإكتشاف الغش والحد من أساليب إدارة الأرباح، وتحقيق كفاءة وفعالية عملية المراجعة فى البيئة المصرية الحديثة ؟

### ثالثاً: أهداف البحث:

يتمثل الهدف الأساسى الذى يسعى الباحث إلى تحقيقه فى دراسة العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح كمتغير تابع ومستوى جودة المراجعة الإستقصائية القضائية فى الشركات المساهمة المصرية كمتغير مستقل. وبالتالى إقتراح إطار لمدى فعالية إستخدام المراجعة القضائية فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح فى بيئة الأعمال المصرية، ويتحقق هذا الهدف من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- ١- تحليل أوجه القصور فى إجراءات المراجعة المالية الحالية فى إكتشاف الغش وما يترتب عليها من إحتمال خضوع المراجع للمساءلة القانونية ، وتحديد أهم الأسباب التى أدت إلى زيادة الإهتمام بالمراجعة الإستقصائية القضائية وتحديد ماهية وأهميتها وأهدافها ، وما تضيفه المراجعة الإستقصائية القضائية إلى عمليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح عن إجراءات المراجعة العادية.
- ٢- إختبار دور المراجعة الإستقصائية القضائية فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح وزيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة من خلال تحليل واقع الممارسة المهنية للمدخل المقترح .

### رابعاً: أهمية البحث:

- ١- من الناحية العلمية:

يكتسب البحث أهميته العلمية في تناول مشكلة مستمرة وهامة تؤثر على شفافية التقارير المالية وإمكانية الاعتماد عليها في الوصول إلى مفهوم محدد للمراجعة الإستقصائية ومحاولة توضيح إمكانية مساهمة المراجعة الإستقصائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وفي زيادة كفاءة أداء وظيفة المراجعة الخارجية، مما يساهم في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة ومحاولة إعادة الثقة في أحكام المراجعة. وتتمثل في مشكلة الوكالة وصراع المصالح بين إثنين من أهم الوكلاء عن الملاك وهما إدارة المنشأة وكيل الملاك في كل ما يتعلق بإدارة المنشأة وسياستها المحاسبية، ومراقب الحسابات وكيل الملاك في مراجعة التقارير المالية ومنح الثقة فيها، وذلك من خلال المزج بين خصائص وإجراءات المراجعة القضائية وخصائص وإجراءات المراجعة العادية وتأثير ذلك على الحد من ممارسات إدارة الأرباح والتي تنعكس على تضيق فجوة التوقعات وإعادة الثقة في أحكام المراجعة. كما يكتسب هذا البحث أهميته العلمية من كونه يساير التطورات الحديثة في مجال البحوث المحاسبية التي تركز على الدور الإستراتيجي للمراجعة الإستقصائية القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودتها من خلال النموذج المقترح بما يساهم في إعادة الثقة في أحكام المراجعة.

## ٢- من الناحية العملية:

لا شك أن الربط بين الجوانب العلمية الفلسفية لأنشطة المراجعة القضائية وواقع الممارسة العملية يساهم التعرف على محددات جودتها ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح والوصول إلى قوائم مالية تعبر بصدق عن المركز المالي للمنشأة مما يعزز الإتجاه الصحيح للقرار الإستثماري الرشيد، كما أن إعتماد القضاء على معلومات صحيحة يساهم في تأييد الدعاوى القضائية، وتخفيض معدلات الجرائم المالية والحد من إنتشار الغش والفساد المالي في الشركات، مما يجعل المراجعة الإستقصائية وسيلة هامة بالنسبة للأجهزة الرقابية في مصر كمؤشر من مؤشرات الإستدلال.

## خامساً: منهج البحث:

في سبيل تحقيق هدف البحث سوف يعتمد الباحث على:

### ١- المنهج الإستقرائي *Inductive Approach*

سوف يعتمد الباحث على البحث المرجعي وإستقراء الدراسات السابقة التي يتضمنها الفكر المحاسبي في مجال المراجعة الإستقصائية لتقديم مدخل للمراجعة الإستقصائية يساعد في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال.

### ٢- المنهج الإيجابي *Positive Approach*

وذلك لوصف وتفسير وتحليل الوضع الحالى للمراجعة وذلك من خلال التعرف على ما إذا كان هناك قصوراً فى إجراءات المراجعة المالية الحالية فى إكتشاف الغش. وكيف يمكن الإعتماد على المدخل المقترح للمراجعة الإستقصائية فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح وزيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة فى بيئة الأعمال ؟

#### سادساً : فروض البحث:

- فى ضوء مشكلة البحث ومن أجل تحقيق أهدافه تم صياغة فروض البحث كما يلى:
- **الفرض الأول:** توجد ضرورة لتطبيق مدخل المراجعة الإستقصائية القضائية فى ظل الأوضاع الحالية للحد من ممارسات إدارة الأرباح فى بيئة الأعمال المصرية.
- **الفرض الثانى:** توجد إختلافات جوهرية فيما يتعلق بإجراءات وأنشطة المراجعة الإستقصائية والمراجعة الخارجية فى بيئة الأعمال المصرية .
- **الفرض الثالث:** يتطلب تطبيق المدخل المقترح للمراجعة الإستقصائية القضائية أساليب وأدوات ووسائل مراجعة خاصة لإكتشاف الغش والتلاعب فى البيانات المحاسبية والقوائم المالية فى بيئة الأعمال المصرية .

#### سابعاً: حدود البحث:

تقتصر الدراسة على تناول موضوع إستخدام المراجعة الإستقصائية فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مع تحليل لنواحي القصور فى إجراءات المراجعة المالية الحالية دون التعرض تفصيلاً لأداء المراجعة الخارجية فى إكتشاف الغش إلا بالقدر الذى يفيد موضوع البحث.

#### ثامناً: خطة البحث:

فى ضوء مشكلة البحث وإنطلاقاً من أهمية أهدافه وفروضه والتي يسعى الباحث إلى دراستها وتحقيقها يمكن تقسيم البحث إلى:

- ١- المبحث الأول: الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث.
- ٢- المبحث الثانى: ممارسات إدارة الأرباح فى الفكر المحاسبى.
- ٣- المبحث الثالث: الإطار الفكرى للمراجعة الإستقصائية القضائية واستقراء الممارسة المهنية فى البيئة المصرية.
- ٤- المبحث الرابع: المدخل المقترح.
- ٥- المبحث الخامس: الدراسة التطبيقية.
- ٦- النتائج والتوصيات
- ٧- دراسات مستقبلية مقترحة ، مراجع البحث ، ملاحق البحث

## المبحث الأول

### الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث

يعرض الباحث في هذا البحث نتائج بعض الدراسات التي إطلع عليها، والمرتبطة بموضوع البحث للوقوف على ما توصلت إليه من نتائج ، والإستفادة منها في إستكمال جوانب الدراسة في هذا الموضوع، بما يحقق التواصل والتكامل بين الدراسات البحثية في هذا المجال. وذلك على النحو التالي :

#### أولاً: إستقراء الدراسات السابقة :

يمكن القول بأن الدراسات السابقة في مجال المراجعة الإستقصائية القضائية والحد من ممارسات إدارة الإرياح قد إتجهت إلى ثلاثة نواحي أساسية وهي :

- ١- دراسات مرتبطة بممارسات الإدارة والتنبؤ بالإرياح .
- ٢- دراسات مرتبطة بالتوصيف المهني للمراجعة القضائية.
- ٣- دراسات مرتبطة بأثر إستخدام المراجعة الإستقصائية القضائية في الحد من ممارسات إدارة الإرياح بالتطبيق على بعض الدول .

وفيما يلي عرض موجز لهذه الدراسات

١- دراسات مرتبطة بممارسات الإدارة والتنبؤ بالإرياح :

#### دراسات باللغة العربية:

\* دراسة د. صلاح حسن (٢٠١١):

أكدت الدراسة على مسئولية إدارة الشركة عن إعداد وعرض تقارير مالية ذات جودة عالية تؤثر إيجاباً على المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصالح لإتخاذ قرارات الإستثمار والإئتمان والقرارات الأخرى المتعلقة بتوزيع الموارد ، وقامت الدراسة بتبويب المحاولات البحثية التي تناولت قياس الجودة إلى أربع مجموعات.

المجموعة الأولى: دراسات تستند على نموذج الإستحقاقات *Accruls Model* تعتمد جودة المعلومات المحاسبية على جودة الأرباح الواردة بالتقارير المالية والأخيرة تعتمد بدورها على قياس جودة الاستحقاقات.

المجموعة الثانية: دراسات تستند على نموذج القيمة الملائمة وتقيس جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية من خلال قياس الارتباط بين الأرقام المحاسبية وردود الأفعال في سوق الأوراق المالية تجاه الإفصاح عن الأرقام المحاسبية مثل:

العلاقة بين القيمة السوقية للسهم أو عائد السهم والأرقام المحاسبية - توظيف معادلة الإنحدار لقياس قدرة المتغيرات المحاسبية على تفسير التغير في قيمة السهم أو عائد السهم خلال سلسلة زمنية معينة - قياس وتفسير العلاقة بين عائد السهم ومجموعة المعلومات المتاحة للمستثمر .

**المجموعة الثالثة:** تتركز جودة المعلومات المحاسبية على عناصر محددة من التقارير المالية مثل تأثير المحتوى الإخباري لتقرير مجلس الإدارة ، تأثير تقارير المراجع ومؤهلاته، وتأثير فرض الإستمرارية ، وتأثير التحول إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية.

**المجموعة الرابعة:** التركيز على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية سواء الخصائص الأساسية والخصائص الثانوية .

#### \* دراسة: د / أحمد جمعة رضوان ( ٢٠١٣ )

تهدف تلك الدراسة إلى قياس أثر كلاً من المراجعة الخارجية والداخلية على أساليب إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية وذلك من خلال إختبار أثر جودة عمليات المراجعة الخارجية والداخلية على إدارة الأرباح المستندة إلى الإستحقاق المحاسبى وكذلك إختبار أثر جودة عمليات المراجعة الخارجية والداخلية على إدارة الأرباح المستندة إلى العمليات الحقيقية وقد قام الباحث باستخدام أسلوب الإنحدار الخطى المتعدد في إختبار الفروض وقد توصلت الدراسة إلى أن كل من جودة عمليات المراجعة الخارجية المتمثلة معبراً عنها بمؤشر التخصص الصفاى لمراجع الحسابات وجودة عمليات المراجعة الداخلية معبراً عنها بمتوسط سنوات خبرة المراجعين الداخليين ومتوسط نسبة عدد الحاصلين على شهادات مهنية متخصصة ومدى توافر مقومات الإستقلال في قسم المراجعة الداخلية .

وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة سلبية بين جودة عمليات المراجعة الخارجية والداخلية وممارسات إدارة الأرباح المستندة إلى الإستحقاق المحاسبى غير العادى، ولم تتوصل الدراسة إلى وجود أى تأثير جودة عمليات المراجعة الخارجية والداخلية وممارسات إدارة الأرباح المستندة إلى الإستحقاق المحاسبى الجارى ، وإنتهت الدراسة إلى أن كلاً من جودة عمليات المراجعة الخارجية والداخلية معبراً عنها بنفس المؤشرات السابقة لها تأثير إيجابي على أساليب إدارة الأرباح المستندة إلى العمليات الحقيقية وهو ما يعنى أن جودة عمليات المراجعة الخارجية والداخلية تدفع الأعمال من التحول من إستخدام أسلوب الإستحقاق المحاسبى غير العادى إلى إستخدام الأنشطة والعمليات الحقيقية في إدارة الأرباح . وقد أوصت الدراسة بضرورة تولى المنظمات المهنية والجهات الإشرافية والرقابية الرقابة على الأساليب الأخرى لإدارة الأرباح بخلاف الإستحقاق المحاسبى والتي قد تلجأ إليها الشركات في حالة زيادة القيود المفروضة على ممارسات إدارة

الأرباح من خلال الإستحقاق المحاسبي للحد من إستخدام هذه الأساليب واكتشاف مايقع منها وكذلك أوصت الدراسة بضرورة تفعيل مبادئ حوكمة الشركات للحد من ممارسات إدارة الأرباح .

\* دراسة: سامح رفعت أبو حجر ( ٢٠١٤ ) :

هدفت تلك الدراسة إلى التعرف على دور مراقب الحسابات في وضع الضوابط التي تحكم وتحد من أساليب إدارة الأرباح فى القوائم المالية وذلك من خلال قيام مراقب الحسابات بتقييم للممارسات المحاسبية التي تتيحها المعايير المحاسبية، وما تتضمنه من مرونة قد تستغل من جانب الإدارة لتحقيق أغراض خاصة تنتهي إلى إعداد قوائم مالية مضللة .وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج والتي من أهمها أن دوافع وأساليب إدارة الأرباح تختلف باختلاف الهدف منها والفرص المتاحة أمام الإدارة ، وقد تختلف دوافع وأساليب إدارة الأرباح من نشاط إقتصادي إلى آخر أو من منشأة إلى أخرى ، كما أنه يوجد علاقة سلبية بين جودة المراجعة وسلوك إدارة الأرباح حيث أن أداء عملية المراجعة بجودة عالية يؤدي إلى إكتشاف ومعالجة الأخطاء والمخالفات الجوهرية والتي من بينها سلوك إدارة الأرباح مما يعكس إيجابياً على جودة القوائم المالية المنشورة .

وأوصت الدراسة بضرورة تأهيل مراقبي الحسابات فيما يتعلق بإمكانية التمييز بين ممارسات إدارة الأرباح التي تتم في حدود المعايير المحاسبية وتلك التي تخرج عن نطاقها ، بغرض التلاعب في القوائم المالية من خلال الأساليب الفعالة فى هذا الصدد ، وضرورة تفعيل دور الجهات الرقابية والإشرافية مثل الجهاز المركزى للمحاسبات وهيئة سوق المال فى الحد من ممارسات الإدارة المتسفة للأرباح وذلك من خلال فرض ضوابط رقابية تمنع ذلك ، وإصدار تشريعات حازمة تتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب والتحرير في البيانات المالية ، وبما يحد من إستخدام أساليب إدارة الأرباح .

\* دراسة : د/ وليد الجمال ( ٢٠١٤ ) :

تهدف تلك الدراسة إلى التعرف على دور مراقب الحسابات فى وضع الضوابط التى تحكم وتحد من أساليب إدارة الأرباح فى القوائم المالية وذلك من خلال قيام مراقب الحسابات بتقييم للممارسات المحاسبية التي تتيحها المعايير المحاسبية، وما تتضمنه من مرونة قد تستغل من جانب الإدارة لتحقيق أغراض خاصة تنتهى إلى إعداد قوائم مالية مضللة .

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج والتي من أهمها أن دوافع وأساليب إدارة الأرباح تختلف باختلاف الهدف منها والفرص المتاحة أمام الإدارة ، وقد تختلف دوافع وأساليب إدارة الأرباح من نشاط إقتصادي إلى آخر أو من منشأة إلى أخرى ، كما أنه يوجد علاقة سلبية بين جودة المراجعة وسلوك إدارة الأرباح حيث أن أداء عملية المراجعة بجودة عالية يؤدي إلى



إكتشاف ومعالجة الأخطاء والمخالفات الجوهرية والتي من بينها سلوك إدارة الأرباح مما ينعكس إيجابياً على جودة القوائم المالية المنشورة .

وأوصت الدراسة بضرورة تأهيل مراقبي الحسابات فيما يتعلق بإمكانية التمييز بين ممارسات إدارة الأرباح التي تتم في حدود المعايير المحاسبية وتلك التي تخرج عن نطاقها ، بغرض التلاعب في القوائم المالية من خلال الأساليب الفعالة في هذا الصدد ، وضرورة تفعيل دور الجهات الرقابية والإشرافية مثل الجهاز المركزي للمحاسبات وهيئة سوق المال في الحد من ممارسات الإدارة المتعسفة للأرباح وذلك من خلال فرض ضوابط رقابية تمنع ذلك ، وإصدار تشريعات حازمة تتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب والتحرّف في البيانات المالية ، وبما يحد من إستخدام أساليب إدارة الأرباح .

### الدراسات باللغة الإنجليزية:

#### \*دراسة (Cathy, et. al, ٢٠١٥)

تهدف تلك الدراسة إلى توفير معلومات إضافية عن إدارة الأرباح وكيفية التحقيق من أثارها ، ولتحقيق هذا الهدف قامت الدراسة ببحث العلاقة بين هيكل العقود الخاصة بمكافآت المدراء الماليين كمتغير مستقل والممارسات الخاصة بإدارة الأرباح كمتغير تابع ، وقد إشمطت عينة الدراسة على عدد ٥٨ من المديرين الماليين من الولايات المتحدة من ذوى الخبرة في العمل المهني. وقد توصلت الدراسة إلى أن المديرين الماليين يصدرّون تقارير مضلّة ويعملون على إحتساب إستحقاق تقديري أعلى في حال كانت المكافأة متغيرة عنه لو كانت ثابتة ، ووجدت أن هيكل عقد المكافأة يؤثر بشكل كبير على حجم الإستحقاق التقديري ، ووجدت أيضاً أن المدراء الذين لا يملكون الأخلاق اللازمة فيما يخص إدارة الأرباح يحسبون إستحقاقاً إختيارياً مرتفعاً في حالة إذا كانت المكافأة غير ثابتة في العقد بشكل أكبر بكثير عن من هم يمتلكون أخلاقاً رفيعة ، أما إذا كانت المكافأة ثابتة ومحددة مسبقاً فليس هناك تأثير للمبادئ والأخلاق من عدمها . وقد أوصت الدراسة في ضوء ما توصلت إليه من نتائج بتعميق البحث لبحث وإجراء دراسات مستقبلية كدراسة أثر ممارسات إدارة الأرباح على سلوك المدراء الماليين وصناع القرارات في الشركات ، ودراسة سبب الإقبال الزائد على ممارسات إدارة الأرباح عند المدراء الماليين الذين يحصلون على عقود مكافآت متغيرة .

#### \*دراسة (Hillier, D. AL ٢٠١٦)

تهدف تلك الدراسة لمدى تأثر القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية باختلاف الثقافات الدولية وذلك بالتطبيق على عدة دول إفريقية وإختبار ما إذا كان تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS يحسن من القيمة الملائمة للأرباح والقيم الدفترية لحقوق الملكية ويؤثر على أسعار

الأوراق المالية وذلك بالتطبيق على عدد من الدول الإفريقية المصنفة على أنها من الدول التي تزيد فيها السرية على حساب الشفافية. واقتُرحت الدراسة أن التركيز المفاهيمي الأكبر للمعايير الدولية للتقارير المالية سوف يدفع الى مزيد من الطلب الزائد على مهنة المحاسبة ذات الجودة الأعلى مما سيكون له أثر كبير في تحسين معلومات ذات جودة أعلى وإنهيار ثقافة السرية ، ويسلط الضوء على الآثار المتنوعة للمعايير الدولية للتقارير المالية ودور الثقافة وأسواق الأصول ومهنة المحاسبة في زيادة جودة مهنة المحاسبة في الدول الإفريقية. وتركز الدراسة على السرية وترى أنها مشتقة من الثقافة السائدة وإذا كانت ثقافة السرية ممثلة لإدارات الشركات غير المسؤولة فإنها تكون قادرة على التلاعب بالإرباح والحسابات وإخفاء عدم الكفاءة، حينئذ فإن تقارير المحاسبة المالية لا تحتوي معلومات مرتبطة بالقيمة، ومن ناحية أخرى إذا كانت المحاسبة تمثل واحداً من المسارات القليلة الخاضعة لرقابة جهات حكومية وتدقق المعلومات حينئذ فإن التقارير المالية يمكن أن تحتوى مصدراً ذو قيمة وتدقق للمعلومات المرتبطة بالسعر. وتقرر الدراسة أن هناك ارتباط ضعيف بين أسعار الأوراق المالية والأرباح المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الوطنية المختلفة عن المعايير الدولية للتقارير المالية Francis & Schipper ١٩٩٩, Kothari, ٢٠٠١, Lev, ١٩٨٩, ويرجع ذلك إلى الجودة الضعيفة للمعلومات المحاسبية المعتمدة على التكلفة التاريخية، إما في ظل المعايير الدولية للتقارير المالية ومع التحسينات في قياس القيمة العادلة فإن المعايير الدولية للتقارير المالية تقدم قيمة ملائمة مقارنة أكبر أفضل، واختبرت الدراسة مدى التحسن في معلومات الأرباح والقيم الدفترية بعد تطبيق معايير التقارير المالية في عدة دول إفريقية بالمقارنة بالفترات التي قبلها والتي تطبق فيها معايير محاسبية وطنية مختلفة عن المعايير الدولية المالية. ويرى الباحث أن هذه الدراسة مفيدة عند إجراء الدراسة التطبيقية لأن تعديلات المعايير المحاسبية المصرية الصادرة في يوليو ٢٠١٥ قد زادت من الفجوة بين المعايير المصرية والمعايير الدولية للتقارير المالية ، وذلك بإلغاء فقرات إعادة التقييم والقيمة العادلة في معظم معايير المحاسبة المالية المصرية الجديدة مثل الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة والإستثمار العقاري وأصول التقييم والتعدين ، وقامت الدراسة أيضاً على إختبار فرض يقارن بين القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية قبل تطبيق تعديلات المعايير المصرية وبعد تطبيقها فقط على معلومات الأرباح على حساب باقى المعلومات الأخرى الهامة كالتدفقات النقدية ، والقيمة الدفترية والتزام الشركات بالمسئولية المجتمعية وجودة عملية المراجعة ونوع تقرير مراقب الحسابات وغيرها من المتغيرات .

٢- دراسات مرتبطة بالتوصيف المهني للمراجعة القضائية :-

الدراسات باللغة العربية:

### \*دراسة: الصياد ٢٠٠٩

هدفت تلك الدراسة إلى التعرف على المفاهيم الأساسية للمحاسبة القضائية، والمراجعة المالية، ومراجعة الغش والإحتيال. مع توضيح الهدف من المحاسبة القضائية في فض المنازعات التجارية في الأداء الإقتصادي وأثره على المستوى القومي. وتوصل الباحث إلى أن المنازعات التجارية يمكن أن تكون بين منظمين داخليتين أو بين منظمات مختلفة على نطاق دولي وهكذا فإن التحكيم والتقاضى في المنازعات التجارية على المستويين يتم الفرض أو التسوية بين الطرفين أمام محكمة داخلية أو في محكمة دولية ، حيث أن دور المحاسب القانوني لا يكون مغلقاً على الطابع المحلي وإنما يمكن الإستعانة به في المحكمة الدولية كشاهد خبير لتسهيل التعاقدات المحاسبية أمام المحكمة.

### \* دراسة د/ محمود رجب ٢٠١٤

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة السعي نحو تقديم إطار متكامل لإستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغش والإحتيال المالي في البيئة المصرية، وأهم المتطلبات لتنفيذ ذلك، وإعتمد الباحث على كل من المنهج الإستقرائي والمنهج التحليلي الإيجابي، للتوصل إلى نتائج منطقية تدعم الفروض النظرية الواردة في الدراسة، من خلال تحليل واقع الممارسة المهنية في مصر، وإستقصاء آراء عينات الدراسة الأربعة وتم إختبار فروض البحث، بإستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المتنوعة، وكانت أهم نتائج الدراسة ما يلي:

إتفقت الدراسة النظرية مع الدراسة التطبيقية على أهمية المراجعة القضائية، وإعتبارها ركناً هاماً وجوهرياً من أركان منظومة منع واكتشاف الغش في البيئة المصرية، حيث أنها تؤدي إلى تضيق فجوة التوقعات، وتحسين كفاءة منظومة الرقابة على الشركات المساهمة ( Corporate Governance). وإتفقت آراء عينات الدراسة الأربعة، على قبول الإطار المتكامل المقترح للمراجعة القضائية ، والذي يساعد على تفعيل الرقابة على الشركات المصرية المختلفة ، ومنع واكتشاف حالات الغش والفساد في البيئة المصرية، وبالتالي زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة.

### وقدم البحث مجموعة من التوصيات أهمها ما يلي:

- ينبغي على المنظمات المهنية في مصر، تفعيل متطلبات الإطار المقترح، والخاص بإنشاء جمعية مهنية رسمية ومستقلة للمراجعة القضائية في مصر، وقيامها بوضع إطاراً للتوصيف المهني السليم، والمعايير الملائمة لتطبيق المراجعة القضائية في البيئة المصرية.
- التكامل بين عمل المراجع القضائي، وعمل مراقب الحسابات، كمرحلة إنتقالية، حتى يتم التأهيل العلمي والعملی لمراقب الحسابات، لكي يتمكن من القيام بعمل المراجع القضائي بصفة مستقلة.

■ إضافة خدمة المراجعة القضائية ضمن تشكيلة الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر، مسايرة للتوجه الحالي في مصر للقضاء على ظاهرة الغش والفساد المالي في الشركات المصرية.

\* دراسة ( د / أحمد مقداد ، د / رافي نزار ٢٠١٢ )

تهدف تلك الدراسة إلى تسليط الضوء على المفاهيم الأساسية للمحاسبة القضائية ، وبيان أهميتها وأهدافها وخصائصها والفرق بين المحاسبة القضائية والمراجعة الخارجية ومراجعة الغش والإحتيال وتوضيح الهدف من المحاسبة القضائية ودور المحاسب القضائي والسمات الشخصية التي يتميز بها والتعرف على مجالات تطبيق المحاسبة القضائية في العراق، والفرق بينها وبين مهنة الخبير في المحاكم البيئية العراقية وكانت الدراسة التطبيقية في البيئة العراقية وشملت المحاكم العراقية والجهات الضريبية.

الدراسات باللغة الانجليزية:

\* دراسة (Akkeren, ٢٠١٣):

تناول الباحث في هذه الدراسة فحص كيفية قيام مكاتب المحاسبة والمراجعة التي تتخصص في المحاسبة القضائية في تقديم الخدمات لعملائها في أستراليا، كما تناولت ضرورة إحتواء المناهج في الجامعات على المهارات المتعلقة بالمحاسبة القضائية بقصد تلبية إحتياجات سوق العمل في المستقبل، وقد توصلت هذه الدراسة بعد إجراء مقابلات مع الأستراليين الممارسين لمهنة المحاسبة القضائية (٣٢ شخص) إلى أن المحاسب القضائي يمتلك قدراته ومهارات عالية تساهم في الحفاظ على نزاهة التقارير المالية والحد من الجرائم المالية.

\*دراسة (Gbegi and Adebissi, ٢٠١٤):

تناولت الباحثة في هذه الدراسة: دراسة مهارات المحاسبة القضائية وأساليب البحث والتقصي عن الغش في القطاع العام النيجيري، وبلغت عينة الدراسة ١٢٩ من كبار الموظفين في وكالات مكافحة الفساد في نيجيريا، وكانت نتائج الدراسة متمثلة في أن مهارات المحاسبة القضائية لها تأثير كبير في الكشف والحد من الغش في القطاع العام بنيجيريا، وأوصت الدراسة بأن وكالات مكافحة الفساد في نيجيريا يجب أن تنشأ وحدة للمحاسبة القضائية لكي تكون أكثر كفاءة وفعالية في تحديد المشتبه فيهم في حالات حدوث الغش، كما يجب إنشاء نظام فعال للرقابة الداخلية بالمؤسسات العامة في نيجيريا للحد من حالات الغش .

\*دراسة (Akenbor, ٢٠١٤):

تناول الباحث في هذه الدراسة العلاقة بين المراجعة الإستقصائية والممارسات الإحتيالية والغش في المؤسسات العامة في نيجيريا، ولتحقيق ذلك قامت الدراسة بتجميع عينة مكونة من ١٢ من

مدبرين ومحاسبين فى المؤسسات العامة فى نيجيريا ، وأظهرت نتائج الدراسة أن أساليب المراجعة الإستقصائية سواء كانت لاحقة *Reactive* أو كانت وقائية *Proactive* لها علاقة سلبية مع الأساليب الإحتيالية والغش، وأوصت الدراسة بأن المراجعين الإستقصائيين يجب إلحاقهم بإستمرار لبرنامج تدريب لى تساعدهم فى رفع درجة كفاءة المراجعة القضائية ، كما أوصى بأن تكون المراجعة الإستقصائية إلزامية للمؤسسات العامة من قبل السلطات التنظيمية بدلاً من أن تكون إختيارية عند وجود مشكلة.

#### \*دراسة (Eyisi, ٢٠١٤):\*

تناول الباحث فى تلك الدراسة أثر الإستعانة بالمراجع الإستقصائى على حوكمة الشركات فى ظل إنهيار الشركات وزيادة الغش والإحتيال المالى وفشل المراجعة المالىة العادية فى كشف ومنع الغش، وجاءت نتيجة الدراسة إيجابية حيث وجد أن المراجعة الإستقصائية يكون لها مردود إيجابى على فعالية حوكمة الشركات وزيادة الشفافية وتحقيق مصالح أصحاب المصلحة حيث توفر لهم معلومات ذات جودة مرتفعة تساعدهم فى إتخاذ قراراتهم بطريقة صحيحة مما يحد من إنهيار الشركات وتحقيق الأهداف العامة للشركة.

#### \*دراسة (Oyedokun, ٢٠١٥):-\*

تناول الباحث فى تلك الدراسة التحديات الكبيرة التي تواجه بيئة الأعمال الإلكترونية فى السنوات الأخيرة بسبب تطور أساليب الغش والإحتيال وأصبحت فى حاجة إلى أساليب حديثة لإكتشاف ذلك الغش وتحديد الشخص المشتبه فيه، وقدم بعض الإقتراحات والتوصيات التي يمكنها المساهمة فى الكشف المبكر عن الجرائم المالىة وغسيل الأموال ، متمثلة فى ضرورة الإستعانة بالمراجع الإستقصائى لقدرته فى الحصول على أدلة مقبولة ومناسبة لأغراض التقاضى ، وتقديم تقارير تتسم بالنزاهة والشفافية، حيث أن تلك التقارير تكون نتيجة البحث والتقصى بأساليب متطورة عن واقعة الغش وتحديد الشخص المشتبه فيه ، وتقديم هذا التقرير للإدارة أو لجنة المراجعة أو النيابة أو المحكمة أو لى جهة تطلب التحقيق.

### ٣- دراسات مرتبطة بأثر إستخدام المراجعة الإستقصائية القضائية فى الحد من

#### ممارسات إدارة الإرباح بالتطبيق على بعض الدول:

#### الدراسات باللغة العربية:

#### \*دراسة د. غالب (٢٠١٤):\*

أكدت على أنه فى معظم حالات الإقلاس والإنهيارات والأزمات المالىة لم يقم المراجعين بالتحفظ فى الرأى فى القوائم المالىة أو لا يشيرون فى تقاريرهم إلى مسألة الإستمرارية ، إلا فى الحالات

الواضحة جداً لعدم قدرة الشركة على الإستمرارية فى السنة الأخيرة قبل الإفلاس مباشرة، وأرجعت الدراسة ذلك إلى سببين هما :

- الخوف من فقد العملاء ، حيث يؤثر تحفظ عدم التأكد من الإستمرارية على بقاء المراجع والتلميح والتصريح بعزله وهو الأمر الذى يجعل المراجعون يتخوفون من فقد عملاء المراجعة.
- الخوف من التحقق التلقائى لنبوءة الفشل ، حيث يخشى المراجعون عادة من التأثيرات السلبية الخطيرة التى تودى فى النهاية إلى التعجيل بفشل أو إفلاس الشركة ( عميل المراجعة ) وتداعيات ذلك على شركات أخرى وعلى الإقتصاد القومى.

### الدراسات باللغة الانجليزية:

#### \* دراسة ( ٢٠١٣ ) Hsien – Li Lee & Hua Lee :

#### تساءلت الدراسة فى عنوانها الرئيسى :

هل تحسن مكاتب المراجعة الأربعة الكبيرة من القيمة الملائمة لمعلومات الأرباح وحقوق الملكية؟ والغرض الرئيسى من الدراسة هو فحص العلاقة بين جودة المراجعة والقيمة الملائمة للمقاييس المحاسبية للأرباح والقيمة الدفترية لحقوق الملكية . وأكدت الدراسة على ما جاء فى دراسات سابقة مثل ( *Reynolds & Francis, ٢٠٠٠* ) & ( *Backereta ١٩٩٨* ) من أن جودة المراجعة تعتمد على قدرة المراجعين على الحد من السلوك الإنتهازى للمديرين بالتلاعب فى الأرباح ، حيث أن المراجعين ذو الجودة الأعلى يكونون أكثر إحتمالاً أن يكتشفوا الممارسات المحاسبية غير الملائمة وأن الجودة الأعلى للمراجعة تعزز الملائمة والموثوقية للقوائم المالية لمنشأة عميل المراجعة وبالتالي تحسن القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية .

### المبحث الثانى

#### ممارسات إدارة الأرباح فى الفكر المحاسبى

لقد جذب موضوع إدارة الأرباح إنتباه الأدب المحاسبى نتيجة لإفلاس العديد من المنظمات العالمية. وتعتبر إدارة الأرباح من المواضيع التى لا تزال تنفقر إلى الأساس العلمى والعملى فى معالجتها ووضع الأسس والمفاهيم لها إذ تحيط بعملية إدارة الأرباح بعض الثغرات والنواقص والقصور فى الفهم والإستنتاجات الخاطئة والمتضاربة وتتزايد اليوم تساؤلات المجتمع المالى المحلى والعربى والعالمى عن أسباب الفضائح والإنهيارات وضياع أموال المستثمرين فى أسواق المال العالمية حيث شكلت أزمة حقيقية فى الإقتصاد العالمى نتج عنها تراجع الأسهم وتسارع

الأفراد إلى بيع الأسهم وإفلاس المنظمات وإنهيار المؤشرات المالية وذلك لإنهيار الثقة بالمديرين التنفيذيين بالمنظمات وأعضاء مجلس إدارتها.

وقد لجأت إدارة تلك المنظمات إلى استخدام مجموعة من الأساليب للتأثير على التقارير المالية وبدوافع مختلفة من إدارة إلى أخرى مستفيدة من بعض الثغرات في بيئة الأعمال المحيطة بها، وعدم التزام بعض الأطراف المباشرة وغير المباشرة بإقتصاديات تلك المنظمات بالمعايير المهنية والقيم الأخلاقية السائدة في المكان والزمان.

وتواجه المنظمات في العصر الحديث ضغوطاً وتحديات تتمثل في الزيادة المستمرة للقوى الداخلية المؤثرة على إستقرارها وربحياتها، حيث شهد العالم في السنوات الأخيرة تحولات جذرية، وظهور الكثير من المعاملات المالية والتجارية المعقدة مما ترتب عليه إصدار معايير محاسبية تحتوي على الكثير من التفاصيل والتفسيرات حتى يمكن المحاسبة عن هذه المعاملات، مما أدى إلى وجود ثغرات في هذه المعايير وفي القواعد المحاسبية نتيجة توافر بدائل مقبولة قبولاً عاماً يتيح للإدارة التلاعب مما يمكن الشركة من التقرير عن أدائها المالي في أفضل صورة وهو ما يطلق عليه بالممارسات الإحتيالية للمحاسبة.

### أولاً : ماهية إدارة الأرباح :

تنشأ إدارة الأرباح نتيجة المرونة التي تقدمها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً للإختيار بين مجموعة من السياسات المحاسبية عند إعداد التقارير المالية. وتؤدي هذه المرونة إلى استخدام الأحكام التقديرية في إعداد القوائم المالية من قبل المديرين إستجابة لتغيرات بيئة الأعمال. وتستخدم تلك الأحكام والتقديرية لتحقيق العديد من الدوافع منها ما هو مرتبط بأسواق رأس المال، ومنها ما هو متعلق بالتعاقدات مع أطراف مختلفة بالإعتماد على الأرقام المحاسبية، كما أن منها ما يتعلق بالمتطلبات التنظيمية والتي تقوم بتقييم أعمال المنشآت بناء على نتائج الأعمال الواردة في التقارير المالية من خلال مراجعة وإستقراء الباحث لما قدمته أدبيات التراث الفكرى المحاسبى الأكاديمى ، ووجد الباحث أنه لا يوجد تعريف عام ومحدد لمصطلح إدارة الأرباح ونتيجة لتعدد التعاريف الخاصة بإدارة الربح فقد رأى الباحث ضرورة إستعراض مجموعة من التعريفات وتحليلها من حيث المفهوم والدافع بهدف صياغة تعريف عام لإدارة الربح.

### تعريف (Shipper, ١٩٨٩) :

"إدارة الأرباح هي قيام الإدارة بالتدخل المتعمد في عملية إعداد التقرير المالي بهدف الحصول على بعض المنافع الخاصة".

### تعريف (Luis and Other's ٢٠٠٠):

"إدارة الأرباح تحدث عندما يستخدم الوكلاء التقديرات في التقدير المالي وهيكله العمليات لتغيير التقارير المالية إما لتضليل بعض أصحاب المصالح عن الأداء المنخفض للوحدة الإقتصادية أو للتأثير على بعض التعاقدات التي تعتمد على التقرير المحاسبي". وهذا التعريف يركز على أن إدارة الأرباح ليست ظاهرة جديدة ولكنها توجه إنتباه المستثمر لأثر البيئة حيث تدفع قوى السوق الوكلاء الذين لم يحققوا الأرباح المتوقعة إلى التصرف وفقاً لسلوك معين.

### تعريف (Anand ٢٠٠٣):

"إدارة الأرباح هي تعديل أرباح التقارير المالية بحيث لا تعبر بدقة عن الأرباح الإقتصادية في نهاية كل فترة زمنية".

### تعريف (د/ طارق حماد ٢٠٠٧):

"إن إدارة الأرباح هي إختيار سياسات محاسبية من جانب المنشأة لتحقيق أهداف معينة للإدارة". وتحدث عندما يستخدم المديرون المرونة المتاحة لهم للإختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية، وكذلك محاولات التقدير والحكم الشخصى لبعض البنود الظاهرة في التقارير المالية لهيكله الصفقات لتعديل التقارير المالية، سواء لتضليل أصحاب المصلحة حول الأداء الإقتصادي للمنشأة، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بالتقرير.

### تعريف (Ahadiat & Hefzi, ٢٠١٢):

"عرف إدارة الأرباح بأنها عمل من أعمال التلاعب المتعمد للبيانات المالية للشركات، بقصد تحقيق هدف معين". ومن خلال تحليل التعريفات السابقة قام الباحث بإعداد الجدول رقم (١) بهدف المقارنة بين هذه التعاريف من حيث المفهوم والدافع وذلك من أجل الوصول إلى تعريف عام لإدارة الأرباح.



جدول رقم (١) المقارنة بين تعريفات إدارة الأرباح

التعريف	المفهوم	الدافع
Luis and Other, ٢٠٠٠	هيكله العمليات لتغيير التقارير المالية عن طريق استخدام التقديرات	تضليل بعض اصحاب المصالح عن الأداء المنخفض للشركة أو للتأثير على التعاقدات التي تعتمد على التقرير المحاسبي
Nicole, ٢٠٠٠	إستخدام المرونة الموجودة في السياسات المحاسبية	تحريف الأداء المالي غير الجيد للشركة
Anand, ٢٠٠٣	تعديل أرباح التقارير المالية	التضليل عن الأرباح الحقيقية في نهاية الفترة
طارق حماد ٢٠٠٧	إختيار مبياسات محاسبية من جانب المنشأة عن طريق إختيار المديرين للبدائل المتاحة لهم للإختيار بين الطرق والمبياسات المحاسبية	تحقيق أهداف ورغبات الإدارة

المصدر: إعداد الباحث.

وعلى الرغم من أنه يمكن تعريف إدارة الأرباح بطرق مختلفة إلا أنه هناك إتفاق على أن إدارة الأرباح تؤدي إلى تحريف الأداء الحقيقي للشركة. لذا فإن الباحث يرى أن التعريف المناسب لإدارة الأرباح هو:

"التدخل المتعمد من قبل المديرين في نتائج التقارير المالية من أجل التلاعب في الأرباح المحاسبية المنشورة باستخدام المرونة الموجودة في السياسات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو من خلال التقديرات المحاسبية لتضليل أصحاب المصالح عن الأداء المنخفض للشركة أو للتأثير على أسواق المال أو للوفاء ببعض الشروط التعاقدية".  
يلاحظ على ذلك التعريف شموله لعناصر التعريف الشامل كما يلي:

- مفهوم إدارة الأرباح: التلاعب والتحكم في الأرباح المحاسبية المنشورة.
- النطاق: التقارير المالية.
- الهدف منها: تضليل أصحاب المصلحة عن الأداء المالي غير الجيد للشركة وللتأثير على المال والوفاء بالشروط الواردة بالتعاقدات.
- وسائل التحقيق : المرونة الموجودة في السياسات والمبادئ المحاسبية والتقديرات المحاسبية.

ثانياً : دوافع إدارة الأرباح:

توجد دوافع قوية توجه ليس فقط المديرين لإدارة الأرباح ولكن أيضاً المساهمين للسماح للمديرين بإدارة الأرباح وتشمل تلك الدوافع على الآتى:

### ١- دوافع مرتبطة بسوق رأس المال :

تعتبر الدوافع المرتبطة بسوق رأس المال من الأمور الهامة التى تدفع الإدارة لممارسة سلوك إدارة الأرباح، وخاصة أن الإدارة تدرك تأثير المحتوى المعلوماتى للقوائم والتقارير المالية على أسواق رأس المال، وأن هذه المعلومات تمثل نموذج إشارة *Signaling Model* على أداء الإدارة، هذه الإشارة تنقل أخبار جيدة أو سيئة عن الأداء يستجيب لها السوق بطريقة تتفق مع طبيعة تلك الأخبار، ودرجة كفاءة أسواق رأس المال تتوقف على مدى تماثل المعلومات بين المتعاملين فى سوق رأس المال، والتي تنعكس على سلوك أسعار الأسهم فإذا كان هناك تماثل فى المعلومات بين كافة المستثمرين من ناحية والإدارة من ناحية أخرى وبين المستثمرين وبعضهم البعض (نموذج قوى لكفاءة السوق) فإن أسعار الأوراق المالية فى أى لحظة من اللحظات ستكون معبرة عن قيمتها الحقيقية، لأن كل المعلومات قد إنعكست فعلاً فى السعر بصورة فورية وغير متحيزة ، وأن مستخدمى القوائم المالية لديهم القدرة على إدراك أثر التغييرات المحاسبية على القوائم المالية وعدم الإنخداع بها، على عكس السوق الضعيف أو متوسط الكفاءة (شبه القوى) فيوجد عدم تماثل فى المعلومات بين الإدارة والمستثمرين وبين المستثمرين وبعضهم بما يعطى فرصة لتحقيق مكاسب شخصية لأفراد على حساب الآخرين، وذلك لأن مستخدمى القوائم المالية ليس لديهم القدرة على إكتشاف التغييرات المحاسبية وآثارها على القوائم المالية. ولذلك تقوم إدارة المنشأة بتحسين شكل القوائم المالية عند إصدار أسهم جديدة، لأن إصدار أسهم جديدة يترتب عليه زيادة عدد الأسهم المتداولة وبالتالي إنخفاض نصيب السهم فى الأرباح *Earnings per Share (EPS)* لذا تحاول الإدارة تقادى العقاب السوقى لزيادة عدد الأسهم والمتمثل فى هبوط أسعار الأسهم، والحفاظ على نصيب السهم فى الأرباح قريباً من مستواه فى السنوات السابقة من خلال إختيار السياسات المحاسبية التى تعظم رقم الأرباح المعلنة عن طريق ممارسة الإستحقاق بطريقة موجبة أو عدم حجز إحتياطيات بنسبة كبيرة حتى يمكن توزيع قدر كبير من الأرباح على المساهمين مما ينعكس على أسعار الأسهم وحجم تداول الأسهم فى سوق الأوراق المالية وذلك لتحسين سمعة المنشأة أمام المستثمرين بأنها قادرة على توليد أرباح وأيضاً قادرة على الحفاظ على ذلك المستوى، ويمكن الحكم على مقدرة المنشأة على تحقيق أرباح عن طريق التحليل المالى لبند القوائم المالية وخاصة قائمة الدخل لإستنتاج العلاقات بين هذه البنود فى صورة نسب مالية كنسب الربحية ومنها:

• نسبة هامش صافى الربح = صافى الربح بعد إحتساب الضريبة ÷ صافى المبيعات.

• نسبة العائد على الإستثمار  $ROI = \text{صافي الربح بعد إحتساب الضريبة} \div \text{متوسط رأس المال المستثمر}$ .

• نسبة العائد على الأسهم = صافي الربح بعد الضريبة  $\div$  عدد الأسهم المصدرة.

وإذا كان الإتجاه للتمويل من جانب الملاك عن طريق إصدار الأسهم هو أحد الدوافع لإدارة الأرباح، لذا يجب التفرقة بين نوعين من الصفقات التي ترتبط بالتمويل من جانب الملاك حيث ممارسة إدارة الأرباح فيهما :

**النوع الأول والخاص بإصدار الأسهم للإكتتاب العام لأول مرة Initial Public**

**Offering (IPO)** - ليس لها سعر سوقى وهذا السعر يتأثر بالأداء المالى قبل طرح الأسهم للإكتتاب العام - توصلت دراسات عديدة بأن إدارة المنشأة تقوم بإدارة الأرباح عن طريق الإستحقاق السالب فى الفترة التى تسبق قرار إصدار الأسهم، لأن إدارة المنشأة تستهدف إدخال الأرباح للفترة التي يتم فيها الطرح الأول لأسهم الشركات المغلقة، بينما في فترة طرح الشركات المغلقة للإكتتاب العام لأول مرة تمارس إدارة المنشأة إدارة الأرباح بالموجب (تعجيل الإعتراف بالإيرادات) لأن ذلك سينعكس على أسعار أسهم المنشأة بالزيادة بما يحفز عملية الإصدار وبالتالي زيادة قيمة المنشأة في الأجل القصير، حيث أن إدارة الأرباح مسئولة عن تعظيم توقعات المستثمرين عن أرباح المنشأة المحتملة وتحدث إدارة الأرباح بهذا الشكل فى فترة الكساد الإقتصادى ، بينما يحدث العكس - تأجيل الإعتراف بالإيرادات عند إستخدام الإدارة حقوق شراء الأسهم وذلك على إفتراض أن مستخدمى القوائم المالية لا يستطيعون الكشف عن وجود إدارة أرباح. كما تستمر إدارة الأرباح إلى ما بعد إصدار الأسهم وبشكل قوي لتجنب التقلبات في الأرباح من عام لآخر ومن ثم تغيير وجهة نظر المستثمرين عن المنشأة وهبوط أسعار الأسهم، فتوجد علاقة إرتباط موجبة بين إدارة الأرباح والإحتفاظ بالأسهم بعد فترة الإصدار، لذا فإدارة الأرباح بالزيادة أو تمهيد الدخل سيؤثرعلى قرارات المساهمين طويلة الأجل فيما يتعلق بالإحتفاظ بأسهم الشركة. فى حين أن دراسة (Linda, 1986) لم تجد دليلا على حدوث العكس (تخفيض الأرباح من خلال زيادة الإستحقاق) فى الفترة التي تسبق قرار إستدعاء أسهم الشركة لتحويلها إلى شركة مغلقة، وبررت De Angelo ذلك بأن السوق قادر على إكتشاف التغيرات فى القوائم المالية الناتجة عن ممارسة إدارة الأرباح إضافة إلى ذلك أن المنشأة ليست بحاجة إلى تبنى إستراتيجية لتدنيه الربح.

**النوع الثانى والخاص بالإصدارات الأخرى للأسهم لزيادة رأس المال المنشأة فلم يجد**

الباحثون دليلاً على ممارسة الإستحقاق الإختياري الموجب فترة إصدار أسهم الزيادة، ولذلك لسببين هما:

• أن الشركة بالفعل لها أسهم متداولة في سوق الأوراق المالية فإذا قامت بممارسة الإستحقاق الإختياري بالسالب في السنوات التي تسبق إصدار أسهم الزيادة لنقل أرباح هذه السنوات إلى سنة الإصدار يترتب عليه التأثير على أسعار الأهم بالإخفاض وبالتالي يضر بالمستثمرين الحاليين.

• مع زيادة تركيز الملكية Ownership Concentration تزيد الرقابة من جانب المساهمين الحاليين بما يقيد من قدرة الإدارة على ممارسة إدارة الأرباح.

مما سبق يرى الباحث أن هناك عدة دوافع من جانب إدارة المنشأة لإدارة الأرباح من خلال إختيار السياسات المحاسبية التي تعظم رقم الأرباح المعلنة أو تعجيل الإعتراف بالإيرادات لما له من إنعكاس على أسعار وحجم التداول على أسهم المنشأة وقيمة المنشأة، وبالتالي صورة المنشأة أمام الغير.

## ٢- الدوافع المرتبطة بالتعاقدات الداخلية :

سادت على ساحة الفكر المحاسبى فى بداية سبعينيات القرن الماضى فكرة إفتراض الكفاءة الكاملة لأسواق رأس المال، هذا يعنى أن أسعار الأسهم تعكس كل المعلومات المتوفرة وبالتالي لا يستطيع أى مستثمر إستغلال المعلومات لتحقيق مكاسب غير عادية على حساب الآخرين، وأن مستخدمى المعلومات المالية لديهم القدرة على تحليل هذه المعلومات وفهم التغيرات فى السياسات المحاسبية والآثار المترتبة عليها وعدم الإنخداع بها، وبالتالي عدم تأثر أسعار الأسهم. ورغم الإفتراض السابق فقد لوحظ أن إدارات المنشآت تستمر فى التغيير فى السياسات المحاسبية للتأثير على الأرباح، فجاءت محاولة *Watts & Zimmerman, 1978* لتفسير سبب قيام إدارات المنشآت بالتغيير فى السياسات المحاسبية على الرغم من أن إدارة المنشأة تعلم أن مستخدمى المعلومات المالية لديهم القدرة على إكتشاف هذه التغيرات وفهم آثارها وعدم الإنخداع بها وبالتالي عدم تأثر أسعار الأسهم، فقدا النظرية الإيجابية *Positive Theory* والتي توصلت إلى أن هناك دوافع أخرى للتأثير على الأرباح المحاسبية بخلاف الدوافع المرتبطة بالتأثير على أسواق المال وهى دوافع مرتبطة بالعقود وتشمل عقود الإدارة العليا وعقود المديونية، ودوافع مرتبطة بالتكلفة السياسية .

## أ- الدوافع المرتبطة بالعقود:

قدمت النظرية الإيجابية تفسيرات لمشكلات تكلفة الوكالة وخاصة تعارض المصالح بين أطراف الوكالة - الإدارة العليا، الملاك، حملة السندات - وحاولت تخفيض هذا التعارض عن طريق إبرام العقود القانونية بين الملاك والإدارة العليا للمنشأة وتسمى بعقود الحوافز من ناحية، وبين

الملاك وحاملي السندات وتسمى بعقود القروض والتسهيلات الانتمائية من ناحية أخرى ، ويثار التساؤل حول إمكانية أن تشكل أى منها دوافع لإدارة الأرباح .

### ب- عقود الحوافز :

يمكن التوفيق بين دالة منفعة الملاك ودالة منفعة الإدارة عن طريق إبرام عقود قانونية بين الإدارة والملاك من شأنها أن تمنح الإدارة حوافز فى شكل نقدي *Cash - Bonus* - محسوبة بقواعد محاسبية محددة كنسبة من صافي الربح ، أو فى شكل أسهم *Stock Options* وتحسب على أساس القيمة السوقية للمنشأة .

ولكن هذه العقود وإن كانت أحد طرق علاج مشكلة عدم توافق المصالح بين الإدارة والملاك، فهي فى نفس الوقت ستتحول إلى دافع لمشكلة أخرى وهى إدارة الأرباح وخاصة عندما ترتبط حوافز الإدارة بنتائج الأعمال (الأرباح) *Earning Based Bonus Plans*. ومن المتوقع أن تعمل الإدارة على إختيار بدائل السياسات المحاسبية التى تعظم رقم الأرباح المعلنة وبالتالي القيمة السوقية للمنشأة لتحقيق هدف الإدارة بتعظيم حوافزها النقدية وغير النقدية. ويتبع الفكر المحاسبى يعتبر (Paul, ١٩٨٥) أول من تناول دراسة تأثير حوافز الإدارة على الأرباح المحاسبية، وتوصل إلى أن إستراتيجية إدارة الأرباح تتوقف على مستوى الربح، وقد حدد ثلاثة مستويات للأرباح من الأنشطة قبل الاستحقاق الاختيارى وهى:

❖ الحد الأدنى من الأرباح تحقيقه لإستحقاق حوافز الإدارة وأى زيادة (نقص) فى الأداء المالى بعدة يترتب عليه زيادة (نقص) حوافز الإدارة.

❖ الحد الأعلى من الأرباح الذى تحصل الإدارة عنده على أعلى مستوى من الحوافز وبعدها أى زيادة فى الأرباح لن يقابله زيادة فى الحوافز.

❖ الأرباح التى تقع بين الحد الأدنى والأعلى المنصوص عليه فى الإتفاق (العقد) بين الطرفين، وعنده ستحصل الإدارة على حوافز طبقاً لمستوى الأرباح.

أما إستراتيجية إدارة الأرباح وفقاً للمستويات الثلاثة السابقة تتحدد فى ضوء الإفتراضات التالية:

- إذا كان الربح من الأنشطة التشغيلية قبل الإستحقاق الإختيارى أقل من الحد الأدنى للحصول على حوافز فإن الإدارة تعتمد على الإستحقاق الإختيارى لتخفيض الربح، وذلك لأن إدارة المنشأة ترى أنه لا يمكن تدنيه خسارة المنشأة لذا فتحمل الفترة بمصروفات كبيرة تخص السنوات القادمة لإختزان الأرباح للفترات القادمة أى أن الإدارة ستتبع سياسة الإعتراف المبكر بالمصروفات وتأجيل الإعتراف بالإيرادات.

- إذا كان الربح من الأنشطة التشغيلية قبل الإستحقاق الإختيارى يقع بين الحد الأدنى والأعلى للحوافز فإن الإدارة تمارس إستحقاقاً موجياً أى تستخدم الإستحقاق

الإختياري لزيادة الدخل لأن الحوافز بين هذين الحدين تكون تصاعديّة، فزيادة الربح تزيد الحوافز والعكس بالعكس.

- إذا كان الربح من الأنشطة التشغيلية قبل الإستحقاق الإختياري أكبر من الحد الأقصى للحوافز فتستخدم الإدارة الإستحقاق الإختياري لتخفيض الدخل لأن الزيادة في الربح لن يتبعها زيادة في الحوافز، لذا تحاول الإدارة أن تدخر جزء من هذه الأرباح الزائدة للفتترات التالية لتعظيم حوافزها.

ويختلف الكثير من الباحثون مع ما توصل إليه (Paul, ١٩٨٥) فيما يتعلق بالإفتراض الأول والخاص بإستخدام الإستحقاق الإختياري لتدنيه الدخل أكثر مما هو عليه إذا كان أقل من الحد الأدنى لخطط الحوافز، لأن ذلك يتنافى مع فرض تمهيد الربح مما دفعهم لإعادة هذه الدراسة ولكن بمقياس مختلف. وأثبتت دراسة (Robert et.al., ١٩٩٥) أنه لا يوجد دليل ميداني على إستخدام الإدارة للإستحقاق السالب لتخفيض الأرباح عندما تكون الأرباح أقل من الحد الأدنى للحوافز المستحقة للإدارة بينما توصلت دراسة (Jennifer, et.al., ١٩٩٥) إلى أن إدارة المنشأة تتبع إستراتيجية الإستحقاق لزيادة الدخل عندما تكون الأرباح أقل من الحد الأدنى للحوافز وهذه النتيجة تتفق مع فرض تمهيد الأرباح، ولا يقتصر ممارسة إدارة الأرباح على مديري العموم فقط فقد أثبتت دراسة (Flora ١٩٩٩) أن مديري الوحدات الفرعية *Business - Unit Manager* لديهم دوافع للتلاعب بالأرباح لا تقل أهمية عن دوافع مديري العموم وفرصهم للتلاعب بالأرباح كبيرة وخاصة عند تقييم المخزون السلعي نظراً لعدم تماثل المعلومات بين مديري العموم ومديري الفروع فيما يختص بتقييم المخزون السلعي.

وهكذا يتضح أن الإدارة تسعى لتحقيق دالة هدفها تعظيم حوافزها من خلال ممارسة إدارة الأرباح عن طريق الإستحقاق الإختياري بطريقة موجبة غالباً أو سالبة أحياناً، والجدير بالذكر أن القوانين المصرية لم تضع حد أدنى لمكافآت المديرين ولكنها حددت حد أقصى لهذه المكافآت وهذا واضح من نص المادة ١٩٦ لقانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بأنه:

" لا يجوز تقدير مكافأة مجلس الإدارة بنسبة معينة من الأرباح بأكثر من ١٠% من الأرباح التي يتقرر توزيعها، وذلك بعد توزيع ربح لا يقل عن ٥% من رأس المال على المساهمين والعاملين ما لم يحدد نظام الشركة نسبة أعلى".

كما نصت المادة رقم ٣٤ لقانون قطاع الأعمال رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ على ما يلي:

"يبين النظام الأساسي للوحدة الإقتصادية كيفية تحديد وتوزيع مكافأة أعضاء مجلس الإدارة ولا يجوز تقدير مكافأة مجلس الإدارة بنسبة معينة من الأرباح بأكثر من ١٠% من الربح القابل للتوزيع بعد تخصيص ربح لا يقل عن ٥% من رأس المال على المساهمين والعاملين كحد أدنى"

واضح من هذه النصوص أن القانون إشتراط ألا تزيد مكافآت الإدارة عن ١٠% من الأرباح بعد سداد حصة العاملين والمساهمين والتي لا تقل عن ٥% كحد أدنى، وأن الشركات المصرية لم تأخذ بعد بخطط صريحة للحوافز ولكن تشارك في صافي الربح بنسب معينة حددتها القوانين السابقة.

### ج- عقود القروض والتسهيلات الائتمانية:

وهي عقود يتم إبرامها بين الملاك وحملة السندات تنص على شروط معينة بحيث لا تقوم إدارة المنشأة بأى تصرف يؤثر على حقوق حملة السندات كوسيلة لتدنية مشاكل تكلفة الوكالة بين الطرفين والتي تظهر نتيجة تعارض أهداف الملاك وحملة السندات، ومن الشروط التي يمكن أن تنص عليها عقود القروض والتسهيلات الائتمانية والتي تمثل قيد على سلطة الإدارة بإعتبارها نائبة عن الملاك لتدنيه الضرر الذي يلحق بحملة السندات والمقرضون لضمان إسترداد أموالهم ما يلي:

١. شروط خاصة بتوزيعات الأرباح بحيث لا تتعدى نسبة معينة من صافي الربح.
  ٢. وضع حد أقصى لنسب المديونية والتي تقيس مقدرة المنشأة على السداد فى الأجلين الطويل والقصير (كنسبة التداول والسيولة فى الأجل القصير ونسبة إجمالي الخصوم إلى إجمالي الأصول، نسبة إجمالي الخصوم إلى حقوق الملاك، نسبة إجمالي الخصوم طويلة الأجل إلى حقوق الملاك، ونسبة إجمالي الخصوم إلى الأصول الملموسة بالصافي فى الأجل الطويل) بحيث إذا تجاوزت هذه النسب حد معين لا تستطيع المنشأة الإقتراض من الغير أو إصدار سندات جديدة.
  ٣. شرط عدم الدخول فى قروض جديدة وعدم إجراء إحلالاً للأصول خلال مدة القرض.
- هذه القيود قد تدفع الإدارة لممارسة إدارة الأرباح وخاصة القيود المرتبطة بوضع حد أقصى أنسب المديونية حيث توصل باحثون فى هذا الشأن إلى أن إقتراب المحددات أو النسب المالية للمنشأة من الحدود المنصوص عليها فى عقود المديونية يدفع الإدارة لممارسة إستحقاقاً إختيارياً موجباً لزيادة الأرباح لتدنيه توقعات أصحاب الديون عن مخاطر المنشأة ليس هذا فحسب بل يرى البعض أن للمقترضين دوافع متعددة لممارسة إدارة الأرباح قبل وبعد التعاقد على الديون فقبل التعاقد على الديون يكون الدافع لممارسة إدارة الأرباح هو تعظيم طاقة المنشأة الإقتراضية - زيادة مبلغ الدين ، تدنية تكاليف خدمة الدين ، تدنية تكاليف التعاقد - من خلال ممارسة الإستحقاق الإختيارى الموجب لزيادة الأرباح ، وذلك لأن بنود عقد الإقتراض النقدية (الفوائد ومبلغ القرض) وغير النقدية (ضمانات القرض ومدة إستحقاق القرض) تتحدد بناء على ربح أو خسارة المقترض وهذا يعد من أقوى الدوافع لإدارة الأرباح القبلية *Ex - ante* ، لأهداف أخرى

تختلف عن أهداف إدارة الأرباح القبلية وهي تجنب تداعيات تراكم الديون كتعجيل إسترداد أصل الدين والفوائد، زيادة معدل الفوائد بالإضافة وهي تجنب تداعيات تراكم الديون كتعجيل إسترداد أصل الدين والفوائد ، زيادة معدل الفوائد بالإضافة إلى ما قد يضعه المقرضون ، من قيود على أنشطة المقترضين كالتدخل في تحديد مجال الإستثمار.

يتضح من ذلك أن ما تفرضه عقود المديونية بين الملاك وحملة السندات والمقترضين من قيود وإن كانت تحمي حقوق السندات والمقترضين إلا أنها تدفع الإدارة لممارسة إدارة الأرباح لتحقيق أهداف معينة عند الإقتراض وبعد الإقتراض من خلال ممارسة الإستحقاق الإختياري بطريقة موجبة.

### ج - التكاليف السياسية:

التكاليف السياسية مثل التدخل الحكومي والتي تهدف إلى التأكد من الإلتزام بالقوانين والقواعد النظامية كإجراءات التفتيش الجمركي ومراجعة سياسات التسعير ومنع الإحتكار والتقسيم إلى عدة منشآت وإجراءات التقاضي والضرائب المفروضة من العوامل الهامة التي تدفع إدارات المنشآت كبيرة الحجم لممارسة إدارة الأرباح عن طريق الإستحقاق الإختياري السالب بهدف تخفيض الربح أو عمل *Big Bath* في حالة توقع إنخفاض معدلات الحساب الضريبي في السنة المقبلة لتدنية الربح عن طرق تحميل الفترة بمصروفات كبيرة وتأجيل الإقرار ببعض الإيرادات وترحيلها للسنوات المقبلة من أجل الإستفادة بالوفرة الضريبية والظهور بصورة أفضل في المستقبل لتدنية مثل هذه التكاليف أعلى الأقل عدم زيادتها عن مستوياتها السابقة بما يدفع الإدارة لتمهيد الأرباح فهناك إعتقاد من الإدارة بأن للأرباح المعلنة تأثير على واضعي التشريعات مما يقلل من الضغوط السياسية وتأثير التشريعات القانونية على المنشآت والدافع لممارسة إدارة الأرباح لا يتواجد فقط في الشركات المساهمة العامة وإنما يمكن أن تمتد إلى الشركات المساهمة المغلقة، فقد وجد (*Laurent & ERIK. ٢٠٠٥*) أنه بالرغم من غياب دوافع السوق لممارسة إدارة الأرباح بالنسبة للشركات المساهمة المغلقة إلا أن إدارات هذه الشركات تمارس ظاهرة إدارة الأرباح بشكل كبير من خلال الإستحقاق الإختياري السالب لتدنية الأرباح وذلك بهدف أساسي هو تدنية الضرائب المفروضة على هذه الشركات، وينطبق ذلك على العديد من الدول مثل اليابان والصين وإيطاليا وألمانيا وفرنسا والتي بها قواعد ضريبية صارمة والنظام المحاسبي بها مصمم لخدمة الأغراض الضريبية ، نجد أن إدارات هذه المنشآت تستخدم السياسات المحاسبية كأداة لتخفيض العبء الضريبي المفروض عليها من قبل الحكومات عن طريق إختيار السياسات المحاسبية التي تخفض الأرباح المعلنة فيخفض الوعاء الذي تفرض عليه الضريبة وبالتالي دفع مبلغ ضريبي أقل بما يعكس على التدفقات النقدية الخارجية بالإنخفاض ومن ثم زيادة صافي



التدفقات النقدية وبالتالي القيمة السوقية للمنشأة وأسعار أسهمها المتداولة في سوق الأوراق المالية.

يتضح مما سبق أن التكاليف المياسية المفروضة على المنشآت من قبل الحكومات وخاصة مصروف الضرائب تعتبر من العوامل الهامة التي تدفع الإدارات لممارسة إدارة الأرباح عن طريق الإستحقاق الإختياري السالب لتذنيه الدخل لتخفيض مبلغ الضريبة أو عمل *Big Path* والإستمرار في ذلك قد يؤدي إلى ظهور خسائر في قائمة الدخل للإستفادة بالقاعدة الضريبية الخاصة بترحيل الخسائر لتحقيق وفر ضريبي آخر.

### ٣- دوافع مرتبطة بالمساهمين :

المستقر في الأذهان هو أن القوائم المالية تعكس ما يدور في المنشآت من أحداث وصفقات مالية وأنشطة لذا فيجب أن تفصح القوائم المالية عن كل ما يحدث داخل المنشأة بصدق وشفافية تامة، ولكن هناك من يرى بأن شفافية التقرير المالي وخلو القوائم المالية من أى مظاهر للتلاعب في الأرباح ليس في صالح الملاك على طول الطريق، وذلك لأن العلاقة بين القوائم المالية والمنشأة ليست كالعلاقة بين الصورة الفوتوغرافية والحدث المصور، فالشفافية في الإفصاح بصورة دائمة تخل بخصوصية وسرية المعلومات التي يحق للمنشأة الإحتفاظ بها لنفسها لظروف المنافسة بين المنشآت، فتوصل الباحثون إلى أنه بدلاً من التركيز على الحد من إدارة الأرباح، يكون من الأفضل التركيز على تحقيق خصائص المحاسبة التي تزيد من قيمة إدارة الإستحقاق المحاسبى ومن هذه الخصائص القابلية للتحقق، الإفصاح، التثقف .

من هذا المنطلق وجد *Dye, 1988* أن المساهمين أنفسهم قد يدفعوا إدارة المنشأة لممارسة إدارة الأرباح لمبیین هما:

(أ) السبب الداخلي: وهو نابع من تشجيع المساهمين للإدارة على إختيار السياسات والإجراءات وإتخاذ القرارات المرغوبة من جانب المساهمين، لأن المساهم (الأصيل في علاقات الوكالة) يعلم تمام العلم بأنه طالما هناك من ينوب عنه في إدارة الشركة، فمن البديهي أن يعمل هذا الطرف على تحقيق مصلحته دون مصلحة المساهمين، لذا فالأصيل مضطر بأن يقبل مستوى معين من إدارة الأرباح لا يستطيع التغلب عليه ويعد ذلك تكلفة لازمة لتحقيق التوافق في الأهداف بين الطرفين.

(ب) السبب الخارجي: نابع من رغبة المساهمين في تحسين صورة المنشأة أمام المستثمرين المرتقبين والحصول على شروط تعاقدية أفضل.

يتضح مما سبق أن ممارسة إدارة الأرباح بالموجب أو بالسالب تختلف بحسب الهدف أو الدافع من ممارستها، وهذه الدوافع تتنوع بين التأثير على أسواق المال لتعظيم الحوافز الإدارية وتحسين

عملية التفاوض مع النقابات وتحقيق الأمان الوظيفي للعاملين والحصول على تمويل بالإفترض من خلال شروط تعاقدية أفضل وتخفيض التكاليف السياسية بما فيها مصروف الضرائب وبالتالي تحسين سمعة المنشأة أمام المستثمرين الحاليين والمرتقبين، وكل ذلك يتم من خلال مداخل أو طرق معينة لإدارة الأرباح .

**ثالثاً: أشكال وأساليب ممارسات إدارة الأرباح:**

إعتاد الفكر المحاسبي على تصنيف إدارة الأرباح كما يلي:

**١- أسلوب التأثير على حقيقة إدارة الأرباح :**

ويتم تبويبها في ثلاث مجموعات كما يلي:

**المجموعة الأولى : التأثير في المبيعات :**

تستطيع إدارة الشركات نقل مبيعات السنوات التالية إلى السنة الحالية من خلال إستخدام عدة أساليب منها تقديم خصومات عالية على المبيعات، تخفيض معدل الفائدة على المبيعات الآجلة، تخفيض قيمة المقدم عند البيع الأجل، وزيادة فترة الإئتمان الممنوحة عند البيع الأجل، مما يؤدي إلى إنخفاض التدفقات النقدية الداخلة ويكون التأثير النهائي سلباً على صافي التدفقات النقدية.

**المجموعة الثانية : تأثير في المصروفات الإختيارية :**

تستطيع إدارة الشركات التأثير في رقم الربح بالزيادة أو النقص من خلال التحكم في المصروفات الإختيارية مثل الإعلان، البحوث والتطوير، والمصروفات الإدارية والعمومية بما لديها من حرية واسعة يمكن إستخدامها للوصول إلى رقم الربح المرغوب فيه، والتخفيض أو الزيادة في هذه البنود يؤثر إيجابياً أو سلبياً على التدفقات النقدية إذا كانت تدفع نقداً، وزيادة أو نقص بند الدائنين إذا كانت آجلة .

**المجموعة الثالثة : التأثير في الإنتاج :**

تستطيع إدارات الشركات التأثير في رقم الربح المعلن من خلال التحكم في الإنتاج، فمن خلال زيادة الإنتاج يقل نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة، كما يؤدي زيادة الإنتاج إلى زيادة مخزون آخر المدة عند نفس مستوى المبيعات وفي هذا تخفيض لتكلفة البضاعة المباعة، وهذا يؤدي إلى زيادة الأرباح والوصول إلى رقم الربح المرغوب فيه والعكس صحيح في حالة الرغبة في تخفيض الأرباح ولكن زيادة الإنتاج تؤثر سلبياً على التدفقات النقدية حيث تتطلب شراء المزيد من المواد الخام المستخدمة في الإنتاج وزيادة التدفقات الخارجة .

## ٢- أسلوب التأثير على الأرقام المحاسبية :

### أ- تمهيد الدخل :

يعتبر تمهيد الدخل أكثر طرق إدارة الأرباح شيوعاً للتأثير في الأرقام المحاسبية ويرتكز على قيام الإدارة بتحقيق إستقرار في أرقام الأرباح من فترة لأخرى فتمهيد الدخل "هو ممارسة تهدف إلى تخفيض تقلبات صافى الأرباح فيما بين الفترات". إذ يستخدم المديرون بعض العناصر الإختيارية لحساب الأرباح والخسائر في الأعوام الجيدة بغرض تخفيض مبلغ الأرباح ، في حين يتم إستخدام الأموال التي تم الإحتفاظ بها سابقاً في الأعوام التي تكون فيها الأرباح منخفضة بغرض دعم إنخفاض أرباح العام الحالى .

ويجب التمييز بين تمهيد الدخل المصطنع وتمهيد الدخل الحقيقى حيث يتعلق الأول بممارسات إدارة الأرباح المصطنعة فى تطبيق المبادئ المحاسبية بدون حدوث تغيير حقيقى فى أداء الشركة إعتماًداً على نتائج الشركة عن السنة الحالية والنتائج المتوقعة عن السنة القادمة. بينما يرتبط تمهيد الدخل الحقيقى بممارسات إدارة الأرباح المتعلقة بحدوث أفعال تشغيلية حقيقية تمارسها الإدارة لتأجيل الأرباح ، أو زيادتها، أو تخفيضها.

ويلجأ المديرون إلى التلاعب فى الأرباح عن طريق تمهيد الدخل فى حالات الزيادة الغير طبيعية فى الأرباح تقوم الإدارة بتخفيضها بطرق سليمة ومعترف بها ويتم ذلك عن طريق التحفظ الشديد فى الإعتراف بالإيرادات والإعتراف الغير مشروط بالمصروفات، وخصوصاً تلك المصروفات التى عادة ما يتم رسمتها. كما يندرج ضمن سياسات تخفيض الأرباح المبالغة فى حجز الإحتياطيات وذلك لإستخدامها فى الفترات القادمة مما يجعل الأرباح المفصح عنها أقل تفاوتاً من الأداء الإقتصادى الحقيقى للشركة.

### ب- التغيرات المحاسبية:

تعد التغيرات المحاسبية أحد أهم الوسائل التى تعتمد عليها إدارات الشركات للتأثير فى الأرقام المحاسبية وتخفيض أخطاء التنبؤ بالأرباح، حيث يكون لدى الإدارة ميل تلقائى للمغالاة فى تنبؤاتها مما يؤدى إلى وجود أخطاء تنبؤ سلبية تنتج عن زيادة الأرباح المتنبأ بها عن الأرباح الفعلية، ونتيجة لذلك فإن الإدارة تلجأ إلى إستخدام التغيرات المحاسبية لزيادة قيمة التدفقات النقدية المتوقعة وبالتالي زيادة قيمة الشركة وقيمة أسهمها المتداولة فى سوق الأوراق المالية، والتغيرات المحاسبية قد تكون إختيارية وقد تكون إلزامية فالتغيرات الإختيارية يكون الهدف منها إخفاء حقيقة الأداء الإدارى وتحسين صورة الشركة أمام مستخدمى التقارير المالية، والتأثير على أسعار الأسهم فى سوق الأوراق المالية، بينما تنتج التغيرات الإلزامية من إصدار معايير محاسبية جديدة تلتزم الشركة بتطبيقها عند إعداد تقاريرها المالية.

ويمكن تقسيم التغيرات المحاسبية إلى ثلاثة أنواع هي:

### الأول: التغيرات فى التقديرات المحاسبية:

التغير فى التقدير المحاسبى هو تعديل القيمة الدفترية لأى أصل أو إلتزام أو تعديل قيمة الإهلاك الدورى لأن أصل وينشأ هذا التعديل عن تقدير الموقف الحالى والمنافع المستقبلية المتوقعة والإلتزامات المرتبطة بالأصول والإلتزامات وينشأ التغير فى التقديرات المحاسبية من المعلومات والتطورات الجديدة وبالتالي فلا تعد هذه التغيرات تصحيحاً لأخطاء. وقد أتاحت معايير المحاسبة المصرية للإدارة فى حالة عدم وجود معيار أو تفسير يمكن تطبيقه بشكل محدد على معاملة أو حدث أو ظرف آخر أن تتخذ ما تراه لوضع وتطبيق سياسة محاسبية تؤدي إلى معلومات تتسم بأنها مناسبة لإحتياجات مستخدمى التقارير المالية لإتخاذ القرارات الإقتصادية، ويمكن الإعتماد عليها حيث أنها تجعل التقارير المالية موثوقاً بها وتعكس الجوهر الإقتصادى للمعلومات والأحداث والظروف الأخرى وطبيعة المعاملات وليس مجرد الشكل القانونى وخالية من التحيز وتتسم بالحرص وكاملة فى كافة جوانبها.

وتحدث التغيرات فى التقديرات المحاسبية نتيجة حصول الإدارة على معلومات جديدة ولإكساب متخذ القرار خبرات إضافية بمرور الوقت تجعله يعدل قراراته السابقة التى إتخذها فى ظل معلوماته وخبراته السابقة ، ومن أمثلة هذا النوع من التغيرات تقديرات العمر الإنتاجى للأصول الثابتة أو فى قيمتها التخريدية، والتقديرات المتعلقة بإحتساب مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها، ومثل هذه التغيرات لا تؤثر على الفترات المحاسبية السابقة وإنما يقتصر تأثيرها على الفترة المحاسبية الحالية والفترات التى تليها.

### الثانى: التغير فى السياسات المحاسبية:

السياسات المحاسبية هى المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التى تقوم الشركة بتطبيقها عند إعداد وعرض التقارير المالية، حيث سمحت معايير المحاسبة المصرية لإدارات الشركات أن تقوم بتغيير السياسات المحاسبية فى حالة طلب أى معيار أو تفسير لهذا التغير، ويحدث التغير فى السياسات المحاسبية عند التحول من أحد السياسات المحاسبية المتعارف عليها إلى سياسة محاسبية أخرى - متعارف عليها أيضاً - وتنقسم هذه التغيرات من حيث تأثيرها على التقارير المالية إلى تغييرات يقتصر تأثيرها على التقارير المالية للفترة المحاسبية الجارية فقط مثل التغيير فى طريقة المحاسبة عن إيجارات الأصول الثابتة وتطبيق معيار محاسبى جديد لا ينص على المعالجة بأثر رجعى، وتغييرات يمتد تأثيرها إلى التقارير الخاصة بالفترات السابقة أى التغيير بأثر رجعى مثل التغيير فى "طريقة إعداد التقارير المالية للشركات التى تتداول أسهمها فى سوق الأوراق المالية لأول مرة، وتطبيق معيار محاسبى جديد ينص على المعالجة بأثر رجعى.

### الثالث: التغيرات في طبيعة الوحدة المحاسبية:

#### **The Changes of Accounting Entity Nature**

تحدث هذه التغيرات عند اندماج شركتين أو أكثر وتكوين كيان إقتصادي أكبر أو عند تقسيم شركة كبيرة إلى شركتين صغيرتين أو أكثر. وتستلزم هذه التغيرات إعادة إعداد التقارير المالية بأثر رجعي بحيث تغطي كافة السنوات السابقة كما لو كان هذا التغير قد حدث منذ بداية نشاط الوحدة. وهذه التغيرات لا تنعكس على الدفاتر والمجلات المحاسبية وإنما يكفي بعرضها في التقارير المالية المنشورة بهدف إرضاء مستخدمى هذه التقارير وتحقيقاً لمبدأ الإفصاح الكامل .

#### **٣- مواطن ممارسات إدارة الأرباح :**

فيما يلي يقوم الباحث بعرض أهم مواطن هذه الممارسات فى الشركات المساهمة المصرية :

(١) الممارسات المحاسبية الخاطئة المرتبطة بالإيرادات، والتي من أهم صورها

ما يلي:

أ) قيام بعض الشركات بتغيير السياسات المحاسبية الخاصة بالإعتراف بالإيراد دون الإفصاح عن الأثر المالى المترتب على ذلك.

ب) تضخيم إيرادات الفترة المحاسبية المنتهية من خلال تسجيل إيرادات تخص الفترة التالية عن عملية البيع التى قد تكون آجلة أو بالتعميط عن طريق التلاعب فى تواريخ مستندات البضاعة المباعة خلال الفترة المحاسبية التالية .

ت) إدراج مبالغ متنازع عليها ومستحقة على الشركة لجهات أخرى ضمن إيراداتها.

ث) تضخيم إيرادات فترة محاسبية معينة من خلال تسجيل إيرادات عن عمليات بيع وهمية، فقد تقوم الشركة بإعداد مستندات مزيفة وتسجيلها بالدفاتر كبيعات أو تقديم أموال من الشركة للغير لإستخدامها فى شراء منتجاتها.

ج) تسجيل الإيرادات بأكثر من قيمتها بالتلاعب فى تقييم المخزون أو تخفيض تقدير المخصصات، وتسجيل إيرادات عن عمليات البيع غير التامة وبضاعة الأمانة للغير.

(٢) الممارسات المحاسبية الخاطئة المرتبطة بالمصروفات: والتي من أهم

صورها ما يلي:

أ) رسمة وتأجيل المصروفات لفترات لاحقة من خلال قيام إدارة بعض الشركات بتجاهل بعض عناصر المصروفات وعدم إدراجها بقائمة الدخل مما يترتب عليه تضخيم أرباح الفترة أو تقليل الخسائر عن نفس الفترة ويتم ذلك من خلال تسجيل وإضافة بعض عناصر المصروفات لتكلفة الأصول الثابتة مما يؤدي لتضخيم قيم الأصول وتخفيض مصروفات الفترة وبالتالي زيادة الأرباح عن قيمتها الحقيقية، تحميل بعض المصروفات الخاصة بعقود عمل منتهية خلال الفترة على عقود أخرى مازالت تحت التنفيذ، عدم تسجيل بعض المصروفات المستحقة عن الفترة كمصروف الضرائب والتأمين، وحجب بعض مستندات المصروفات الخاصة بالفترة لتسجيلها في فترة لاحقة .

ب) عدم تسجيل الإنخفاض الدائم في قيمة الأصول طويلة الأجل، فبعض الشركات قد تقوم بتخفيض قيمة أصولها طويلة الأجل رغم عدم توافر الشروط اللازمة لذلك وبالتالي تخفض من قيمة مصروفاتها وتزيد من قيمة أرباحها على غير الحقيقة، فالأصول طويلة الأجل تسجل بالتكلفة التاريخية مخصوماً منها المخصصات التي تخصها، فإذا ما حدث إنخفاض دائم في قيمة تلك الأصول يجب تخفيض قيمتها مقابل تسجيل خسارة أو مصروف بقيمة هذا الإنخفاض الأمر الذي يترتب عليه إظهار الأرباح على غير حقيقتها.

ت) الإعتراف بمصروفات متصلة بإقتناء أصول طويلة الأجل كمصروفات إيرادية وتحميلها على قائمة الدخل، فبعض الشركات تقوم بتحميل قائمة الدخل بعناصر ومصروفات تمثل في حقيقتها زيادة في قيمة الأصول مثل تحميل قائمة الدخل بمصروفات وعمولات إقتناء الإستثمارات بدلاً من إضافتها إلى تكلفة الإستثمارات بغرض تخفيض الأرباح لتجنب سداد توزيعات للمساهمين.

ث) الإعتراف بمصروفات لا تخص الشركة في قائمة الدخل، فبعض الشركات تقوم بتخفيض أرباحها عن طريق تحميل قائمة الدخل بمصروفات وهمية .

ج) التلاعب في تكوين واستخدام المخصصات، فالحكم الشخصي يتدخل في تكوين المخصصات بشكل كبير، ويمكن التلاعب في المخصصات عن طريق المغالاة في تقدير قيمة المخصصات في الفترات التي تحقق فيها أرباحاً مرتفعة عن المتوقع وبالتالي تخفيض أرباح الفترة عن الحقيقة، كما يمكن تخفيض قيمة المخصصات بغرض تخفيض المصروفات وبالتالي زيادة أرباح الفترة على غير الحقيقة، وقد تقوم بعض الشركات بإستخدام المخصصات في غير الغرض الذي تم تكوينها من أجله وذلك بإستخدام المخصصات المكونة لتغطية للإلتزامات معينة في فترات سابقة لتغطية مصروفات تخص الفترة الحالية.

### (٣) الممارسات المحاسبية الخاطئة المرتبطة بتبويب وعرض وتقييم

عناصر التقارير المالية، والتي من أهم صورها ما يلي :

(أ) تضخيم بعض الشركات لقيم أصولها وحقوق ملكيتها بغرض إظهار مراكزها المالية وتدفقاتها النقدية بصورة جيدة للحصول على تسهيلات إئتمانية من الغير أو التأثير على القيمة السوقية لأسهم تلك الشركات.

(ب) إدراج إستثمارات طويلة الأجل ضمن الإستثمارات المتداولة للتأثير على رأس المال العامل.

(ت) إجراء المقاصة بين بعض بنود الأصول وبعض بنود الإلتزامات مما يؤدي إلى إظهار نسبة التداول بأكثر من قيمتها الحقيقية وإظهار الرافعة المالية بأقل من قيمتها.

### (٤) الممارسات المحاسبية الخاطئة المرتبطة بالإيضاحات المتممة للتقارير

المالية والتي من أهم صورها ما يلي :

(أ) عدم كفاية الإفصاح بتقرير مجلس الإدارة الذي يستعرض فيه الموقف المالي والتشغيلي والمخاطر والسياسات المستقبلية للشركة، فضلاً عن عدم الإلتزام بالمسميات المحددة بالمعايير المحاسبية مما قد يترتب عليه التباس في سوق المال نتيجة الفروق التي قد تكون جوهرية بين القيم المعلنة لهذه المسميات والقيم طبقاً للتقارير المالية .

(ب) عدم الإفصاح عن العلاقات مع الأطراف ذوى العلاقة بالمخالفة لمتطلبات معايير المحاسبة المصرية والدولية .

(ت) عدم إلتزام بعض الشركات بالإفصاح اللازم عن الأصول والحركة التي تمت على تلك الأصول خلال الفترة المالية - الإضافات والإستبعاد- وعدم الإفصاح عن القيود المفروضة على ملكية تلك الأصول مثل رهن بعض الأصول مقابل القروض التي تكون الشركة قد حصلت عليها من البنوك، فبعض الشركات تعمل على إدراج أصولها الثابتة كرقم إجمالي بقائمة المركز المالي دون الإفصاح عن تحليل تلك الأصول في صلب التقارير المالية أو الإيضاحات المتممة لها.

(ث) عدم إلتزام بعض الشركات بالإفصاح الضريبي وعن عدد السنوات التي تم فحصها ولم يتم الإنتهاء من الإتفاق مع مصلحة الضرائب بشأنها ومدى كفاية المخصصات المكونة لمواجهة المتطلبات الضريبية، وعدد السنوات التي لم يتم فحصها ومدى كفاية المخصصات الضريبية المكونة لها.

### (٥) الممارسات المحاسبية الخاطئة المرتبطة بالتأجير التمويلي :

يحكم عمليات التأجير التمويلي القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٥ ولائحته التنفيذية، بالإضافة إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) والخاص بالقواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات

التأجير التمويلي، وتقوم إدارات بعض الشركات بالمخالفة لمعايير المحاسبة المصرية والقوانين ذات الصلة بغرض التأثير على نتائج أعمالها ومراكزها المالية، فعلى سبيل المثال قامت إحدى الشركات العاملة في مجال المقاولات بالإرتباط بعقود تأجير تمويلي لأصول ما زالت تحت الإنشاء وفي هذا مخالفة للتشريع المصرى الذى يقضى بأن عمليات التأجير التمويلي تقتصر على الأصول القائمة وقت التعاقد وليست لأصول ما زالت تحت الإنشاء .

(٦) الممارسات المحاسبية الخاطئة الخاصة بالمعاملات غير النقدية

والمعاملات بشروط خاصة، ومن بينها ما يلى :

(أ) المعاملات غير النقدية، تقوم بعض الشركات بعمليات تبادل سلع وخدمات مقابل الحصول على سلع وخدمات أخرى دون سداد أو تحصيل نقدي، وتتطلب المعايير المحاسبية تسجيل هذه المعاملات بالقيمة العادلة والتي قد يكون من الصعب تحديدها نتيجة عدم إستقرار السوق، وهو ما قد يكون مجالاً للتلاعب من قبل بعض الشركات بالمغالاة في تقدير القيمة العادلة بغرض زيادة الأرباح على غير الحقيقة.

(ب) المعاملات بشروط خاصة، تقوم بعض الشركات أحياناً عند البيع بالإعتراف بالإيراد فوراً على الرغم من أن البيع يكون معلقاً على شرط وبالتالي لا يكون الإيراد قد تحقق وقت البيع بالفعل، وبالتالي تزداد الأرباح على غير الحقيقة.

(٧) الممارسات الخاطئة الخاصة بعمليات الإندماج، والتي من أهم صورها

ما يلى :

(أ) التلاعب في تقييم أصول الشركة المندمجة .

(ب) التلاعب في مخصصات الإندماج عن طريق تكوينها ثم تخفيضها في فترات محاسبية لاحقة لزيادة الأرباح .

(ت) دمج نتائج الأعمال بالتقارير المالية قبل تاريخ الإندماج الفعلى وقبل توافر الشروط اللازمة للإعتراف بالإندماج وفقاً لمعايير المحاسبة بهدف تحسين المركز المالى ونتائج الأعمال للشركة على غير الحقيقة.

٤- الأثار الناتجة عن إدارة الأرباح :

يوجد العديد من الأثار السلبية للقيام بإدارة الأرباح على ثلاثة مستويات :

**أولهما:** على مستوى إدارة الشركة من حيث إضرارها بشهرة الإدارة، وبنظام

الحوافز الإدارية المتبع، وملكية الإدارة في رأس مال الشركة.



**وثانيهما:** على مستوى حملة الأسهم والمستثمر . من حيث مستوى التضليل فى المعلومات المالية الذى يتعرضون له مما يؤثر على حجم المعاملات فى أسواق المال، وذلك من خلال ما تتبعه الإدارة من سياسات وطرق محاسبية.

**وثالثهما:** على مستوى المجتمع والذى يتأثر بعدم العدالة فى توزيع الثروة بين فئاته وذلك نتيجة الإعتماد على معلومات محاسبية مضللة.

ويرغم أن المديرين يدركون أن إدارة الأرباح تحقق منافع للمنشأة فى الأجل القصير إلا أنها قد تودى إلى مشاكل خطيرة فى الأجل الطويل والتي من أهمها:

#### - تخفيض قيمة المنشأة:

يوجد العديد من قرارات التشغيل التى تتخذها المنشأة للتأثير على الأرباح فى الأجل القصير إلا أنها يمكن أن تودى فى الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الإقتصادية للشركة. فعلى سبيل المثال قد يودى تعجيل الإيرادات إلى قيام المنشأة ببيع المنتج قبل نهاية السنة المالية بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل لو تم البيع فى السنة المالية التالية. كذلك فإن تأخير المصروفات الإختيارية يمكن أن يودى فى الأجل الطويل إلى الإضرار بأداء الشركة فتأخير نفقات الصيانة، والبحوث والتطوير، وتدريب العاملين قد يودى إلى تدهور الحالة الإنتاجية للمعدات، وخسارة حصة الشركة فى السوق وتخفيض الإنتاجية.

#### - تدهور المعايير الأخلاقية :

إذا كانت إدارة الأرباح لا تنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح فهى ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية. فالمنشأة التى تدير أرباحها ترسل رسالة للعاملين بها بأن إخفاء وتضليل الحقيقة هى ممارسة مقبولة. ويخلق المديرون الذين يتحملون خطر هذه الممارسة مناخاً أخلاقياً يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها .

مما سبق يتضح لنا أن الوحدات الإقتصادية تمارس سياسة إدارة الأرباح لتحقيق الكثير من الأهداف مثل الوصول إلى مستوى التنبؤات التى سبق الإعلان عنها أو تجنب الإعلان عن الأرباح أو الخسائر أو للحصول على بعض المزايا المرتبطة بالأرباح المرتفعة مثل المكافآت والعمولات، وبالتالي فإن إدارة الربح تعنى قيام الإدارة بالتأثير على أو التلاعب فى البيانات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية بصرف النظر عن الهدف من ذلك.

ولكن فى ظل تطبيق قواعد المراجعة الإمتقصادية القضائية والحد من سلطة الإدارة وإتاحة الفرصة لأطراف الأخرى لحماية حقوقها مع وجود الضوابط المختلفة فإن إدارة الأرباح تصبح لا وجود لها. لانه وإن كان ممارسة الإدارة لهذا السلوك يحقق منافع ذاتية

ومصلحتهم في الأجل القصير ، إلا أنه يتعارض مع أهداف ومصالح الشركة في الأجل الطويل

وبذلك يمكن القول أن التطبيق الجيد لقواعد المراجعة الإستقصائية القضائية ينعكس بإيجاب على إكتشاف سلوك إدارة الإرباح والإعلان عنه والحد من سلطة الإدارة في عملية إدارة الأرباح وهذا ما سوف يتناوله الباحث في المبحث التالي .

### المبحث الثالث

#### الإطار الفكري للمراجعة الإستقصائية القضائية واستقراء الممارسة

#### المهنة في البيئة المصرية

تعتبر المراجعة القضائية بمثابة العلم المتخصص في مجالات المحاسبة والتمويل والضرائب والمراجعة للتحليل والتحرى والإستفسار وفحص واختبار المسائل فى القانون المدنى والجنائى، فى محاولة الوصول إلى الحقائق من خلال تقديم الخدمات المختلفة ، حيث تعتبر مهنة المراجع القضائى حديثة على الصعيد المهنى عامة ومصر بصفة خاصة.

ويعتمد هدف المحاسبة القضائية على الغرض من تكليفه فقد تكون مهمته التحرى عن وجود الإحتيال أو تقييم بعض الإضرار الإقتصادية. لذلك يتناول هذا المبحث التأصيل التاريخى لمفهوم المراجعة القضائية والتوصيف المهنى للمراجعة القضائية من خلال عرض الآتى :

#### أولاً : ملامح التطور التاريخى للمراجعة القضائية وأهميتها:

بدأت المراجعة القضائية بالظهور فى عام ١٨١٧ بعد أن تم تسجيل أول قضية عرفت باسم قضية ماير ضد سينتون والتي تتعلق بحدوث نزاع مالى بمحكمة كندية وتم الإستعانة بخبرة محاسبية للتعرف على الجوانب المالية لهذه القضية ( القاضى ٢٠١٣ ) . فيما إستطاع فرانك ويلسون أن يثبت أهمية المراجعة القضائية ، حيث قاد التحقيق فى قضية ال كابولى فى عام ١٩٣٠ وبذلك يمكن النظر إلى مراحل نمو المراجعة القضائية كالتالى :

- فى عام ١٩٤٦ نشر Maurice Peloubet مقالا بعنوان " المراجعة القضائية : مكانها فى إقتصاد اليوم .

- فى عام ١٩٨٢ تم إصدار أول كتاب بعنوان المراجعة القضائية : المحاسبة وشهادة الخبرة ، تم تأليفه من قبل Francis C . Dykeman ، أعقبه كتاب المحاسبة التحقيقية عام ١٩٨٦ ثم كتاب مراجعة الفساد والمحاسبة القضائية ١٩٨٧ .

مما سبق يتضح أن نمو المراجعة القضائية كان في البداية كرد فعل نتيجة لنمو الفساد المالي بصفة أساسية ثم ما يلي ذلك من زيادة التطور الناتج في تكنولوجيا المعلومات ، وتوسع إستخدام خدمات الإنترنت مما أدى لزيادة الإهتمام بالمراجعة القضائية كنتيجة طبيعية للتلاعب والتحريرف الحاصل في أرقام الحسابات المالية للعديد من الشركات الأمريكية الكبرى المدرجة في بورصة وول ستريت ، بدءاً من شركة أنرون العملاقة للطاقة وصولاً إلى شركة زيروكس ومرورا بشركة تيكو وجنرال موتورز وغيرها حيث لم يستطع المراجع الخارجي إكتشاف التلاعب في القوائم المالية

### مفهوم المراجعة القضائية Forensic Accounting

ويعرف Fillmerr المحاسبة القضائية بأنها طريقة للتحقيق في العمليات المالية، ومشاكل الأعمال لكي يتم الوصول إلى الحقيقة، وإعداد رأى خبير بخصوص نشاط الإحتيال المحتمل. ويقسم مجال الخبرة في المحاسبة القضائية إلى قسمين:

القسم الأول يمثل الدعم القضائي، ويتضمن تقييم الأعمال، وتحليل الإيرادات، وشهادة الخبير، وتقدير قيمة الأرباح المستقبلية.

القسم الثاني المحاسبة التحقيقية أو محاسبة الإحتيال، وهي جمع الأدلة عن التصرف الإجرامى، وإثبات الضرر أو نفيه.

ولا يعتبر Iwata مهنة المحاسبة القضائية مهنة جديدة، لكن تزايد الإهتمام بها بعد حدوث الإنهيارات في المنشآت الإقتصادية الكبرى، وصدور بعض القواعد المحاسبية الجديدة، وقانون Sarbanes-Oxley ، حيث أجبرت الشركات على البحث عن وسيلة لمواجهة الإحتيال، ويتم توظيف المحاسبين القضائيين من قبل مجالس إدارة الشركات للمساعدة في تطبيق حوكمة الشركات وشفافية التقارير المالية والحد من الإحتيال.

التعريفات المختلفة للمراجعة القضائية:-

م	جهة التعريف	التعريف
١	تعريف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين American Institute of certified public Accounting (AICPA)	بأنها تطبيق المعرفة المتخصصة، ومهارات التحقيق التي يمتلكها لمحاسب القانوني CPA في جمع، وتحليل، وتقييم المسألة بشكل واضح وتفسير وتوصيل النتائج التي يصل إليها للمحكمة، مجلس الإدارة، أو الجهات القضائية التنفيذية الأخرى.
٢	Houckk وآخرون	عرفها بأنها استخدام المحاسبة، المراجعة، المهارات التحقيقية للمساعدة في المسائل القانونية. كما عرفت بأنها التحليل المحاسبي الذي يمكن أن يؤدي إلى إكتشاف الإحتيال المحتمل، ويكون مناسباً لعرضه بالمحكمة. ويكون هذا التحليل أساساً للنقاش والجدال وقض النزاع.
٣	Bologna & Linguist	بأنها تطبيق المهارات المالية، والعقلية التحقيقية على القضايا العالقة في ظل قواعد الحصول على الدليل، مثل الإنضباط، والخبرة المالية الشاملة، والمعرفة بالإحتيال، والمعرفة والفهم الصحيح لحقيقة الأعمال ومعرفة عمل النظام القانوني. وهذا يتطلب من المحاسب القضائي أن يكون لديه بالإضافة إلى المهارة بالمحاسبة المالية، والمهارة بنظم الرقابة الداخلية، والقانون، والمتطلبات المؤسسية الأخرى، والبراعة التحقيقية ومهارات الإتصال بالناس.
٤	Horty	بأنها العلم الذي يتعلق بتطبيق المعرفة المالية، والمحاسبية، والضريبية والمراجعة في التحليل، والتحقيق، والإستفسار، وإختبار وفحص المسائل المتعلقة بالقانون المدنى، والقانون الجنائي والتشريعات في محاولة للوصول إلي الحقيقة وتقديم رأى خبير .

ولقد قسم Bhattacharya المحاسبة القضائية بصفة أساسية إلى قسمين :

**القسم الأول : المحاسبة التحقيقية Investigative Accounting**

وهي تختص بمراجعة الوضع الراهن وتقديم المقترحات بخصوص طرق العمل المحتملة والتنسيق والتعاون مع الخبراء الآخرين (بما فيهم المحققين الخاصين، فاحصى

المستندات ، القضاة ، المهندسين ، الإستشاريين ) ، وتقديم المساعدة بسبل حماية الأصول وإستردادها بالطرق المدنية او رفع دعوى قضائية.

## القسم الثاني: الدعم القضائي Litigation Support

يختص الدعم القضائي بالمهام الآتية :

- ❖ المساعدة فى الحصول على الوثائق الضرورية لدعم القضية أو دحضها.
- ❖ مراجعة الوثائق ذات الصلة بالقضية لغرض التقييم المبدئى للقضية وتحديد مواطن القوة و الضعف فيها.
- ❖ تقديم المساعدة فى إستجواب الشهود لغرض الإكتشاف بما فى ذلك صياغة الأسئلة التى ستسأل بخصوص الدليل المالى .
- ❖ حضور إستجواب الشهود لغرض الإكتشاف ومراجعة الشهادة والمساعدة فى فهم القضايا المالية صياغة الأسئلة الإضافية التى سيتم طرحها.
- ❖ مراجعة تقرير الخبير المعارض المتعلق بالأضرار وإعداد تقارير بنقاط القوة والضعف فيه.
- ❖ تقديم مساعدة فى المفاوضات ومناقشات التسوية.
- ❖ تقديم المساعدة للحضور فى المحكمة عند الإستماع لشهادة الخبير المعارض وكذلك تقديم المساعدة عند مناقشة الشهود أو إستجوابهم من الخبير المعارض.

### وقام بتعريف المراجع القضائي :

بأنه المراجع الذى يستخدم خصائصه ، سماته السلوكية ، مهاراته المهنية ، العلمية ، المراجع ، القانون ، الحاسوب ، علم الأجرام وعلم النفس فى الدعم القضائي أو التحقيق المحاسبى بنفسه أو ضمن فريق عمل .

### وكذلك تعريف المحاسبة القضائية

بأنها العلم الذى يختص بإستخدام مهارات المحاسبة، والمراجعة ، والتحليل، والإتصال الشفهي والكتابي، والمعرفة بالقانون المدنى والجنائى، وتقنية الحاسوب والأدوات البرمجية فى التحليل، والإكتشاف، وجمع الأدلة، وتفسير المعلومات المالية والمحاسبية لغرض الدعم القضائي أو التقييم والتحقيق المحاسبى .

### ثانيا : أهمية المحاسبة القضائية :

تزايد الإهتمام بالمحاسبة القضائية بعد حدوث الإنهيارات الإقتصادية للعديد من المؤسسات الإقتصادية الدولية بسبب الإحتيال، مما أدى إلى زيادة الدعوى القضائية ذات الصيغة المالية أمام المحاكم، وفى الوقت الحاضر لم تعد خدمات المحاسبة القضائية مقتصرة على الجهات

القضائية، بل أصبحت تطلب من جهات عديدة مثل البنوك، والشرطة، وشركات التأمين، والمنظمات الحكومية وغيرها. كما إن نتائج العديد من الدراسات تشير إلى تزايد الطلب على خدمات المحاسبة القضائية في السنوات القادمة .

### وتستمد المحاسبة القضائية أهميتها من العوامل التالية:

- إحدى المجالات الهامة التي تحمل فرص عديدة لتلبية لإحتياجات المستقبل ، وتحديد الخصائص والمهارات المطلوبة في المحاسب القضائي.
- تمثل تكاملاً بين المحاسبة والقانون للعمل معا على تقديم تحقيقات أكثر عمقاً وأكثر ارتباطاً بالدعوى القضائية مما يجعل المحاسب القضائي مستشاراً قضائياً على مستوى رفيع.
- تبحث في الماضي وتذهب إلى ما وراء الأرقام ،وتفتح الأبواب لمزيد من الدراسة والبحث .
- تساعد على إعداد محاسب قضائي على مستوى عالى من الخبرة والتأهيل يقوم بتقديم تقرير عن المهمة المكلف بها مدعم بالأدلة القانونية الكافية التي تساعد القضاء في إقرار وتحقيق العدالة .
- تساهم في زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية ، وزيادة الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة ، واكتشاف الغش والإحتيال في القوائم المالية.

### ويرى الباحث أن :

المحاسبة القضائية تستمد أهميتها من :  
مجالات الخدمات التي تقوم بها وتتضمن زيادة الثقة في القوائم المالية والمعلومات المحاسبية من خلال كشف ومنع وردع الإحتيال ، والدعم القضائي، ومكافحة غسيل الأموال ، والمساعدة في حوكمة الشركات، وتقدير الخسائر والأضرار الاقتصادية ، وتقييم أنشطة الأعمال ، وخدمات الحاسوب القضائية ، ومكافحة وكشف التهريب الضريبي ، وحل نزاعات حملة الأسهم ، والمساعدة في حل نزاعات التأمين ، والمساعدة في حل نزاعات تقدير الموارث ونزاعات الملكية العائلية ، وذلك بسبب الخصائص والمهارات والخبرة التي يتميز بها ويمتلكها المحاسب القضائي".

### ثالثاً : أهداف المراجعة القضائية :

تهدف المحاسبة القضائية إلى تحقيق عددا من الأهداف من أهمها ما يلي :  
١ - جمع الأدلة الكافية وتقديم تقرير يتضمن رأى فنى مهني محايد للمساعدة في تأييد الدعاوى القضائية.

- ٢ - إعداد محاسبين قضائيين لديهم المعرفة، الخبرة، والمهارة بالمحاسبة والمراجعة، ومهارات التحقيق في ضوء المعرفة القانونية ليكونوا محاسبين قضائيين مؤهلين للمساهمة في تأييد الدعاوى القضائية ومساعدة القضاء في إقرار الحق وتحقيق العدالة.
- ٣ - حماية المال العام من أعمال الغش والإحتيال وسوء الإستخدام والمساهمة في رفع كفاءة وفعالية وظيفة مهنة المراجعة الخارجية .
- ٤- تقييم الأضرار الناتجة عن إهمال المراجع الخارجى .
- ٥ - إكتشاف الإحتلاس، تحديد كميته والإجراءات الجنائية التى تتخذ بشأنه.
- ٦- جمع الأدلة فى الدعاوى الجنائية.
- ٧ - حساب قيمة الأصول فى نزاعات قضايا الطلاق.

### ويرى الباحث أن :

من الأهداف الأساسية للمحاسبة القضائية زيادة الثقة فى القوائم المالية والمعلومات المحاسبية ومهنة المحاسبة والمراجعة لدى جمهور مستخدمى القوائم المالية والمعلومات المحاسبية من خلال كشف ومنع وردع الإحتيال، بالإضافة إلى تقديم شهادة الخبرة فى المحكمة ومساعدة القضاء فى القضايا ذات الصبغة الإقتصادية، والمساعدة فى تتبع الأصول المختلطة، وفض النزاعات ذات الصبغة المالية قبل المحاكمة من خلال التوسط والتحكيم، وتقديم الخدمات الإستشارية فى النزاعات المالية والإقتصادية لأطراف النزاع، والمساعدة فى فض نزاعات الضرائب، والمساعدة فى فض نزاعات التأمين، وتقييم نشاطات الأعمال الإقتصادية .

### الخبرة القضائية:

إحدى وسائل الإثبات وإجراء من إجراءات التحقيق التى يأمر بها القاضى للفصل فى مسألة ذات طابع فنى خاص ليس للقاضى دراية به لكونه مسألة تقنية كالمحاسبة والهندسة والطب وغير ذلك من الإختصاصات غير القانونية. لم يتم تعريف الخبرة القضائية فى القانون المنظم للخبرة القضائية فى مصر إلا إنه توجد فى الأدب العديد من التعريفات للخبرة القضائية، فيمكن تعريفها بأنها "إستيضاح رأى أهل الخبرة فى شأن إستظهار بعض جوانب الوقائع المادية التى يستعصى على قاضى الموضوع إدراكها بنفسه من مجرد مطالعة الأوراق والتى لا يجوز للقاضى أن يقضى فى شأنها إستناداً لمعلوماته الشخصية وليس فى أوراق الدعوى وأدلتها ما يعين القاضى على فهمها، وإستيضاحها جوهرياً فى تكوين قناعته فى شأن موضوع النزاع" ويعتبر المحاسب القضائي خبير من الخبراء الذين تبتنعين بهم المحاكم ضمن الخبرة القضائية فى فض النزاعات المرفوعة أمامها ضمن مجال خبرتهم،

وتستخدم تسميات مختلفة في وصف من يقوم بأداء خدمة مساعدة القضاء في التحقيقات في الجرائم التجارية ذات الطبيعة المالية، وتتضمن هذه التسميات ممتحن الإحتيال Fraud Examiner، مراجع الإحتيال Fraud Auditor، المراجع القضائي Forensic Auditor، محاسب الإحتيال Fraud Accountant، محقق جرائم مالية Financial Crime Investigator، ...الخ.

### الشروط الواجب توافرها في تقرير الخبرة :

حتى يكون تقرير الخبير موضوعي يمكن الإعتماد عليه يجب أن تتوفر فيه الشروط التالية:

#### ١- القيمة الفنية : ويقصد بها أن يبدي الخبير رأيه بطريقة علمية أو أن يكون رأيه

مبنياً على أسس علمية، بعد فحص كافة المستندات والأوراق المقدمة من المتنازعين ودفاعاتهم وطلباتهم ودراستها ومطابقتها مع موضوع النزاع.

#### ٢ - الدقة: يجب أن يتضمن التقرير تاريخ التقرير، توقيع الخبير، ملخصاً للموضوع

المطلوب منه، إجراءات الكشف، الفحص، التحاليل الفنية التي قام بها الخبير، رأيه والنتائج التي توصل إليها بشكل دقيق، وأن يبتعد عن السطحية، التضارب، العموميات، الغموض، وأن يكون قاطعاً في النتيجة التي توصل إليها.

#### ٣ - الموضوعية: يجب أن يعد الخبير تقريره في موضوع النزاع بكل تجرد وحيادية

وإستقلالية دون الإنحياز لأي طرف من الأطراف.

#### ٤ - مطابقة التقرير للقواعد الفنية المتعارف عليها : يجب إنجاز المهمة

ووضع التقرير وفقاً للقواعد الفنية والأصول المتعارف عليها، فلا بد من توافر شروط التعيين في الخبير، وأن يتم إنتدابه للقيام بالمهمة، وأن يقوم بكتابة تقريره ويضمنه خلاصة أبحاثه وآرائه، وأن يقتصر رأيه على المهمة المكلف بها.

### تقرير الخبير :

على الخبير أن يضمن تقريره نتيجة أعماله ورأيه والأوجه التي يستند عليها في تبرير رأيه بدقة ووضوح. فإذا تعدد الخبراء واختلفوا في آرائهم فعليهم إصدار تقرير موحد ويذكروا فيه رأى كلا منهم وأسبابه. وأما إذا إستعان الخبير برأى خبير آخر في إختصاص مختلف عن إختصاصه فعليهم ضم ذلك الرأى إلى التقرير. ويتضمن القسم الأول من تقرير الخبير إسم الخبير، ولقبه، وعنوانه، وأسماء الخصوم في الدعوى ووكلائهم المحامين، وقرار تعيين الخبير، والمهمة المكلف بها، وعرضاً ملخصاً للوقائع المادية التي إستدعت اللجوء إلى الخبرة الفنية، وأما القسم الثاني منه فيتضمن أقوال الخصوم ومذكراتهم ومستنداتهم والأعمال



التي قام بها الخبير شخصياً من فحص للدفاتر وإطلاع على السجلات والإختبارات والتحليلات التي إجرائها وأفادات الشهود الآخرين التي حصل عليها، وفي الجزء الأخير منه يتضمن مناقشة العناصر التي حصل عليها بموضوعية وعرض مختلف الإحتمالات بصيغة واضحة وصريحة وبسطة بعيدة عن البلاغة. وعلى الخبير أن يرفق بتقريره محاضر الإجتماعات مع المتخاصمين والملاحظات والطلبات الخطية التي قدمت له من طرفي النزاع والإستشارات الفنية وجميع المستندات التي توضح عمل الخبير أو التي إستند عليها لإعطاء رأيه الفني لأن رأيه يجب أن يكون معللاً بصورة صريحة وواضحة لمساعدة المحكمة في تكوين قناعاتها حول حقيقة الأمور المتنازع عليها.

### خطوات تنفيذ إرتباطات المراجعة القضائية :

على الرغم من أن كل إرتباط يتطلب إجراءات مراجعة ومحاسبة خاصة به، إلا أن العديد من إرتباطات المراجعة القضائية قد تتطلب إتباع الخطوات التالية :-

أ- التنسيق لمقابلة العميل : يجب على المحاسب القضائي مقابلة العميل لتحديد مجال

الإرتباط، ومن المستحسن الحصول على رسالة إرتباط تحدد فيها شروط الإرتباط.

ب- التمسك بالاستقلالية : كما أن المراجع القانوني يجب أن يكون مستقلاً عند تقديمه

لخدمات المراجعة والخدمات الأخرى التي يقوم بالمصادقة عليها، كذلك فإن على المحاسب القضائي الإلتزام بالإستقلالية، فمصادقية المحاسب القضائي من السهل التشكيك فيها إذا كانت نتائج الإرتباط تتعلق بدعوى قضائية.

ج- التخطيط للإرتباط : فالتخطيط الصحيح المسبق ضروري لأي نوع من الإرتباطات،

فالخطة يجب أن تكون مشابهاً لبرنامج المراجعة، من حيث تخطيط تفاصيل الأهداف والإجراءات، بشكل يحدد مجال الإرتباط والغرض من النتائج التي يمكن التوصل إليها .

د- جمع الأدلة وأداء التحليلات : يجب على المحاسب القضائي أن يكون ملم بالمراجعة،

والمحاسبة أو تقنيات التحقيق المتعلقة بنوع الدليل الذي يريد الحصول عليه، فبعض التقنيات يمكن أن تحقق أكثر من هدف، فعلى سبيل المثال عندما يقوم المراجع القضائي بأداء تقنيات المراجعة على حساب معين، فإنه يحصل على أدلة على الحسابات الأخرى مستنداً على نظام القيد المزدوج في المحاسبة.

هـ- التوصل للإستنتاجات وإعداد التقرير :

رابعاً : مجالات تطبيق المراجعة القضائية :

يشمل مصطلح المراجعة القضائية مجالات واسعة من الأنشطة تتضمن ما يلي :

- ١- الشاهد الخبير Expert Witness يتضمن عمله فى إعداد التقارير الرسمية (شهادة الشاهد الخبير) لتقديمها فى المحكمة وتقديم الدليل كخبير للمحكمة.
- ٢- مستشار قضائى Litigation Consultancy حيث يرتبط مع المحامين وعملائهم فى المقاضاة وإعداد الأدلة والإستراتيجية المتبعة فى إعداد القضية.
- ٣- إكتشاف الإحتيال Fraud detection يساعد العملاء فى إكتشاف الإحتيال المالى من قبل الموظفين والآخرين وتتبع إختلاس الأموال.
- ٤- الحاسوب القضائى Computer forensics المساعدة فى إكتشاف البيانات والأدلة الإلكترونية .

ويتدرب المحاسبين القضائيين على النظر إلى ما وراء الأرقام والتعامل مع الظروف الحقيقية للأعمال، حيث أن تحليل، وتفسير، وتلخيص وعرض قضايا المال والأعمال المعقدة الميزة البارزة للمهنة، ويجب أن يكون المحاسب القضائى ملم بالمفاهيم والإجراءات القانونية، وتعتبر شركات التأمين، والبنوك، والشرطة، والوكالات الحكومية المستخدم الرئيسى للمحاسبين القضائيين (Bhasin, ٢٠٠٧, p1٠٠٢) .  
وعادة ينفذ المحاسبين القضائيين النشاطات التالية :

- ١- التحقيق من الأدلة المالية وتحليلها .
  - ٢- تطوير تطبيقات الحاسب الآلى للمساعدة فى تحليل وعرض الأدلة المالية.
  - ٣- توصيل نتائجهم فى شكل تقرير، عروض، ومجموعة من الوثائق.
  - ٤- المساعدة فى الإجراءات القانونية، بما فى ذلك الشهادة فى المحاكم كشاهد خبير وإعداد وسائل العرض البصرية لمساندة الدليل فى المحاكمة.
- "وباختصار يمكن أن يقدم المحاسب القضائى خدمات قياس أثر الأرباح الضائعة ، مثل تلك الناتجة عن التأخير فى التنفيذ ، وسرقة الأسرار التجارية ، ونزاعات التأمين ، وتقدير الأضرار والخسائر، وإدعاءات سوء التصرف ، وسرقات المستخدمين ، وخسائر الأرباح ، وتقارير القدرة المالية على السداد ، وخسائر الإضطرابات ، وخسائر الشهرة ، وتحديد تعويض خسائر نزع الملكية ، وتقييم تكاليف التعويضات ، وتقديم الإستشارة لمتنآت الأعمال فى الإقلال من الإختلاسات ، بالإضافة إلى خدمات الأضرار التجارية وتتضمن أضرار تأخر الإيجار، وانتهاك العقد ، وتوقف العمل ، وانتهاك حاملى الأسهم والشركاء المتضامنين للإتفاقات ، وإعادة إعداد السجلات المحاسبية ، والتحقق فى الإختلاس ، والمساعدة فى إثبات الملكية وتقسيم الأصول ، والخسائر التجارية ، وحالات الإهمال المهنى ، ونزاعات شركاء التضامن، وشهادة الخبير، والقيمة العادلة أو سعر السوق ، وأضرار

الإصابات الشخصية ، وكذلك مسائل الضرائب وتتضمن الدعم الضريبي ، وتحقيق ومراجعة القوائم المالية ، والتقرير الضريبي ، وتخطيط فرض الضرائب على أساس الدخل أو الممتلكات ، فالمحاسب القضائي يجب عليه أن يحلل ، ويترجم ، ويلخص ويعرض القضايا المالية المعقدة والقضايا المتعلقة بالأعمال لغرض التحقيق ، فالمحاسب القضائي يجري التحقيقات المحاسبية ويساند بها الجهات القضائية .

#### ويتزايد الطلب على خدمات المحاسبين القضائيين في المجالات التالية:

- ١- إكتشاف الإحتيال المرتكب من قبل المستخدمين:
- ٢- التحقيق الجنائي : خصوصا إذا كان الموضوع يتعلق بنتائج مالية، حيث أن تقرير المحاسب القضائي مهم جدا في عرض وتقديم الدليل.
- ٣- تسوية خروج الشريك : فعندما يشعر الشريك المنسحب أنه مظلوم في التسوية، يمكنه الاعتراض على التسوية من خلال مساعدة المحاسب القضائي، والذي يمكنه تقييم قيمة الأصول والالتزامات بشكل صحيح العائدة لعميله.
- ٤- الحالات التي تتعلق بالإهمال المهني : حيث ينظر المحاسبين القضائيين في حالات الإهمال المهني عندما يكون هناك إنتهاك للمبادئ المحاسبية المقبولة قيولاً عاماً، ومعايير المراجعة أو معايير الأخلاق المهنية، فالمحاسبين القضائيين يقومون بتحديد الخسائر الناتجة عن الإهمال المهني أو التقصير في أداء المهنة.
- ٥- خدمة التحكيم: يقدم المحاسبين القضائيين خدمة التوسط والتحكيم إلى مجتمع الأعمال، حيث إنهم يتلقون تدريباً خاصاً في مجال حل النزاع.
- ٦- تمهيد التسوية بخصوص حوادث السيارات:
- ٧- تسوية إدعاءات التامين: فالمحاسب القضائي يتعامل مع الإدعاءات التي تتعلق بالخسائر الناتجة عن بوليصة التامين، وخسائر الملكية بسبب الأخطار المختلفة، وتأمين الوفاء والأنواع الأخرى من إدعاءات التامين.
- ٨- تسوية النزاع : توظف شركات الأعمال المحاسبين القضائيين للتعامل مع نزاعات التعاقد، وإدعاءات البناء، وإدعاءات مسؤولية المنتج، وحالات إنتهاك العلامات التجارية وحقوق الإختراع، والمسئولية الناتجة عن إنتهاك العقود وما إلى ذلك.
- ٩- حالات نزاع الزواج : يتحدد دور المحاسبين القضائيين في حالات نزاع الزواج في تتبع وتحديد مكان وقيمة أى أصل للزوجين .

## المبحث الرابع

### المدخل المقترح

لقد تزايد الإهتمام خلال الفترة الماضية فى العديد من الدول المتقدمة بالمراجعة الإستقصائية وأثارها على مكافحة حالات الغش والفساد ، وكان ذلك نتيجة لقصور برامج المحاسبة والمراجعة التقليدية فى تأهيل الخريجين والمحاسبين والمراجعين بالمهارات والمعارف والقدرات اللازمة لمنع ، تقليل ، إكتشاف ، والإفصاح عن حالات الغش والفساد التى تسببت فى العديد من الإنهيارات التى حدثت للعديد من الشركات حول العالم فى الفترة الماضية ، وترتب على ذلك زيادة الطلب على آليات المراجعة القضائية الإستقصائية التى تساعد على مكافحة الغش والفساد وخاصة فى بيئة الأعمال الإلكترونية .

إستناداً للدراسات السابقة فإن آليات المراجعة القضائية الإستقصائية المقترحة لمكافحة الغش والفساد المالى والإدارى المقترحة تشمل الآليات التالية :

#### ١- المؤهلات العلمية:-

أن نجاح تطبيق المحاسبة القضائية الإستقصائية يعتمد على إستيفاء مقوماتها ، والتى تبدأ بالتعليم الأكاديمى ، حيث أنه يجب أن يمتلك خبير المحاسبة القضائية التعليم الأكاديمى الرسمى سواء كان ذلك فى التمويل ، القانون ، المحاسبة ، وغيرها من التخصصات الأخرى ذات الصلة مثل علم النفس لكشف الإحتيال ، إضافة إلى المعرفة بعلم الحاسوب وتكنولوجيا المعلومات وأخيراً خلفية بالجرائم الإلكترونية .وحتى نصل إلى هذه الكفاءة المهنية فإن الأمر يتطلب :

- إعادة النظر فى مناهج التعليم المحاسبى فى مختلف الجامعات المصرية بما يتماشى مع متطلبات واحتياجات المهنة فى ظل المتغيرات الإقتصادية المعاصرة .
- تطوير المناهج وربطها بالواقع العملى وبالمتغيرات فى مهنة المراجعة مع الإهتمام بالجانب العملى والتدريب وتطوير أسلوب وضع الإمتحانات بما يتواءم بالقدرة على الإبتكار .
- إضافة سنة خامسة لمرحلة الدراسة الجامعية لمن يرغب فى مزاوله المهنة مع الشراكة الكبيرة للمنظمات المهنية فى وضع المناهج خاصة فيما يتعلق بالمراجعة القضائية .والتعاون مع مكاتب المراجعة اثناء فترة الدراسة بالسنة الخامسة .

#### ٢- التدريب:-

تأتى أهمية التدريب فى المساهمة فى إعداد وتأهيل وتدريب جيل من الخبراء المراجعين لتمكينهم من تقديم التقارير الفنية إلى هيئات التحكيم المكلفة بالفصل فى المنازعات التجارية

بصورة تتوافق مع متطلبات تقديم الأدلة والإثبات حسب المعايير الدولية في إعداد التقارير المحاسبية لأن ما يميز المراجع القضائي هو الخبرة. وبالتالي يرى الباحث ضرورة وضع نظام للتدريب يراعى الآتى :

- مهام المراجعة القضائية التى يجب أن يتدرب عليها راغبى ممارسة المهنة .
- تحديد عدد معين من مكاتب المراجعة التى يجب ان تقوم بتدريب الراغبين وتقديم الدعم لهذه المكاتب .
- تحديد مستويات للتدريب وأهداف كل مستوى ومدته وعقد إمتحان فى نهاية كل مستوى للانتقال للمستوى التالى .
- التدرج فى تطبيق برنامج التعليم المهنى المستمر حتى نصل إلى الإمكانيات المادية والبشرية والفنية اللازمة لذلك .

### ٣- المهارات والقدرات والمعرفة :-

- وتتمثل المهارات والقدرات والمعرفة فيما يلى :
- القدرة على تحديد عمليات الإحتيال مع الحد الأدنى من المعلومات الأولية ( المعرفة ) ، وتوفر الخبرة الكافية حول تركيبة الأدلة المناسبة ، والتفرقة بين الدليل " الأفضل " والدليل "الابتدائى".
- وثائق، مقابلات، الإستجابات والبيانات الإلكترونية.
- مهارة تقييم الأعمال لأن كثيراً من التفاصيل المالية المستخدمة عادة ما تحتاج إلى إعادة بناء.
- القدرة على إجراء مقابلات: حيث تعتبر طريقة فعالة لجمع الأدلة والمعلومات سواء كانت مكتوبة أو شفوية.
- العوامل العقلية: وهى من العوامل الأساسية وصعبة التعريف والتحديد حيث أنها تتطلب من المراجع القضائى محاكاة تفكير المحتال. وهى تتضمن عدة حقائق متمثلة فى:
  - إكتشاف بمحض الصدفة.
  - تقنيات ومنهجيات التدقيق المالى.
  - إكتشاف الإحتيال على أساس أنه فن أكثر منه علم.
  - التصميم، المثابرة والثقة بالنفس هي أكثر أهمية من سمة الذكاء.
  - عرض النتائج: أى عرضها بملاسة للأطراف المعنية.
  - مهارات التحقيق: وتشمل مهارات التعامل مع المسائل الفنية.
  - مهارات حساب الخسارة الإقتصادية : وتتجلى فى تحديد الأضرار الإقتصادية.

هذه العناصر السابقة يمكن أن تساهم بدرجة كبيرة في حصر توقعات المستفيدين من المراجعة وتحديد معقولة تلبيتها سواء فيما يتعلق بإكتشاف الأخطاء والعش والتقرير عنه في ضوء المعايير التي يلتزم بها المراجع وفي ضوء قيود الوقت والتكلفة وضغوط العميل عليه لسرعة إعداد التقرير ، أو فيما يتعلق بتقديم إنذار مبكر عن تعثر الشركة وفشلها وتقييم قدرة المنشأة على الإستمرارية ، أو فيما يتعلق بمسؤولية المراجع عن إكتشاف التصرفات غير القانونية للعملاء وهي من المسائل الشائكة التي لا تستطيع المعايير أو التشريعات مهما بلغت من الدقة أن تضع قواعد تكون قابلة للتحقق في كافة الشركات ويرجع ذلك لمحدودية القدرات القانونية للمراجع الخارجي للحكم على مشروعية تصرف معين . رغم إهتمام الجهات المهنية بإصدار المعايير التي تحدد مسؤولية المراجع عن إكتشاف التصرفات غير القانونية.

#### ٤- الإستقلالية:-

حيث يعتبر الإستقلال هو عصب عملية المراجعة لأن الحفاظ عليه يضمن زيادة ثقة المستخدمين للقوائم المالية في تقارير المراجعة ، وبالتالي تضيق فجوة التوقعات ، لذا نصت المادة العاشرة من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر على أنه " يجب أن يكون مراقب الحسابات واقعياً ، له شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين ، وأن يؤدي واجباته كاملة رغم أى ضغط يقع عليه بطريق مباشر أو غير مباشر ، ورغم أى تعارض بين هذه الواجبات وبين صراحة الشخصية ، وعلى أن يقدر المقترضات العملية وكذلك الظروف المحيطة بالمنشأة وبالتالي يبذل جهده في تجنب أية تحفظات أو ملاحظات قد تكون صحيحة من الناحية النظرية بيد أن إبرازها في مستند عام أو في وثيقة معدة للنشر يبدو غير لائق بالمرّة في الظروف الخاصة بالمنشأة " .

أما من الناحية العملية فقد اشارت كثير من الدراسات إلى أهمية الإستقلال في مهنة المراجعة نظراً للدور المزدوج الذي يقوم به المراجع كوكيل عن أصحاب الأموال في مراجعة القوائم المالية وكقاضى يحكم على القوائم المالية التي أعدتها الإدارة وتملك سلطة تعيينه وعزله وتحديد أتعابه ويبدى رأيه المحايد فيه . لذا يقترح الباحث لتدعيم إستقلال المراجع ما يلي :

- تكوين لجان المراجعة :حيث تمثل حلقة الوصل بين المراجع والإدارة كما أنه يفترض ان يكون هدف اللجنة والإدارة واحد وهو الإرتقاء بعملية المراجعة وبالتالي تضيق فجوة التوقعات .

- التغيير الإلزامى للمراجعين : نظراً لأن طول إرتباط المراجع بالعميل ربما تؤثر على موضوعيته أثناء فحصه للقوائم المالية ويزيد من احتمال وجود أخطاء جوهرية

فى هذه القوائم ،لذا يكون من الأفضل تحديد مدة تولى المراجع بمدة زمنية معينة ما بين ٣ إلى ٥ سنوات خصوصاً فى الشركات التى تتداول أوراقها فى البورصة - رغم أن القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ لم يحدد مدة معينة لتولى المراجع أعمال المراجعة فى الشركة - نظراً لأن نظام تعاقب المراجعين سوف يزيد من إستقلال المراجع .

- أداء الخدمة الإستشارية :ورغم التناقض بين الميثاق العام للأداب وسلوكيات المهنة الصادر عن المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين الأكثر مرونة وتوافقاً مع الواقع العملى بجواز تقديم المراجع لهذه الخدمات (المواد من ١-٦) وبين القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ الذى يحظر الجمع بين عمل المراجع الخارجى والإشتغال بأى عمل فنى أو إدارى أو إستشارى (مادة ١٠٤)، ويرى الباحث ضرورة تعديل المادة ١٠٤ ليكون حظرها إذا كان القيام بهذه الخدمات يهدد الإستقلال ، مع مراعاة أن تحدد اللائحة التنفيذية نوعية الخدمات الإستشارية التى يقدمها المراجع ونسبة الأتعاب التى يحصل عليها المراجع من عميل واحد إلى إجمالى أتعابه .

- فحص المعايير المحاسبية :بحيث تجعل إمكانية مخالفة هذه المعايير محدودة بالنسبة للشركة أو المراجع رغم تعدد الطرق والسياسات المحاسبية التى يمكن تطبيقها على موقف معين .

#### ٥- الإهتمام بأساليب وإجراءات رقابة جودة الأداء المهنى للمراجعة وتفعيل دور

##### المنظمات المهنية :

حيث يعتبر مستوى الأداء المهنى للمراجعة دالة على جودة عملية المراجعة وأنها تؤدى وفقاً وفقاً لمعايير وإرشادات وقواعد السلوك والعرف المهنى للمراجعة مع ضرورة قيام المنظمة المهنية بتحديد دور المراجع وتحديد مسؤولياته وعلى الأخص فى المجالات الآتية :

- مسؤولياته عن إكتشاف الغش والخطأ .
- مسؤوليته عند إبداء الرأى بشأن مدى قدرة المنشأة على الإستمرارية .
- مسؤولته عن عمل المراجعين أو المراجعين الداخليين أو الخبراء الذين يقرر الإعتماد على نتائج عملهم فى مراجعته .
- الخدمات الأخرى التى يقدمها المراجعين لعملاء المراجعة ومدى تأثيرها على الإستقلال .

ويرى الباحث أن تدعيم المنظمات المهنية فى مصر يتطلب إصدار قانون متكامل للممارسة المهنية يحدد طبيعة العلاقة بين الجهات الأتية :

- نقابة التجار والمعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين .
- جمعية المحاسبين والمراجعين .
- لجنة القيد فى وزارة المالية .
- الجمعية العربية للتكاليف .
- جمعية المحاسبين القانونيين .

## ٦- المقومات البيئية:-

تتمثل المقومات البيئية فى :

- البيئة الاقتصادية: وهى تشمل عناصر النظام الاقتصادى فى مكان ما مثل " معدل التضخم ، متانة الإقتصاد ، معدلات البطالة والنمو الإقتصادى " إضافة إلى أنها تتمثل فى أوضاع إقتصادية مستقرة وأداء إقتصادى ومالى كفو ، والسياسات الإقتصادية من حيث التحرر الإقتصادى وحجم القطاع الخاص ودرجة المنافسة السائدة فى السوق .
- القوانين والتشريعات: تتمثل فى مجموعة من القواعد القانونية التى تصدرها الجهات المسؤولة عن إدارة المجتمع وتحدد العلاقة بين الأفراد والبيئة المحيطة بهم .
- الثقافة السائدة: ويعنى بها إما:
  - التكيف الفنى : وهو مدى التقبل الموجود باستخدام التقنيات الحديثة فى مجال العمل بطرق كفوة وإمكانيات جيدة.
  - التكيف النفسى: ويتعلق بمدى التقبل لمهنة المحاسبة بصورة عامة ، حيث تعد الثقافة السائدة أحد الأسباب الرئيسية فى تضيق أو توسيع فجوة التوقعات التى تعتبر السبب الرئيسى فى ظهور المراجعة القضائية الإستقصائية بسبب إتساع هذه الفجوة الناتجة من إنتشار الغش فى القوائم المالية ، وقصور المراجعة الخارجية عن إكتشافه وعدم قدره مراقب الحسابات على ذلك.

## ٧- التوسع فى استخدام التقنيات المستخدمة فى مجال تطبيقات المراجعة

### القضائية :

حيث توجد العديد من التقنيات منها :

- قانون بينفورد : *Benford,s Law* وهو وسيلة رياضية للتعرف فيما إذا كان المتغير تحت الدراسة هو حالة من الأخطاء غير المتعمدة أو عملية إحتيال وذلك عند وجود حجم بيانات كبير وخضوع المتغير تحت الدراسة لمحددات معينة .
- نظرية الحجم النسبى : *Theory of relative size factor (RSF)* وهى تسلط الضوء على التقلبات غير العادية والتى يمكن أن تحتوى على غش أو أخطاء حقيقية ،



حيث يتم قياس النظرية النسبية بواسطة نسبة أكبر عدد لثاني أكبر عدد من مجموعة معينة ، حيث توجد مقاييس معينة لكل مجموعة مثل الموظفين والعملاء وغيرها، وبالتالي فهذه النظرية تعمل على المساعدة في إتخاذ القرار الأنسب .

- المراجعة بمساعدة الكمبيوتر *Computer Assisted Auditing Tools (CAATs)* حيث تساعد المراجع القضائي في إنجاز أعمال المراجعة بشكل أفضل وسريع وتكلفة أقل ، كما توفر العديد من المزايا بإعتبارها جزء من إجراءات المراجعة لاسيما إكتشاف عمليات الإحتيال ، وبالتالي فهذه التقنية تنظر إلى الحاسب وبرامجه كمساعدين له عند أداء الإختبارات المختلفة .

- التنقيب في البيانات : *Data Mining* وتعتمد هذه التقنية على محاولة التنقيب في كمية كبيرة من البيانات بحثاً عن أى أنماط أو معلومات جديدة خفية أو غير متوقعة ، ويتم تنفيذ هذه التقنية من خلال برامج الكمبيوتر المصممة لهذا الغرض والتي تتضمن أنشطة الإستكشاف الأنماط الموجودة في البيانات ، أنشطة نماذج التنبؤ لتقدير النواتج التي ينبغي الحصول عليها من قيم جديدة وأنشطة تحليل الإختلاف لإستخراج الإختلاف أو التباين من خلال القاعدة أو المعيار، ثم تحديد البنود التي تحيد عنها والتي تعد بمثابة الشواذ وتحتاج إلى التقصي حولها .

- تحليل النسب : والتي يتم من خلالها إحتساب نسب البيانات الرقمية الرئيسية والتي تعكس ما إذا كان هناك إحتيال من خلال ربطه مع الأعراض الممكنة للإحتيال ، وتعتبر النسب الأكثر إستخداماً هي :

- نسبة أعلى قيمة إلى أدنى قيمة .
- نسبة أعلى قيمة إلى ثاني أعلى قيمة .
- نسبة العام الحالي عن العام السابق .

من ذلك يتضح أن لكل تقنية من التقنيات السابقة المميزات والعيوب الخاصة بها ، لذا يقترح الباحث أن يقوم المراجع القضائي بإستخدام أكثر من تقنية في عمله ، مما يساعد على زيادة الإقتناع وتوفير الأدلة الملائمة الى يمكن الإعتماد عليها ، إضافة إلى الإستفادة من الأثر المشترك لدمج هذه التقنيات وزيادة الثقة والموضوعية بالادلة والقرائن المتولدة من عمل المحاسب والمراجع القضائي .

## المبحث الخامس

### الدراسة التطبيقية

#### منهجية البحث وبناء النموذج

يستهدف البحث تحليل أثر جودة أنشطة المراجعة الإستقصائية على إدارة وجودة الأرباح ، وكذلك أثرها في تحقيق الملائمة والإعتمادية على القوائم المالية ولتحقيق هذا الهدف إعتد الباحث على أسلوب تحليل المحتوى *Content Analysis* حيث تم تحليل التقارير المالية لجميع الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية المصرية والأعلى تداولاً بها ( *Case* ٣٠) حسب تقدير يوليو ٢٠١٦ الصادر من هيئة سوق المال، كما إعتد الباحث على أسلوب الإستقصاء في تجميع البيانات عن محددات جودة المراجعة الإستقصائية القضائية، وكذلك في التعرف على آراء عينة من أصحاب المصلحة والأكاديميين من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية تخصص محاسبة ومراجعة ،الجهات الرقابية متمثلة في الجهاز المركزي للمحاسبات، ومصلحة الخبراء ومراقبي حسابات مكاتب المحاسبة والمراجعة ، في أثر المراجعة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح . ويمكن بيان منهجية البحث كما يلي :

#### • أسلوب قياس متغيرات الدراسة:

تم قياس متغيرات الدراسة على النحو التالي:

- المتغيرات التابعة : إدارة وجودة الإرباح .

تمثل إدارة وجودة الأرباح المتغيرات التابعة في هذه الدراسة وقد إعتد الباحث في قياسها على نموذج ( Jones المعدل ) من قبل Dechow et al., (١٩٩٥) حيث يعد النموذج الأفضل في قياس المستحقات الكلية وغير العادية وتشمل خطوات هذا النموذج فيما يلي:

١- تقدير الاستحقاق (TA) Total Accruals

يتم تقدير الاستحقاق الاجمالي (TA) من خلال الفرق بين صافي الدخل والتدفق النقدي التشغيلي كما يلي :

$$TACC_{it} = NI_{it} - OCF_{it}$$

حيث أن :

$$NACC_{it} = \alpha_1 \left( \frac{1}{A_{it}} \right) + \alpha_2 \left( \frac{\Delta REV_{it} - \Delta AR_{it}}{A_{it}} \right) + \alpha_3 \left( \frac{PPE_{it}}{A_{it}} \right) + \varepsilon_{it}$$

١: يمثل الشركة ويأخذ القيم من ١ إلى ١٢ عدد جهات الدراسة.

t: يمثل العام الذي يخص المتغير وينحصر بين ٢٠١٢ - ٢٠١٦ .

TACC<sub>it</sub>: تمثل الاستحقاق الاجمالي للشركة ا من خلال الفترة t.

NI<sub>it</sub>: تمثل صافى الدخل للشركة ا فى السنة t .

OCF<sub>it</sub>: يمثل التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية للشركة ا فى السنة t .

٢- تقدير معالم نموذج الإنحدار الذى سيتم من خلاله حساب الإستحقاقات غير العادية لمجموعة شركات عينة الدراسة فى كل سنة على حدة وذلك من خلال المعادلة التالية:

$$TA_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 \left( \frac{1}{A_{it}} \right) + \alpha_2 \left( \frac{\Delta REV_{it} - \Delta AR_{it}}{A_{it-1}} \right) + \alpha_3 \left( \frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right) + \varepsilon_{it}$$

حيث أن:

:A <sub>it</sub>	إجمالى الأصول الشركة (i) فى نهاية السنة (t+1)
:ΔREV	تمثل التغير فى إيرادات الشركة ا فى السنة t عن السنة السابقة t+1 .
:ΔAR	تمثل التغير فى حسابات المدينين للشركة ا فى السنة t عن السنة السابقة t+1 .
:PPE	إجمالى الأصول الثابتة للشركة ا فى نهاية السنة t .
:α <sub>0</sub> , α <sub>1</sub> , α <sub>2</sub> , α <sub>3</sub>	تمثل معالم نموذج الانحدار ..
:ε <sub>it</sub>	تمثل بواقي النموذج Residuals فى معادلة الإنحدار وهى تشير إلى الجزء العادى من الإستحقاق الإجمالى TA <sub>it</sub>

٣- تقدير الإستحقاق العادى Normal Accruals باستخدام معالم نموذج الإنحدار

التي تم إستخراجها فى المعادلة السابقة ( α<sub>1</sub> = α<sub>2</sub> = α<sub>3</sub> )

كما يلى:

مع ملاحظة أن  $NACC_{it}$  تمثل المستحقات العادية للشركة  $i$  في السنة  $t$  .  
تقدير الإستحقاق غير العادي Normal Accruals كما يلي :

$$|ANACC_{it} = TACC_{it} - NACC_{it}$$

حيث أن  $ANACC_{it}$  يمثل المستحقات غير العادية للشركة  $i$  في السنة  $t$  .

#### المتغيرات المستقلة:

تمثل محددات جودة أنشطة المراجعة الإستقصائية القضائية المتغيرات المستقلة في الدراسة، وقد إعتد الباحث على بعض المحددات الأكثر إستخداماً في الدراسات السابقة مثل المؤهل العلمي ،المؤهل المهني ،الخبرة ،الإستقلال التنظيمي ، دليل عمل المراجعة الإستقصائية القضائية وتقييم جودة أداء أنشطة المراجعة الإستقصائية القضائية.

#### متغيرات الرقابة :

تشمل متغيرات الرقابة بعض العوامل التي تؤثر على المتغير التابع ولكنها لا تدخل في نطاق الدراسة محل البحث، ويتم إضافتها من أجل ضبط العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع ومن هذه المتغيرات :

حجم الشركة نظراً لأن الشركات كبيرة الحجم قد تقوم بإدارة أرباحها لتجنب تكاليف سياسية أو التأثير على أداء سعر السهم في سوق المال في الأجل القصير ( Cohen and Zarowin ٢٠١٠ ) كما تقوم الشركات الصغيرة بإدارة أرباحها لإظهار أرباح غير حقيقية مبالغ فيها لجذب ثقة عملاء جدد ،كما يؤثر حجم مكتب المراجعة على درجة ممارسات إدارة الأرباح نظراً لأن هذه المكاتب تتميز بمعرفة أكبر بتطورات معايير المحاسبة والمراجعة ، وهذا ما اشارت اليه بعض الدراسات من أن إختيار المنشأة لمكتب المراجعة من الـ ( Big ٤ ) قد يشير إلى توافر الدافع لدى إدارة الشركات للحد من ممارسات إدارة الأرباح وإشارة إلى مستخدمى التقارير المالية بجودة المراجعة والأرباح ( Jerry and Mark ٢٠١٠ )  
ويوضح الجدول رقم ( ) طريقة قياس متغيرات الدراسة وعلاقتها المتوقعة بممارسات ادارة الأرباح في ضوء إستقراء الباحث للدراسات السابقة .

جدول رقم ( ١ ) طريقة قياس متغيرات الدراسة

مصادر البيانات	العلاقة المتوقعة بممارسات إدارة وجودة الأرباح	طريقة القياس	المتغيرات	
			اسم المتغير	رمز المتغير
			أولاً: المتغير التابع:	
التقارير المالية ، وتقرير مجلس الإدارة ، والمصادر الداخلية للشركة	-	ارتفاع المستحقات غير العادية = إدارة الأرباح. انخفاض المستحقات الكلية = جودة أرباح.	المستحقات	ANACC TACC
		ثانياً : خصائص لجنة المراجعة القضائية ( المتغيرات المستقلة )		
	-	نسبة عدد المراجعين الحاصلين على مؤهلات تعادل درجة البكالوريوس أو أعلى منها(عدد المراجعين الحاصلين على مؤهلات عليا إلى إجمالي عدد المراجعين القضائيين).	المؤهل العلمي	EDQU
	-	نسبة عدد المراجعين الحاصلين على شهادات مهنية (عدد المراجعين الحاصلين على شهادات مهنية إلى إجمالي عدد المراجعين القضائيين).	المؤهل المهني	PRQU
	-	متوسط عدد سنوات الخبرة للعاملين بقسم المراجعة القضائية.	الخبرة	IAEXP
	-	عدد العاملين بإدارة المراجعة القضائية.	حجم قسم المراجعة القضائية	IASIZE
	-	متغير وهمي = ١ إذا كانت تابعة لإدارة المراجعة القضائية فنياً للجان المراجعة، وإدارياً لمجلس الإدارة أو صفر بخلاف ذلك.	الاستقلال	ORIN

	-	متغير وهمي = ١ فى حالة وجود دليل ينظم عمل المراجعة القضائية أو صفر بخلاف ذلك.	دليل عمل المراجعة القضائية	IAGU
	-	متغير وهمي قيمته = ١ فى حالة التقويم الذاتى الدورى لجودة أداء أنشطة المراجعة القضائية أو = ٢ فى حالة التقويم الخارجى الدورى أو = صفر فى حالة عدم التقويم.	تقويم جودة أداء أنشطة المراجعة القضائية	IAEV
ثالثا : متغيرات الرقابة				
	+	متغير وهمي = ١ إذا تغير نصيب السهم فى أرباح العام مقارنة بالعام الماضى ، و = صفر إذا لم يتغير نصيب السهم فى أرباح العام جوهرياً مقارنة بالعام الماضى.	تقلب الأرباح	PD
التقارير المالية	-	اللوغاريتم الطبيعى لإجمالي الأصول فى نهاية العام.	حجم البنك	CSIZE
	-	يخرج عنه برحبة الشركة ( صافى ربح العام على إجمالي الأصول فى نهاية العام).	أداء الشركة	PROF
	-	متغير وهمي = ١ فى حالة ما إذا كان مكتب المراجعة القضائية أحد المكاتب الأربع الكبرى أو صفر إذا كان أحد مكاتب المراجعة القضائية الوطنية.	حجم مكتب المراجعة القضائية	AUDTYPE

وبناء على ما تم عرضه من خلال مشكلة البحث أهدافها وفروضها ، يحاول الباحث تطوير نموذجين لقياس أثر محددات جودة أنشطة المراجعة الإستقصائية القضائية كمتغيرات مستقلة على إدارة الأرباح كمتغيرات تابعة ، مع إستخدام بعض متغيرات الرقابة التى تضبط العلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة ، وذلك على النحو التالى :

النموذج الأول : أثر محددات جودة أنشطة المراجعة الإستقصائية القضائية على ممارسات إدارة الأرباح فى الشركات المساهمة المصرية :

$$EM_{it} = \beta_0 + \beta_1 (EDQU) + \beta_2 (PRQU) + \beta_3 (IAEXP) + \beta_4 (IASIZE) + \beta_5 (ORIN) + \beta_6 (IAGU) + \beta_7 (IAEV) + \beta_8 (PD) + \beta_9 (CSIZE) + \beta_{10} (PROF) + \beta_{11} (AUDTYPE) + \varepsilon_{it}$$

حيث أن:

- ❖  $EM_{it}$ : المتغير التابع: إدارة الأرباح وهو متغير وهمي إذا كانت الشركة تدير أرباحها يعطى (1) أو يعطى الرقم (صفر) بخلاف ذلك للشركة (i) في السنة (t).
- ❖  $\beta_0$ : قيمة الثابت وتعبّر عن ممارسات إدارة الأرباح التي لا تتأثر بالمتغيرات المستقلة ومتغيرات الرقابة.
- ❖  $(\beta_1 - \beta_7)$ : معاملات الانحدار لمحددات جودة المراجعة الإستقصائية القضائية.
- ❖  $(\beta_8 - \beta_{11})$ : معاملات الانحدار لمتغيرات الرقابة.
- ❖  $(\varepsilon_{it})$ : بند الخطأ العشوائى.

النموذج الثاني: أثر محدّدات جودة أنشطة المراجعة القضائية على جودة أرباح الشركات المساهمة المصرية :

$$EQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 (EDQU) + \beta_2 (PRQU) + \beta_3 (IAEXP) + \beta_4 (IASIZE) + \beta_5 (ORIN) + \beta_6 (IAGU) + \beta_7 (IAEV) + \beta_8 (PD) + \beta_9 (CSIZE) + \beta_{10} (PROF) + \beta_{11} (AUDTYPE) + \varepsilon_{it}$$

❖  $(EQ_{it})$ : المتغير التابع : جودة الأرباح المعبر عنها بالمستحقات الكلية للشركة (i) في السنة (t)

### تحليل نتائج الدراسة التطبيقية

وذلك على النحو التالى :

أولاً : إختبار صلاحية البيانات للتحليل الإحصائى :

ثانياً : التحليل الوصفى لمتغيرات الدراسة :

ثالثاً : تحليل ومناقشة نتائج إختبار فروض الدراسة :

أولاً : إختبار صلاحية البيانات للتحليل الإحصائى :

١. إختبار التوزيع الطبيعي.

إستخدم الباحث إختبار (Kolmogorov - Simonov) ، (Shapiro - Wilk) ضمن حزمة برنامج (SPSS) للتأكد من أن نمط التوزيع الذى تسلكه بيانات الدراسة هو توزيع طبيعى .

جدول (٢) التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة بقيم الإختبارات (K-S& S-K)

Tests of Normality						
Shapiro- Wilk			Kolmogorov- Smirov'			Continous Variables
Sig.	df	statistic	Sig.	df	statistic	
.	٦٠	٠.٧٦٩	.	٦٠	٠.٢٥٨	EDQU
.	٦٠	٠.٨٠٢	.	٦٠	٠.٢٤٦	PRQU
٠.٠٠١	٦٠	٠.٩٤٦	٠.٠٠٠٧	٦٠	٠.١٣٦	IAEXP
.	٦٠	٠.٨	.	٦٠	٠.٢٣٧	JASIZE
.	٦٠	٠.٧٢٦	.	٦٠	٠.٣٥	IAEV
.	٦٠	٠.٨٤٤	.	٦٠	٠.٢	BSIZE
٠.٤٠٨	٦٠	٠.٩٨	٠.٢٠٠	٦٠	٠.٠٧٤	PROF
* This is a lower bound of the true significance.						
a. Lilliefors Significance Correction						

يتضح من الجدول السابق أن قيم مستوى الدلالة للمتغيرات المتصلة أقل من (٠.٠٥) مما يدل على إقترابها من التوزيع الطبيعي، إما بقية المتغيرات فهي متغيرات وهمية ذات قيم ثنائية التوزيع لا تخضع لشروط التوزيع الطبيعي.

## ٢. إختبار التداخل الخطي (Multicollinearity Test) :

تم فحص التداخل الخطي من خلال إحتساب معامل Toleranc لكل متغير من المتغيرات المستقلة ومتغيرات المراجعة الإستقصائية، ومن ثم إيجاد معامل (VIF) حيث يعد بمثابة مقياساً لتأثير الإرتباط بين المتغيرات المستقلة، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي :



جدول (٣) إختبار (Variance Inflation Test) للتداخل الخطى

Model	TACC		ANACC	
	Tolerance	VIF	Tolerance	VIF
In_EDQU	.٣٨٩	٢.٥٦٩	.٣٤٧	٢.٨٨٥
In_PRQU	.٥٢٦	١.٩٠١	.٥٢٥	١.٩٠٦
In_IAEXP	.٣٥٦	٢.٨٠٧	.٣٨٠	٢.٦٢٨
In_IASIZ	.٤٤٣	٢.٢٥٥	.٤٤٨	٢.٢٣١
In_IAEV	.٦٢١	١.٦١٠	.٦٣١	١.٥٨٦
In_ORIN	.٢٩١	٣.٤٣٣	.٢٨٩	٣.٤٦٥
In_BSIZE	.١٤٣	٦.٩٩٤	.١٢٦	٧.٩٥٤
LAGU	.٣٤٧	٢.٨٨٣	.٢٨٠	٣.٥٧٧
PD	.٧٢٥	١.٣٧٩	.٧٥٣	١.٣٢٨
PROF	.٣٤٠	٢.٩٤٣	.٣٤٠	٢.٩٤٥
AUDTYPE	.٤٨١	٢.٠٧٨	.٤٥٠	٢.٢٢٢

يتضح من الجدول رقم ٤ أن قيمة (VIF) لكافة متغيرات الدراسة لم تتجاوز ١٠ لذلك فإن نموذج الدراسة لا يعاني من مشكلة التداخل الخطى، فالإرتباط بين المتغيرات ليس له دالة إحصائية ومنخفض جداً، وهذا يدل على قوة نموذج الدراسة في تفسير الأثر على المتغير التابع وتحديدته.

### ٣. إختبار الارتباط الذاتي (Autocorrelation Test):

للتأكد من خلو النموذج من مشكلة الارتباط الذاتي تم إجراء إختبار Durbin Watson وقد ظهرت قيمة D-W المحسوبة بالنسبة لنموذج الدراسة الأول الذي يحتوى على المتغير التابع ( إدارة الإرباح ) بما يعادل (١.٥٥) ، وللنموذج الثاني الذي يحتوى على المتغير التابع

(جودة الأرباح ) كانت ١.٩ وهى بذلك تقع ضمن المدى المثالى والذي تتراوح قيمته ما بين (٢.٥ - ١.٥) مما يدل على عدم وجود مشكلة للإرتباط الذاتي تؤثر على صحة النتائج .

### ثانياً : التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

بعد أن تحقق الباحث من صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي تأتى المرحلة الثانية، والتي يتم فيها وصف تحليلي لمتغيرات الدراسة قبل البدء بإختبار فروضها وإستخلاص نتائجها كما يلي :

١- وصف المتغيرات المتصلة:

يظهر الجدول الآتي وصف لمتغيرات الدراسة المتصلة وهى ( المؤهل العلمي ، والمؤهل المهني ، والخبرة ، وحجم قسم المراجعة القضائية ، وتقويم جودة أداء خطة المراجعة القضائية ، وحجم الشركة ، وأداء الشركة ) .

الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة المتصلة جدول رقم (٤)

المتغير	السنة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أقل قيمة	أكبر قيمة
EDQU	٢٠١٢	٠.٦١٤١٦٦٧	٠.١٤٨٤٧٤٦	٠.٣٣	٠.٧٥
	٢٠١٣	٠.٦٧٧٥	٠.١١٨٢٥٤٣	٠.٣٣	٠.٧٥
	٢٠١٤	٠.٧٥٢٥	٠.٠٩٠٠٦٣١	٠.٦٦	١
	٢٠١٥	٠.٧٧٥٨٣٣٣	٠.٠٧٩٨٢٤٦	٠.٦٦	١.٠٠
	٢٠١٦	٠.٧٧٥٨٣٣٣	٠.٠٧٩٨٢٤٦	٠.٦٦	١
PRQU	٢٠١٢	٠.٣٦١٠٨٣٣	٠.١٥٩٥٤٥٦	.	٠.٦٦
	٢٠١٣	٠.٣٢٩١٦٦٧	٠.١٨٢٨٢٩٢	.	٠.٥
	٢٠١٤	٠.٣٥٢٣٣٣٣	٠.١٨٨٥٥١١	.	٠.٥
	٢٠١٥	٠.٤٠٢٥	٠.١٩٨٨٢٠٤	.	٠.٦
	٢٠١٦	٠.٤٢٧٥	٠.٢١٦٥٤٨٣	.	٠.٦
IAEXP	٢٠١٢	٩.٨٨٧٥	١.٥١٩١٣٣٣	٧.٣٣	١٢
	٢٠١٣	٩.٩٢٢٥	١.٤٦٤٤٥٥٨٥	٧.٣٣	١٢
	٢٠١٤	٩.٩٥٠٨٣٣٣	١.٣٤٤٢٢٢٣	٧.٧٥	١٢
	٢٠١٥	١٠.٤٤٨١٨٢	١.٤٩٨٦٤٤٨	٨	١٣.٧٥
	٢٠١٦	١٠.٥٤	١.٣٢٤٤٩٦٥	٩	١٣.٨
IASIZE	٢٠١٢	٣.٨٢٢٣٣٣٣	٠.٩٣٧٤٣٦٩	٣	٥
	٢٠١٣	٤	٠.٨٥٢٨٠٢٩	٣	٥
	٢٠١٤	٤.١٦٦٦٦٦٧	٠.٧١٧٧٤٠٦	٣	٥
	٢٠١٥	٤.٣٣٣٣٣٣٣	٠.٦٥١٣٣٨٩	٣	٥
	٢٠١٦	٤.٥	٠.٦٧٤١٩٩٩	٣	٥
IAEV	٠.٦١٥٣٨٥	٠.٥٠٦٣٧	.	١	٠.٦١٥٣٨
	٠.٦٦٦٦٦٧	٠.٤٩٢٣٦٦	.	١	٠.٦٦٦٦٦
	١.١٦٦٦٦٧	٠.٥٧٧٣٥	.	٢	١.١٦٦٦٦٧
	١.١٦٦٦٦٧	٠.٣٨٩٢٤٩	١	٢	١.١٦٦٦٦٧

٠.٦١٥٣٨٥	١	.	٠.٥٠٦٣٧	٠.٦١٥٣٨٥	
٢.٤٥٢٨٩٧١	٤١٥٦٧٨٩٠	٦.٦٨١٣٥٧	١.٣١٧٢٦٢٠	٢.١٣	CSIZE
٢٣٣٤٧٨١٠	٤٢٢٣١.٤٥	٦٥٩٧٧٢١٤	١.٨٨٥.٥٣٩.	٢.١٤	
٢٢١.٥٦٧٨	٤٤٥١.٥٧٨	٦٥.٧٥٢.٨	١١١٩٢٦٩٨٨	٢.١٥	
٢٦٧٣٨٢٥٦	٤٥٣٢١٧٨١	٧٤٦٨.٤٢١	١٢٣٥٨٨٦٦٤	٢.١٦	
٠.٤٨٧	٠.٢٤٧	٠.٠٧٥٦٩٨١	٠.٦٤١٢٥	٢.١٢	
١.١١٩	٠.٢٠١	٠.٠٧٠٠٣١٨	٠.٣٤٨٤١٦٧	٢.١٣	PROF
٠.٤٧٩	٠.٢٣٥	٠.٠٧٤٧٥٣٥	٠.٣٤٣.٨٣٣	٢.١٤	
٠.٤٣١	٠.٢٥٤	٠.٠٦١.٥٠١	٠.٣٤١٧٥	٢.١٥	
٠.٤٦٢	٠.٢١٣	٠.٠٨١٣١٦٨	٠.٣٤٨٦٦٦٧	٢.١٦	

يلاحظ من الجدول السابق ارتفاع المؤهل العلمي لعينة الدراسة حيث بلغت نسبة المراجعين القضائيين الحاصلين على مؤهل البكالوريوس أو مؤهل أعلى منه ما يتراوح بين ( ٦١.٤٢%) و ( ٧٧.٥٨%) ، وهي تعد نسبة منخفضة قليلاً مقارنة بما أشارت إليه دراسة ( مبارك ، ٢٠١٠ ) حيث وصلت النسبة إلى ( ٩٨% ) ولعل ذلك يرجع إلى أن بعض الشركات التجارية قد تسمح بعمل مراجعين قضائيين بمؤهل أقل من دبلومه أو دراسات عليا لذات التخصص وهو ما قد يؤثر في قدرتهم على إكتشاف ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودتها ، لذلك كانت نسبة المراجعين القضائيين الحاصلين على مؤهل مهني أقل من الدبلومة ، حيث كانت أعلى نسبة لها قد بلغت ( ٤٢.٧٥% ) بنهاية عام ( ٢٠١٦ ) ، كما تتمتع عينة الدراسة بمستوى مناسب من الخبرة حيث تراوح متوسط سنوات الخبرة ما بين ( ٩.٢٥ ) و ( ١٠.٥٤ ) سنة خلال فترة الدراسة، كما تتجه الشركات التجارية بالبورصة المصرية إلى التقويم الذاتي الدوري لأنشطة المراجعة القضائية، حيث يتراوح متوسط التقويم خلال فترة الدراسة، ما بين ( ٠.٣٨ ) ، ( ٠.٥٧ ) أما حجم الشركة المقيم بالقيمة السوقية فيلاحظ أنه في تزايد مستمر من عام ٢٠١٢ وقد بلغت أعلى قيمة له في عام ٢٠١٦م وقدرها ( ١٢٣٥٨٨٦٦٤ ) ، وبالنظر إلى رحية الشركات التجارية فيلاحظ أنها حققت أعلى متوسط رحية في عام ٢٠١٦م حيث بلغت ( ٣٤.٨٦ ) .

## ٢- وصف المتغيرات المنفصلة:

يظهر الجدول التالي وصف لمتغيرات الدراسة المنفصلة وهي دليل عمل المراجعة الإستقصائية ومكتب المراجعة وتقلب الأرباح والإستقلال التنظيمي .

جدول (٥) الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة المنفصلة (Dummy Variables)

Binomial Test					
Sig.	مشاهدات غير متحققه (٠)		مشاهدات متحققه (١)		المتغيرات
	السنة	العدد	السنة	العدد	
٠.٠١٣	٣٣%	٢٠	٦٧%	٤٠	IAGU
٠.٠٥٢	٦٣%	٣٨	٣٧%	٢٢	AUDTYPE
٠.٥١٩	٥٥%	٣٣	٤٥%	٢٧	PD
٠.٠٠٠	٢٧%	١٦	٧٣%	٤٤	ORIN

يلاحظ من الجدول إرتفاع نسبة الشركات التي يتوافر فيها دليل ينظم عمل المراجعة الإستقصائية حيث بلغت (٦٧%) في حين إنخفضت نسبة الشركات التي تتم مراجعتها بالأسلوب الإستقصائي من خلال مكاتب كبرى حيث بلغت (٣٧%)، أما فيما يتعلق بتقلب الأرباح فيلاحظ إنخفاض تغير نصيب السهم في أرباح العام مقارنة بالعام الماضي، حيث بلغت نسبة التقلب (٤٥%)، كما أن إدارة المراجعة الإستقصائية من الناحية الإدارية تعادل (٧٣%).

#### ثالثاً : تحليل ومناقشة نتائج إختبار فروض الدراسة:

تهدف فروض الدراسة الى التحقق من مدى ممارسات الشركات التجارية لعمليات إدارة الأرباح ، وأثر محددات جودة أنشطة المراجعة القضائية على الحد منها وتحسين جودة الأرباح كمدخل لتحقيق الملائمة والإعتمادية على القوائم المالية.

#### إختبار الفرض الأول: توجد ضرورة لتطبيق مدخل المراجعة الإستقصائية القضائية في

ظل الأوضاع الحالية للحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال المصرية.

يعرض الجدول التالي وصف لمتوسط المستحقات غير العادية خلال فترة الدراسة عن عام ٢٠١٢م حتى عام ٢٠١٦م حيث تعتبر الشركات ممارسة إدارة الأرباح إذا كانت القيمة المطلقة للمستحقات في عام معين أكبر من أو تساوى القيمة المطلقة لمتوسط المستحقات في فترة الدراسة ، بينما تكون الشركات غير الممارسة لإدارة الأرباح إذا كانت القيمة المطلقة للمستحقات أقل من القيمة المطلقة لمتوسط المستحقات.

جدول (٦) وصف المستحقات غير العادية وإدارة الأرباح

Years	Abnormal	Earning Management				Total
		١		٠		
		Freq	percent	Freq	percent	
٢٠٠٨	- ٢٤٧٤٢٦١	٨	٦٦.٦٧	٤	٣٣.٣٣	١٢
٢٠٠٩	- ٣٠٤٣٣٧٣	٧	٥٨.٣٣	٥	٤١.٥٦	١٢
٢٠١٠	٤٢٩٧٧١٩	٩	.٧٥	٣	٢٥	١٢
٢٠١١	٢٩٠٥١٣٦	٥	٤١.٥٦	٧	٥٨.٣٣	١٢
٢٠١٢	٣٥٨٩٠٢	٢	١٦.٦٧	١٠	٨٣.٣٣	١٢
<b>Total</b>		<b>٣١</b>	<b>٥١.٦٦</b>	<b>٢٩</b>	<b>٤٦.٣٣</b>	<b>٦٠</b>

يتضح من الجدول السابق أن إرتفاع المستحقات غير العادية في السنوات الثلاث الأولى ، كما أنها سالبة خلال السنة الأولى والثانية ، مما يشير إلى ممارسة الشركات لإدارة الأرباح بهدف تخفيض الدخل المعلن عنه وقد يكون بهدف تجنب التكاليف السياسية أو زيادة درجة التحفظ المحاسبى ، كما يتضح أن هناك تباين في ممارسة الشركات لإدارة الأرباح فقد ظهر أعلى تكرار لممارستها في ٢٠١٤م حيث بلغ ٩ شركات بنسبة ٧٥% في حين بلغ أقل تكرار لممارستها في عام ٢٠١٦م حيث بلغ ٢ شركة بنسبة ١٦.٦٧% ولعل ذلك قد يرجع إلى مجموعة الضوابط التي أصدرتها الهيئة العليا لبورصة الأوراق المالية المصرية مثل : الاتجاه لتطبيق القواعد الجديدة لـ ( بازل ٣ ) لتقرير أداء الشركات المالية بالبورصة ، وكذلك الالتزام بمبادئ الحوكمة للشركات المالية ، والتصدي لكل حالات الغش والفساد المالى بالدعوة إلى وجود معايير مرشدة وملزمة ومدعمة لمراقبى الحسابات تتيح لهم زيادة الوعى بثقافة إكتشاف كل حالات الغش والفساد المالى . وقد تم إجراء إختبار مدى معنوية ممارسة الشركات لإدارة الأرباح من خلال إختبار Binomial Test .

ومن الجدول التالى يتبين لنا ن مستوى الدلالة ٠.٠٠٤٠ وهو أقل من ٠.٠٠٥ مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠.٠٠٥ ، حيث يلاحظ أن عدد الشركات التى مارست إدارة الأرباح وعددها ٣١ شركة بنسبة ٥١.٦٦% أكبر من عدد الشركات التى لم تمارس إدارة الأرباح وعددها ٢٩ شركة ٤٨.٣٣% ، وهو ما يؤكد أن الشركات المماهمة المصرية قامت بممارسة إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة ويتضح من الجدول رقم (٧) الأتى:

## نتائج اختبار Binomial Test

مستوى الدلالة	نسبة المشاهدات	عدد المشاهدات	مدى ممارسة الشركات لإدارة الأرباح
٠.٠٤٠	%٥١.٦٦	٣١	شركات ممارسة
	%٤٨.٣٣	٢٩	شركات غير ممارسة

أما فيما يتعلق بضرورة تطبيق المراجعة الإستقصائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح فقد تعددت الدراسات المحاسبية التي تناولت أهمية تطبيقها حيث إعتمدت على إستمرارية التدفقات النقدية فى المستقبل أكثر من إستمرارية المستحقات ، كما إعتد كل من جونز المعدل من قبل ديشاو و جنكيز على القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية ، وقد إعتد الباحث على هذا النموذج فى قياس جودة أرباح الشركات المساهمة المصرية حيث يعد من أكثر النماذج إستخداماً لقياس إدارة الأرباح والتي تعد الوجه المقابل لقياس جودة الأرباح ، ويستند النموذج على أن إنخفاض القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية يشير إلى انخفاض إدارة الأرباح وبالتالي ارتفاع جودة الأرباح ، وقد تم حساب القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية خلال فترة الدراسة ، وكانت قيمتها -٤٢٥٨٤٣٢ فى عام ٢٠١٢م - ٤٤٢٧٣٤١ فى عام ٢٠١٣م ، ٥١٦٢٢٢٤ فى عام ٢٠١٣م ، ٣٣٩٨٧٠ فى عام ٢٠١٤م ٣٢٥٨٦٦٧ فى عام ٢٠١٥م وبملاحظة القيم السابقة وبمقارنتها بقيمة المستحقات غير العادية جدول وصف المستحقات يتضح إنخفاضها من عام لآخر مما يدل على انخفاض ممارسات إدارة الأرباح .وهو ما يعنى صحة الفرض الأول بضرورة تطبيق مدخل المراجعة الإستقصائية القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح فى بيئة الأعمال المصرية.

إختبار الفرض الثانى : توجد إختلافات جوهرية فيما يتعلق بإجراءات وأنشطة المراجعة الإستقصائية القضائية والمراجعة الخارجية فى بيئة الأعمال المصرية .

وقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائى أن المحددات مجتمعة لها علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بممارسات إدارة الأرباح عند مستوى معنوية ٠.٠٥ ، حيث كانت  $F.Test = ٠.٠٠٠$  كما بلغت القوة التفسيرية لتأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع فى النموذج الأول ٦٧% وفى النموذج الثانى ٦٠% وهى تعد نسبة جيدة فى أدبيات الفكر المحاسبى.

وفىما يتعلق بالمحدد الأول تحسين كفاءة الرقابة على الشركات المساهمة فقد أظهر التحليل الإحصائى أن هناك علاقة ارتباط سالبة بين المستوى التعليمى للمراجع القضائى وممارسات إدارة الأرباح ، حيث كانت  $\beta$  سالبة ومستوى المعنوية  $F.Test = ٠.٠٠٠$  ويتضح ذلك من الجدول الآتى:

جدول (٨) نموذج الإتحدار الخطى لتحديد دور المتغيرات المستقلة فى مدى التأثير على المتغير التابع (TACC)

R <sup>٢</sup>	F . Test		T . Test		المعطيات المقدرة BI	المتغيرات المستقلة
	مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة		
					١٤٥٨٤٥٣١٤.٤٦٥	Constant
			٠.٤٨	١.٣٢٠	-١٥٤٩٧٠٠١.٧٢٢	In-EDQU
			٠.٤٥	١.٨٥٠	-٧٧٢١٦٧٢.٣٩٨	In-PRQU
			٠.٠٠	٤.٣٩٢	-٣٢٢٣٤٠٠٣.٧٢٥	In-IAEXP
			٠.٧٨	١.٨٢٩	١٢٦٥٥٧٤٧.٠٣٧	In- IASIZ
٠.٦٧	٠.٠٠٠٠٠	٤.٩٥٦	٠.٣٣	٠.٨٦٧	-٤٠٩٠٨٣٨.٨٦١	ORIN
			٠.٢١	١.١٢٥	-٣٥٢٩٩٦١.٧٣٨	IAGU
			٠.٤٨	٠.٧٥٢	-٢٥٤٥٣٧٤.٠٠٩	In-IAEV
			٠.٢٥٩	١.١٥٤	-٢٩٢٤٥٦٢.٨٦٧	In-BSIZE
			٠.٠٠	٣.٩٧٦	-٧٠٦٧٥٨٧٦.٠٣٥	PROF
			٠.٥١٢	٠.٦٦٤	١٥٣٢٦٩٠٠٠.٧٥	AUDTYPE
			٠.٤٠٦	٠.٨٤٥	-١٥٨٨٣١٩.٩٩٣	PD

دال عند مستوى أقل من ٠,٠٥

من الجدول السابق يتضح أن علاقة الإرتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠.٠٥ حيث كانت قيمة  $T.Test = ١.٣٢٠$  ومستوى المعنوية ٠.٠٤٨ ، أما فيما يتعلق بتأثير المحدد الثانى وهو تحسين كفاءة عملية إدارة المخاطر بالشركة يتضح أن هناك علاقة الإرتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٠.٠٥) حيث كانت قيمة  $T.Test = ١.٨٥٠$  ومستوى المعنوية ٠.٠٤٥ ، أما فيما يتعلق بتأثير المحدد الثالث وهو تأمين وحماية أصحاب المصلحة ضد الغش والفساد المالى بالشركة يتضح أن هناك علاقة الإرتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٠.٠٥) حيث كانت قيمة  $T.Test = ٢.٣٦٩$  ومستوى المعنوية ٠.٠٢٥ ، أما فيما يتعلق بتأثير المحدد الرابع وهو تفعيل الدور الرقابى للمراجعة الداخلية بالشركة يتضح أن هناك علاقة الإرتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٠.٠٥) حيث كانت قيمة  $T.Test = ٤.٣٩٢$  ومستوى المعنوية ٠.٠٠٠٠ ، أما فيما يتعلق بتأثير المحدد الخامس وهو تدعيم القدرات التنافسية بالشركة يتضح أن هناك علاقة الإرتباط ذات دلالة

إحصائية عند مستوى (٠.٠٠٥) حيث كانت قيمة T.Test = ٠.٢٥. ومستوى المعنوية ٠.٠٤٦

ومما سبق يتضح للباحث أن محددات جودة المراجعة الإستقصائية القضائية تؤثر تأثيراً إيجابياً في ممارسات إدارة أرباح الشركات وهو ما تفشل معه المراجعة الخارجية. وهو ما يعنى صحة الفرض الثانى حيث توجد إختلافات جوهرية فيما يتعلق بإجراءات وأنشطة المراجعة الإستقصائية القضائية والمراجعة الخارجية في بيئة الأعمال المصرية .

■ **اختبار الفرض الثالث :** يتطلب تطبيق المدخل المقترح للمراجعة الإستقصائية القضائية أساليب وأدوات ووسائل مراجعة خاصة لإكتشاف الغش والتلاعب في البيانات المحاسبية والقوائم المالية فى بيئة الأعمال المصرية .

أولاً : مجتمع وعينة الدراسة :

إشتمل مجتمع الدراسة على الفئات الأكثر ارتباطاً بإمكانية الحكم على أهمية المراجعة الإستقصائية القضائية وهى :

أ- مستخدمى القوائم المالية وتم تحديد عينة البحث فى ٣٥ مدير إستثمار وإئتمان

ب- الجهات الرقابية فى مصر ممثلة فى الجهاز المركزى للمحاسبات مع مصلحة الخبراء وتم تحديد عينة البحث فى ٣٠ مراقب حسابات بالجهاز، ومصلحة الخبراء

ج - مراقبى حسابات مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية وتم تحديد عينة البحث فى ٣٥ عضو صاحب مكتب وشريك مراجعة

ثانياً : أساليب التحليل الإحصائى :

إستخدم الباحث برنامج (SPSS) لحساب المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والجداول التكرارية لإختبار صحة الفرض مع الإعتماد على معامل الفا كرونباخ لقياس مدى ثبات أسئلة الإستقصاء حيث بلغت ٠,٨٥، ومعامل الصدق ٠,٩٢ وبالتالى تتصف القائمة بالثبات والصدق

ثالثاً : نتائج الدراسة التطبيقية :

تم التحليل الإحصائى لنتائج الدراسة من خلال العناصر التالية :

ثالثاً : نتائج الدراسة الميدانية

تم التحليل الإحصائى لنتائج الدراسة الميدانية من خلال العناصر التالية :

١- الإحصاء الوصفى لعينة الدراسة:

يمكن عرض البيانات الديموجرافية لعينة الدراسة كما يلى :

جدول الخصائص الديموجرافية لعينة الدراسة:



النسبة	العدد	التوزيع	البيانات الشخصية
١٨.٢	١٨.٢	دكتوراه	١. ١ لمؤهل العلمي.
١٣.٣	١٣.٣	ماجستير	
٦٨.٥	٦٨.٥	بكالوريوس	
-	-	زمالة	
%١٠٠	١٦٥	الإجمالي	
٩.٧	١٦	CPA	٢. ١ لمؤهل المهني
١٠.٣	١٧	CMA	
٢.٤	٤	CIA	
١.٢	٢	CFA - CFA	
٨.٥	١٤	جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية	
٦٧.٩	١١٢	لا يوجد	
%١٠٠	١٦٥	الإجمالي	
٣٠.٩	٥١	عضو هيئة تدريس	٣. ١ لمركز الوظيفي
٢٦.٧	٤٤	موظف	
١٨.٢	٣٠	محاسب	
٢٤.٢	٤٠	مراجع	
%١٠٠	١٦٥	الإجمالي	
-	-	أقل من سنة	٤. ١ عدد سنوات الخبرة
١٨.٨	٣١	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات	
٢٦.٧	٤٤	من ٥ إلى ١٠ سنوات	
٥٤.٥	٩٠	أكثر من ١٠ سنوات	
%١٠٠	١٦٥	الإجمالي	
٥٤.٥	٩٠	قطاع الجامعات	٥. ١ نوع القطاع
٦.١	١٠	قطاع البنوك	
٤.٨	٨	قطاع الاتصالات	
١.٨	٣	قطاع الغاز والبتترول	
٩.٧	١٦	قطاع العقارات	
٢٣.٠	٣٨	شركات المراجعة	

الإجمالي	١٦٥	%١٠٠
----------	-----	------

لإختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إدراك كل من : الأكاديميين ، معدى القوائم المالية ، المراجعين ، لآثار آليات المراجعة القضائية على مكافحة قضايا الغش والفساد المالي والإدارى بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية وفقاً لإختلاف : مؤهلاتهم العلمية ، مركزهم الوظيفى ، عدد سنوات خبرتهم ، ونوع القطاع الذين ينتمون إليه ، تم إستخدام إختبار كروسكال ويلز *Kruskal - Wallis Test* لإيجاد مدى الفروق الجوهرية بين عينة الدراسة وفقاً لإختلاف : ( المؤهل العلمى - المركز الوظيفى - الخبرة - نوع القطاع ) ، فيما يتعلق بضرورة تطبيق المدخل المقترح للمراجعة الإستقصائية القضائية بأساليب وأدوات ووسائل مراجعة خاصة لإكتشاف الغش والتلاعب في البيانات المحاسبية والقوائم المالية فى بيئة الأعمال المصرية.

ويوضح الجدول الآتى نتائج إختبار كروسكال ويلز *Kruskal - Wallis Test* لقياس الفروق الجوهرية بين الخصائص ٣ الديموجرافية فيما يتعلق بآليات المحاسبة القضائية التى تساعد الشركات فى منع وإكتشاف الأساليب الاحتمالية للفساد المالي والإدارى.

القرار	المتغيرات	عينة الدراسة	العدد	المتوسط الرتبى	كا <sup>٢</sup>	القرار	
						الدالة	مستوى المنعوية
١- المؤهل العلمى	دكتوراه	٣٠	١٠٠.٤٥	٥.٣٤	٠.٠٠٦	غير دالة	
	ماجستير	٢٢	٨٤.٥٥				
	بكالوريوس	١١٣	٧٨.٠٧				
٢- المركز الوظيفى	عضو هيئة تدريس	٥١	٩٣.٧٧	٦.٨٤	٠.٠٠٧	غير دالة	
	طالب بالفرقة الرابعة	٤٤	٧٠.١٣				
	محاسب	٣٠	٧٦.٩٣				
	مراجع	٤٠	٨٧.٩٧				
٣- الخبرة	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات	٣١	٧٧.٩٢	١١.١٧	•• ٠.٠٠٤	دالة	
	من ٥ إلى ١٠ سنوات	٤٤	١٠٣.٣٢				

			٧٤.٨٢	٩٠	أكثر من ١٠ سنوات	
غير دالة	٠.١٥	٧.٩٧	٨٠.٣٣	٩٠	قطاع الجامعات	٤- نوع القطاع
			٨٧.٤٥	١٠	قطاع البنوك	
			١٠١.٣١	٨	قطاع الاتصالات	
			١١٣.١٧	٣	قطاع الغاز والبتول	
			٥٩.٦٦	١٦	قطاع العقارات	
			٩١.٧٤	٣٨	شركات مراجعة	
** دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠١)						

يتضح من الجدول السابق ما يلي :

١- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين عينة الدراسة ترجع لاختلاف كل من :

( المؤهل العلمي - المركز الوظيفي - نوع القطاع ) ، فيما يتعلق بآليات المراجعة القضائية التي تساعد الشركات في منع واكتشاف الأساليب الاحتيالية للفساد المالي والإداري ، وذلك عند مستوى معنوية أكبر من ( ٠.٠٥ ) .

٢- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين عينة الدراسة ترجع لإختلاف عدد سنوات الخبرة فيما يتعلق بآليات المراجعة القضائية التي تساعد الشركات في منع واكتشاف الأساليب الاحتيالية للفساد المالي والإداري ، وذلك عند مستوى معنوية أقل من ( ٠.٠١ ) وذلك لصالح فئة سنوات الخبرة ( من ٥ إلى ١٠ سنوات ) ، يليها فئة الخبرة ( من سنة إلى أقل من ٥ سنوات ) ، وأخيراً فئة سنوات الخبرة ( أكثر من ١٠ سنوات ) ، بمتوسطات رتيبة بلغت ( ١٠٣.٣٢ ) ، ( ٧٧.٩٢ ) ، ( ٧٤.٨٢ ) ، على التوالي .

٣- وفقاً لنتائج إختبار كروسكال ويلز Kruskal - Wallis Test السابقة تبين عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين عينة الدراسة ترجع لإختلاف كل من: ( المؤهل العلمي - المركز الوظيفي - نوع القطاع ) ، فيما يتعلق بآليات المراجعة القضائية على مكافحة قضايا الغش والفساد المالي والإداري . في حين تبين وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين عينة الدراسة ترجع لإختلاف عدد سنوات الخبرة فيما يتعلق بآليات المراجعة القضائية على مكافحة قضايا الغش والفساد المالي

والإدارى . وهذا يؤكد صحة الفرض الثالث جزئياً فيما يتعلق بعدد سنوات الخبرة ورفضه فيما يتعلق بكل من : (المؤهل العلمي - المركز الوظيفي - نوع القطاع ) .  
■ وما سبق يتضح للباحث أن تطبيق المدخل المقترح للمراجعة الإستقصائية القضائية بأساليب وأدوات ووسائل مراجعة خاصة لإكتشاف الغش والتلاعب في البيانات المحاسبية والقوائم المالية فى بيئة الأعمال المصرية تؤثر تأثيراً إيجابياً فى ممارسات إدارة أرباح الشركات وهو ما تفشل معه المراجعة الخارجية . وهو ما يعنى صحة الفرض الثالث .

### النتائج والتوصيات ومحالات البحث المستقبلية

#### النتائج:

تتمثل أهم نتائج الدراسة فيما يلى:

- ١- أن الأسباب الرئيسية للإهتمام بالمراجعة الإستقصائية القضائية هو تنامى ظاهرة الغش والفساد المالى ووجود فجوة توقعات فى عملية المراجعة الحالية قللت من التأكيدات الخارجية الموضوعية لمجلس الإدارة والمساهمين بأن القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالى وأداء الشركة فى كافة النواحي .
- ٢- تعتمد جودة أنشطة المراجعة الإستقصائية القضائية وفعاليتها فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودتها على مدى توافر عدة محددات من أهمها المستوى التعليمى والمهني للمراجع وخبرته بطبيعة عمل المنشأة، والتدريب المستمر، وحجم قسم المراجعة ، وإستقلالها الإدارى والفنى، ومدى توافر دليل ينظم إجراءات عملها، وتقويم جودة أداء المراجعة ومدى توافر الدعم اللوجستى من الإدارة.
- ٣- تتفاوت الشركات فى ممارساتها لإدارة الأرباح، مما يؤثر على إدراك مستخدمي لقوائم المالية لجودة أرباحها، كما قد تكون ممارساتها بغرض زيادة الدخل أو تخفيضه، وقد بلغت نسبة الشركات الممارسة لإدارة الأرباح ( ٥١.٦٦ % ) شركات ممارسة مقارنة بما نسبته ( ٤٨.٣٣ % ) شركات غير ممارسة.
- ٤- تتوفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق المراجعة القضائية فى مصر من توافر المحاسبين والمراجعين المؤهلين تأهيل علمى وعملى لممارسة مهنة المراجعة القضائية ، وتوافر المهارات المتخصصة والخبرة العالية لدى قطاع عريض منهم مع بعض الجهود المبذولة لإدخال مادة المراجعة القضائية ضمن المناهج التعليمية لطلاب التجارة قسم المحاسبة فى الجامعات المصرية .
- ٥- تبين من الإحصاء الوصفي لجودة أنشطة المراجعة بالشركات التجارية التزام عدد كبير من الشركات ( ٦٧ % ) بوجود دليل عمل ينظم إجراءات واختصاصات المراجعة ، كما أن

(٧٣%) من الشركات تهتم بتحقيق الاستقلال الإداري والفني للمراجعة ، وكذلك التزامها بالتقييم الذاتي الدوري لأنشطتها وهو ما يشير إلى توافر الرقابة الكافية من جانب الهيئة العليا للاستثمار المصري ، كما يساهم في تفسير عدم ممارسة العديد من الشركات لممارسات إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة.

٦- هناك علاقة موجبة بين حجم إدارة المراجعة وممارسات إدارة وجودة الأرباح إلا أنها ليست ذات دلالة إحصائية ، فلم يتوافر دليلاً حاسم على أن زيادة حجم إدارة المراجعة يؤثر في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودتها

٧- إتفقت الدراسة النظرية مع الدراسة التطبيقية على أهمية المراجعة الإستقصائية القضائية كركن هام من أركان منظومة منع الغش والفساد المالي وكوسيلة فعالة لتضييق فجوة التوقعات في عملية المراجعة الحالية ، وتحسين إستراتيجية إدارة المخاطر بالشركة ، وتفعيل نظام الرقابة الداخلية لها .

٨- تبين من الدراسة النظرية أن هناك طلباً على خدمات المراجعة الإستقصائية القضائية في البيئة المصرية ، ولكن الدراسة التطبيقية أكدت أن هذا الطلب غير كبير لضعف الوعي الثقافي للغش والفساد المالي ، وعدم الإلزام بالمراجعة القضائية .

٩- أكدت عينة الدراسة على أن أكثر أنشطة المراجعة الداخلية تأثيراً في تحقيق الملائمة والاعتمادية على القوائم المالية ، هو فحص البنود غير العادية ومراجعة التقديرات المحاسبية التي تقوم بها الإدارة، ورفع تقرير بكافة ممارسات إدارة الأرباح إلى لجنة المراجعة ومتابعة ما قامت به الإدارة من إجراءات تصحيحية ، وكذلك تبني إدارة المراجعة للمداخل والفلسفات الحديثة ، مثل مدخل التحسين المستمر، ومدخل السلوك الإيجابي ، ومدخل التفكير الإبداعي والابتكاري) ، والقيام بالتأكدات الموضوعية للتحقق من وموثوقية ونزاهة المعلومات، ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ودراسة المخاطر التي تواجه الشركة ومتابعتها بشكل دوري وإجراء خطة المراجعة المعتمدة على المخاطر.

### التوصيات:

على ضوء النتائج التي تم التوصل إليها في كل من الدراسة النظرية والتطبيقية يوصى

الباحث بما يلي:

١. ضرورة اعتماد مادة المراجعة القضائية ضمن المناهج التعليمية كمادة أساسية

للنهوض بمهنة المراجعة القضائية .

٢. ضرورة تطوير آليات عمل مركز التحكيم لدى جمعية المحاسبين والمراجعين

المصرية كخطوة إستباقية لتجمع مستقل للمراجعين القضائيين .

٣. حث الجهات المعنية بالضغط بإتجاه إعتام مهنة المراجعة القضائية لدى وزارة العدل المصرية .
٤. قيام نقابة التجاريين بعقد اتفاقية مع نقابة المحامين لتوفير الفرص المناسبة لتدريب وتأهيل المراجعين من الناحية القانونية .
٥. السعى نحو وضع محددات واطار عمل مجلس الادارة تتعلق بضمان العمل فى إطار من المعرفة والثقة التامة التامة وبما يعزز العمل نحو تحقيق تقييم جيد لأداء الشركة .
٦. الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تستند بشكل أساسى على معايير المحاسبة الدولية تسمح بتحقيق مصالح الشركة بموضوعية ومعاملة كافة المساهمين بمساواة وعدالة ،ومراعاة حقوق أصحاب المصالح المرتبطين بالشركة .
٧. ويوصى الباحث بأن المحاسب القضائى حتى يمارس عمله ينبغى له أن يتمتع بمجموعة من المؤهلات والصفات منها:

- أ- شهادة مهنية تسمى :CFE تمنح بعد اجتياز الإمتحانات المقررة.
- ب- فهم القانون وقواعد الإثبات ، والإدلاء بأدلة إثبات قاطعة .
- ت- اكتساب مهارات التحقيق والتحليل بمعنى أن المحاسب القضائى يجب أن يكون شاككاً ومحققاً يبحث عن الحقيقة.
- ث- فهم نظريات وأساليب الغش ونماذجه : يجب على المحاسب القضائى أن يكون مبدعاً لفهم إجراءات الغش والتي يمكن أن تتبع ، أي أن المحاسب القضائى يجب أن يفكر كالمحاسب الذي يريد يتلاعب بالأرقام والسجلات .
- ج- يجب أن يتمتع المحاسب القضائى بمهارات الإتصال : حيث أن المحاسب القضائى يحتك بأطراف مختلفة منهم من يكون على معرفة معدومة في المحاسبة والتدقيق، وهنا عليه أن يبذل في مهارات الإتصال، وهكذا في المحكمة.
- ح- تطوير تطبيقات حاسوبية لتساعده في التحليل وعرض أدلة الإثبات المالية .
- خ- إكتساب مهارات تنظيمية فائقة: يجب أن يكون المحاسب القضائى على قدرة عالية لتنظيم وتحليل كمية كبيرة جداً من البيانات المالية والمستندات.
٨. ضرورة أن تقوم الجهات الرقابية المصرية كالرقابة المالية والإدارية وسلطة النقد للبنك المركزي ووزارة الداخلية ووزارة الاقتصاد بفرض إجراءات رقابية على

الشركات والمؤسسات التي تتورط في إستخدام معايير المحاسبة الدولية في ممارسات إبداعية ينتج عنها تحريف في البيانات والمعلومات الخاصة بها .

### مجالات البحث المستقبلية:

يرى الباحث في ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج وجود العديد من المجالات التي يمكن أن تشكل أساسا لبحوث مستقبلية، ومن أهمها ما يلي :

١. ضرورة تطوير المناهج المحاسبية في مصر لإعداد محاسبين قضائيين Forensic Accountants مؤهلين للعمل كخبراء لدعم القضاة بمعرفتهم المحاسبية ومهارات التحري والمراجعة ومعرفة معايير المحاسبة الدولية .IFRS
٢. تطوير قسم التحكيم التجارى فى جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية لتحتوى فرعاً للمحاسبين القضائيين بعد حصولهم على المؤهلات اللازمة للمساعدة فى عمل التحقيقات المالية المناسبة.
٣. تحقيق التكامل بين المراجع الخارجى والمحاسب القضاى لتفعيل دورهم فى الحصول على أدلة إثبات مفيدة فى النزاعات القضائية .
٤. تعميم فكرة المحاسبة القضائية على الشركات والمؤسسات المصرية والمحاكم ورجال القضاء والقانون بغرض المساهمة فى ترشيد قراراتهم ولتقديم تأكيدات معقولة حول عدم وجود تحريفات فى البيانات المالية والتقارير المحاسبية الصادرة.

## مراجع البحث

### (أ) الكتب:

- أمين السيد لطفى ، (٢٠١٤) ، تفعيل آليات المراجعة في محاربة الإحتيال والفساد، الدار الجامعية ، الإسكندرية.
- أمين السيد لطفى، (٢٠١٤) ، " المحاسبة والمراجعة القضائية"، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- طارق عبد العال حماد، (٢٠٠٤)، موسوعة معايير المراجعة - شرح معايير المراجعة الدولية ، الأمريكية والعربية ، الجزء الأول، الدار الجامعية.
- عارف عبد الكريم، (٢٠١٤) ، المراجعة المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- عبد الوهاب نصر علي ، (٢٠٠٩)، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة ، الجزء الثالث ، الدار الجامعية ، الإسكندرية.
- محمد سامى راضى ، (٢٠١١)، "موسوعة المراجعة المتقدمة"، دار التعليم الجامعى، الإسكندرية.

### (ب) الدوريات:

- أمين السيد لطفى، (٢٠٠٧)، تحسين دقة أحكام المراجعين لأغراض تقييم مخاطر وجود الغش في التقارير المالية باستخدام وسائل دعم القرار، دراسة إختبارية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، العدد الأول.
- الرفاعى إبراهيم مبارك، ٢٠٠٣، دور المراجع فى الرقابة على ممارسات إدارة الرزح- دليل استقرائى من البيئة المصرية ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثانى.
- إيمان محمد سعد الدين، (٢٠١٠) ، "دراسة تحليلية للمحاسبة الابتداعية ودور المحاسب القضائى فى مواجهتها بالتطبيق على قطاع الاتصالات والتكنولوجيا المصرى"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، العدد ٧٥.
- جميلة سعيد قميبيز، (٢٠١٤) ، "قياس مدى إدراك أهمية المحاسبة الجنائية وضرورة دمجها فى مناهج التعليم العالى لدى أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة فى الجامعات الليبية بمنطقة الغربية" ، المجلة العامة - العدد السادس عشر - المجلد الأول - فبراير.
- الفاتح الأمين، (٢٠١٤)، "مداخل مقترحة لتطوير كفاءة وفاعلية المراجع الخارجى فى اكتشاف الغش المالى دراسة تحليلية"، المجلة العربية للدراسات الإدارية والاقتصادية، العدد الخامس.



- مجدي محمد سامي، (٢٠٠٢)، "دور المحاسبة القضائية في تشخيص واكتشاف عمليات الاحتيال والخداع المالي دراسة ميدانية"، مجلة كلية التجارة - جامعة الزقازيق - يناير - العدد الأول - المجلد الرابع والعشرون، ص ص ١٣٠-١٧٥.
- محمد الرملي أحمد، (٢٠٠٠)، "دراسة تحليلية لمسئولية المراجع تجاه غش الإدارة"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة - سوهاج - جامعة جنوب الوادي، المجلد الرابع عشر، العدد الثاني.
- محمد راضي عطية، (٢٠١٤)، "مخاطر أعمال المراجعة وتأثيرها على دور نموذج مخاطر المراجعة والتخطيط لها دراسة اختبارية"، المجلة العربية للعلوم الإدارية، مجلد ٢١، عدد ٣، سبتمبر.

### ثانياً: المراجع الأجنبية:

#### ١- Books:

- Albrecht, S., Albrecht, C. Albrecht, C, And Zimbelman, M., (٢٠٠٩), 'Fraud examination', South - Western, Third Edition.
- Arens, A., Elder, R., and Beasley, M., (٢٠٠٢), 'Auditing and Assurance Services an Integrated Approach, PERSON Prentice Hall, 11<sup>th</sup> Edition.

#### ٢- Periodicals:

- Akenbor, O., (٢٠١٤), "Forensic Auditing Techniques and Fraudulent practices of public Institutions in Nigeria", Journal of Modern Accounting and Auditing, (April), Vol. ١٠, No. ٤, PP. ٤٥١-٤٥٩.
- Akkeren, J., Buckby, S., and Mackenzie, K. (٢٠١٣), 'A metamorphosis of the traditional accountant An insight into forensic Accounting Services in Australia', Pacific Accounting Review, (January) Available at: [www.emeraldinsight.com](http://www.emeraldinsight.com)
- Anderson, S., Volker, J., and Philips, M., (٢٠٠٨), 'The Forensic marketing case study methods, 'sam advanced management Journal (winter), Vol. ٧٣, PP. ٤-٩.

- Arens, A., and Elder, R., (2006), 'Perspectives on Auditing Education after Sarbanes - Oxley', Issues in Accounting Education 21 (4) (November), PP. 340-362.
- Eyisi, A., (2014), 'The Impact of Forensic Auditors in Corporate Governance,' Research Journal of Finance and Accounting, Vol. 5, No. 8, PP. 31-39.
- Gbegi, D., and Adebisi, J., (2014), 'Forensic Accounting skills and techniques in Fraud Investigation in the Nigerian public sector,' Journal of Social Sciences, (March), Vol. 5. No. 3.
- Oyedokun, G., (2015), 'Forensic Investigation and Forensic Audit Methodology in a computerized work Environment', (April), available at <http://ssrn.com/abstract=2593262>.
- Pany, K., and Whittington, R., (2003), 'Fraud in a Financial statement Audit: What every Auditing Student should know about ASA No. 99', A student Education manual provided by the American Institute of CPSS, PP. 1-26.
- Plessis, D., (2001), 'Forensic Accounting a growing concern' Accountancy SA-accounting & tax Periodicals, (July), available at <http://www.Accountancysa.org.za>.
- Renick, H., (2007), 'A phased Engagement Approach to forensic Accounting', The CPA Journal, Available at <http://www.nysscpa.org>
- Rezaee, Z., (1992), 'forensic accounting: challenges and opportunities' the Ohio CPA journal, Vol, 51, Iss: 5, (October), PP. 33-46.
- Rezaee, Z., and Crumbley, L., (2007), 'The role of forensic Auditing Techniques in Restoring public trust and Investor confidence in financial information', The Forensic examiner, (March), available at <http://www.encyclopedia.com>

- Steinhoff, J., (۲۰۰۸), "Forensic Auditing: A window to Identifying and combating Fraud, Waste and Abuse "The Journal of Government Financial Management (summer), PP. ۱۰-۱۵.
- Crosariol, B., (۲۰۰۴), "Audit Detectives Walking The Beat At Accountancies", the glope and mail, (novembe), available at [www.google.com/forensicauditing](http://www.google.com/forensicauditing).

جامعة أسوان  
كلية التجارة  
قسم المحاسبة

### قائمة إستقصاء

### سعادة الأستاذ الفاضل /

### تحية طيبة وبعد،،،،،

يقوم الباحث بإعداد بحث علمي بعنوان " مدخل مقترح لإستخدام المراجعة الإستقصائية القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على البيئة المصرية " مع إنشار ظاهرة الفساد المالي والغش في الأونة الأخيرة على مستوى العالم والذي تسبب حدوث أزمات مالية ومصرفية ووقوع إنهيار وفشل العديد من المنشآت وانتشار الملاذات الضريبية الآمنة، إلى توجيه الإنتقادات الحادة لمهنة المراجعة من كافة الأطراف ذات العلاقة عن مسؤوليتها في ضياع حقوق أصحاب المصالح ، وفقدان ثقة المستثمرين في المعلومات المحاسبية، ولأن مراجع الحسابات غير مؤهل علمياً وعملياً لإكتشاف كل أنواع الغش وعدم كفاية معايير المحاسبة والمراجعة في الوقت الحاضر لمواجهة التغيرات وتمكين المراجع من كشف الغش. لذلك إتجهت الأبحاث العلمية في الأونة الأخيرة نحو بحث إستخدام المراجعة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الإرباح ،ومن المتوقع أن يكون هناك طلب على المراجعة الإستقصائية في البيئة المصرية في الفترة القادمة. ويقوم البحث على أساس وجود تداخل وتشابك بين المراجعة الإستقصائية القضائية التي تمثل ركناً هاماً من أركان منظومة منع وإكتشاف الغش وبين عملية إدارة الإرباح على زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة ،

وهناك اهتمام كبير في الدول المتقدمة بالدور الذي يمكن أن تؤديه المراجعة الإستقصائية القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، إلا أن هذا الدور لم يلق الإهتمام الكافي في البلدان العربية ، لذا تأتي هذه الدراسة بهدف التعرف على دور المراجعة الإستقصائية القضائية في زيادة الثقة والمصداقية في القوائم المالية المنشورة والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

لذلك يحاول الباحث من خلال هذه القائمة التعرف على وجهة نظر سيادتكم في هذا المجال ، حيث تمثل إجاباتكم أحد الدعائم الأساسية للبحث وما يسفر عنه من نتائج والباحث

إذ يقدر لكم تعاونكم بالإجابة على أسئلة الواردة بالقائمة المرفقة ، علما بأن نتائج البحث سوف تكون تحت طلب سيادتكم فى اى وقت إذا رغبتم فى ذلك.

ويشكر الباحث لسيادتكم تعاونكم الصادق معه واستجابتكم الكريمة للعمل على خدمة البحث العلمي ، ويعتذر على ما قد يسببه لكم من مشقة وتضحية بجزء ثمين من وقتكم لاستيفاء القائمة المرفقة ، داعيا المولى عز وجل أن يجزيكم خير الجزاء.

أسأل الله العظيم أن يوفقنا جميعا لما فيه الخير والصلاح

وتفضلوا بقبول وافر التحية والتقدير،،،،

الباحث

د/ علاء أحمد إبراهيم رزق

المدرس بقسم المحاسبة - كلية التجار - جامعة أسوان

بيانات شخصية

- ١- الاسم (اختياري): .....
- ٢- المؤهل العلمي: .....
- ٣- الوظيفة: .....
- ٤- جهة العمل: .....
- ٥- سنوات الخبرة:

أقل من ٥ سنوات	من ٥:١٠ سنوات	أكثر من ١٠ سنوات
----------------	---------------	------------------

الرجاء وضع علامة (√) أمام درجة الاتفاق التي تعبر عن رأيكم :

رقم السؤال	درجة الموافقة	موافق تماماً (٥)	موافق (٤)	محدد أو محايد (٣)	غير موافق على الإطلاق (١)
(١)	من وجهة نظركم: هل ترون أن المراجعة الإستقصائية القضائية لها دور هام في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟				
(٢)	تسعى الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح: (١/٢) لتحقيق أهداف خاصة بها. (٢/٢) لتحقيق متطلبات الاكتراض والمديونية (٣/٢) لتحقيق توقعات المحللين الماليين والمستثمرين. (٤/٢) لتخفيض العبء الضريبي وتحقيق بعض الوفورات الضريبية. (٥/٢) لتجنب التكاليف السياسية. (٦/٢) عند تغيير الشركة للإدارة. (٧/٢) أخرى (أذكرها من فضلك).				
(٣)	تلقأ الإدارة إلى التأثير عمداً على رقم صافي الربح عن طريق:				

					<p>(١/٣) التلاعب في أسس الإعراف بالإيرادات.</p> <p>(٢/٣) التلاعب في أسس الإعراف بالمصروفات.</p> <p>تغيير الشكل القانوني للشركة.</p> <p>(٤/٣) التغيير (التعديل) في طريقة الإفصاح بالقوائم المالية.</p> <p>(٥/٣) استخدام التقدير الشخصي في بعض الأمور الخاصة بتحديد صافى الربح.</p> <p>(٦/٣) إستغلال المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية وتعدد بدائل السياسات المحاسبية.</p> <p>(٧/٣) استخدام أسلوب هيكلية العمليات من خلال تعديل أو إعادة صياغة العقود والاتفاقيات بما يحقق أهدافها.</p> <p>(٨/٣) تطبيق المعيار المحاسبى الجديد مبكرا قبل الموعد الإلزامي له (٩/٣) أخرى (من فضلك أذكرها).</p>
					<p>(٤) ممارسات إدارة الأرباح ينجم عنها آثار سلبية عديدة من أهمها:</p> <p>(١/٤) تخفيض قيمة الشركة.</p> <p>(٢/٤) إندثار وتلاشى السلوك الأخلاقي.</p> <p>(٣/٤) إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية .</p>
					<p>(٤/٤) عقوبات إقتصادية على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها.</p> <p>(٥/٤) تأثير سلبي على حركة سوق الأوراق المالية والأداء الإقتصادي</p>

					للمجتمع ككل. (٦/٤) أخرى ( من فضلك أنكرها).
					(٥) يمكن المراجعة الإستقصائية القضائية أن تقوم بإكتشاف الغش والفساد المالى من خلال قيامها بالأنشطة التالية: (١/٥) التوصية باختيار المراجع القضائى . (٢/٥) تحديد أنواع المراجع القضائى. (٣/٥) دراسة وتقييم مستوى تأهيل المراجع القضائى ومدى كفاية الموارد المتاحة لديه لأداء مهامه. (٤/٥) الاتصال الدائم بالمراجع الخارجى وفحص التقارير الصادرة عنه. (٥/٥) مراجعة ومراقبة استقلالية المراجع القضائى ومدى توافر معايير مدعمه له. (٦/٥) دراسة وتقييم خطة المراجعة ومدى قدرتها على إكتشاف كل حالات الغش والفساد المالى . (٧/٥) دراسة وتقييم فعالية أداء المراجعة القضائية فى زيادة الوعي لدى أصحاب المصالح بثقافة مواجهة الغش والفساد المالى. (٨/٥) دراسة وتقييم فعالية نتائج عملية المراجعة بتفعيل مساعلة مراقب الحسابات عن الإهمال. (٩/٥) الموافقة على خدمات غير المراجعة. (١٠/٥) التنسيق بين المراجع



					الخارجي والمراجع الداخلي. (١١/٥) أخرى (من فضلك أنكرها).
					(٦) تعارض المراجعة الإستقصائية القضائية كتنشيط مضيف لقيمة الشركة من خلال: (١/٦) القيام بتحسين منظومة الرقابة على الشركات المساهمة كالتزام مستوى بمعايير الشفافية والحوكمة . (٢/٦) تحسين عملية إدارة المخاطر بالشركات وضمان الا يحال بين الشركة وبين تحقيق تعظيم القيمة والسيطرة على تكلفة المخاطر . (٣/٦) تأمين وحماية أصحاب المصلحة ضد الغش والفساد المالي. (٤/٦) تدعيم القدرات التنافسية للشركة. (٥/٦) تدعيم استقلال المراجع الداخلي. (٦/٦) مراجعة مدى التزام المراجع الداخلي بتطبيق مبادئ الحوكمة. (٧/٦) التنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي. (٨/٦) التحقق من ملائمة وكفاية نظام الرقابة الداخلية. (٩/٦) التأكد من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية. (١٠/٦) أخرى (من فضلك أنكرها).
					(٧) يمكن للمدخل المقترح للمراجعة الإستقصائية القضائية أن يساهم بدرجة مقبولة توفير أساليب وأدوات

					<p>لاكتشاف الغش والتلاعب في البيانات المحاسبية من خلال قيامه بما يلي:</p> <p>(١/٧) العمل مع مجلس الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير والقوائم المالية.</p> <p>(٢/٧) ضرورة السعى نحو تنظيم آليات التعليم المهني المستمر لمراقبي الحسابات لضمان تأهيله كمراجع إستقصائي قضائي.</p> <p>(٣/٧) التأكد من أن السياسات المحاسبية تتفق مع الإصدارات المهنية بما يدعم ويعزز التوصية بإنشاء جمعية مهنية رسمية للمراجعة الإستقصائية القضائية في مصر .</p> <p>(٤/٧) التأكد من أن الشركة تتابع التطورات في المبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة والصادرة عن الهيئات المهنية، بما يمكنها من وضع إطار للتوصيف المهني السليم والمعايير الملائمة لتطبيق المراجعة الإستقصائية القضائية .</p> <p>(٥/٧) حث الجامعات والجهات المسؤولة عن تخطيط التعليم المحاسبى في مصر من إدراج المراجعة الإستقصائية القضائية كأداة لزيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة.</p> <p>(٦/٧) حث السلطة التشريعية على إصدار قانون لتفعيل منظومة الرقابة</p>
--	--	--	--	--	--

				<p>على الشركات المساهمة بما يساهم في زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة.</p> <p>(٧/٧) إعداد وتحديث وتوثيق أى إضافات مهمة لإستراتيجية المراجعة بناء على أى تغيرات فى خطاب الإرتباط.</p> <p>(٨/٧) مناقشة المراجع الخارجي بمدى فعالية إجراءات المراجعة المطبقة والأدلة التى تم الحصول عليها .</p> <p>(٩/٧) مراجعة التقارير والقوائم المالية السنوية والمرحلية قبل موافاة الجهات الرقابية بها.</p> <p>(١٠/٧) أخرى (من فضلك أنكرها).</p>
				<p>(٨) يمكن للمدخل المقترح للمراجعة الإستقصائية القضائية المشاركة فى عمليات إدارة المخاطر التى تتعرض لها الشركة من خلال قيامه بما يلى:</p> <p>(١/٨) تحديد المخاطر التى يمكن أن تؤثر فى التقارير المالية.</p> <p>(٢/٨) تقييم فعالية إدارة المخاطر فى الشركة.</p> <p>(٣/٨) دراسة تقارير الإدارة المتعلقة بالاستجابة للمخاطر.</p> <p>(٤/٨) إستنتاج وجود شك جوهرى حول قدرة الشركة على الإستمرار.</p> <p>(٥/٨) أخرى (من فضلك أنكرها).</p>
				<p>(٩) يمكن للمدخل المقترح للمراجعة الإستقصائية القضائية دعم آليات حوكمة الشركات من خلال قيامه</p>

