

جامعة قناة السويس
كلية التجارة بالإسماعيلية
قسم المحاسبة والمراجعة

بحث بعنوان :

دور تقارير التآلفات الرقابية في تطوير هيكل الرقابة الداخلية
على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية مع
دراسة ميدانية

إعداد

د/ أحمد زكي حسين متولي

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

كلية التجارة بالإسماعيلية

جامعة قناة السويس

ور تقارير التآفات الرقابية* في تطوير هيكل الرقابة الداخلية
على التقرير المالي للمهر من ممارسات المحاسبة الاحتمالية** مع ورادة ميرلانية

د/ احمد زكي حسين متولي
استاذ المحاسبة والمراجعة المساعد - كلية التجارة
الإسماعيلية - جامعة قناة السويس

أولاً: فكرة البحث:

يأخذ موضوع الاهتمام بإعادة هندسة (تطوير) هيكل الرقابة الداخلية أبعاداً تنظيمية تفصيلية مرتبطاً بالعديد من المتغيرات منها قضايا حوكمة المؤسسات وإصدار التشريعات والقوانين هذا فضلاً عن تصاعد مخاوف حملة الأسهم من حدوث المزيد من حالات التلاعب بالشركات الكبرى عقب الإعلان عن الفضائح المحاسبية لشركات أمريكية كبرى مثل زيروكس Xerox ، إنرون Enron ، وورلدكوم Worldcom ، حيث أدى التلاعب المحاسبي لهذه الشركات والتستر على خسائرها إلى زيادة وهمية في قيمة أسهمها وأصبحت مكاتب المراجعة في وضع حرج نتيجة عدم اكتشافها للتضليل في القوائم المالية لهذه الشركات .

كما أن ضعف هياكل الرقابة الداخلية في هذه الشركات يُعد من أهم أسباب هذه الإخفاقات ولهذا قامت الهيئات المنظمة لأسواق المال باتخاذ التدابير والإجراءات اللازمة لضمان وجود أطر وهياكل رقابية جديدة وإلزام الشركات بتطبيقها ، واتساقاً مع ذلك فقد حرصت العديد من الجهات المهنية المتخصصة مثل (AICPA) ومجمع المراجعين السداليين (IIA) بإصدار القوانين والتشريعات وأخرها قانون ساربنس أوكسلي (SOX) والتي طالبت بزيادة درجة الإفصاح والإلزام بإصدار تقارير عن فعالية الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية على أن يقوم المراجعين بفحص وتقييم هذه التقارير وإبداء رأيهم فيها وإصدار تقرير مستقل بذلك .

ومع ارتفاع حالات إعداد التقارير الاحتمالية ، وظهور حالات كثيرة من فشل العمليات الرقابية فإنه يوجد اهتمام متزايد حالياً لرفع مستوى الإفصاح والشفافية سواء أكان هذا بالنسبة للمعاملات المالية المؤثرة على عناصر القوائم المالية ، أم للإفصاح عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية ، وذلك من خلال تقرير تصدره إدارة المنشأة عن نظم رقابة داخلية ملائمة تساعد على منع الغش والاحتيال ، وتضمن بناء إستراتيجية ناجحة للمراجعة ، ويعتبر موضوع الإفصاح الذي تقوم به الإدارة من الكتابات الحديثة وذلك من خلال كتابتها لتقرير عن فعالية الرقابة

* إتفاق وتلاقي رغبات كل من الإدارة والمراجع الداخلي في تحقيق وظيفة الرقابة (تألف رقابي داخلي) وإتفاق وتلاقي رغبات كل من المراجع الخارجي ولجان المراجعة في تحقيق وظيفة الرقابة (تألف خارجي).

** مصطلح متعدد المعاني فهو يعنى المحاسبة الإبداعية - المحاسبة الابتكارية - المحاسبة المتسفة - المحاسبة المصطنعة - تمهيد الدخل - إدارة الأرباح وإعداد التقارير المزورة ولأغراض البحث ، استقر الباحث على المحاسبة الاحتمالية.

الداخلية بالشركة وذلك بالاعتماد على المراجع الخارجي في تقييم رأي الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية بالشركة .

وتأكيداً على أهمية هيكل الرقابة الداخلية في الشركات أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (2006) AICPA نشرة معايير المراجعة رقم (١١٢) تحت عنوان توصيل الأمور الهامة المرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي عند مراجعة القوائم المالية للإدارة ، والتي توفر إرشاداً للمراجعين يتم تطبيقه عند قيامهم بإبداء الرأي على القوائم المالية .

هذا وتمثل المحاسبة الاحتياطية مصطلحاً محاسبياً جديداً في الفكر المحاسبي والرقابي المعاصر ، ولا يوجد اتفاق عام على مفهوم واضح ومحدد قاطع للدلالة لهذا المصطلح ومع ذلك يوجد اتفاق على أنها تلاعب محاسبي متعمد من قبل الإدارة في التقرير المالي لتحقيق أهداف ذاتية ، وتشكل تلك الظاهرة خطراً على مهنة المراجعة وتحدياً واضحاً لها ، وتؤدي إلى معاناة المهنة من أزمة الثقة والمصادقية من قبل مستخدمي القوائم المالية نظراً لإخفاقات المراجعة في مواجهة مخاطر ممارسات المحاسبة الاحتياطية مما يعتبره الفكر الرقابي احتيال وتلاعب وغش محاسبي - قياساً وتقريراً - متعمداً في التقرير المالي لخدمة أغراض الإدارة .

ومما سبق يرى الباحث أن هناك أوجه قصور عديدة في تقارير كل من الإدارة والمراجع الداخلي والخارجي ولجان المراجعة في الاهتمام بهيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي ، مما أدى إلى استخدام سياسات محاسبية مضللة قادت إلى انهيار كبريات المؤسسات المهنية في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء ويعرضها الجدول التالي :

| ٢ | الإدارة | المراجع الداخلي | المراجع الخارجي | لجان المراجعة |
|---|----------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ١ | الإهمال نحو تصميم وتجديد وصيانة هيكل الرقابة الداخلية وتقييم ضوابطه | عدم وجود وعي بأهمية دور إدارة المراجعة الداخلية في اكتشاف الغش والاحتيال . | خلو معايير المراجعة المصرية الصادرة بقرار رقم (166) لعام (2008) والمكونة من ٣٨ معيار من معايير وإرشادات تتناول مسئولية المراجع الخارجي عن تقييم تقديرات الإدارة بخصوص فعالية وسائل الرقابة الداخلية بالمنشآت . | عدم تمتع اللجان بخصر الاستقلال لأعضائها . |
| ٢ | عدم الاهتمام بقواعد التفكير الأخلاقي والممارسات الجيدة . | عزوف المراجعين عن تقديم تقاريرهم إلى لجان المراجعة والتعامل المباشر مع الإدارة . | قيام المراجع الخارجي بأعمال المراجعة الداخلية (مصادر خارجية) نظير الحصول على أتعاب مجزية . | عدم توافر الخبرة المالية والمحاسبية في أعضائها . |
| ٣ | محاولة الاتفاق مع المراجع الداخلي والخارجي لتطوير التقارير لصالحها . | إخفاء عمليات الغش والاحتيال والتواطؤ مع الإدارة . | تربح المراجع الخارجي مع الإدارة من عمليات إدارة الأرباح من خلال التلاعب بالأصول المالية للشركة ويمثل ذلك تجاوزاً لقواعد وأخلاقيات السلوك المهني للمراجعين . | عدم الالتزام بقواعد الفكر الأخلاقي والسلوك المهني . |
| ٤ | عدم الانتعاج بتطبيق أحد مبادئ الحوكمة (الإفصاح والشفافية) في عرض القوائم المالية . | عدم الاهتمام والعناية بقواعد السلوك الأخلاقي . | إختصار المراجعين للعديد من الإجراءات التحليلية والجزهرية الخاصة بالأداء المهني بشكل مقصود | عدم قيام اللجان بمهامها وترك العديد منها في يد الإدارة مثل ترشيح المراجعين الخارجيين . |
| ٥ | عدم التعاون مع لجان المراجعة واستقطاب أعضائها . | عدم الاهتمام بمصالح حملة الأسهم وأصحاب المصالح . | تجاهل المراجعين لعلامات الإنذار المبكر التي تشير إلى وجود غش ومشاكل جوهرية أخرى . | عدم قناعة لجان المراجعة بالقيام بوظائفها الرقابية وعدم إعطائها للأهمية اللائقة لهيكل الرقابة الداخلية . |
| ٦ | تعظيم منفعتها الذاتية وعدم الاهتمام بحملة الأسهم والمستثمرين واستخدام أساليب محاسبية مضللة . | عدم التمتع بخصوصية الاستقلال وبذل العناية المهنية في تقييم هيكل الرقابة الداخلية باعتبارهم جزء منه . | عدم قيام المراجعين بتقييم الرقابة الداخلية بشكل شامل والقيام باستخدام إجراءات التحقق الأساسية لدراسة مواطن الضعف في هيكل الرقابة الداخلية . | وجود ثغرات في العلاقة بين المراجعين الداخليين والخارجيين في رفع تقاريرهم إليها . |

ومن هنا تبلورت فكرة البحث في محاولة رفع كفاءة تقارير التآلفات الرقابية في إعادة هندسة هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياالية بالتطبيق على الشركات المقيدة في البورصة المصرية ، وذلك بهدف زيادة ثقة المجتمع المالي والاستثماري في مخرجات التقرير المالي إعداداً ورقابة من خلال التآلف الرقابي المشترك الذي يجب أن يكون بين كل من إدارة المنشأة والمراجع الداخلي والمراجع الخارجي ولجان المراجعة ، الأمر الذي يساهم في الإرتفاع بمستوى جودة التقرير المالي كأحد المدخلات الرئيسية لاتخاذ القرارات الاقتصادية ، ومن ثم تتأصل فكرة هذا البحث في ضرورة استخدام التآلفات الرقابية المختلفة في

تطوير هيكل الرقابة الداخلية بهدف الارتفاع بمستوى جودة التقرير المالي كمنطلق للحد من الممارسات المحاسبية الاحتياطية وتأثيرها السلبي على جودة القرارات الاقتصادية والاستثمارية وعلى مستوى الثقة في أعمال الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية ، لذا اختار الباحث "دور التآلفات الرقابية في تطوير هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية مع دراسة ميدانية" موضوعاً لهذا البحث .

يهدف هذا البحث إلى تحقيق ما يلي :

ثانياً : أهداف البحث :

- ١- التأسيس العلمي لأهمية التقرير عن فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي وطبيعة المحاسبة الاحتياطية .
- ٢- محاولة تقديم مدخل مقترح لدور تقارير التآلفات الرقابية في تطوير هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية .
- ٣- إجراء دراسة ميدانية لقياس تأثير تقارير التآلفات الرقابية على تطوير هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للشركات المقيدة في البورصة المصرية للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية .

تنقسم أهمية البحث إلي ما يلي :

ثالثاً : أهمية البحث :

١- أهمية فكرية :

- ♦ تتلخص في محاولة تأسيس فكرة تطوير (هيكل الرقابة الداخلية) على التقرير المالي للحد من الممارسات المحاسبية الاحتياطية بإعتباره العمود الفقري الذي يرتكز عليه في تقييم أداء الشركات والذي ينظر إليه باهتمام بالغ من طوائف مختلفة ، كما أدت التطورات التي لحقت ببيئة الأعمال المعاصرة إلى تزايد أهمية الدراسة في مجال الحد من الأساليب الاحتياطية وبخاصة المرتبطة بأسواق المال .
- ♦ يعتبر تطوير هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من الممارسات المحاسبية الاحتياطية - في رأي الباحث - إضافة مطلوبة للتوسع في خلق الأفكار الرقابية وضبط أداء الشركات ، الأمر الذي يساهم في زيادة ثقة الطرف الثالث في قدرة المحاسبة والرقابة - نظرياً وعملياً - علي توفير المعلومات المحاسبية الملائمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية والتمويلية المختلفة.

٢- أهمية ميدانية : وتتركز في النقاط التالية :

- ♦ يُعد سوق الأوراق المالية المصري مجالاً خصباً للممارسات الانتهازية فالشركات التي تطرح أسهماً للاكتتاب العام لأول مرة تلجأ إلى الاستحقاق الاختياري لزيادة أرباحها في الفترة المالية السابقة لهذه العملية .
- ♦ تقع الشركات المقيدة في البورصة المصرية في سوق أوراق مالية ناشئ غير كفاء ، وهذا يعني عدم قدرة المستثمرين لعدم الوعي ولقلة الخبرة على ملاحظة أو اكتشاف سلوك الإدارة بشأن التلاعب في الأرباح خلال الفترات التي يتم فيها طرح الأسهم أو استردادها، ومن ثم يمكنهم القيام بالتعديلات المطلوبة على رقم الربح وصولاً إلي ما يرونه ملائماً وعن طريق تطوير هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي في تلك الشركات يمكن القضاء على ممارسات الإدارة الانتهازية وذلك من منظور الدور الذي تلعبه تقارير التآلفات الرقابية في تلك الشركات .

رابعاً : فروض البحث :

توافقاً مع فكرة وأهداف وأهمية البحث ينهج الباحث الفروض التالية :

الفرض الأول : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود ضوابط في هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي في الشركات المقيدة في البورصة المصرية واستخدامها لممارسات محاسبية إحتيالية .

الفرض الثاني : لا تساهم تقارير الإدارة والمراجع الداخلي عن فعالية ضوابط هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للشركات المقيدة في البورصة المصرية في الحد من ممارسات المحاسبة الاحتيالية .

الفرض الثالث : لا تؤدي تقارير المراجع الخارجي ولجان المراجعة عن فعالية ضوابط هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للشركات المقيدة في البورصة المصرية إلى الحد من ممارسات المحاسبة الاحتيالية .

خامساً : منهج البحث :

هذا البحث يُعد من الأبحاث المرتبطة بمحاولة تطوير فعاليات مهنة المراجعة وتعزيز جودة القوائم المالية تركيزاً على هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي والحد من استخدام الأساليب المحاسبية الاحتيالية (الدراسات الرقابية التطبيقية) وهذا يمثل محور إهتمام الباحثين على المستوى المحلي والعالمي خلال العديدين الماضيين .

أما من حيث النوع فيعتبر هذا البحث من البحوث الصياغية Formulative الوصفية Descriptive التي تختبر فروضاً سببيه ، حيث يتم تحديد وصياغة أبعاد الظاهرة ، ثم وصف متغيراتها ومسبباتها ، وأخيراً قياس علاقات السبب والنتيجة عن الظاهرة ومتغيراتها .

وفيما يتعلق بالمنهج المتبع لحل المشكلة البحثية لهذا البحث ، فقد أعتمد الباحث بشكل أساسي على المنهج الاستقرائي الاستنباطي المختلط ، وذلك من خلال إتباع الخطوات الرئيسية المحددة وفقاً لذلك المنهج والمتمثلة في :

١. ملاحظة الظاهرة بالصورة التي تبدو عليها في الواقع ، ثم محاولة توضيح وتحديد أبعادها ومكوناتها بصورة أكثر دقة من خلال الدراسات والنظريات العلمية ذات الصلة (والتي تظهر من خلال المحدد الثاني من هذا البحث) .

٢. تكوين الإطار النظري للبحث ، ومن ثم وضع فروض للبحث والتي تمثل حلول مبدئية للظاهرة والتي تظهر من خلال (المحددات الثلاثة الأولى) .

٣. تحديد المنهجية Methodology الملائمة للقيام بالدراسة الميدانية اللازمة لاختبار الفروض والوصول إلي نتائج وتعميمات البحث ، وذلك من خلال تحديد نوع البيانات المطلوبة وعينة المجتمع المناسبة والتي تمثلت في (مسئولي الشركات ومعدّي القوائم المالية - مراقبي الحسابات الخارجيين بالمكاتب وأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات - المستثمرين) وطريقة تجميع البيانات بشكل منهجي عن مجموعة من الحالات (الأفراد - الأهداف - النشاطات) وهي تركيبيّة لتجميع البيانات .

٤. إجراء الاختبارات والتحليلات الإحصائية واستخلاص النتائج ، والتي تمثل دليل تطبيقي Empirical Evidence يستخدم في الكشف عن وتفسير العلاقات السببية للظاهرة محل البحث ، ومن ثم الوصول إلي النتائج العامة للبحث بهدف تطوير فعالية ضوابط هيكل الرقابة الداخلية للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية اعتماداً على تجويد محتويات تقارير التآلفات الرقابية .

سادساً : تقسيمات البحث :

في ضوء التغطية البحثية المطروحة للدراسة الحالية وتحقيقاً لأهدافها وتوافقاً مع أهميتها ومنهجها وإثباتاً لفروضها وتجسيدياً لعنوانها يتم تقسيمها إلى المحددات التالية :

المحدد الأول : التقرير عن فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي وطبيعة المحاسبة الاحتياطية .

أولاً : مبررات التقرير عن فعالية ضوابط الرقابة الداخلية .

ثانياً : طبيعة المحاسبة الاحتياطية .

المحدد الثاني : الدراسات والإصدارات السابقة المرتبطة بمجال البحث .

أولاً : دراسات متعلقة بتوضيح دور تقارير الإدارة والمراجع الداخلي في تطوير هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية.

ثانياً : دراسات متعلقة بتحديد دور المراجع الخارجي ولجان المراجعة في تطوير هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية .

المحدد الثالث : مدخل مقترح لدور تقارير التآلفات الرقابية في تطوير هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من الممارسات المحاسبية الاحتياطية .

أولاً : متطلبات تطوير تقارير الإدارة والمراجع الداخلي لهيكل الرقابة الداخلية للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية .

ثانياً : تفعيل دور المراجع الخارجي ولجان المراجعة في تطوير هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية .

المحدد الرابع : دراسة ميدانية لاستطلاع عينة الدراسة حول إمكانية قياس دور تقارير التآلفات الرقابية في تطوير هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية بالشركات المقيدة في البورصة المصرية .

أولاً : مجتمع وعينة الدراسة الميدانية والنموذج المستخدم .

ثانياً : أساليب التحليل الإحصائي للبيانات ونتائجه .

المحدد الأول : التقرير عن فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي وطبيعة المحاسبة الاحتياطية

ينقسم هذا المحدد إلى التقرير عن فعالية الرقابة الداخلية على التقرير المالي وطبيعة المحاسبة الاحتياطية كما يلي :

أولاً : مبررات التقرير عن فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي :

عرفت قواعد هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية بخصوص التصديق على الرقابة الداخلية بأن الرقابة الداخلية على التقرير المالي إنما تمثل عملية قد صممت عن طريق أو في ظل إشراف كل من المدير التنفيذي والمالي للشركة بغرض توفير تأكيد معقول بخصوص إمكانية الاعتماد على التقرير المالي وإعداد القوائم المالية للأغراض الخارجية وفقاً لـ GAAP وتتضمن السياسات والإجراءات التي : د. أمين لطفى ، (٢٠٠٥ ، ٥٠)

١- تتعلق بالاحتفاظ بالسجلات والتي تعكس بعدالة وبدقة تفصيلية معقولة كافة العمليات والتصرف في أصول المنشأة .

٢- العمل على توفير تأكيد معقول بأن العمليات المالية قد تم تسجيلها بالشكل الضروري الذي من شأنه السماح بإعداد القوائم المالية طبقاً لـ GAAP وأن المتحصلات والمدفوعات الخاصة بالشركة قد تم إجراؤها وفقاً لترخيصات الإدارة والمديرين .

٣- العمل على توفير تأكيد معقول بخصوص منع أو اكتشاف العمليات المرخص لها في وقت مناسب سواء أكانت متمثلة في افتتاء أو استخدام أو التصرف في أصول المنشأة وبالتالي يكون هناك تأثير مادي على القوائم المالية (حماية الأصول) .

وتناولت دراسات عديدة أهداف الرقابة الداخلية ، فقد لخصت دراسة د. سليمان السبوع

وآخرون ، (٢٠٠٩ ، ٢٤٤) هذه الأهداف فيما يلي :

١. تحقيق الالتزام بالقواعد واللوائح والقوانين فهي دليلاً على كفاءة نظم الرقابة الداخلية المطبقة .

٢. محاولة اكتشاف الغش والأساليب المحاسبية الاحتياطية والتحريف الجوهرية في القوائم المالية وأكدت دراسة *Albring & Keane (2009)* على أنه يمكن استنتاج الخطوات التالية لوضع النظام المتكامل للرقابة الداخلية من : تحديد الأهداف ، تحديد المخاطر وإدارتها ، تصميم وتنفيذ بيئة الرقابة ، تصميم وتنفيذ أنشطة الرقابة ، تصميم وتنفيذ عمليات الاتصال ومتابعة كفاءة نظام الرقابة الداخلية .

٣. تمكين المراجع الخارجي من تحديد أنواع التحريفات التي يمكن حدوثها في القوائم المالية بعد تحديد أوجه القصور في التشغيل المحاسبي لنظام الرقابة والمتابعة .
٤. تحقيق جودة عملية المراجعة والتي تتوقف على تحديد حجم الاختبارات اللازمة لعمليّة المراجعة وكذلك يُعد نظام الرقابة الداخلية مؤشر وإنذار مبكر بقدرة المنشأة على الاستمرار .

كما نوهت دراسة (Beneish (2008, 703 إلى أهمية توثيق الرقابة الداخلية حيث يقصد بتوثيق الرقابة الداخلية عمل وثائق بجميع السياسات والإجراءات الرقابية وأسلوب تشغيلها ومتابعتها والهدف منها وأكدت الدراسة أن لو حدث قصور في الوثائق يعتبر ذلك نقصاً جوهرياً وقصوراً مؤثراً في هيكل الرقابة الداخلية على اعتبار أن الإدارة لم توفر الأدلة الكافية التي تدعم تقييمها لكفاءة تشغيل الرقابة .

كما طالبت هيئة سوق الأوراق المالية الأمريكية (SEC) الإدارة بضرورة احتواء تقريرها عن فعالية نظم الرقابة الداخلية ما يلي : (Johnston, (2009, 310

- ◆ مسئولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية في ضوء GAAP .
- ◆ إقراراً بمسئولية الإدارة عن تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية على إعداد القوائم المالية ، كما اشترطت الهيئة ضرورة إحتواء تقارير الإدارة عن فعالية نظم الرقابة الداخلية على المحتويات التالية :

١. الإطار : تحديد معالمه وكيفية الاعتماد عليه في تقييم هيكل الرقابة الداخلية .
٢. فحص الإدارة : تأكدها من فعالية نظم الرقابة الداخلية على إعداد القوائم المالية المطبقة لديها .
٣. المسئولية : تحديد مسئولية الإدارة عن تأسيس والحفاظ على هيكل رقابة داخلية كفء على إعداد التقارير المالية .
٤. فحص المراجع : بيان بتقرير المراجع لإبداء الرأي عن فحص تقرير الإدارة عن فعالية نظم الرقابة الداخلية .

وأوضح مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة في أمريكا (PCAOB) أن هناك عدد من المقاييس التي يمكن أن تشير إلى وجود نقاط ضعف هامة في نظم الرقابة الداخلية وهي: (Lin, Hwang (2010, 75

١. بيئة الرقابة غير مؤثرة .
٢. تفكير إداري في أساليب الاحتيال .

٥. عدم قيام لجان المراجعة بدورها في الإشراف على التقارير المالية الخارجية والتقارير المالية لنظام الرقابة الداخلية .

هذا وقد قسمت إحدى الإصدارات الضوابط الرقابية الملائمة التي تستخدم لتحديد مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش والاحتيال إلى : (PCAOB, (2007,400

♦ ضوابط رقابية على العمليات الجوهرية وغير الطبيعية ، والتي ينتج عنها تسويات غير طبيعية .

♦ ضوابط رقابية على المعاملات المالية والتي ينتج عنها قيود يومية وتسويات فسي نهاية الفترة .

♦ ضوابط رقابية على العمليات المتكاملة والمترابطة .

♦ ضوابط رقابية لتجنب دوافع الإدارة والضغط على الإدارة لاستخدام سياسات محاسبية بديلة تؤدي إلى تضليل التقارير المالية .

كما تنقسم ضوابط هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي إلى : (PCAOB, (2004,151

♦ ضوابط مانعة : ويقصد بها منع حدوث الغش والاختلاس والاحتيال وذلك لتجنب وقوع تحريفات أساسية وجوهرية في التقارير المالية .

♦ ضوابط كاشفة : ويقصد بها اكتشاف عمليات الغش والاختلاس والاحتيال .

كما يرى الباحث أن أعداد تقرير عن الرقابة الداخلية على التقرير المالي يحقق الأغراض التالية:

١. إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية من قبل المستفيدين حيث يُعد وسيلة (التقرير) لتقييم فعالية هيكل الرقابة الداخلية .

٢. توفير تأكيد منطقي ومعقول عن تصميم هيكل الرقابة الداخلية مع تحديد الإجراءات العلاجية لأوجه القصور في نظم الرقابة الداخلية .

٣. تحديد المبررات والأسانيد (الأدلة) التي يتم الحصول عليها أثناء مراجعة القوائم المالية .

٤. مساعدة الإدارة في مناقشة العديد من الأمور التي توفر لها معلومات تساعد في إنجاز وظائفها .

٥. شرح كيفية استخدام المنشأة لمراجعيها المستقلين في المساعدة في إدارة وتقييم هيكل الرقابة الداخلية المطبق لديها .

٦. زيادة ثقة المجتمع المالي والاستثماري في جودة تقارير الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية ومن ثم زيادة مستوى الاعتمادية على معلومات تلك التقارير في اتخاذ القرارات الاقتصادية على المستويين المحلي والدولي .

٧. تعظيم العناية المهنية للمراجعة الداخلية والخارجية وتدعيم حياد واستقلال المراجع كأحد محددات إضفاء الثقة في تقارير المراجعة .

وانتهى الباحث بأن الآثار الايجابية المترتبة على إعداد الإدارة لتقارير عن هيكل الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية المطبقة في الشركات وتوفير معلومات هامة وضرورية لمستخدمي القوائم المالية تمكنهم من اتخاذ قرارات تمويلية واستثمارية رشيدة بالإضافة إلى الحد من أساليب المحاسبة الاحتياطية قد تفوق بكثير عيوب إعدادها ومن أهمها تحميل كل من الإدارة والمراجعين بتكاليف أخرى حيث أنه من المتوقع أن تزيد أعباء الأعداد في السنوات المبدئية للتطبيق ثم تقل بعد ذلك تدريجياً إلى أن تصل إلى معدلاتها الطبيعية .

ثانياً : طبيعة المحاسبة الاحتياطية :

حدثت تطورات عديدة في السنوات الأخيرة مما ترتب عليها استحداث طرق وآليات جديدة لمواكبتها حيث ظهرت أساليب محاسبية احتياطية تستخدمها الإدارة تؤثر بدورها سلبياً على القوائم المالية وفيما يلي يحاول الباحث وضع إطار متكامل لطبيعة المحاسبة الاحتياطية من حيث الأساليب والتأثيرات والذواق والمسببات كما يلي :

١ . المفاهيم المتعددة للمحاسبة الاحتياطية :

أكدت دراسة د.حسين أحمد عبيد (٢٠٠٤ ، ٥٦) أن الإدارة تهدف بصفة عامة إلى تعظيم أو تدنية الأرباح المحاسبية لخدمة غرض معين عند استخدامها للأساليب الاحتياطية وذلك من وجهة نظر محاسبية وفي محاولة لإعطاء صورة أكثر وضوحاً حول مفهوم المحاسبة الاحتياطية أشارت دراسة د. صفا محمود (٢٠٠٤ ، ١١١) إلى أنها عبارة عن ممارسات متعددة من قبيل الإدارة أو معدي القوائم المالية سواء عند تطبيق المعايير أو اتخاذ قرارات تمويلية أو تشغيلية وذلك بهدف الوصول إلى رقم ربح مرغوب فيه والذي يحقق مصالحها الذاتية وبالتالي فإن الربح الذي يتم التقرير عنه يعكس رغبات ومصالح الإدارة أكثر من كونه إنعكاساً للأداء الاقتصادي الحقيقي للمنشأة .

وتناولها د. محمد ماطر (١٩٩٩ ، ٤٤) بأنها الإجراءات التي تقوم بها الإدارة من أجل إحداث تحسين صوري إما في ربحيتها أو مركزها المالي أو الاثنين معاً وذلك عن طريق استغلال الثغرات الموجودة في أساليب واختبارات التدقيق الخارجي أو بالاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في تطبيق السياسات المحاسبية التي تجيزها معايير المحاسبة الدولية أو غيرها ، مما يعرف بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وذلك سواء بشأن أساليب القياس أو الإفصاح المتبعة في إعداد البيانات المالية المنشورة .

هذا ويرى الباحث أن أساليب المحاسبة الاحتياطية تتمثل في نوعية القرارات التي تدرس وتطبق وخاصة عند إعداد القوائم المالية وهذه الأساليب عندما تتبع فهي ذات تأثيرات إما موضوعية وإما شكلية فهي تتيح للمحاسب الفرصة في الاختيار بين البدائل المتعددة فكل بديل منها يؤثر بشكل أو بآخر في شكل ومضمون القوائم المالية ، أما بالنسبة لأبعاد المحاسبة الاحتياطية فقد تم تصنيف ممارسات المحاسبة الإحتياطية إلى خمسة محاور أساسية تتمثل في :

- ◆ يُعد الإيرادات .
- ◆ يُعد المصروفات والأعباء .
- ◆ يُعد الأصول والخصوم .
- ◆ يُعد الابتكار في قائمة الدخل .
- ◆ يُعد الابتكار في قائمة التدفقات النقدية .

كما يؤكد الباحث أن الممارسات الاحتياطية للمحاسبة تعني استخدام إدارة الشركة للمرونة التي إتاحتها المعايير المحاسبية في اختيار البدائل والطرق والسياسات المحاسبية والتي يتم استخدامها للتلاعب في الأرقام المحاسبية لإظهار نتائج الأعمال للشركة ومركزها المالي بخلاف ما هي عليه مما يؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم لأهداف المحاسبة الاحتياطية والتي تركز علي : إخفاء حقيقة نتائج المراكز المالية للشركات - تحقيق أهداف الإدارة ومنها التأثير الإيجابي علي سعر السهم والحصول علي قروض أكبر وكذلك الحصول علي مكافآت كبيرة للمديرين والموظفين .

٢. ضغوط الإدارة لتطبيق أنواع الممارسات المحاسبية الاحتياطية :

توجد أساليب عديدة للممارسات المحاسبية الاحتياطية منها : (Grabt & Others, 2009, 70) - تخفيض دخل الفترة الحالية ، وبالتالي تضخيم نتائج الفترات المستقبلية عن طريق تخفيض إيرادات الفترة الحالية أو عن طريق تضخيم مصاريف الفترة الحالية . ويدخل ضمن هذا النوع الممارسات التالية : نقل المصروفات المستقبلية على الفترة الحالية كنفقات خاصة ، نقل الإيرادات الحالية إلى فترة لاحقة .

ب- تضخيم دخل الفترة الحالية عن طريق تضخيم إيرادات ومكاسب الفترة الحالية أو مصروفات الفترة الحالية ، وأكدت دراسة (Charles, 2009, 30) أنه يدخل ضمن هذا النوع الممارسات التالية : نقل المصروفات الحالية إلى فترات سابقة أو فترات لاحقة ، عدم تسجيل أو التخفيض غير الملائم للديون ، تسجيل إيرادات وهمية فضلاً عن إقرار مبكر بحجم الإيرادات .

هذا وقد أكدت دراسة (Jockson & Pitman, 2010, 175) أن الإدارة تتعرض للعديد من الضغوط من أجل إجراء تعديلات من شأنها التأثير في رقم الربح وتمثل هذه الضغوط أحد رغبات الإدارة لتطبيق ممارسات المحاسبة الاحتياطية ، وقسمت الدراسة ضغوط الإدارة إلى عوامل خارجية مثل : توقعات المحللين الماليين - الاستفادة من عمليات الائتمان - المنافسة - الالتزامات التعاقدية - النشاط الزائد في سوق المال ، وعوامل داخلية مثل : إغراءات الاندماج - التركيز في التخطيط على الأجل القصير .

كما عرضت دراسة (Magrath & Weld, 2010,99) دوافع تطبيق أساليب المحاسبة الاحتياطية إنما تتركز في :

١. دعم الموقف التفاوضي للشركة في عمليات الاقتراض .
٢. دعم موقف الشركة في التصدي للمصروفات والتدخلات الحكومية من الناحية السياسية والضريبية .

وأنتهت دراسة (McConnell & Banks, 2010,31) إلى أن أهم العوامل المحفزة لممارسة أساليب المحاسبة الاحتياطية إنما تنقسم إلى ثلاثة محددات هي :

المحدد الأول : العوامل الخارجية وقسمتها إلى الارتباطات التعاقدية ، الدخول لأسواق الديون ، توقعات المحللين ورغباتهم ، التنظيمات الصناعية ، التأثير في تقييم الأسواق للأسهم وعوامل خارجية أخرى .

المحدد الثاني : عوامل داخلية وقسمتها إلى مكافآت الإدارة وثقافة الشركة ومتاجرة الأطراف الداخلية بالأسهم .

المحدد الثالث : عوامل شخصية وسلوكية .

وقسمت إحدى الدراسات (Duncan, 2008,90) أهم العوامل التي قد تشير إلى قيام الشركة

بممارسات محاسبية احتياطية وتمثلت في : (مؤشرات)

| العوامل الوصفية | العوامل الكمية |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ ضعف نظام الرقابة الداخلية (جوهر البحث) ▪ تغيير أو تدوير مكتب المراجعة . ▪ التغيير في تصنيف الحسابات . ▪ التغيير في المبادئ والسياسات والتقديرات المحاسبية . ▪ تقديم تمويل للعملاء وتحديد فترات الائتمان . ▪ وجود العديد من الصفقات الهامة مع أطراف ذوي صلة . | <ul style="list-style-type: none"> ▪ الزيادة المرتفعة في الدائنون مقارنة بالمخزون السلعي . ▪ زيادة الإيرادات الموجلة وزيادة العملاء مقارنة بالمبيعات الآجلة . ▪ هبوط التدفقات النقدية التشغيلية مقارنة بصافي الربح . ▪ زيادة المصروفات المقدمة والأصول الأخرى المختلفة . ▪ ارتفاع كبير في المبيعات سنوياً يتبعه انخفاض أو نمو سلبي ▪ زيادة في المخزون مقارنة بالمبيعات وتكلفتها . |

ويرى الباحث أنه يجب على لجان المراجعة التأكد من أن المراجع الخارجي قد أخذ في اعتباره كلاً من العوامل الوصفية والكمية معاً مما يعطيه رؤية أوضح ويمكنه من رفع كفاءته في اكتشاف الممارسات الاحتياطية ومحاولة الحد منها واقتراح الوسائل اللازمة للحد من تلك الممارسات .

٣. ممارسات المحاسبة الاحتياطية والآثار المترتبة عليها :

قدمت دراسات عديدة وحديثة (Kim & Firth (2003, 175) – Kasznik (1999, 16) صوراً مختلفة لممارسات الإدارة لأساليب المحاسبة الاحتياطية منها :

أ- أسلوب Big Bath Charges وهذا الأسلوب يعني قيام الشركات بتطهير قائمة المركز المالي حيث أنه قد تتكدب المنشأة خسائر في سنة ما فتحاول الإدارة التخلص من أي خسائر جديدة يتوقع حدوثها في المستقبل بتحميلها على السنة الحالية وبالتالي تتخلص الإدارة من كل الخسائر لكي تبدأ في تجميل الأرباح في السنوات القادمة .

ب- أسلوب Misapplications of Accounting Principles ويقضي هذا الأسلوب باستخدام مرونة المعايير المحاسبية التي تستخدمها الإدارة في التقديرات المحاسبية .

ج- أسلوب Premature Recognition of Revenue وفقاً لهذا الأسلوب يتم الاعتراف بالإيراد المبكر قبل تحقيقه ويهدف هذا الأسلوب إلى تضخيم إيرادات الفترة الحالية وكذلك أرباحها .

د- أسلوب Cookie Jar Reserves ، ويعتمد هذا الأسلوب على تغطية الخسائر في السنوات الرديئة للمنشأة بالأرباح المخترنة في صورة احتياطات سابقة .

هـ- أسلوب Creative Acquisition Accounting ويقضي هذا الأسلوب باستخدام محاسبة دمج ايداعية وذلك بالتعسف في حجم المصروفات المتعلقة بالدمج وبقيد مصروفات بنسبة عالية في وقت الاندماج فإن الأعباء المستقبلية يمكن أن تنخفض ، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الأرباح المستقبلية بأعلى من قيمتها .

وفي ضوء التقسيم السابق يرى الباحث أن أساليب ممارسة المحاسبة الاحتياطية إنما تنقسم إلى :

أ- ممارسات من منظور محاسبي : وهي تتمثل في الإفصاح المحاسبي ، التغييرات الاختيارية في السياسات المحاسبية ، وتقديرات محاسبية في مواقف متعددة .

ب- ممارسات من منظور إداري : وهي تتمثل في إعادة شراء الأسهم ، معاملات مع أطراف ذوي صلة ، إدارة رأس المال العامل ، السيطرة والتحكم في حجم الإنتاج والمبيعات ، توقيت بيع الأصول الثابتة والاستثمارات والمصروفات الاختيارية .

وحول الآثار المترتبة على إتباع الإدارة لأساليب المحاسبة الاحتياطية لخصت الدراسات

التالية هذه الآثار في : (2008,199) – Graham, (2005,10) – Elliott, (2005,88) – Elstein

١- انخفاض مصداقية المعلومات المتعلقة بالربحية :

يؤدي استخدام الأساليب الاحتياطية للمحاسبة إلى الأضرار بجودة الأرباح والمعلومات المحاسبية لأن قيام الإدارة بممارسة هذا السلوك يجعل النتائج والمعلومات غير معبره عن الحقيقة وإعطاء مؤشر غير صحيح عن أداء الشركة وربما ترتب علي ذلك اتخاذ قرارات من جانب المستثمرين تكون مبنية على معلومات مضللة وبينما يتوقع مستخدمو القوائم المالية الحصول علي معلومات ملائمة وموضوعية وقابلة للمقارنة مع مثيلتها في شركات أخرى سواء على المستوى المحلي أو الدولي فإن تطبيق الشركة للأساليب الاحتياطية يؤثر بالسلب على مصداقية المعلومات .

٢- ارتفاع المخاطر في الشركات المطبقة للأساليب الاحتياطية :

تقوم هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) باتخاذ مجموعة من الإجراءات ضد الشركات التي تمارس هذا السلوك وتتمثل أهم تلك الإجراءات في إعلان الهيئة عن هذه الشركات ، كما تطلب الهيئة من تلك الشركات إعادة إصدار قوائمها المالية ، الأمر الذي يترتب عليه انخفاض أسعار أسهم هذه الشركات ويعد ذلك من أهم مخاطر تلك الشركات .

كما حددت دراسة د. عبد الله عسيري (٢٠٠٢ ، ٣٤٤) مجموعة من المشاكل التي تتعرض لها الشركة في حالة اكتشاف هذا السلوك تتمثل فيما يلي :

- تقارير مراجعة متحفظة : حيث أن اكتشاف هذا السلوك بواسطة المراجع يترتب عليه التحفظ في التقرير مما ينعكس سلباً على أسعار الأسهم .
- التعرض لانتقادات حادة من قبل الصحافة المالية وذلك بالنسبة للمنشآت التي تمارس هذا السلوك مما يؤدي أيضاً إلى انخفاض أسعار الأسهم .

٢- تذبذب الأداء في الشركات المطبقة للأساليب الاحتياطية :

بصفة أساسية تهدف العديد من القرارات إلى التأثير على الأرباح في الأجل القصير وتضرر الحالة الاقتصادية للشركة في الأجل الطويل فقد تقوم الشركة بتأجيل بعض النفقات الاختيارية مثل الصيانة ، تدريب الموظفين والإعلان ، الأمر الذي ربما يترتب عليه توقف الآلات ونقص الإنتاجية بالإضافة إلى فقدان حصة من السوق .

٤. تدني الفكر الأخلاقي للشركة :

على الرغم من أن استخدام أساليب المحاسبة الاحتمالية قد يتم في إطار المعايير المحاسبية إلا أنه من الناحية الأخلاقية محل تساؤل ؟ لأن الشركات التي تمارس هذا السلوك تعطي رسالة لموظفيها بأن تغيير الحقائق يعتبر سلوك مقبول وبالتالي فإن ممارسة هذا السلوك يؤدي إلى خلق خطر متعلق بالمناخ الأخلاقي داخل المنشأة ، لأن المدير الذي يطالب رجال البيع بتعجيل الاعتراف بالإيراد في لحظة ما حيث تقل سلطته الأدبية على انتقاد رجال البيع في أي ممارسات خاطئة فيما بعد .

وقد توصل الباحث إلى أن تغيير الطرق والمبادئ والتقديرات المحاسبية له تأثير واضح على دلالة القوائم المالية وإفصاحاتها ، وبالتالي جودة البيانات والمعلومات المحاسبية ، ومن البديهي أن أي تحريف للأرقام المحاسبية يعتبر أمراً غير مرغوباً فيه من قبل مستخدمي تلك التقارير والقوائم المنشورة ويوجد العديد من الدوافع أو المحددات الكامنة قد تدفع إدارات الشركة إلى اختيار مبادئ محاسبية دون أخرى لمعالجة البنود الواردة في القوائم المالية وذلك لتحقيق أغراض معينة مثل إخفاء مشاكل الأداء بها أو تجميل حساباتها ورسم صورة جيدة للشركة ، وتتوقف مدى الفائدة الحقيقية من استخدام هذه القوائم المالية بالنسبة للقرارات الاقتصادية المتخذة من قبل مستخدمي تلك القوائم على مدى إدراك وفهم هؤلاء المستخدمين للمغزى الحقيقي لها ، وكذلك معرفتهم بالأسس والقواعد والسياسات التي أعدت على أساسها ، وأيضاً الدوافع أو المحددات الحقيقية والكامنة وراء التغيير الاختياري لتلك المبادئ والتقديرات المحاسبية المتبعة والمستخدم في إعداد تلك القوائم المالية المنشورة .

كما تؤكد للباحث ضرورة دراسة ومعرفة كافة الأساليب الاحتمالية في المحاسبة لما تسببه من مشاكل تضر بالاقتصاد القومي والعمل على تقوية دور المراجع الخارجي وجعله قادراً على كشف هذه الممارسات ، وذلك عن طريق تحديد وتطوير نظم الرقابة الداخلية من خلال مساهمات المراجعين الداخليين والأشراف الفعال للجان المراجعة واستحداث أساليب تؤدي إلى تحسين كفاءة وفعالية المراجع الخارجي في الاكتشاف والحد من الممارسات الاحتمالية للمحاسبة خاصة في ظل غياب مرشد أو دليل مهني واضح ومحدد ونقص خبرة المراجعين في هذا المجال .

المحدد الثاني : الدراسات والإصدارات السابقة المرتبطة بمجال البحث

يشتمل هذا المحدد على دراسات وإصدارات متعلقة بفاعلية تقارير الإدارة والمراجع الداخلي والخارجي ولجان المراجعة ودورها في تطوير هيكل الرقابة الداخلية للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية، وذلك كما يلي :

أولاً - دراسات متعلقة بتوضيح دور تقارير الإدارة والمراجع الداخلي في تطوير هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية :

(1) دراسات متعلقة بفاعلية تقارير الإدارة :

وتناولت دراسة كلاً من د. عبد الوهاب نصر (٢٠٠٥ ، ٥٨) ، د. إيمان سعد (٢٠٠٨ ، ٣٠٥) أهمية أعداد الإدارة لتقارير عن نظم الرقابة الداخلية وطالبت الدراسيين الإدارة أنه بجانب مسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية أن تُعد تقرير يشتمل علي ما يلي :

- ◆ مستندات ووثائق توضح سياسات وطرق إدارة المخاطر وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في الشركة .
- ◆ تقييم الإدارة لمدى كفاءة وفاعلية سياسات وإجراءات إدارة المخاطر وإجراءات الرقابة الداخلية .
- ◆ الإفصاح عن أي نقاط ضعف جوهرية في أنظمة الرقابة الداخلية مع بيان للوسائل والآليات التي سوف تتخذها الإدارة لمعالجة هذا الضعف .

وعرضت دراسة د. فاروق حسن ، (١٩٩٩ ، ٥٤) مفهوماً جديداً لتطوير نظم الرقابة الداخلية وهو مفهوم إعادة هندسة الرقابة الداخلية وهو يعتمد على أن الرقابة مطلوبة لكن دون أن تتسبب في بطء أو ارتفاع تكلفة عمليات التشغيل ، ونوهت الدراسة إلى أنه قد يكون هناك تداخل بين وسائل الرقابة وكفاءة الأداء وهذا أمر مرفوض ، حيث أنه من أهم أهداف الرقابة الداخلية هو تحقيق كفاءة الأداء وهذا ليس معناه أن تستخدم الإدارة إجراءات عديدة يتم تصميمها وتوثيقها وتقييم كفاءة تشغيلها والتقرير عنها حيث أن إجراءات الرقابة الداخلية المبالغ فيها تحد من قدرة المنشأة على الاستمرار وتهدر الوقت والجهد وترفع التكلفة .

وأقرت دراسة (Campbell & Adams 2006,32) أن الإدارة وهي الجهة المنوط بها إعداد التقارير المالية في معظم الأحيان تتعارض مصلحتها مع مصلحة أطراف عديدة منها خسار الشركة ودخلها مما قد يدفع الإدارة إلى ارتكاب بعض التصرفات الاحتياطية ، وذلك بعدم الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية مما يترتب عليه انتهاكها لمثل هذه التصرفات وقدمت هذه

الدراسات أمثلة على ذلك : تعظيم مقدار ما تحصل عليه من مكافآت وحوافز حتي ولو على حساب منفعة حملة الأسهم من خلال عمليات إدارة الربح وهذا يؤثر بالضرورة على جودة وشفافية التقارير المالية وما تحويه من إفصاح .

وأشارت دراسة (Melulen & Marleen, 2007, 16) إلى أن تطبيق إدارات بعض الشركات لأساس الاستحقاق يجعل الإدارة تمتلك قدراً كبيراً من المرونة بالإضافة على عدم إعطاء الإدارة الأهمية اللائقة بفاعلية نظم الرقابة الداخلية في الشركات جعلها تستخدم التقديرات المحاسبية والتي تؤثر بدورها على جودة التقارير المالية مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات الثابتة مع تقدير القيمة المتبقية منها في نهاية العمر الإنتاجي كخردة ، تقدير المخصصات ومواجهتها من أجل أغراض تكوينها وكذلك امتلاك الإدارة للحرية في إدارة رأس المال العامل كل ذلك أدى إلى ظهور أساليب احتيالية خداعية تتبعها إدارات الشركات .

وانتهت دراسة (Mccuaing, 2007, 19) إلى أن عدم إهتمام الإدارة بهيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي واستخدام أساليب محاسبية إحتيالية يؤدي إلى تعرض الإدارة لعقوبات نتيجة الإفصاح غير الكامل وغير الدقيق ، وأن خوفها من التعرض لهذه العقوبات يؤدي إلى تحسين جودة الإفصاح ، كما أكدت الدراسة إلي أن هناك ضرورة لتحديد مسؤولية الإدارة عن أن أعداد تقارير تشمل نظم الرقابة الداخلية ومسئوليتها عن المعلومات المفصح عنها ، وما يرتبط بذلك من عقوبات مشددة على الإدارة بمجرد اكتشاف أي غش وتلاعب في تلك المعلومات، وخلصت الدراسة على أن هناك علاقة عكسية بين جودة نظم الرقابة الداخلية وتطبيق الإدارة لأساليب احتيالية ووجود علاقة طردية بين مسؤولية الإدارة عن التقارير المالية وبين التخفيض من حالة عدم تماثل المعلومات بين المستثمرين والإدارة مما ينعكس بالإيجاب على أسعار أسهم هذه الشركات .

(٢) دراسات متعلقة بفاعلية المراجع الداخلي :

أقرت دراسات عديدة منها (Jason & David, 2008, 35) و (Prawitt & wood, 2008, 21) أن للمراجع الداخلي حق استغلال الموارد والاطلاع على جميع الوظائف والسجلات والأصول والأفراد ، وكذلك حق الحصول على مساعدات واستشارات من المتخصصين من داخل أو خارج المنشأة ، وله أيضاً حق الاتصال بلجنة المراجعة دون قيود ونوهت الدراسة إلى أن فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية من قبل المراجع الداخلي يقلل من نطاق الفحص الذي يقوم به المراجع الخارجي حيث يتطلب المعيار الدولي للمراجعة رقم (610) أن يحصل المراجع على فهم واضح للمراجعة الداخلية وذلك لأعداد التقرير المبدئي عن تأثيرها على كل من مخاطر

الرقابة وتحديد نطاق وإجراءات الفحص والمراجعة وكذلك عندما ينوي استخدام عمل محدد من أعمال المراجعة الداخلية فإنه ينبغي عليه تقييم أداء إجراءات المراجعة التي تتعلق بهذا العمل لتأكيد ملاءمتها لذلك الفحص وأنه لغرض الحصول على تفهم لوظيفة المراجعة الداخلية والقيام بعمل تقييم لها .

وأسهمت دراسة *Douglas & David, (2008,32)* في تأصيل وضرورة توافر وجود إدارة المراجعة الداخلية وأن ذلك يُعد من أهم عناصر ومقومات نظم الرقابة الداخلية وخاصة في المنشآت كبيرة الحجم ، وأن ذلك يساعد في الحد من الممارسات الاحتيالية بشرط قيام إدارة المراجعة الداخلية بالتحقق من قيام المستويات الإدارية بتنفيذ السياسات المحاسبية والإجراءات الإدارية والمحاسبية الخاصة بنظم ولوائح الشركة وفحص المعلومات المالية والتشغيلية والتحقق من مصداقية وعدالة تلك المعلومات .

كما عرضت دراسة *Erickson, (2008,70)* أثر (الموضوعية ، والكفاءة ، والاستقلال) كأحد سمات وظيفة المراجع الداخلي على استخدام أساليب المحاسبة الاحتيالية وقد توصلت الدراسة إلى أنه كلما زادت كفاءة وموضوعية أعضاء إدارة المراجعة الداخلية كلما قلت ممارسات المحاسبة الاحتيالية ، كما أثبتت الدراسة انخفاض الممارسات الاحتيالية التي يقوم فيها مدير إدارة المراجعة الداخلية بتقديم تقاريره إلى لجنة المراجعة .

وقامت دراسة *Travis & Todd, (2007,38)* بشرح كيفية مساهمة إدارة المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الاحتيالية بشرط تدعيم كفاءة واستقلال المراجع الداخلي ، وعرضت الدراسة آليتين للحد من هذه الظاهرة ، الأولى : القضاء على هذه الممارسات وذلك بشرح مخاطرها السلبية لأعضاء مجلس الإدارة والعاملين والمديرين مما يساهم في تقليل احتمالات وجود هذه الممارسات وخلق مناخ أخلاقي هادئ والثانية : ضرورة وضع مجموعة من الآليات للكشف عن وجود هذه الممارسات وفي حالة وجودها يجب الإبلاغ للجنة المراجعة عن أهم تلك الآليات ومنها :

- ◆ مراجعة التقديرات الهامة المعدة من قبل الإدارة .
- ◆ مراجعة العمليات التي تتم مع الأطراف ذو الصلة .
- ◆ مراجعة التغييرات في السياسات المحاسبية .
- ◆ مراجعة المعاملات التي تتم في نهاية المدة .
- ◆ مراجعة التغييرات التي تتم في نهاية المدة وتكون غير متوقعة لبسود الإيرادات والمصروفات .

ثانياً : دراسات متعلقة بتحديد دور المراجع الخارجي ولجان المراجعة في تطوير هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من الممارسات الاحتياالية :

(1) دراسات متعلقة بدور المراجع الخارجي :

أوضحت دراسة *Lee & Howard, (1999, 755)* أن المراجع الخارجي يعتبر من أكثر الأطراف التي سوف تتأثر بإعداد الإدارة لمثل هذه التقارير وذلك لعدة أسباب هي :

1. نظم الرقابة الداخلية تعتبر نقطة البداية لعمل المراجع ، حيث يعتمد عليها بصورة أساسية في اختيار العينات التي سوف يقوم بفحصها وتحديد حجم كل منها .
2. نظم الرقابة الداخلية تعتبر أحد العوامل الهامة التي تؤثر في كمية أدلة الإثبات التي يعتمد عليها المراجع في إبداء رأيه الفني المحايد عن القوائم المالية .
3. في حالة قيام الإدارة بإعداد تقارير عن فعالية نظم الرقابة الداخلية المطبقة لديها فإن المراجع مطالب بفحص هذه التقارير وإبداء رأيه فيها وهذا بالضرورة سوف يغير من دور كل من الإدارة والمراجع .

كما أكدت إحدى الدراسات *Mckee (2006, 230)* أنه حيال قيام المراجع بإصدار تقدير منفصل عن الرقابة الداخلية فإن ذلك سوف يؤثر على أتعاب عملية المراجعة بالزيادة وأنه يسهم في جودة التقارير المالية ويقلل الدعاوي القضائية وخلصت الدراسة إلى أن هذا التقرير لا يساهم في منع غش الإدارة في الدفاتر كما أنه يرهق ميزانية الشركات .

ونوهت دراسة *Mensah & Prattipati (2006,70)* على ضرورة توسيع مسؤولية المراجع تجاه نظم الرقابة الداخلية حيث يؤدي ذلك على المساهمة في تقدير مخاطر الرقابة ، حيث توجد علاقة عكسية بين فاعلية فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية وبين تقدير مخاطر الرقابة بدقة ، وبالرغم من مزايا تقييم وفحص نظم الرقابة الداخلية خلصت الدراسة أن أعداد مراقب الحسابات التقرير عن الرقابة الداخلية يؤدي إلى زيادة الضغوط والالتزامات على المراجع الخارجي في تأديته للخدمات الأخرى وخلصت الدراسة إلى حقيقة مؤداها أن هذه الضغوط تؤدي إلى تشتيت جهد المراجع وبالتالي ضعف الأداء المهني له .

وأوصت دراسة *PCAOB (2004, 162)* بضرورة الاعتماد علي المعيار AS-2 لمجلس الأشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB) بأن تتم عملية مراجعة تقديرات الإدارة لنظم الرقابة الداخلية بالشركة عن طريق نفس منشأة المراجعة التي تقوم بإجراء مراجعة القوائم المالية للشركة ، وذلك بقصد تكامل العمل المؤدي لمراجعة وسائل الرقابة الداخلية مع العمل المؤدي لمراجعة القوائم المالية ، فقد قرر مجلس الأشراف المحاسبي على الشركات أن تلك

المراجعات يجب أن يتم تكاملها حيث أن الأهداف المرتبطة بتفعيل وسائل الرقابة الداخلية بالشركة وأداء عملية مراجعة القوائم المالية بينهما ارتباطاً بشكل وثيق ، وقد اعتمدت الدراسة على عرض جزءاً من المعيار لتوضيح جوانب الرقابة الداخلية التي تم إغفالها في الواقع العملي، وهي :

- ◆ ضوابط الاختيار ما بين المبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP .
- ◆ ضوابط الرقابة على عملية التقرير المالي في نهاية الفترة .
- ◆ عدم وجود برامج مضادة للغش .

وعرض د. عاطف محمد (٢٠٠٨ ، ٢٨٠) الآثار السلبية على القوائم المالية في حالة إتباع أساليب المحاسبة الاحتياطية ولم يتم اكتشافها من قبل المراجع الخارجي واستندت الدراسة على الفرضين التاليين :

- ◆ توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استخدام الشركات المساهمة المصرية لأساليب المحاسبة الاحتياطية وبين تضليل مستخدمي القوائم المالية .
- ◆ يختلف إدراك كل من : المراجعين ومعدي القوائم المالية والمستثمرين لأثار أساليب المحاسبة الاحتياطية على تضليل القوائم المالية وفقاً لمؤهلاتهم العلمية والمهنية وعدد سنوات خبرتهم .

كما قدمت دراسة د. عماد الزمر (٢٠٠٩ ، ١٩٣) دراسة تحليلية تطبيقية لمدة تأثير ممارسات إدارة الأرباح على قرار تغيير المراجع الخارجي ، وتناولت الدراسة أساليب اكتشاف ممارسات إدارة الربح على قرار تغيير المراجع الخارجي من خلال تحليل محركات ومدخل قياس الممارسات الاحتياطية وأكدت أنها سبباً جوهرياً وزاء رغبة إدارات شركات المساهمة السعودية إلى تغيير المراجع الخارجي وطالبت الدراسة بضرورة إجراء العديد من الدراسات حول كيفية الحد من تلك الممارسات والتي أرجعتها الدراسة إلى استخدام مرونة وحرية الاختيار في المعايير المحاسبية وندت الدراسة بضرورة تفعيل دور لجان المراجعة وحوكمة الشركات ووسائل ومعايير الإفصاح ورفع جودة التقارير المالية لتخفيض مستوى عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستفيدين .

وحول دور المراجع في اكتشاف الممارسات الاحتياطية ، بينت دراسة (Schneider, 2008,19) العلاقة بين التغيير الإلزامي (الإجباري) للمراجع وبين استخدام الإدارة للغش والاحتيال Creative Acc. Tool من خلال مقارنة مجموعة من الشركات في الفترة ما بين ٢٠٠٤ - ٢٠٠٨ وقد تم استخدام نموذج الانحدار اللوجستي التالي :

$$\text{Creative Acc. Tool} = B_0 + B_1 \text{ SH} + B_2 \text{ LO} + B_3 \text{ Si} + B_4 \text{ Zf} + B_5 \text{ YR} + B_6 \text{ MK} + B_7 \text{ CPA} + B_8 \text{ Bdout} + B_9 \text{ Bdsi} + b_{10} \text{ Boss} + e$$

| Short | Long | Size | Zfc | YRS | MKTBK | CPA | Bdout | BDsize | Boss |
|----------|----------|--------|---------|---------|-------------|----------|-----------|----------|----------|
| (١) لو | (١) لو | مقياس | الأحوال | مدة قيد | مؤشر القيمة | (١) لو | نسبة | عدد | (١) لو |
| أن | أن | لجملة | المالية | الشركة | السوقية | أن | المديرين | المديرين | أن الجمع |
| العلاقة | العلاقة | الأصول | لشركة | في | | مراجع | الخارجيين | بمجلس | بين |
| بين | بين | | | البورصة | | الشركة | في مجلس | الإدارة | وظيفتي |
| العميل | العميل | | | | | من | الإدارة | | رئيس |
| والمراجع | والمراجع | | | | | مكاتب | | | مجلس |
| استمرت | استمرت | | | | | الأربعة | | | الإدارة |
| ٥ | ١٠ | | | | | الكبار ، | | | وعضو |
| سنوات | سنوات | | | | | صفر | | | منتدب في |
| ، فأقل ، | أو أكثر | | | | | العكس | | | أن واحد |
| صفر | ، صفر | | | | | | | | ، صفر |
| العكس | العكس | | | | | | | | والعكس |

وقد قامت الدراسة بتحليل البيانات عن طريق المتغيرات الثنائية وكانت حجم العينة وصلت إلى ٣٠٠ شركة ووجد أن الشركات التي تستخدم أساليب احتمالية وصلت إلى ٥٥% من حجم العينة وخلصت الدراسة إلى :

(١) من المتوقع أن يكون هناك غش في القوائم المالية عندما يكون معدل تغيير المراجع لمدة ٥ سنوات أو أقل .

(٢) أن تأثيرات أساليب المحاسبة الاحتمالية على تضليل القوائم المالية يتم اكتشافه مبكراً في السنوات الأولى .

ويرى الباحث أنه من خلال عمليات المراجعة الاعتمادية* التي تجمع ما بين مراجعة وسائل الرقابة الداخلية على التقرير المالي ، مع المراجعة الخاصة بالقوائم المالية ، فإن النتائج التي تم التوصل إليها أثناء المراجعة لوسائل الرقابة الداخلية تساعد المراجع في أن يخطط بشكل أفضل لإجراءات المراجعة التي يتم تصميمها ، لتحديد عما إذا كانت القوائم المالية تعرض بعدالة أم لا؟ بما يساعد في دعم جودة ومصداقية كل من وسائل الرقابة الداخلية للشركة ومن وجود مراجعات مستقلة للقوائم المالية .

(٢) دراسات متعلقة بدور لجان المراجعة :

تؤكد دراسة د. شعبان ميارز (٢٠٠٥ ، ٥٢٠) أن المهمة الرئيسية الأولى للجان المراجعة هي التحقق من مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية والعمل على تنفيذه بكفاءة وفاعلية وكذلك تقديم التوصيات لمجلس الإدارة والتي من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أغراض الشركة وحماية المستثمرين .

* يقصد بها اعتماد المراجع الخارجي على تقارير الإدارة في فحص هيكل الرقابة الداخلية .

وتناولت دراسة د. مجدي سامي (٢٠٠٩ ، ١٧٥) ضرورة قيام مجلس الإدارة بتفويض المسؤولية إلى لجنة المراجعة لكي تتولى الرقابة والإشراف على سلامة نواحي الرقابة الداخلية المالية والقانونية والأخلاقية في الشركة ، وتعتبر هذه الرقابة ضرورية لمنع ارتكاب الشركات لتطبيق أساليب المحاسبة الاحتياطية ، وذلك لتوفير قدر مناسب من الضمان لمجلس الإدارة والمساهمين بحماية أصول المنشأة ، ووجهت الدراسة مهام جديدة للجان المراجعة تمثلت في ضرورة قيامها بالإشراف على السياسات وبرامج الشركة المجهزة لضمان التزاماتها بالسلوك المهني والأخلاقي وكذلك التشاور مع إدارة الشركة والمراجع الداخلي والخارجي حول المسائل القانونية والتنظيمية المؤثرة مادياً على المركز المالي ونتائج الأعمال وأنظمة الرقابة الداخلية واستعراض ضوابط المراجعة والقواعد المالية والمحاسبية هذا فضلاً عن ضوابط نظم أمن المعلومات وسريتها مع تحذير الشركات بإساءة استخدام السياسات المحاسبية والمساهمات السياسية والمدفوعات المماثلة .

كما هدفت دراسة (Persons, O. S., (2005, 125) إلى اختبار العلاقة بين احتمال وجود غش بالقوائم المالية (FRAUD) ومتغيرات لحوكمة الشركات ، كما تم الاستعانة بعينة مكونة من ٢٢٢ شركة إنقسمت إلى ١١١ شركة بها غش و ١١١ شركة ليس بها غش وتحليل الانحدار اللوجستي وذلك بصياغة النموذج التالي :

$$FRAUD = a + b1 INDBOD + b2 INDAUD + b3 AUDACC + b4 DIRSHIP + b5 INDNOMI + b6 AUDMET + b7 AUDTEN + b8 CEOCHR + b9 CEOTEN + b10 BODMET + b11 BLOCK + b12 EPS + e$$

حيث :

| B1 | B2 | B3 | B4 | B5 | B6 | B7 | B8 | B9 | B10 | B11 | B12 |
|----------------------|----------------------------------------|------------------------------------------------|----------------------------------------|--------------------------------------------|----------------------------------------|---------------------------------|------------------------------------|--------------------------|---------------------------|----------------------------------------|-----------------|
| استقلال مجلس الإدارة | الاستقلال في تعيين أعضاء لجنة المراجعة | الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة | العلاقات الإضافية لأعضاء لجنة المراجعة | تتكون لجنة التعيينات من المديرين المستقلين | مدى تكرار اجتماعات أعضاء لجنة المراجعة | متوسط تغيير أعضاء لجنة المراجعة | العضو المنتدب هو رئيس مجلس الإدارة | معدل دوران العضو المنتدب | عدد اجتماعات مجلس الإدارة | نسبة امتلاك المساهمين الخارجيين للأسهم | الأرباح لكل سهم |

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

١. عندما يرتفع معدل دوران أعضاء لجنة المراجعة ، والعضو المنتدب ليس رئيس مجلس الإدارة تنخفض احتمالات التلاعب في القوائم المالية .
٢. عندما تتكون لجنة المراجعة من مديرين مستقلين ، وعندما يكون أعضاء لجنة المراجعة ليسوا أعضاء مجالس إدارات شركات أخرى تنخفض احتمالات التلاعب والاحتيال والغش في القوائم المالية .

٣. لا علاقة بين كل من استقلال مجلس الإدارة وخبرة لجنة المراجعة واستقلال لجنة التعيينات واحتمال الغش في القوائم المالية .

كما ربطت دراسة (Lisa & Sandra (2009, 57) بين استخدام الأساليب الاحتمالية وكفاءة ونشاط لجان المراجعة وقد تم الاستعانة بعينة مكونة من ١٧٧ شركة ، ٥٠% من هذه الشركات مفيدة في البورصة وتحت صياغة النموذج اللوجستي التالي لاختبار العلاقة :

$$\text{Eff. Audit Com} = b_0 + b_1 \text{ Reduce inner} + b_2 \text{ Outside} + b_3 \text{ Time Period} + b_4 \text{ block} + b_5 \text{ CEO} + b_6 \text{ CHAIR} + b_7 \text{ Growth} + b_8 \text{ MG Town} + b_9 \text{ Reports Com} + E$$

| Eff.A. Com | B1 | B2 | B3 | B4 | B5 | B6 | B7 | B8 | B9 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------|----------------------------------|-----------------------|------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|----------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|
| كفاءة لجنة المراجعة في تقليل استخدام الأساليب المحاسبية الاحتمالية في أعداد القوائم المالية | (١)انخفاض نسبة الأعضاء الداخليين بلجنة المراجعة وعدد الاجتماعات يكون على الأقل مرتين في السنة وصفر لو العكس | نسبة أعضاء مجلس الإدارة الخارجيين | سنوات قيد الشركة في البورصة | نسبة امتلاك أصحاب المصالح للأسهم | مدة عمل العضو المنتدب | عدد سنوات قيام العضو المنتدب بمهام رئيس مجلس الإدارة | نسبة متوسط التغيير في جملة الأصول لمدة عامين قبل سنة الاحتمال | نسبة امتلاك المديرين | (١) لو أن تقارير الشركة توضح خسارتها لمدة ٣ سنوات من الست سنوات السابقة للغش وصفر لو العكس |

وانتهت الدراسة إلى النتائج التالية :

- ♦ توجد علاقة عكسية بين كفاءة ونشاط لجان المراجعة وتقبل احتمال استخدام أساليب محاسبية احتمالية .
- ♦ نادراً ما تكون هناك علاقة بين نسبة أعضاء مجلس الإدارة الخارجيين واحتمال استخدام أساليب احتمالية .
- ♦ هناك ارتباط عند تفويض قيام العضو المنتدب بمهام رئيس مجلس الإدارة ووجود معدلات مرتفع لاستخدام الأساليب الاحتمالية .
- ♦ توجد علاقة بين متوسط التغيير في جملة الأصول لمدة عامين قبل استخدام للأساليب الاحتمالية واحتمال وجود غش في القوائم المالية .

وتعقيباً على الدراسات السابقة في مجال البحث أتضح للباحث ما يلي :

- ١- قدمت الدراسات السابقة إطاراً متكاملًا عن طبيعة المحاسبة الاحتياطية يتضمن (المفهوم والأهداف والأساليب والمؤشرات والآثار السلبية) .
- ٢- اهتمام العديد من الدراسات السابقة بالجانب الفكري (الفلسفي) دون الخوض في الجانب الميداني (التطبيقي) فيما يتعلق بتغطية كافة الجوانب المتعلقة بالتقييم والتقارير عن فعالية ضوابط الرقابة الداخلية .
- ٣- لا توجد دراسات سابقة أوضحت وجود علاقة بين استخدام الإدارة للأساليب المحاسبية الاحتياطية وهيكل الرقابة الداخلية في الشركات .
- ٤- لا يوجد - حتى الآن - أي دراسة علمية متكاملة عن دور التآلفات الرقابية (الإدارة - المراجع الداخلي - لجان المراجعة - المراجع الخارجي) في تحقيق فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي ، وذلك في ضوء متطلبات القوانين والتشريعات والتنظيمات المهنية وخصوصاً (SOX) مما حدا بالباحث لكتابة المبحث الثالث دون التعرض لمجلس الإدارة ودوره في هذا الصدد بإعتباره يهتم فقط بوضع الأهداف الإستراتيجية .
- ٥- لا يوجد - حتى الآن - معيار مراجعة محلي أو دولي يطرح إطاراً متكاملًا لدور تقارير التآلفات الرقابية في تطوير هيكل الرقابة الداخلية على التقارير المالية بهدف الحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية في المنشآت المختلفة رغم أهمية ذلك في ظل عولمة النشاط الاقتصادي والأزمات المالية المتتالية في العصر الحالي .

المحدد الثالث : مدخل مقترح لدور تقارير التآفات الرقابية في تطوير هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية

ويتكون هذا المحدد من : متطلبات تطوير تقارير الإدارة والمراجع الداخلي والمراجع الخارجي ولجان المراجعة لهيكل الرقابة الداخلية للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية .

أولاً - متطلبات تطوير تقارير الإدارة والمراجع الداخلي لهيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية .
وتنقسم إلى :

(١) تقارير الإدارة ودورها في التعبير عن مكونات هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية :

يعتمد نظام الرقابة الداخلية الفعال على مجموعة من العناصر المتكاملة وهي : البيئة الرقابية وتحديد المخاطر والأنشطة الرقابية ونظم المعلومات والاتصالات ومتابعة الضوابط الرقابية ويعرض الباحث دور كل عنصر من العناصر السابقة في التصدي لممارسات الإدارة لإتباع أساليب محاسبية إحتياطية تؤثر على مصداقية وملائمة المعلومات في القوائم المالية وذلك كما يلي : د. سهير الطمنلي ، (٢٠٠٦ ، ١٢٠) - *Larry & Charles (2007,50)*

١- البيئة الرقابية :

تعكس البيئة الرقابية مواقف الإدارة وتعاملاتها وتصرفاتها ومدى قناعتها بنظم الرقابة الداخلية والاهتمام بها وتحتوي على :

(أ) الفكر الإداري وأسلوب التشغيل .. وهو يحدد أسلوب الإدارة في التعامل مع العمليات التشغيلية والإدارية وقياس قدرة الإدارة على مواجهة التحديات والمخاطر وقياس أيضاً الأساليب الإدارية المضادة والملائمة التي تتبني تحقيق الشفافية والموضوعية في عرض الحقائق والتقرير عنها ويساهم في ذلك مسؤولي الحوكمة لخلق بيئة جيدة ومناسبة وعلى الجانب الأخر عندما لا يتوافر ما سبق في الإدارة فإنها لا تستطيع مواجهة المخاطر وتميل لاختبار أساليب وسياسات احتياطية تخلق تقارير مالية احتياطية مزورة وهذا يعكس عدم مصداقية الإدارة في عرض نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالي بطريقة صادقة وبالتالي لا يعتمد على معلومات تلك التقارير ، وذلك يؤدي إلى بيئة سيئة للرقابة ويؤكد ضعف نظم الرقابة الداخلية بالمنشأة نتيجة تحقيق دوافع ورغبات الإدارة السيئة .

(ب) الإطار السلوكي للعاملين .. يعتبر العنصر البشري جزء لا يتجزأ من البيئة الرقابية وتعد سلوكياتهم ودوافعهم ورغباتهم وشخصياتهم وأفكارهم الأخلاقية مؤثرة بشكل جوهري على نظم الرقابة الداخلية فتوافر العنصر البشري بجوانب سلوكية محددة تساهم في عدم إتباعهم لأساليب محاسبية احتيالية وبالتالي الحصول على بيئة رقابية جيدة .

٢- تحديد المخاطر :

أن الاعتماد على نظام رقابة داخلية كفاء في مواجهة وإدارة المخاطر يمنع إلى حد كبير وجود تحريفات جوهرية في أرقام الحسابات وهذا ليس معناه عدم وجود تحريفات وتلاعبات نهائياً ولكن ذات تأثير ضعيف على القوائم المالية وأن توافر الآليات لمواجهة المخاطر يحد من الممارسات غير الشرعية للإدارة للتقرير عن الأرباح المضللة .

٣- الأنشطة الرقابية :

أن الأنشطة الرقابية تساهم في تقييد فرص الغش والاحتيال وتقضي على التواطؤ مع الأطراف المختلفة وتعمل على إجراء المقارنات بين عمليات الجرد الفعلي وما هو مقيد في الدفاتر من أصل وتعمل أيضاً على المحافظة على أصول المنشأة وحمايتها من السرقة والضياع والجدير بالذكر لكي تكون الأنشطة الرقابية ذات فاعلية وجودة لابد من تطوير الآليات والإجراءات والسياسات الرقابية خوفاً من التقادم ومواكبة للظروف والتغيرات المحيطة ببيئة المنشأة .

٤- نظام المعلومات والاتصالات :

يعتمد إعداد التقارير المالية على نظام المعلومات الذي يهتم بتسجيل ومعالجة وتخصيص المعلومات وتقديمها لتعبير عن علاقات وصفقات المنشأة ونظام الاتصالات الذي يحقق التنسيق في فهم واستيعاب المهام والمسئوليات المرتبطة بنظم الرقابة الداخلية وعلاقتها بالتقارير المالية ، فكفاءة النظامين تساهم في الحد من احتمالات التحريف الجوهري والتلاعب بالقوائم المالية ومن ثم تقديم معلومات ملائمة ومناسبة سيعتمد عليها .

٥- متابعة الضوابط الرقابية :

قد يقرر مراقب الحسابات وجود نقاط ضعف في النظم الرقابية هنا يجب على الإدارة مراعاة تلك التساؤلات أو الاستفسارات وتعديل نظم التصميم وسياسات تشغيل عناصر الرقابة للحفاظ على كفاءته في أداء المهمة وبالطبع يساهم ذلك في الكشف والتنبؤ بممارسات الإدارة الاحتياطية .

وفي عام ٢٠٠٤ توسعت COSO في الإطار المتكامل للرقابة الداخلية وتم تحديده بعدد ثمانية من العناصر وهي: البيئة الداخلية، تحديد الهدف، تحديد الحدث، تقييم المخاطر، الاستجابة للمخاطر، مراقبة الأنشطة، المعلومات والاتصال، الرصد. د. نبيل عبد الرؤوف (٢٠٠٩، ١٦٣)

كما أضافت دراسة د. امين لطفى (٢٠٠٥، ٤٨) على أن التمييز بين العيب الجوهري عن موطن الضعف المادي أمر يتسم بالذاتية كما أن الخصائص المميزة لموطن الضعف المادي تشير إلى وجود أكثر من احتمال مرجح بأن التحريف المادي لن يتم منعه أو اكتشافه، وعلى الرغم من وجود أمثلة عديدة أشار إليها المعيار الثاني كشرح لذلك التمييز إلا أن تحديد ما يكون أوجه ضعف مادي يعتبر صعباً تماماً على الرغم من عدم وجود تحديد لمصطلح احتمال بعيد في المعيار الثاني إلا أن المدخل العملي لتقييم مواطن الضعف يتكون من الخطوات التالية :

- تقدير الأثر النقدي لكل موطن غير مكتشف .
 - تخصيص عامل مرجح لاحتمال حدوث تحريف مادي لكل موطن ضعف .
 - ترتيب كافة مواطن الضعف حسب عامل احتمال حدوث التحريف المادي .
 - تحديد كافة مواطن الضعف التي تتسم بأنها أكبر من الاحتمال البعيد كمواطن ضعف مادي .
 - تحديد جوهرية العيوب الباقية عن طريق فحص الأثر النقدي المقدر لكل منها .
 - فحص تلك العيوب الجوهرية لتقرير ما إذا كان مزيج منها يشكل موطن ضعف مادي .
- كما يؤكد الباحث على أن تقارير الإدارة على فاعلية هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتيالية يجب أن تحتوي على :
١. القيام بفحص القوائم المالية.
 ٢. تضمين حقائق هامة وجوهرية أو عدم تضمين تلك الحقائق أو جودتها بأهمية نسبية منخفضة .
 ٣. المحافظة على وضع ضوابط الرقابة الداخلية ومتطلبات الإفصاح عن كفاءة وفاعلية هيكل الرقابة الداخلية .
 ٤. تصميم برامج وضوابط رقابية على الإفصاح للتأكد من أن المعلومات الجوهرية تعتبر محددة لها وذلك خلال مدة أعداد التقارير .
 ٥. تقييم فعالية ضوابط الرقابة على الإفصاح خلال الثلاثة شهور السابقة لاستبعاد التقرير .
 ٦. تقديم الاستنتاجات عن فعالية ضوابط وإجراءات الإفصاح وعرضها في التقرير المتضمن القوائم المالية بناءً على التقييم المحدد في ذلك التاريخ .

٧. تحديد مواطن ونخرات ضوابط الرقابة الداخلية للمراجع الخارجي ولجان المراجعة وكذلك تحديد العيوب الجوهرية في تصميم وتشغيل نظم الرقابة الداخلية والتي تؤثر في اتجاه مضاد للجوانب الأخلاقية للمنشأة .
٨. الإشارة إذا كانت هناك تغيرات هامة في هيكل الرقابة الداخلية من عدمه ، وذلك في التقرير الخاص بالقوائم المالية أو الأسباب والتأثيرات السلبية لجوانب ضعف نظم الرقابة التي ظهرت لاحقاً لتقييم الإدارة متضمنة التوصيات والمقترحات لمعالجة مواطن الضعف المادية وخصوصاً استخدام الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة .
٩. المساءلة المحاسبية عن أسباب القصور في التطبيق السليم لهيكل الرقابة الداخلية وما ترتب عليه من ممارسات المحاسبة الاحتياطية وذلك بهدف تقليص أو تجنب حدوث تلك الممارسات مستقبلاً .

(٢) تفعيل مهام المراجع الداخلي لتطوير هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية :

أرجعت دراسات عديدة (Agrawal & Chadha (2005, 390) – David son & Kent, (2005, 250) الكوارث والإخفاقات المالية التي حدثت في الولايات المتحدة الأمريكية على أن أحد أسبابها هو عدم إدراك الإدارة لأهمية وظيفة ونشاط إدارة المراجعة الداخلية وعدم التأهيل الكافي لأعضائها وعدم بذلهم العناية المهنية الواجبة وكذلك التصاق إدارة المراجعة الداخلية مع بعض المستويات الإدارية دون مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة وهذا يعطي فرصة للممارسات الاحتياطية في المنشأة .

وتناولت دراسة (Rosentein & Rose (2006,7) أهمية دور المراجع الداخلي بإعتباره جزء من الرقابة الداخلية حيث تعتبر وظيفة المراجع الداخلي غير الفعالة دنيل واضح على وجود نُغرات أساسية (جوهرية) في الرقابة الداخلية وأكدت الدراسة على أن أداء المراجع الداخلي بكفاءة يساعد المنشأة على تحسين وتطوير والحفاظ على هيكل الرقابة الداخلية وتحسين أداء العمليات ودعم نظم حوكمة الشركات .

وخلصت دراسة (Ahmed & Ali, (2009,21) إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية تمثل أحد آليات حوكمة الشركات ، حيث تساهم في أعداد القوائم المالية وذلك من خلال المهام الإشرافية والرقابية حيث يقوم المراجعين الداخليين بتحليل وتقييم الأنشطة الداخلية التي تقوم بها المنشأة مع رفع التوصيات اللازمة لتحسين الضوابط الرقابية ومن ثم الحد من الممارسات المحاسبية الاحتياطية وزيادة كفاءة الأداء ، كما أمد وأوصى الجانب العملي لهذه الدراسة على ضرورة توافر إجابات محددة من قبل الإدارة للإجابة على التساؤلات التالية:

- ◆ مدى توافر إجراءات الرقابة ؟ ومدى الالتزام بالقوانين واللوائح ؟
- ◆ مدى قدرة الإدارة على الإلمام بجميع المخاطر الحالية والمستقبلية ؟
- ◆ مدى قدرة الإدارة على تطبيق ورقابة ومتابعة الأنظمة التكنولوجية الحديثة ؟

وأوصت الدراسة بتفعيل دور المراجع الداخلي للقيام بمهام الرقابة المالية والإدارية وتحسين بيئة أعداد التقارير في المنشأة على ضرورة تحقيق التنسيق بين المراجع الداخلي والإدارة والمراجع الخارجي ولجان المراجعة باعتبارها الأطراف الأساسية المسؤولة عن العمليات الرقابية .

ومن ثم يقترح الباحث أن تلتزم إدارات الشركات بدعم وظيفة المراجعة الداخلية للتقرير عن هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياالية وذلك في ضوء قواعد ومعايير حوكمة الشركات في مصر بما يلي :

١. أن يتولى مسئوليتها مسئول متفرغ بالشركة من القيادات الإدارية يتبع مباشرة العضو المنتدب ويحضر كل اجتماعات لجنة المراجعة لكونها وظيفة مهنية ومستقلة حيث يتم من خلالها تأكيد موضوعي عن عمليات الرقابة وإدارة المخاطر وتقديم النصح والمشورة للارتقاء بمستوى الأداء .

٢. ضرورة مساعدة الإدارة التنفيذية في تطبيق الحوكمة من خلال تأكيدها على الالتزام بالتشريعات والتنظيمات والقوانين ولذلك يجب أن يكون لمدير إدارة المراجعة الداخلية كافة الصلاحيات التي تمكنه من القيام بعمله بعد صدور قرار مكتوب عن مجلس الإدارة به وبمن يعاونوه .

٣. يقدم مدير إدارة المراجعة الداخلية تقرير ربع سنوي إلى مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية ولجان المراجعة من خلال تزويدهم بالمعلومات التفصيلية التي يحتاجون إليها مثل التزام الشركة بأحكام القانون والقواعد المنظمة له والتزامها بقواعد ومبادئ الحوكمة .

٤. يكون قرار تعيين وعزل مدير إدارة المراجعة الداخلية وتحديد معاملته المالية بقرار من العضو المنتدب وبشرط موافقة لجنة المراجعة .

٥. تفعيل ومتابعة مساندها من الأطراف الثلاثة (الإدارة ، المراجع الخارجي ، لجان المراجعة) في دعم الهيكل الرقابة للوحدة الاقتصادية ورفع كفاءة التشغيل والتحقق من الالتزام بالسياسات والإجراءات المحاسبية والإدارية من جانب الإدارة التنفيذية ، وكذلك التحقق من توافق النتائج مع الأهداف وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتأكد من فعاليته وتطبيقه .

ثانياً - تفعيل دور المراجع الخارجي ولجان المراجعة في تطوير هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية : وينقسم إلى :

(١) آليات تبرير المراجع الخارجي لتطوير هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية :

يرى د. محمد عبد الله (٢٠٠٦ ، ٣٠) أن المراجع الخارجي عليه مسؤوليات ومتطلبات وهو بصدد إعادة هندسة هيكل الرقابة الداخلية تتمثل في :

١. فهم وإستيعاب بيئة الرقابة بالشركة (مراجعة النظام) .
٢. اختبار معقولة الإجراءات والأساليب المطبقة وهل هي مطبقة بالفعل وتستخدم في الغرض الذي صممت من أجله . (اختبارات الالتزام) .
٣. توجيه الإدارة لتصحيح الإجراءات العلاجية في حالة وجود ضعف في نظم الرقابة الداخلية (الإبلاغ بنتائج تقييم هيكل الرقابة الداخلية).
٤. أن يتضمن تقريره المقترحات والتوصيات بشأن الملاحظات التي ظهرت له من خلال قيامه بمهمته في فحص وتقييم هيكل الرقابة الداخلية .

ولقد تضمنت نشرة معايير الارتباط والفحص والتقرير عن فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي ، الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين إطاراً متكاملاً لإرشاد المراجعين عن المراجعة والتقرير عن ضوابط هيكل الرقابة الداخلية يشتمل على :

AICPA (2006)

١. تقديم المراجعين رأياً فنياً على فعالية تصميم وتشغيل ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي .
 ٢. التخطيط والفحص والاختبار وتجميع الأدلة الكافية للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت الشركة تحتفظ بجوانبها الضرورية بضوابط الرقابة الداخلية الفعالة وذلك وفقاً لتأكيدات الإدارة .
 ٣. تحديد مسؤولية الإدارة عن تصميم والاحتفاظ وتقييم فعالية ضوابط الرقابة الداخلية .
 ٤. استخدام المراجعين لمدخل من أعلى لأسفل في عملية التقييم ومدخل المراجعة على أساس المخاطر .
 ٥. إصدار تقرير مكتوب عن فعالية هيكل الرقابة الداخلية ، ويجب أن يتضمن هذا التقرير الآتي :
- أ- إبداء رأي المراجع عن فحص الإدارة لفعالية نظم الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية وقد يكون هذا الرأي نظيفاً وذلك :

- عدم وجود نواحي ضعف أو قصور في نظم الرقابة الداخلية. (من قبل المراجع)
- في حالة اتفاق المراجع والإدارة على وجود نواحي ضعف أو قصور هامة في هيكل الرقابة الداخلية .

وربما يصدر المراجع رأياً مضاداً على فحص الإدارة لفاعلية نظم الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية إذا اختلف مع الإدارة على وجود نواحي قصور أو ضعف هامة في نظم الرقابة الداخلية .

ب- إبداء رأي المراجع المستقل عن فعالية نظم الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية:

- ويراعي في حالة إصدار المراجع لهذا التقرير عدة أمور هامة منها :
- إمكانية إصدار المراجع تقريره عن فعالية نظم الرقابة الداخلية بشكل منفصل أو مدمج مع تقريره عن التقارير والقوائم المالية .
- لا بد وأن يكون تاريخ تقرير المراجع عن فعالية نظم الرقابة الداخلية بشكل منفصل أو مدمج مع تقريره عن التقارير والقوائم المالية .

وقد يأخذ تقرير المراجع شكلاً نمطياً يتكون من ثلاث فقرات :

- يؤكد المراجع الخارجي أنه فحص تقرير الإدارة عن مدى الالتزام بتطبيق مبادئ آليات الحوكمة . (فقرة المقدمة)
- يؤكد فيها المراجع أنه قد قام بالتأكد من مدى التزام الإدارة بتطبيق قواعد الحوكمة . (فقرة النطاق)
- يوضح فيها المراجع رأيه في مدى التزام الإدارة بتطبيق القواعد التنفيذية للحوكمة . (فقرة الرأي)

مما سبق ، يرى الباحث أن المراجعة الاعتمادية تعني إعداد تقريرين منفصلين :

الأول : ويشتمل على رأيه في التحقق من صحة وصدق البيانات والمعلومات التي إحتواها تقرير الإدارة عن هيكل الرقابة الداخلية في المنشأة محل المراجعة .

الثاني : ويشتمل على رأيه عن مدى التزام المنشأة بالمعايير المحاسبية التي طبقت في إعداد القوائم المالية .

وتناولت دراسات عديدة الاعتبارات المؤثرة كمحددات على دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية .

فقد أكدت دراسة (Payne & Ramsay (2005,320) أن سمعة مكتب المراجعة تمثل أحد العوامل الهامة المؤثرة على موقف مراقب الحسابات تجاه الحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية.

كما أوضحت دراسة (Ramos (2003,33) اثر حجم مكتب المراجعة على تطبيق الممارسات التي من شأنها تخفيض الأرباح بدافع تجنب الأعباء الضريبية، وكانت نتيجة الدراسة أن المنشآت التي تخضع للمراجعة من قبل مكاتب مراجعة كبيرة تطبق تلك الممارسات بشكل أكبر .

وتناولت دراسة (Tatum & Manter (2003,47) إدراك مراقب الحسابات لمسئوليته القانونية واحتمال التعرض للمساءلة بسبب تقريره الذي قد يضر بالغير أو بالمنشأة محل المراجعة ، وأوضحت أن أخذ مراقب الحسابات في اعتباره خطر المسؤولية القانونية ، واستعداده لقبول ممارسات محاسبية مضللة يدفع به على تحقيق مستوى مرتفع من الفحص الدقيق .

وأوضحت دراسة (Smith & Baharuddin (2005,75) أن مخاطر أعمال العميل تؤثر بدورها على موقف المراجع الخارجي من هذه الممارسات فقد تناولت الدراسة آثار دوافع الاحتفاظ بالعملاء ومخاطر أعمال العميل على قرارات مراقبي الحسابات بشأن قبول أو عدم قبول الممارسات الاحتياطية .

كما يعتبر الباحث حياذ المراجع الخارجي من العوامل المؤثرة كأحد محددات موقفه من الممارسات الاحتياطية ، حيث أن حيادية يعزز ويقوي من الاعتماد على قوائم مالية صحيحة .

وحول دور المراجع تجاه اكتشاف ممارسات الإدارة للأساليب الاحتياطية أكدت دراسات عديدة د. عاطف محمد (٢٠٠٦ ، ٢٧٤) - د. عبدالله عسيري (٢٠٠٢ ، ٣٤٠) - د. سهير الظملي (٢٠٠٦ ، ١٥٠) على وجود العديد من الإجراءات التي تساعد المراجع على اكتشاف تلك الممارسات وهي :

١.مراجعة التقديرات المحاسبية الجوهرية لكونها تتوقف على أحكام شخصية من الإدارة (بدرجة من العناية المهنية والشك المهني) .

٢.توضيح النتائج غير المرغوبة للإدارة نتيجة ممارسة الأساليب الاحتياطية (الشهرة وانخفاض جودة الأرباح) .

٣.مراجعة المعاملات الجوهرية في نهاية المدة (خاصة معاملات البيع ومردوداته) .

٤.تحليل ودراسة ومناقشة الضغوط التي تجعل الإدارة تنتهج هذه الممارسات .

٥.إتباع الفحص والاستعراض والإجراءات التحليلية للحسابات للتوصل لوجود علاقات غير عادية .

٦. التأكد من سلامة اختيار وتطبيق السياسات والإجراءات المحاسبية .
- ٧.مراجعة الفروق الكلية بين التقديرات المحاسبية .
- ٨.مراجعة المعاملات والصفقات مع الأطراف ذو الصلة .
- ٩.تدعيم مستويات الإفصاح والشفافية في عرض المعلومات في القوائم المالية.

ويؤكد الباحث بأن الإجراءات السابقة ليس الهدف من ورائها حصر كل الإجراءات والوسائل الممكنة لاكتشاف الممارسات الاحتياطية ، ومن أهم تلك الإصدارات ما يلي :

- المعايير الأمريكية رقم (٨٢) ، (٩٩) والخاصة باعتمادات الغش عند مراجعة القوائم المالية .
- المعيار الدولي رقم (٢٤٠) والخاص بمسؤولية المراجع عن دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية .

ومع الاهتمام بمسؤولية المراجع الخارجي ، واتساع نطاق الخدمات التي يؤديها وفي ظل احتمال تطبيق إدارات المنشآت لممارسات المحاسبة الاحتياطية ، يظل التساؤل عن مدى مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف تلك الممارسات والإفصاح عنها ؟ وهل هي مسؤولية جديدة على مراقب الحسابات ؟ أم هي مسؤولية أصيلة ؟

لا شك أنه يتعين على مراقب الحسابات عند القيام بعملية المراجعة في ضوء متطلبات معايير المراجعة ، والقوانين السارية وشروط التعاقد بينه وبين العميل وعند ارتكابه أي نوع من أنواع المخالفات ، فإنه يتعرض للمسؤولية التي يتم تحديدها وفقاً لنوع المخالفة التي ارتكبها كالاتي :

١. المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي والتي يتم تحديدها في ضوء نوع وحجم المخالفات التي ارتكبها (مدنية - جنائية - تأديبية) .
٢. المسؤولية في ضوء معايير المراجعة : حيث نص معيار المراجعة المصري رقم (٧٠٠) في نموذج تقرير مراقب الحسابات على فقرة محتواها "وتشمل عملية المراجعة أيضاً تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة ، وكذا سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية" .

ومن وجهة نظر الباحث أن هذا النص قد يشير إلى مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف ممارسات المحاسبة الاحتياطية ، لأن المحاسبة الاحتياطية قد تشمل في أساليبها سياسات غير ملائمة ، وتقديرات غير واقعية من شأنها إعداد وعرض قوائم مالية مضللة ، ولأن المراجع

الخارجي مسئول عن تحديد مدى حدوث تضليل في القوائم المالية يرجع على ما قد تكتشف عنه المراجعة من أخطاء أو غش أو تلاعب ، أو عدم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ، فتعتبر مسؤولية مراقب الحسابات عن اكتشاف ممارسات المحاسبة الاحتياطية مسئولية أصيلة ، لكن يمكن القول بأنها لا تزال غير محددة بدقة ، ويلزم الاهتمام من جانب المنظمات المهنية بتحديد مسؤولية مراقب الحسابات عن اكتشاف هذه الممارسات ، وكيفية الإفصاح عنها خاصة وأن الممارسات لا تمثل مخالفة مباشرة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

وتأكيداً على مسؤولية المراجع الخارجي في إبداء الرأي على تقرير الإدارة عن فعالية هيكل الرقابة الداخلية للحد من الممارسات الاحتياطية يتفق الباحث مع ما جاء في المعيار AS-5 من معايير مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة PCAOB أن تقرير المراجع عند مراجعته لوسائل الرقابة الداخلية يجب أن يشمل علي : *PCAOB (2007,388)*

- عنوان يتضمن عبارة "مستقل" .
- عبارة تتضمن إقرار الإدارة بمسئوليتها عن صيانة وسائل رقابة فعالة على التقارير المالية ، وعن تقييم فعالية وسائل الرقابة الداخلية للشركة .
- تحديد وإشارة على تقرير الإدارة عن وسائل الرقابة الداخلية .
- عبارة تفيد بأن المراجع مسئول عن التعبير عن رأيه عن وسائل الرقابة الداخلية للشركة بناءً على مراجعاته .
- تعريف لوسائل الرقابة الداخلية الخاصة بالتقرير المالي .
- عبارة تفيد بأن عملية المراجعة قد تمت بالتطابق مع معايير مجلس الأشراف المحاسبي على الشركات العامة PCAOB .
- عبارة توضح رأي المراجع عن مدى تأسيس الشركة وصيانتها لوسائل رقابة داخلية فعالة تخص عملية التقرير المالي.

(٢) دور لجان المراجعة في متابعة أعمال تقييم وتطوير هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية :

ينتج عن وجود لجنة مراجعة بالمشأة تعمل في ضوء مجموعة من المتطلبات والضوابط وفقاً للقوانين الصادرة بعد انهيار العديد من الشركات الكبرى إصدار قوائم مالية ملائمة ويمكن الاعتماد عليها ، حيث فرض قانون (SOX) على لجنة المراجعة بعض الأعباء منها :

د. إيمان سعد (٢٠٠٨ ، ٣١٠)

١. استلام تقرير من المراجع الخارجي يتضمن معلومات محددة عن السياسات المحاسبية الملثوية المطبقة ، والمعالجات المحاسبية البديلة التي نوقشت مع الإدارة مع العواقب المحتملة لاستخدام هذه البدائل .

٢. دراسة وحل أية خلافات بين الإدارة وبين مراقب الحسابات ويشمل نطاق عمل اللجنة القيام بكل الأعمال التي تمكنها من تحقيق مهامها ، ومنها :

- فحص السياسات المحاسبية التي تتبناها الشركة قبل اعتمادها وأي تغيير في هذه السياسات ، وتقديم المقترحات التي تراها اللجنة بشأن ذلك وتحديد ملائمة السياسات المحاسبية لطبيعة أعمال المنشأة وأثرها على المركز المالي ونتائج أعمالها .
- فحص القوائم المالية السنوية والأولية قبل اعتمادها ونشرها بغرض التوصل إلى قناعة بأنها لا تتضمن أي عبارات غير صحيحة ذات أهمية نسبية وأنه لم يحذف من هذه القوائم أي بيانات تجعلها مضللة .

هذا وقد نالت مشكلة كيفية توصيل المعلومات الخاصة بهيكل الرقابة الداخلية إلى الأطراف المهمة بذلك اهتمام بالغ ويتمثل ذلك في :

د. مجدي سامي (٢٠٠٩ ، ١٨٨) ، د. خالد حسين (٢٠٠٩ ، ٤٤٥)

١. صدور نشرة معايير المراجعة (60) SAS ، والتي تتناول الأمور المتعلقة بنقل المعلومات الخاصة بهيكل الرقابة الداخلية ، والتي ألزمت المراجع الخارجي بنقل المعلومات وتوصيلها إلى لجان المراجعة حيث أن هذه الأمور تمثل نقاط قصور جوهري في صيانة هيكل الرقابة الداخلية وإعادة هندسته وأنها من الممكن أن تؤثر سلباً على قدرة المنشأة على تسجيل ومعالجة وتلخيص البيانات والتقارير عنها بصورة متوازنة وتتسق مع تأكيدات الإدارة بشأن إعداد القوائم المالية .

٢. صدور نشرة معايير المراجعة (61) SAS بخصوص الاتصال بلجان المراجعة وفيها ألزمت المراجع الخارجي بضرورة الاتصال بلجان المراجعة بشأن المعلومات الأخرى التي يتعين على المراجع الخارجي إبلاغها إلى لجنة المراجعة .

وحول الدراسات التي تناولت دور لجان المراجعة في التصدي للممارسات المحاسبية الاحتمالية أكد د. شعبان مبارز ، (٢٠٠٥ ، ٥١٠) أن من أبرز صور الانحرافات التي سادت التعامل في الأوراق المالية خلال الفترات السابقة والحالية هي البيع الصوري والشراء للاحتكار واستغلال السماسرة لثقة العملاء ، واتفاقيات التلاعب وأكدت الدراسة أنه على لجنة المراجعة

التأكد من أن الإفصاح بالقوائم المالية - سواء في صلب القوائم أو الإيضاحات - يجب أن يتضمن الآتي :

- الإفصاح عن وجود أو عدم وجود تلاعب من جانب السماسرة التي تتعامل معهم المنشأة.
- الإفصاح عن وجود أو عدم وجود اتفاقيات بين أعضاء مجلس الإدارة أو العاملين من شأنها الأضرار بمصالح المستثمرين .
- الإفصاح عن نسب امتلاك المساهمين للأسهم لمعرفة هل يوجد نوع من أنواع الاحتكار أم لا ؟
- الإفصاح بوضوح عن هل للمنشأة تعاملات في بيع مظهري أو صوري ؟ وهل هناك عقوبات في المنشأة يتم تطبيقها في حالة وجود أطراف ذو علاقة ؟

وتعقيباً على ما سبق ، يقدم الباحث مجموعة من المقترحات لتفعيل دور لجان المراجعة لتطوير هيكل الرقابة الداخلية للمساهمة في الحد من الممارسات غير الأخلاقية للإدارة تتمثل في:

١. صدور تشريع رقابي موحد للجان المراجعة وتفعيل دورها المحوري لأداء مهامها الرقابية (التشكيل - اختيار الأعضاء - العلاقة مع الأطراف المختلفة) . على الرغم من صدور دليل مبادئ الحوكمة عن مجلس المديرين التابع لوزارة الاستثمار المصرية والذي حدد كيفية وآليات تشكيل هذه اللجان والحد الأدنى لعدد الاجتماعات ووظائفها .

٢. الإشراف على السياسات المحاسبية وفحص نظم الرقابة الداخلية والتأكد من فاعليتها والعمل على تحسينها وتطويرها باستمرار مع ضرورة وجود لوائح وقرارات مكتوبة تحدد مهام لجان المراجعة ومسئوليتها .

٣. تحقيق الاعتبارات التالية للمراجع الخارجي : التنسيق بينه وبين المراجع الداخلي والإدارة وخلق مناخ جيد بينهم تمكنه من الحصول على كافة المعلومات والإيضاحات اللازمة والأدلة الكافية التي تمكنه من الحكم على أعداد تقريرين منفصلين عن هيكل الرقابة الداخلية وعن القوائم المالية .

٤. إلزام جميع شركات المساهمة المصرية بضرورة وجود لجان مراجعة تتكون من عدد من المساهمين الذين توافر فيهم الصفات التالية: الخبرة المالية - المحاسبية - الاستقلال .

٥. متابعة كبار المسؤولين في المنشأة من كونهم يتمتعون بالقدوة الحسنة والنزاهة والأمانة مع توافر وجود دليل سلوكي أخلاقي مهني يتم العمل به في المنشأة وتطبيق قواعد المساءلة المحاسبية .

٦. أن تشتمل لجنة المراجعة بين أعضائها على عدد من المساهمين للقضاء على تواطؤ لجنة المراجعة مع إدارة المنشأة وأن يتم اختيار أعضاء لجنة المراجعة بالانتخاب وليس التعيين وتحت إشراف الجمعية العمومية للمساهمين .

٧. أن تقدم لجنة المراجعة نوعان من التقارير الرقابية :

أ- تقرير إجرائي : ويكشف عن مدى سلامة الإجراءات الرقابية بالمنشأة من الناحيتين الإدارية والتطبيقية .

ب- تقرير فني : ويكشف عن مدى سلامة التقارير المالية المعدة بواسطة إدارة المنشأة من الناحيتين المالية والمحاسبية .

المحدد الرابع: دراسة ميدانية لاستطلاع عينة الدراسة حول إمكانية قياس دور التآلفات الرقابية في تطوير هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية بالشركات المقيدة في البورصة المصرية :

ترتكز أهمية الدراسة الميدانية في تأكيد ربط الجانب النظري للبحث بالجانب التطبيقي في محاولة لدعم الجانب النظري على إمكانية تفعيل ضوابط هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية ، لذا قام الباحث بإجراء مسح تطبيقي على عينة من القوائم المالية لشركات المساهمة المقيدة في البورصة المصرية ، وكذلك على عينة من مكاتب المراجعة والمستثمرين لتأكيد النتائج التي تم التوصل إليها في الإطار النظري ، ويتناول الباحث في هذا المحدد ما يلي :

أولاً : مجتمع وعينة الدراسة الميدانية والنموذج المستخدم .

ثانياً : أساليب التحليل الإحصائي للبيانات ونتائجه .

أولاً - مجتمع وعينة الدراسة الميدانية والنموذج المستخدم :

(١) مجتمع الدراسة : احتوى مجتمع الدراسة على ثلاث مجموعات هي الأكثر ارتباطاً بموضوع البحث وهي (مسئولي الشركات ومعدّي القوائم المالية* - مراقبي الحسابات** - المستثمرين***) .

* تم اختيار عينة الشركات وفقاً لكونها الأكثر نشاطاً والأكثر استقراراً والتي توافرت قوائمها المالية وبعد تطبيق نموذج Eckerl تم استبعاد الشركات التي لا تستخدم أساليب محاسبة احتياطية عند إعداد قوائمها المالية ومنتضح أسماء تلك الشركات فيما بعد .
** مراقبي الحسابات (حازم حسن - مصطفى شوقي - مجدي حشيش - عبد العزيز حجازي) ويرجع أسباب اختيار هذه المكاتب عن غيرها في توزيع قوائم الاستقصاء بها لكونها الأكثر استقراراً واستحوادها على نصيب سوق كبير وهذا ما أكتنه الدراسات الاستطلاعية مؤخراً أما مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبة ثم الاعتماد على مراقبي الجهاز في مدن القناة وبالأخص في مدينة الإسماعيلية .

*** انقسمت عينة المستثمرين إلى الأفراد وتم توزيع القوائم عليهم بشكل شخصي أثناء تواجدهم ببنادي سوق الأوراق المالية بالقاهرة ، أما البنوك وشركات التأمين والاستثمار هم التابعين في مدن القناة وبالأخص في مدينة الإسماعيلية ولأغراض سرية المعلومات لم يتم ذكر أسماء هذه البنوك أو تلك الشركات في البحث .

(٢) عينة الدراسة الميدانية :

| المجموعه | المجموعه الفرعيه | القوائم الموزعه | القوائم المفقوده | القوائم الممتلحه | القوائم المرفوضه | القوائم التي تم تحليلها | |
|--------------------------------------------------|-----------------------------|-----------------|------------------|------------------|------------------|-------------------------|-----|
| مسئولي الشركات ومعدى القوائم الماليه | المراجعين الداخليين | ٦ | ٣ | ٣ | - | ٣ | |
| | معدى القوائم الماليه | ١٤ | ٦ | ٨ | ٢ | ٦ | |
| | أعضاء لجنة المراجعة | ٣ | ١ | ٢ | ١ | ١ | |
| | أعضاء مجلس الإدارة | ٤ | ١ | ٣ | - | ٣ | |
| | المديرين التنفيذيين | ٤ | - | ٤ | ١ | ٣ | |
| | المديرين الماليين | ٤ | ١ | ٣ | - | ٣ | |
| الإجمالي | | ٣٥ | ١٢ | ٢٢ | ٤ | ١٩ | |
| مراقبي الحسابات (المراجعين الخارجيين) | مكاتب المراجعة | ٢٠ | ٤ | ١٦ | ٤ | ١٢ | |
| | الجهاز المركزي للمحاسبات | ١٥ | ٢ | ١٣ | ٢ | ١١ | |
| | الإجمالي | | ٣٥ | ٦ | ٢٩ | ٦ | ٢٣ |
| المستثمرين | الأفراد | ١٠ | ٢ | ٨ | ٣ | ٥ | |
| | البنوك | ١٢ | ١ | ١١ | ٣ | ٨ | |
| | شركات التأمين | ١٠ | ٤ | ٦ | ٣ | ٣ | |
| | شركات الاستثمار | ١٤ | ٣ | ١١ | ٤ | ٧ | |
| | الإجمالي | | ٤٦ | ١٠ | ٣٦ | ١٣ | ٢٣ |
| الإجمالي | | ١١٦ | ٢٨ | ٨٨ | ٢٣ | ٦٥ | |
| نسبة القوائم التي تم تحليلها إلى القوائم الموزعه | | | | | | | ٥٦% |

(٣) نموذج Eckel* المطور في تحديد الشركات التي تستخدم الأساليب المحاسبية الاحتمالية، والتي لا تستخدم وتلك التي تقع بينهما في المنطقة الوسطى :

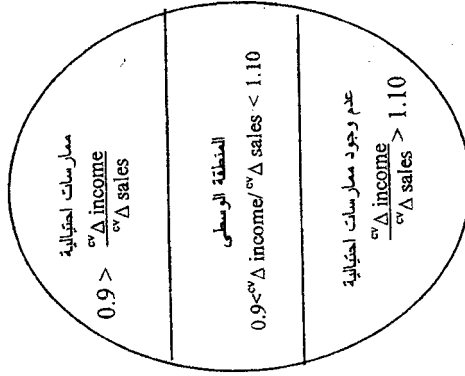
| الشركة | معامل الاختلاف cvΔ income | معامل الاختلاف cvΔ Sales | النموذج cvΔ income cvΔ Sales | التصنيف | |
|------------------------------|---------------------------|--------------------------|------------------------------|---------------------------|------------------------|
| | | | | لا تستخدم أساليب احتمالية | تستخدم أساليب احتمالية |
| الشركة المصرية للاتصالات | ١,٢ | ٠,٦٥ | ١,٨٤٦١٥٣٨ | √ | × |
| الشركة الشرقية للدخان | ٢,٥ | ٢,٤ | ١,٠٤١٧ | × | × |
| شركة فايزر للأدوية | ٢,١٦ | ٢,٤١ | ٠,٨٩٦٢٦ | × | √ |
| النساجون الشرقيون | ٢,٦ | ١,٥ | ١,٧٣٣٣٣٣ | √ | × |
| المقاولات المصرية | ٣,٧ | ١,٢٥ | ٢,٩٦ | √ | × |
| مصر بني سويف للاسمنت | ٣,٧ | ٣,٥ | ١,٠٥٧١ | × | × |
| العز لحديد التسليح | ٣,٩ | ٤,٤ | ٠,٨٨٦٣ | × | √ |
| شركة موبينيل | ٣,٦ | ٤,٤ | ٠,٨١٨١ | × | √ |
| شركة ممفيس للأدوية | ٤,٦ | ٤,٥ | ١,٠٢٢٢ | √ | × |
| مصر الجديدة للإسكان والتعمير | ٣,٣ | ٣,٧ | ٠,٨٩١٨٩ | × | √ |

وتعليقاً على الجدول السابق ، يرى الباحث :

١- تطبيق نموذج Eckel** المطور يعتبر مؤشراً على اكتشاف تطبيق الشركات للممارسات المحاسبية الاحتمالية وهو يطبق عن طريق معادلة قسمة معامل الاختلاف للتغير في صافي الربح cvΔ income على معامل الاختلاف للتغير في صافي المبيعات sales cvΔ باعتبارهم أهم مكونات قائمة نتائج الأعمال ويساعد المراجعين على كشف الممارسات المحاسبية الاحتمالية وتقوم فكرته على :

* ملحوظة تم الاعتماد على مرجع (Khairul, & Muhd, (2000) في الاستفادة من تطبيق النموذج المطور Eckel ، وقد أكدت هذه الدراسة نجاح هذا النموذج في فرز الشركات المالية التي تطبق أساليب احتمالية والتي لا تطبق والتي في المنطقة الوسطى .

** ساهم تطبيق هذا النموذج في مساعدة الباحث في تصنيف الشركات التي تطبق الممارسات الاحتمالية وتلك التي لا تطبق والتي تقع في المنطقة الوسطى مما قلل المجهود في توزيع قوائم الاستقصاء لانها اقتصر فقط على مسنولي الشركات التي تطبق تلك الممارسات .



٢- استطاع الباحث بتتبع القوائم المالية المنشورة للشركات محل الدراسة حيث توافرت القوائم المالية لها لمدة خمس سنوات عن طريق دليل كومباس وبورصة الأوراق المالية بدء من ٢٠٠٣ .

٣- وقد أسفرت دلائل البيانات والمعلومات للشركات (شركة فايزر للأدوية - العز لحديد التسليح - شركة موبينيل - مصر الجديدة للإسكان والتعمير) عن ضعف هيكل الرقابة الداخلية الموجود لدى هذه الشركات بالإضافة إلى ضعف دور لجان المراجعة في القيام بوظائفها وتحليل تقرير مراقب الحسابات للشركة الأربعة السابقة في أعوام مختلفة (٢٠٠٤ - ٢٠٠٥) أتضح للباحث استخدام سياسات محاسبية متنوعة هذا فضلاً عن عدم تكوين مخصصات بالنسب المطلوبة وأسباب أخرى مختلفة وعلى ذلك قام الباحث بتوزيع قوائم استقصاء فقط على الشركات الأربعة التي تستخدم أساليب احتيالية وتلك التي في المنطقة الوسطى واستبعد الشركات التي لا تستخدم أساليب احتيالية، كما يؤكد الباحث أن نموذج Eckel المطور يُعد نموذجاً رياضياً لمراقبي الحسابات يمكن استخدامه لكشف ممارسات المحاسبة الاحتيالية للشركات محل المراجعة .

ثانياً - أساليب التحليل الإحصائي للبيانات ونتائجه

بعد ترميز وتفرغ البيانات وإدخالها للحاسب الآلي، تم استخدام الاصدار السابع عشر من البرنامج الاحصائي (SPSS) في إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية على النحو التالي:

١. معاملى الثبات والصدق

٢. اختبارات الفروض

وتم استخدام الأساليب الإحصائية التالية لإثبات صحة الفروض .

(أ) اختبار كروسكال واليز : وهو اختبار لابارمترى بديل يستخدم بدل من تحليل التباين وفقاً للمعادلة التالية :

$$H_0 = \frac{12}{n(n+1)} \sum_{j=1}^k \frac{R_j^2}{n_j} - \frac{3(n+1)}{6}$$

حيث: ك عدد الفئات محل الدراسة ، ٢ و هي مربع رتب الفئة ، (و = ١ ، ٢ ، ٣) وهو أسلوب إحصائي لا معلمي ويستخدم لتحديد الفروق بين إجابات مفردات العينة من البنود المختلفة .

(ب) الانحدار المتدرج وذلك لتحديد أهم المتغيرات المستقلة التي تؤثر في المتغير التابع .

(ج) الوسط الحسابي والانحراف المعياري وهي أساليب وصفية بغرض تلخيص البيانات الإحصائية وتم استخدامها في حساب معامل التشتت النسبي بهدف توضيح مدى تشتت الآراء حول عناصر الاستقصاء .

ويتناول الباحث كل عنصر من العناصر السابقة بشيء من التفصيل كما يلي:

١- معاملي الثبات والصدق:

تم حساب معامل الثبات (Alpha) لأسئلة الاستقصاء (مايسمى بمعامل الاعتمادية) ، وذلك ليبحث مدى الاعتماد على نتائج الدراسة الميدانية في تعميم النتائج.

وباستعراض الجدول رقم (I) يتضح أن قيم معاملي الثبات والصدق مقبولة لجميع الأسئلة، حيث تضمنت قائمة الاستقصاء مجموعة من الأسئلة تأخذ شكل ليكرت الخماسي وتتكون من أكثر من عنصر، وتراوحت قيمة معامل الثبات بين (0.654) للسؤال السادس "أهم صور المحاسبة الاحتيالية" و (0.967) للسؤال الثالث "مساهمة محتويات تقارير إدارة المراجعة الداخلية في تفعيل هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتيالية" وتتراوح قيم معامل الصدق بين (0.809) للسؤال السادس و (0.983) للسؤال الثالث (حيث أن قيمة معامل الصدق تساوى الجذر التربيعي لمعامل الثبات).

وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج على مجتمع الدراسة.

| معامل الصدق | معامل الثبات (Alpha) | البيان | السؤال |
|-------------|----------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| 0.933 | .870 | الضوابط المتعلقة بهيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات استخدام الإدارة للمحاسبة الاحتياطية | الاول |
| 0.949 | .901 | متطلبات تقارير الإدارة عن فاعلية هيكل الرقابة الداخلية التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية | الثانى |
| 0.983 | .967 | مساهمة محتويات تقارير إدارة المراجعة الداخلية في تفعيل هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية | الثالث |
| 0.943 | .889 | الاعتبارات التى ينفجها المراجع الخارجى في تقريره عن فاعلية هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية | الرابع |
| 0.952 | .907 | أدوار لجان المراجعة في متابعة أعمال تقييم تفعيل ضوابط هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية | الخامس |
| 0.809 | .654 | أهم صور المحاسبة الاحتياطية | السادس |

٢- اختبارات الفروض:

تم اختبار فروض الدراسة على النحو التالى:

الفرض الأول: والذى ينص على:

" لا يوجد تأثير معنوى بين وجود ضوابط في هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي في الشركات المقيدة في البورصة المصرية واستخدامها لممارسات محاسبية إحتياطية"

لاختبار هذا الفرض تم استخدام الانحدار المتدرج لتحديد اهم ضوابط في هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي في الشركات المصرية التى تؤثر فى الأساليب المحاسبية الاحتياطية، يعرض جدول رقم (2) نتائج الانحدار المتدرج للمتغير التابع (اراء عينة الدراسة حول أساليب المحاسبة الاحتياطية) على المتغيرات المستقلة (اراء عينة الدراسة حول ضوابط في هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي في الشركات المصرية)، ويتضح من الجدول معنوية نموذج الانحدار المقدر عند مستوى معنوية 1% حيث أن قيمة F المحسوبة (203.496) و (P- Sig = 0.000) أقل من مستوى المعنوية ، كما يتضح من الجدول معنوية معاملات الانحدار من خلال قيم t, Sig, ، ويتضح من الجدول أن أهم الضوابط التى تؤثر فى المتغير التابع حسب دخولها فى النموذج هي:

- ضوابط رقابية علي مدى ملائمة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية مع مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً .
 - ضوابط الرقابة في ظل التقدم التكنولوجي الهائل لاستخدام الحاسبات الالكترونية .
 - ضوابط رقابية خاصة بالافصاحات المرتبطة بتأكيدات القوائم المالية والاعتماد والتصريح والتسجيل والتشغيل والتقرير عن الحسابات الهامة
 - ضوابط الرقابة الداخلية المتعلقة بالغش والاختلاس والاحتيال (المنع والاكتشاف) .
- وتفسر %93.1 من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (آراء عينة الدراسة حول أساليب المحاسبة الاحتمالية)

جدول رقم(2)
تقديرات نموذج الانحدار المتدرج

| التقديرات | | | | المتغيرات المستقلة | F (sig.) | معامل التحديد R ² |
|-----------|--------|-------|----------|------------------------------|--------------------|------------------------------|
| Sig. | t | β | | | | |
| .000 | 67.144 | 4.961 | Constant | X1.1 X1.4 X1.7 X1.2 | 203.496 (0.000) | 0.931 |
| .000 | -4.291 | -.186 | X1.1 | | | |
| .000 | -4.064 | -.144 | X1.4 | | | |
| .000 | -3.808 | -.143 | X1.7 | | | |
| .041 | -2.089 | -.066 | X1.2 | | | |

ويتضح من الجدول السابق ان إشارات معاملات الانحدار سالبة مما يدل على وجود علاقة عكسية بين المتغيرات المستقلة في النموذج والمتغير التابع، بمعنى ان زيادة ضوابط هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي في الشركات المصرية يؤدي الى انخفاض فرص أساليب المحاسبة الاحتمالية.

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الأول وصحة الفرض البديل
" يوجد تأثير معنوي بين وجود ضوابط في هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي في الشركات المقيدة في البورصة المصرية واستخدامها لممارسات محاسبية إحتيالية"

الفرض الثاني: والذي ينص على:

" لا تساهم تقارير الإدارة والمراجع الداخلي عن فعالية ضوابط هيكل الرقابة الداخلية

على التقرير المالي للشركات المقيدة في البورصة المصرية

في الحد من ممارسات المحاسبة الاحتمالية "

لاختبار هذا الفرض تم استخدام الانحدار المتدرج لتحديد أهم متطلبات تقارير الإدارة عن فاعلية هيكل الرقابة الداخلية التقرير المالي ومحتويات تقارير إدارة المراجعة الداخلية في تفعيل هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي التي تؤثر في الأساليب المحاسبية الاحتمالية، يعرض جدول رقم (3) نتائج الانحدار المتدرج للمتغير التابع (اراء عينة الدراسة حول أساليب المحاسبة الاحتمالية) على المتغيرات المستقلة (اراء عينة الدراسة حول متطلبات ومحتويات تقارير إدارة المراجعة الداخلية)، ويتضح من الجدول معنوية نموذج الانحدار المقدر عند مستوى معنوية 1% حيث أن قيمة F المحسوبة (95.665) (107.778) للنموذجين على الترتيب، Sig (P- value = 0.000) أقل من مستوى المعنوية، كما يتضح من الجدول معنوية معاملات الانحدار من خلال قيم Sig، t، ويتضح من الجدول أن أهم المتطلبات التي تؤثر في المتغير التابع حسب دخولها في النموذج هي:

- تصميم برامج وضوابط رقابية على الإفصاح للتأكد من أن المعلومات الجوهرية تعتبر محددة لها وذلك خلال مدة أعداد التقارير .
- تحديد العيوب الجوهرية في تصميم وتشغيل نظم الرقابة الداخلية والتي تؤثر في اتجاه مضاد للجوانب الأخلاقية للمنشأة .
- المحافظة على وضع ضوابط الرقابة الداخلية ومتطلبات الإفصاح عن كفاءة وفاعلية هيكل الرقابة الداخلية
- تضمين حقائق هامة وجوهرية أو عدم تضمين تلك الحقائق أو جودتها بأهمية نسبية منخفضة

وتفسر 86.4% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (اراء عينة الدراسة حول أساليب المحاسبة الاحتمالية)

ويتضح من الجدول أن أهم المحتويات التي تؤثر في المتغير التابع حسب دخولها في النموذج هي:

- توضيح مدى التزام الإدارة في تطبيق مبادئ الحوكمة والالتزام بالتشريعات والتنظيمات والقوانين .
- مدى توافر إجراء الرقابة والإلمام بجميع المخاطر الحالية والمستقبلية
- مدى قدرة الإدارة على تطبيق ورقابة ومتابعة الأنظمة التكنولوجية المتطورة

وتفسر 84.1% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (اراء عينة الدراسة حول أساليب المحاسبة الاحتمالية)

تقديرات نماذج الانحدار المتدرج

| التقديرات | | | | المتغيرات المستقلة في النموذج | F (sig.) | معامل التحديد R ² | المتغيرات المستقلة |
|-----------|--------|---------|----------|--------------------------------------|--------------------|------------------------------------|-----------------------|
| Sig. | t | β | | | | | |
| .000 | 55.357 | 4.370 | Constant | X2.1.4 X2.1.8 X2.1.3 X2.1.2 | 95.665 (0.000) | 0.864 | المتطلبات |
| .000 | -5.307 | -.255 | X2.1.4 | | | | |
| .022 | -2.344 | -.145 | X2.1.8 | | | | |
| .000 | -4.990 | -.249 | X2.1.3 | | | | |
| .001 | -3.561 | -.199 | X2.1.2 | | | | |
| .000 | 53.531 | 4.497 | Constant | X2.2.1 X2.2.3 X2.2.4 | 107.778 (0.000) | 0.841 | المحتويات |
| .000 | -4.166 | -.179 | X2.2.1 | | | | |
| .006 | -2.840 | -.146 | X2.2.3 | | | | |
| .038 | -2.122 | -.082 | X2.2.4 | | | | |

ويتضح من الجدول السابق أن إشارات معاملات الانحدار سالبة مما يدل على وجود علاقة عكسية بين المتغيرات المستقلة في النموذج والمتغير التابع، بمعنى أن زيادة كل من متطلبات تقارير الإدارة عن فاعلية هيكل الرقابة الداخلية التقرير المالي ومحتويات تقارير إدارة المراجعة الداخلية في تفعيل هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي يؤدي إلى انخفاض فرص أساليب المحاسبة الاحتمالية.

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الثاني وصحة الفرض البديل " تساهم تقارير الإدارة والمراجع الداخلي عن فعالية ضوابط هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للشركات المقيدة في البورصة المصرية في الحد من ممارسات المحاسبة الاحتمالية "

الفرض الثالث: والذي ينص على:

"لا توجد فروق معنوية بين آراء فئات الدراسة حول ما إذا كانت تقارير المراجع الخارجي ولجان المراجعة عن فاعلية ضوابط هيكل الرقابة الداخلية للشركات المقيدة في البورصة المصرية تؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الاحتمالية"

لاختبار هذا الفرض تم اختبار الفروض الفرعية التالية:

الفرض الفرعى الأول:

"لا توجد فروق معنوية بين آراء فئات الدراسة حول الاعتبارات التى ينفجها المراجع الخارجى فى تقريره عن فاعلية هيكل الرقابة الداخلى على التقرير المالى للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية "

يعرض جدول رقم(4) الإحصاء الوصفى للاعتبارات التى ينفجها المراجع الخارجى فى تقريره عن فاعلية هيكل الرقابة الداخلى، من وجهة نظر فئات الدراسة حسب الوظيفة (مسئولى الشركات ومعدى القوائم المالية - مراقبى الحسابات (المراجعين الخارجيين) - (المستثمرين)، ويتضح من الجدول ارتفاع متوسط آراء مسئولى الشركات ومعدى القوائم المالية حول العنصر "مراجعة التقديرات المحاسبية الجوهرية لكونها تتوقف على أحكام شخصية من الإدارة (بدرجة عناية مهنية وشك مهني) " بمتوسط (4.79)، وبانحراف معياري (42). وارتفع متوسط آراء مراقبى الحسابات (المراجعين الخارجيين) حول العنصر " استخدام المراجعين لمدخل من أعلى لأسفل فى عملية التقييم ومدخل المراجعة المؤسس على المخاطر " بمتوسط (4.87) وبانحراف معياري (34). ، بينما ارتفع متوسط آراء المستثمرين حول العنصر " عبارة توضح رأي المراجع عن مدى تأسيس الشركة وصياغتها لوسائل رقابة داخلية فعالة تخص عملية التقرير المالى" بمتوسط (4.83) وبانحراف معياري (39). ، وانخفاض الانحراف المعيارى يدل على انخفاض التباين بين آراء كل فئة من فئات الدراسة حسب نوع الوظيفة، واختبار معنوية الفرق بين الوسط الحسابى لآراء فئات الدراسة تم استخدام اختبار كروسكال واليز (أحد الاختبارات اللامعلمية التى تستخدم لإختبار الفرق بين أكثر من متوسطين)، أى اختبار بديل لتحليل التباين ANOVA ، وذلك لاختبار عدم وجود فرق بين آراء فئات الدراسة حول الاعتبارات التى ينفجها المراجع الخارجى فى تقريره عن فاعلية هيكل الرقابة الداخلى ، يعرض جدول رقم(5) نتائج هذا الإختبار.

جدول رقم (4)

الإحصاء الوصفي لآراء فنتى الدراسة حول

الاعتبارات التي ينهاجها المراجع الخارجي في تقريره عن فاعلية هيكل الرقابة الداخلية

| المستثمرين | | مراةبي الحسابات (المراجعين الخارجيين) | | مسئولي الشركات ومعدى القوائم المالية | | العناصر |
|------------------|--------------|---------------------------------------------|--------------|--------------------------------------------|--------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| اتحراف معدارى | وسط حصائى | اتحراف معدارى | وسط حصائى | اتحراف معدارى | وسط حصائى | |
| 0.83 | 4.17 | 0.87 | 4.13 | 1.3 | 3.58 | تحديد وإشارة على تقرير الإدارة عن وسائل الرقابة الداخلية بإعتبارها تحداً جديد للمراجعين . |
| 0.63 | 4.3 | 0.6 | 4.22 | 0.37 | 4.16 | إقرار الإدارة بمسئوليتها عن صياغة وسائل رقابية فعالة على التقارير المالية وعن تقييم فاعلية وسائل الرقابة الداخلية . |
| 0.75 | 4.26 | 0.72 | 3.83 | 0.71 | 3.95 | تعريف لوسائل الرقابة الداخلية الخاصة بالتقرير المالي . |
| 0.51 | 4.52 | 0.6 | 4.22 | 0.51 | 4.42 | عبارة تفيد بأن عملية المراجعة تمت بالتطابق مع معايير مجلس الإشراف المحاسبى على الشركات العامة (PCAOB) . |
| 0.39 | 4.83 | 0.78 | 4.39 | 0.58 | 4.68 | عبارة توضح رأي المراجع عن مدى تأسيس الشركة وصياغتها لوسائل رقابة داخلية فعالة تخص عملية التقرير المالي . |
| 0.59 | 4.43 | 0.5 | 4.61 | 0.67 | 4.32 | عبارة تفيد بأن المراجع مسئول عن التعبير عن رأيه عن وسائل الرقابة الداخلية الخاصة بالتقرير المالي . |
| 0.59 | 4.57 | 0.58 | 4.61 | 0.51 | 4.53 | إصدار تقرير مكتوب عن فاعلية هيكل الرقابة الداخلية ومستقل عن تقرير مراجعة القوائم المالية . |
| 0.66 | 4.39 | 0.59 | 4.43 | 0.51 | 4.47 | تحديد مسئولية الإدارة عن تصميم والاحتفاظ وتقييم فاعلية ضوابط الرقابة الداخلية . |
| 0.58 | 4.61 | 0.34 | 4.87 | 0.51 | 4.53 | استخدام المراجعين لمدخل من أعلى لأسفل في عملية التقييم ومدخل المراجعة المؤسس على المخاطر . |
| 0.85 | 4.22 | 0.47 | 4.7 | 0.61 | 4.47 | تحليل دراسة ومناقشة الضغوط التي تجعل الإدارة تستهج الأساليب المحاسبية الاحتياطية . |
| 0.88 | 3.96 | 0.51 | 4.48 | 0.56 | 4.26 | التأكد من سلامة اختيار وتطبيق السياسات والإجراءات المحاسبية |
| 0.81 | 4.26 | 0.59 | 4.52 | 0.7 | 4.47 | توضيح النتائج غير المرغوبة للإدارة نتيجة ممارسة الاساليب الاحتياطية |
| 0.45 | 4.74 | 0.49 | 4.65 | 0.42 | 4.79 | مراجعة التقديرات المحاسبية الجوهرية لكونها تتوقف على أحكام شخصية من الإدارة (بدرجة عالية مهنية وشك مهني) |

جدول رقم (5)

نتائج اختبار كروسكال واليز

| المطوية | P- Value | Chi-Square | العناصر |
|-----------|----------|------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| غير معنوى | .195 | 3.271 | تحديد وإشارة على تقرير الإدارة عن وسائل الرقابة الداخلية بإعتبارها تحد جديد للمراجعين |
| غير معنوى | .580 | 1.088 | إقرار الإدارة بمسئوليتها عن صياغة وسائل رقابية فعالة على للتقارير المالية وعن تقييم فعالية وسائل الرقابة الداخلية |
| غير معنوى | .121 | 4.224 | تعريف لوسائل الرقابة الداخلية الخاصة بالتقرير المالي |
| غير معنوى | .210 | 3.121 | عبارة تفيد بأن عملية المراجعة تمت بالتطابق مع معايير مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB) |
| معنوى* | .096 | 4.693 | عبارة توضح رأي المراجع عن مدى تأسيس الشركة وصياغتها لوسائل رقابة داخلية فعالة تخص عملية التقرير المالي |
| غير معنوى | .334 | 2.195 | عبارة تفيد بأن المراجع مسئول عن التعبير عن رأيه عن وسائل الرقابة الداخلية الخاصة بالتقرير المالي |
| غير معنوى | .795 | .460 | إصدار تقرير مكتوب عن فاعلية هيكل الرقابة الداخلية ومستقل عن تقرير مراجعة التوائم المالية . |
| غير معنوى | .967 | .067 | تحديد مسؤولية الإدارة عن تصميم والاحتفاظ وتقييم لفاعلية ضوابط الرقابة الداخلية . |
| معنوى* | .054 | 5.837 | استخدام المراجعين لمدخل من أعلى لأسفل في عملية التقييم ومدخل المراجعة المؤسس على المخاطر . |
| غير معنوى | .128 | 4.106 | تحليل دراسة ومناقشة الضغوط التي تجعل الإدارة تنتهج الأساليب المحاسبية الاحتمالية |
| معنوى* | .083 | 4.982 | التأكد من سلامة اختيار وتطبيق السياسات والإجراءات المحاسبية |
| غير معنوى | .542 | 1.225 | توضيح النتائج غير المرغوبة للإدارة نتيجة ممارسة الاساليب الاحتمالية |
| غير معنوى | .604 | 1.010 | مراجعة التقديرات المحاسبية الجوهرية لكونها تتوقف على أحكام شخصية من الإدارة (بدرجة عالية مهنية وشك مهني) |

* معنوى عند مستوى معنوية 10%

ينصح من نتائج جدول رقم (5) عدم معنوية معظم العناصر عند مستوى معنوية 5%، حيث أن قيم P- Value أكبر من مستوى المعنوية 5%، مما يدل على عدم وجود فروق معنوية بين متوسط آراء فئات الدراسة حول تلك العناصر حسب الوظيفة.

مما سبق يتضح صحة الفرض الفرعى الأول:

" لا توجد فروق معنوية بين آراء فئات الدراسة حول الاعتبارات التى ينهاجها المراجع الخارجى فى تقريره عن فاعلية هيكل الرقابة الداخلى على التقرير المالى للحد من ممارسات المحاسبة الاحتيالية "

الفرض الفرعى الثانى:

" لا توجد فروق معنوية بين آراء فئات الدراسة حول مدى اعتبار أدوار لجان المراجعة تتمثل فى متابعة أعمال تقييم تفعيل ضوابط هيكل الرقابة الداخلى على التقرير المالى للحد من ممارسات المحاسبة الاحتيالية "

يعرض جدول رقم(6) الإحصاء الوصفى لمدى اعتبار أدوار لجان المراجعة تتمثل فى متابعة أعمال تقييم تفعيل ضوابط هيكل الرقابة الداخلى على التقرير المالى ، من وجهة نظر فئات الدراسة حسب الوظيفة (مسئولى الشركات ومعدى القوائم المالية – مراقبى الحسابات (المراجعين الخارجيين)– المستثمرين)، ويتضح من الجدول ارتفاع متوسط آراء مسئولى الشركات ومعدى القوائم المالية حول العنصر " استلام تقرير من المراجع الخارجى يتضمن معلومات محددة عن السياسات المحاسبية الملتوية المطبقة والمعالجات المحاسبية البديلة التى نوقشت مع الإدارة وعواقبها . " بمتوسط (4.89)، وبانحراف معياري (32). وارتفع متوسط آراء مراقبى الحسابات (المراجعين الخارجيين) حول العنصر " تقييم كفاءة وفاعلية هيكل الرقابة الداخلى . " بمتوسط (4.78) وبانحراف معياري (42) ، بينما ارتفع متوسط آراء المستثمرين حول العنصر " فحص السياسات المحاسبية التى تتبناها الشركة قبل اعتمادها وأي تغيير فى هذه السياسات مع تقديم المقترحات . " بمتوسط (4.74) وبانحراف معياري (45) ، وانخفاض الانحراف المعياري يدل على-انخفاض التباين بين آراء كل فئة من فئات الدراسة حسب نوع الوظيفة، واختبار معنوية الفرق بين الوسط الحسابى لآراء فئات الدراسة تم استخدام اختبار كروسكال واليز (أحد الاختبارات اللامعلمية التى تستخدم لإختبار الفرق بين أكثر من متوسطين)، اى اختبار بديل لتحليل التباين ANOVA ، وذلك لاختبار عدم وجود فرق بين آراء فئات الدراسة حول اعتبار أدوار لجان المراجعة تتمثل فى متابعة أعمال تقييم تفعيل ضوابط هيكل الرقابة الداخلى على التقرير المالى، يعرض جدول رقم(7) نتائج هذا الإختبار.

جدول رقم (6)

الإحصاء الوصفي لأراء فنتى الدراسة حول اعتبار أدوار لجان المراجعة تتمثل في متابعة أعمال تقييم تفعيل ضوابط هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي

| المستثمرون | | مراقبي الحسابات (المراجعين الخارجيين) | | مسئولي الشركات ومعدي القوائم المالية | | العناصر |
|----------------|-----------|---------------------------------------|-----------|--------------------------------------|-----------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| الاحراف معيارى | وسط حسابى | الاحراف معيارى | وسط حسابى | الاحراف معيارى | وسط حسابى | |
| 0.47 | 4.7 | 0.42 | 4.74 | 0.32 | 4.89 | استلام تقرير من المراجع الخارجى يتضمن معلومات محددة عن السياسات المحاسبية الملتوية المطبقة والمعالجات المحاسبية البديلة التي نوقشت مع الإدارة وعواقبها . |
| 0.45 | 4.74 | 0.51 | 4.48 | 0.45 | 4.74 | فحص السياسات المحاسبية التي تتبناها الشركة قبل اعتمادها وأي تغيير في هذه السياسات مع تقديم المقترحات . |
| 0.66 | 4.61 | 0.59 | 4.52 | 0.6 | 4.63 | فحص القوائم المالية السنوية والأولية قبل اعتمادها ونشرها . |
| 0.67 | 4.48 | 0.42 | 4.78 | 0.75 | 4.32 | تقييم كفاءة وفاعلية هيكل الرقابة الداخلية . |
| 0.59 | 4.43 | 0.69 | 3.87 | 0.42 | 4.79 | تنسيق العمل بين المراجع الداخلي والخارجي |
| 0.51 | 4.57 | 0.72 | 4.39 | 0.51 | 4.58 | مراجعة وتقييم خطة عمل المراجعة الداخلية فيما يتعلق بضوابط الرقابة. |
| 0.5 | 4.61 | 0.51 | 4.57 | 0.45 | 4.74 | تقييم نقاط الضعف الجوهرية المكتشفة وإجراءاتها التصحيحية التي اتخذتها الإدارة . |

جدول رقم (7)

نتائج اختبار كروسكال واليز

| المعنوية | P- Value | Chi-Square | العناصر |
|-----------|----------|------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| غير معنوى | .301 | 2.404 | استلام تقرير من المراجع الخارجى يتضمن معلومات محددة عن السياسات المحاسبية الملتوية المطبقة والمعالجات المحاسبية البديلة التي نوقشت مع الإدارة وعواقبها . |
| غير معنوى | .115 | 4.321 | فحص السياسات المحاسبية التي تتبناها الشركة قبل اعتمادها وأي تغيير في هذه السياسات مع تقديم المقترحات . |
| غير معنوى | .697 | .722 | فحص القوائم المالية السنوية والأولية قبل اعتمادها ونشرها . |
| معنوى* | .069 | 5.346 | تقييم كفاءة وفاعلية هيكل الرقابة الداخلية . |
| معنوى | .000 | 19.990 | تنسيق العمل بين المراجع الداخلي والخارجي |
| غير معنوى | .724 | .646 | مراجعة وتقييم خطة عمل المراجعة الداخلية فيما يتعلق بضوابط الرقابة. |
| غير معنوى | .504 | 1.369 | تقييم نقاط الضعف الجوهرية المكتشفة وإجراءاتها التصحيحية التي اتخذتها الإدارة |

* معنوى عند مستوى معنوية 10%

يتضح من نتائج جدول رقم (7) عدم معنوية معظم العناصر عند مستوى معنوية 5%، حيث أن قيم **P- Value** أكبر من مستوى المعنوية 5%، مما يدل على عدم وجود فروق معنوية بين متوسط آراء فئات الدراسة حول تلك العناصر حسب الوظيفة.

مما سبق يتضح صحة الفرض الفرعي الثاني:

" لا توجد فروق معنوية بين آراء فئات الدراسة حول ما إذا كانت أدوار لجان المراجعة تتمثل في متابعة أعمال تقييم تفعيل ضوابط هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية "

مما سبق ، ومن خلال الفرض الفرعي الأول والفرض الفرعي الثاني للفرض الثالث ومعنى أنه لا توجد فروق معنوية بين آراء فئات الدراسة إحصائياً حول دور تقارير المراجع الخارجي ولجان المراجعة عن فعالية ضوابط هيكل الرقابة الداخلية للشركات المقيدة في البورصة المصرية للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية تؤكد النتائج السابقة اتفاق الفئات الثلاثة على وجود دور لتقارير المراجع الخارجي ولجان المراجعة عن فعالية ضوابط هيكل الرقابة الداخلية للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية مما يثبت عدم صحة الفرض الأصلي وقبول الفرض البديل بأنه تؤدي تقارير المراجع الخارجي ولجان المراجعة عن فعالية ضوابط هيكل الرقابة الداخلية للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية .

النتائج والتوصيات والمقترحات البحثية المستقبلية

أولاً : النتائج :

في ضوء الربط المنهجي لمشكلة البحث بنتائجه أمكن التوصل إلى ما يلي :

- ١- المحاسبة الاحتياطية ممارسات يطبقها معدو القوائم المالية باستخدام توليفه من البدائل المحاسبية في ضوء المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية وأيضاً وفقاً لتقديراتهم الذاتية لإظهار رقم الربح بصورة مغايرة لحقيقته لتحقيق تطلعات مرغوبة مما يؤثر سلبياً على جودة الأرباح ومصداقية التقارير المالية للمنشأة .
- ٢- يُعد الاهتمام بتطوير هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي أهم أولويات الشركات والجهات المهنية المختصة بتنظيم المهنة وإصدار المعايير ليس فقط لأهميتها في تحقيق كفاءة وفعالية العمليات والالتزام باللوائح والقوانين ولكن لدورها في تحقيق الثقة والاعتماد على التقارير المالية والحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية .
- ٣- تعتبر إدارة الشركة مسؤولة عن التصميم والاحتفاظ وتقييم فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي والتقرير عن ذلك للمستفيدين ، بما يوفر تأكيداً على الاعتماد على التقارير المالية واعدادها وفقاً لمعايير المحاسبة بما يقضي على استخدام الإدارة للممارسات المحاسبية الاحتياطية وقد أيدت فئات الدراسة في النتائج الميدانية وجود علاقة بين هيكل الرقابة الداخلية والممارسات الاحتياطية بنسبة ٨٦,٤ % .
- ٤- مع تطور إدارة المراجعة الداخلية وكونها إدارة لإضافة قيمة في المنشأة لوحظ وجود دور هام للمراجع الداخلي في تطوير هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي وإدارة مخاطر ممارسات المحاسبة الاحتياطية ويتمثل هذا الدور في رفع تقاريرها إلى لجان المراجعة بما يحقق لها الاستقلال بعيداً عن الإدارة ويضمن لها الموضوعية .
- ٥- تمارس لجان المراجعة وظيفتها الإشرافية الأساسية والفعالة في تحقيق دقة واكتمال التقارير المالية وفاعلية هيكل الرقابة الداخلية المرتبطة بها ، تحقيق التنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي واستلام تقارير من الإدارة والمراجع الداخلي والخارجي تتعلق بمراجعة وتقييم وفحص وفعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية .
- ٦- يُعد التقرير عن هيكل الرقابة الداخلية إضافة إلى التقرير عن مراجعة القوائم المالية تحدياً جديداً على المراجعين يساهم في تطوير مهنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية وتحقيقاً لرغبات وتطلعات المستثمرين .

ثانياً : التوصيات :

- ١- إلزام الشركات المقيدة في البورصة المصرية بإعداد ونشر تقرير عن فعالية هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي بشكل مستقل عن التقارير المالية ويُعد ذلك أحد متطلبات ممارسة الشركات لمهامها الوظيفية وذلك لمنع التلاعب والغش والاحتيال .
- ٢- ضرورة إعداد دليل للمراجعة الداخلية يتضمن إطاراً عاماً (أهداف - نطاق - إجراءات - مهام - مسؤوليات) في ضوء متطلبات حوكمة الشركات وذلك لتفعيل دور المراجعة الداخلية في تطور هيكل الرقابة الداخلية للشركات للمساهمة والمساعدة في كشف ممارسات المحاسبة الاحتياطية .
- ٣- ضرورة التوسع في واجبات المراجع الخارجي بأن يقوم بإصدار تقرير إضافي جديد بعنوان "التقرير عن التآلفات الرقابية الداخلية بالمنشأة" يحقق الأهداف التالية :
 - أ- مدى سلامة تصميم وتطبيق هيكل الرقابة الداخلية بالمنشأة .
 - ب- مدى استقلالية وحياد أعضاء هيكل الرقابة الداخلية بالمنشأة .
 - ج- مدى اعتمادية المراجع الخارجي على مخرجات هيكل الرقابة الداخلية بالمنشأة .بالإضافة إلى تقرير عن مراجعة القوائم المالية بما يضمن الحد من استخدام الإدارة للأساليب الاحتياطية مع محاولة العمل على خلق أساليب مهنية وكمية مقيدة للمراجع الخارجي لكشف ممارسات المحاسبة الاحتياطية .
- ٤- ضرورة المساهمة المحاسبية لأعضاء هيكل الرقابة الداخلية عن الممارسات المحاسبية الاحتياطية ذات العلاقة الجوهرية بآياً من وحدات التآلفات الرقابية المرتبطة بهيكل الرقابة الداخلية المطبقة فعلاً بالمنشأة وذلك بهدف الحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة .
- ٥- ضرورة إصدار معيار مهني جديد بعنوان "التآلفات الرقابية وتطوير هيكل الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية" .

ثالثاً : المقترحات البحثية المستقبلية :

- في ضوء ما سبق ، ونتيجة لتطلعات الباحثين العلمية ، يرى الباحث أن هناك نقاط بحثية مازالت تحتاج إلى المزيد من الدراسة والتحليل ومنها :
- ١- انعكاسات تفعيل ضوابط هيكل الرقابة الداخلية على قيمة المنشأة في ضوء متطلبات SOX .
 - ٢- الأبعاد المتعددة لممارسات المحاسبة الاحتياطية وأثرها على تأخر نتائج عملية المراجعة .
 - ٣- تأثير الكشف عن ممارسات المحاسبة الاحتياطية وتطوير هيكل الرقابة الداخلية على أتعاب مهنة المراجعة الخارجية .
 - ٤- مدى اعتماد لجان المراجعة على أعمال المراجع الخارجي في تقييم ضوابط الرقابة الداخلية للشركات واثر ذلك على جودة المحتوى الإعلامي للتقارير المالية .

أولاً : المراجع العربية :

١- الدوريات ..

- د. أمين السيد لطفي (٢٠٠٥)، "التقرير عن فعالية ضوابط الرقابة الداخلية - مسئولية جديدة أخرى على المراجعين"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الثاني.
- د. إيمان محمد سعد الدين (٢٠٠٨)، "أثر تقرير الإدارة والمراجع الخارجي عن فعالية الرقابة الداخلية في ضوء قانون SOX على تحسين جودة التقرير المالي بالتطبيق على البيئة المصرية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الأول.
- د. حسين أحمد عبيد (٢٠٠٤)، "دراسة ميدانية لظاهرة التطوع المصطنع للأرباح المحاسبية لخدمة أغراض الإدارة - الدوافع والآثار"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني.
- د. خالد حسين أحمد (٢٠٠٩)، "العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية - دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول - الجزء الثاني.
- د. سليمان السبوع، د. محمد النوايسة، د. رياض الشقاحين (٢٠٠٩)، "فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني.
- د. سهير الطمنلي (٢٠٠٦)، "دراسة تحليلية لمسئولية المراجع عن الممارسات المحاسبية الابتداعية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الأول.
- د. شعبان مبارز (٢٠٠٥)، "دور لجان المراجعة في إرساء الشفافية والإفصاح الكامل للقرارات المالية واثار ذلك في تدعيم أسواق الأوراق المالية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الأول.
- د. صفا محمود السيد (٢٠٠٤)، "إدارة الربحية ومعايير المحاسبة المصرية - دراسة تحليلية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة سوهاج، جامعة جنوب الوادي، العدد الأول.
- د. فاروق حسن (١٩٩٩)، "التقرير عن الرقابة الداخلية للجهات الخارجية - إطار مقترح"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، العدد الأول.
- د. عاطف محمد (٢٠٠٦)، "تحليل آثار أساليب المحاسبة الخلاقة على تضليل القوائم المالية من وجهة نظر المعدين والمستثمرين والمراجعين بالتطبيق على البيئة المصرية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الأول.
- د. عبد الله عسيري (٢٠٠٢)، "ممارسة أساليب المحاسبة الخلاقة من قبل الشركات السعودية - دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، فرع بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الأول.

- د. عبد الوهاب نصر (٢٠٠٥) ، "دور مراقب الحسابات في الفحص والتقرير عن إفصاحات إدارة المنشأة الخاصة بالرقابة الداخلية المرتبطة بالقوائم المالية" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، ملحق العدد الأول ، المجلد (٤٢) .
- د. عماد سعيد الزمر (٢٠٠٩) ، "دراسة تحليلية تطبيقية لمدى تأثير ممارسات إدارة الأرباح على قرار تغيير المراجع الخارجي" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، العدد الأول .
- د. مجدي سامي (٢٠٠٩) ، "دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، العدد الثاني ، المجلد (٤٦) .
- د. محمد مطر (١٩٩٩) ، "إجراءات المحاسبة الخلاقة وأثرها على مصداقية النسب المالية" ، مجلة المحاسب القانوني العربي ، العدد (١٠٧) .
- د. نبيل عبد الرؤوف إبراهيم (٢٠٠٩) ، "اختبار تجريبي لقياس مدى تجانس الأساليب الهيكلية لنظام الرقابة الداخلية في سد فجوة احتياجات مستخدمي التقارير المالية في ظل بيئة قانون ساربنيز - أوكسلي" ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول - الجزء الثاني .

٢- أبحاث غير منشورة :

- د. محمد عبدالله مجاهد (٢٠٠٦) ، "دور المراجع في ضبط أداء الشركات" ، بحث غير منشور .

ثانياً : المراجع الأجنبية :

1- Periodicals :

- Agrawal A., & Chadha, S., (2005) , " Corporate Governance and Accounting A candles", Journal of Law and Economics, (48).
- Ahmed A Al-Khabash & Ali A Al-Thuneibat, (2009), "Earnings Management Practices From the Perspective of External and Internal Auditors ; Evidence from Jordan", Managerial Auditing Journal, Bradford.
- Beneish, M., Billings, M., Hodder, L., (2008), "Internal control weaknesses and information uncertainty", The Accounting Review, Vol.83, No.3.
- Campbell, D. R., Campbell. M., & Adams, G. W, (2006) , Adding Significant Value With Internal Controls", The CPA Journal, Vol.76, No.6.
- Charles W. Mulford, (2009) "Financial Warning Detecting Creative Accounting Practices and Avoiding Earnings surprises", The PMA Journal, Philadelphia.
- Davidson, R., Goodwin, S. & Kent, (2005), "Internal Governance Structure and Earnings management" , Accounting & Finance, 45 (2).

- Douglas, F., Nathan, Y. & David, A., (2008), "Does internal Audit Quality Affect the External audit fee?", Woodda @ Indiana, Edu (812)Apr. .
- Duncan , J. R., (2008), "Twenty pressures to Manage Earnings", The CPA Journal .
- Elstein , A., (2005), "Waste Management Excludes some expenses in Accounting, The Wall Street Journal, Aug. 23.
- Elliott, W. B., (2005), "Are investors influenced by pro forma emphasis and reconciliations in earnings announcements?", The Accounting review (forthcoming).
- Erickson, M., Hanlon, (2008), "Is there a link between executive equity incentives and accounting fraud", Journal of Accounting Research, Forte heating.
- Grant , T. & Others (2009) , "Earning Management and the Abuse of Materiality", Journal of Accountancy.
- Grahah J., C., Harvey, (2008), "The economic implications of corporate financial reporting" , Journal of accounting and Economics (forthcoming).
- Jackson, S/ B., & Pitman, M. K., (2010) , "Auditors and Earning Management", The CPA Journal.
- Johnston , J., Madura, J. (2009), "The Pricing of IPO's Post Sarbanes- Oxley", The Financial Review, vol.44.
- Kasznik, R. (1999), On the association between voluntary disclosure and earnings Management , Journal of Accounting Research1(Spring) .
- Khairul Anuer bin Kamarudin, Wan adibah Bt. Wan Ismail & Muhd Kamil Ibrahim, (2000), "Market Perception of Income Smoothing Practices : Malaysian Evidence", MARA University of Technology, Malaysia.
- Kim, J. B., R. Chung, & M. Firth , (2003) , Auditor conservatism, Asymmetric monitoring, and earnings management, Contemporary Accounting Research 20 .
- Larry, E. R., M. Frank, & E. L. Charles (2007), Internal Control guidance : not Just a samall Matter, Journal of Accountancy ; March; 203,3 .
- Lee, T. A., Ingram, R., & Howard, T. (1999) , The Difference between Earning and Operating Cash Flow as an Indicator of Financial Reporting Fraud , Contemporary Accounting Research, 16(4).
- Lin. J. W., Hwang . M. I., (2010), "Audit Quality, Corporate Governance, and Earnings Management : Ameta-Analysis", International Journal of auditing , vol. 14.

- Lisa, A. O., R. Diana & W. S. Sandra, (2009), The Association between audit committee characteristics, the contracting process and fraudulent financial reporting, *American Journal of Business*, Spring, Vol.24, No.1.
- McKee, T. E., (2006), Increase your Fraud Auditing Effectiveness by being Unpredictable, *Managerial Auditing Journal*, 21 (2).
- Mensah, M. O., Nguyen, H. & Prattipati, S., (2006), Transparency in Financial Statements : A Conceptual Framework from a User Perspective, *Journal of American Academy of Business*, 9 (1).
- Magrath, L. & Weld, L. G., (2010), "Abusive Earning Management and Early Warning signs", *The CPA Journal*.
- McConnell, D. K., & Banks, G. Y.,(2010), "Expanded Guidance for Auditor Fraud Detection Responsibilities", *The CPA Journal*.
- Mc Cuaing, B., (2007), "Three Principles for better Internal Control over Financial Reporting", *Internal Auditing*, Vol.23, No.3.
- Melulen, S. V., Ann, G., & Marleen, W., (2007), "Attribute Differences Between U, S GAAP and IFRS earnings : An Exploratory Study", *The International Journal of Accounting*, Vol.42.
- Payne, E. A., & Ramsay, R. (2005), Fraud Risk Assessments and Auditors, Professional Skepticism, *Managerial Auditing Journal*, 20 (3) .
- Persons, O. s., (2005), "The Relation between the new corporate Governance Rules and the like LaHood of financial statement fraud", *Review of Accounting & finance*, 4 (2).
- Ramos, M. (2003), "Auditor's Responsibility for Fraud Detection", *Journal of accountancy*, 195(1) .
- Rosenstein, D. & Rose, W., (2006) , "Internal Audit Quality assessment helming hands for new demands", *NACD : Directors Monthly*.
- Schneider, K., Church, (2008) , "The effect of auditors internal control opinions on loan decision", *Journal of Accounting and Public Policy*, vol.27, Issue1 .
- Smith , M., Omar, N. Idris, S., & Baharuddin, I. (2005), Auditor's Perception of Fraud Risk Indicators Malaysian Evidence, *Managerial Auditing Journal*, 20 (1) .
- Tatum, K. W., & Munter, P. (2003) , How are U.S. and International Audit Rules Changing?, *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 14 (4) .

2- Issues :

- Albring & M. Keane, (2009) , "The Effect of Internal Control Weaknesses and their Remediation on Audit Fees", *Working Paper*, Providence College and Syracuse Universit.

- American Institute of Certified Accounts (AICPA), (2006), "Reporting On an Entity's Internal Control over Financial Reporting", Proposed Statement on standards for Attestation Engagements, AICPA, Inc., New York, NT.
- Jason L. & David A., (2008), "Internal Audit Function Quality and Earnings Management ", Pruitt @ byu- edu 801-422-2351, March.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), (2004), "An Audit of Internal Control over Financial Reporting performed in Conjunction with An Audit of Financial Statements": Auditing Standard No.2, PCAOB, USA.
- _____, (2007), "An Audit of Internal control Over Financial Statements", : Auditing Standard No.5, PCAOB, USA.
- Prawitt, D., Smith, L. & Wood, A., (2008), "Internal Audit function characteristics and earnings management , working paper.
- Travis, P. & Todd, D., (2007), "The Effects of Internal Audit Report disclosure on Investor confidence and decision", Tucalosa- Al. 35487.0220.

