

قياس أثر استخدام مدخل المراجعة المستمرة في بيئة نظم تخطيط موارد
المنشأة (ERP) على الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالتطبيق على الشركات
المساهمة في البورصة المصرية

د. خالد محمد محمد الجندي

مدرس بقسم المحاسبة , كلية التجارة , جامعة المنوفية

E-Mail: rgendy76@ yahoo.com

المخلص :

استهدف البحث دراسة أثر استخدام المراجعة المستمرة في بيئة نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP) للحد من ممارسات إدارة الأرباح, ولتحقيق أهداف البحث أجري البحث على عينة من شركات المساهمة المدرجة في مؤشر السوق المصري (EGX100) موزعة على عدد من القطاعات الإقتصادية المختلفة, ولقد توصل البحث إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود علاقة إرتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية بين مدخل المراجعة المستمرة وتطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP في الشركات حيث أنه كلما تم تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP كلما أدى ذلك إلى سهولة وإمكانية استخدام مدخل المراجعة المستمرة في الشركة, ووجود علاقة إرتباط سلبية ذات دلالة إحصائية بين مدخل المراجعة المستمرة وممارسات إدارة الأرباح في الشركات حيث أنه كلما تم تطبيق مدخل المراجعة المستمرة كلما أدى ذلك إلى إنخفاض ممارسات إدارة الأرباح, ووجود علاقة إرتباط سلبية ذات دلالة إحصائية بين مدخل المراجعة المستمرة في بيئة نظم تخطيط موارد المنشأة ERP وممارسات إدارة الأرباح في الشركات, حيث أنه كلما تم استخدام مدخل المراجعة المستمرة في بيئة نظم تخطيط موارد المنشأة ERP كلما أدى ذلك إلى إنخفاض ممارسات إدارة الأرباح, هذا وقد توصل البحث في نهاية البحث إلى عدة توصيات أهمها ضرورة تطبيق مدخل المراجعة المستمرة في الشركات التي تطبق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP.

الكلمات المفتاحية : المراجعة المستمرة - نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP) - ممارسات إدارة الأرباح

Measuring the impact of using the Continuous Audit Approach in the Environment of Enterprise Resource Planning (ERP) Systems on Reducing Earning Management Practices, Applying on Stock Companies in the Egyptian Exchange

Abstract:

This study aimed to determine Measuring the impact of using continuous auditing in the environment of enterprise resource planning (ERP) systems on Earnings management practices reduction. The findings of the study indicated that: (1) there is a positive statistically significant correlation between the continuous audit approach and the application of ERP systems in companies, the more application of ERP systems, the more this leads to the ease and possibility of using the continuous audit entrance in the companies. (2) There is a negative statistically significant correlation between the continuous audit approach and the earning management practices in companies, as the more application of the continuous audit approach the more a decreasing in the earning management practices. (3) There is a negative statistically significant correlation between the continuous auditing entrance in the enterprise resource planning systems environment ERP and corporate earning management practices, as the more using to continuous audit approach in the ERP environment, the more decreasing in earning management practices. the study reached to several recommendations of which is the necessity of applying the continuous audit approach in companies that implement ERP systems.

Keywords: Continuous Auditing - Enterprise Resource Planning Systems (ERP) - Earning Management Practices.

1. مقدمة ومشكلة البحث :

شهد العالم تقدماً ملموساً في مجال تكنولوجيا المعلومات والتي أصبحت مطلباً أساسياً ومقوماً جوهرياً من متطلبات ومقومات بيئة الأعمال المعاصرة، لدورها الكبير في إنجاز المهام بشكل أفضل في كافة أنشطة المنشأة وذلك نتيجة لقدرتها على أداء المهام وإنجاز الأعمال بكفاءة عالية (Rittenberg,2001,p63), ونتج عن هذا التقدم ظهور العديد من الأنظمة الالكترونية التي أصبح استخدامها مطلباً جوهرياً وعنصراً فعالاً في نجاح منشآت الأعمال ومن بين تلك الأنظمة نظم تخطيط موارد المنشأة (Enterprise Recourse Planning: ERP) والتي تعتمد على الحاسب الآلي وتستخدم لإدارة موارد المنشأة الداخلية والخارجية، وتهدف إلى تسهيل تدفق المعلومات للمستخدمين منها وذلك من خلال اعتمادها على قاعدة بيانات مركزية متكاملة، ويرى (Davenport,2004,p15& Brazel,et al,2008,p7) أن تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP) يؤدي إلى تحقيق التكامل بين الأقسام والإدارات المختلفة داخل المنشآت ومنها الوظيفة المحاسبية، التي تلبي احتياجات الإدارات المختلفة من المعلومات المالية في المواعيد المناسبة، وتقليل الوقت المستغرق في إعداد القوائم المالية، بالإضافة إلى جودة التقارير المالية ومزيد من الحرية في تداول المعلومات المحاسبية وذلك لوجود نظم المعلومات المتكاملة المترتبة على تطبيق تلك النظم.

وقد ساهمت نظم ERP في توجه منشآت الأعمال نحو إنشاء مواقع إلكترونية تستطيع من خلالها نشر تقارير أعمالها بشكل فوري لخدمة أصحاب المصالح على المستوى العالمي والمحلي، ومن أهم الدول الرائدة في هذا المجال الولايات المتحدة الأمريكية حيث اصدرت قانون SOX عام 2002 وفيه ألزمت المادة (404) الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة الأمريكية بإعداد تقارير مالية فورية على مواقعها الالكترونية وأن ذلك ينعكس بالإيجاب على الشركات المساهمة من حيث جذب الاستثمار وزيادة إمكانية الحصول على القروض خاصة الوحدات الإقتصادية مرتفعة الخطر (فؤاد،2016، ص 576، أبوجبل، 2015، ص 88، مشابط،2014، ص 39، Verver 2008)، كما أصدرت الهيئة العامة للرقابة المالية في مارس 2012 العديد من القرارات بهدف تنشيط التداول وزيادة مستويات الإفصاح والشفافية وإتاحة المزيد من البيانات المالية وغير المالية للشركات المقيدة بالبورصة بإنشاء مواقع الكترونية على شبكة المعلومات الدولية لنشر بياناتها وقوائمها المالية السنوية والدورية والتقارير الايضاحية حتى يتمكن المستثمرون من الاطلاع عليها

بشفافية وسهولة مما يحسن من قدرة المتعاملين بالبورصة المصرية على اتخاذ القرارات الاستثمارية الملائمة (الهيئة العامة للرقابة المالية ، 2012)، ومن ثم إلزام المراجع الخارجي بإبداء رأي فني محايد عن تلك التقارير .

تعد التقارير المالية الفورية وسيلة الاتصال الفعالة بين الشركة ومستخدمي تلك التقارير بما تحويه من معلومات عن أداء الشركة، لذا يجب أن تتوفر في المعلومات التي تحتويها التقارير الملاءمة (التوقيت المناسب، القدرة التنبؤية والمردود العكسي) والاعتمادية (مصداقية المعلومات وخلوها من من الممارسات الاحتيالية حتى يمكن الاعتماد عليها) كأساس لدعم ثقة هؤلاء المستخدمين في الشركة (Michael, et al., 2007) ولقد تزايد في الأونة الأخيرة الاهتمام بمدى ملاءمة ودقة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية الفورية خاصة بعد حدوث الانهيارات المالية التي تعرضت لها بعض الشركات الأمريكية ذات النحل الاقتصادي الكبير مثل شركة Enron وشركة World Com وشركة Global Crossing، حيث أظهرت التقارير المالية الادارة بعض الإجراءات والسياسات والطرق المحاسبية سعياً لإحداث تحسين غير حقيقي في ربحية الشركة أو في مركزها المالي، وذلك من خلال الاستفادة من البدائل المتاحة في السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة، مثل طرق تقييم المخزون وطرق حساب الإهلاك بالإضافة إلى حرية التقدير فيما يتعلق بالأحداث المستقبلية والتي تتطلب نوعاً من التقدير الشخصي مثل تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وتقدير العمر الانتاجي للأصول الثابتة، وذلك عند إعداد القوائم المالية بما يخدم أهداف الإدارة دون غيرها وهو ما أطلق عليه مصطلح ممارسات إدارة الأرباح (حمودة،2010)، كما أدت ممارسة إدارة الأرباح من ناحية أخرى إلى إحداث فجوة الثقة والمصداقية في التقارير المالية مما أدى إلى أزمة ثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة وقدرتها على مواجهة مخاطر ممارسات الإدارة الاحتيالية وأداء دورها الرقابي خاصة على رقم الربح المحاسبي والذي يعد أكثر المعلومات المحاسبية أهمية لمستخدمي التقارير المالية (مليجي،2013، ص 28)

ومع تزايد اعتماد الوحدات الاقتصادية على تكنولوجيا المعلومات وتشغيل بياناتها إلكترونياً باستخدام نظم ERP والتوسع في النشر الإلكتروني لتقاريرها المالية، بجانب الانهيارات المالية لكثير من الوحدات الاقتصادية في الأونة الأخيرة وما صاحبها من ضياع المليارات من أموال المستثمرين، وما ترتب على ذلك من فقدان الثقة في التقارير المالية وهو ما دفع أصحاب المصالح

لطلب المتزايد من الوحدات الاقتصادية زيادة الموثوقية في المعلومات الواردة بالتقارير المالية، ولتلبية احتياجات أصحاب المصالح في الحصول على تأكيدات وقتية ومستمرة عن كفاءة وجودة التقارير المالية، بدأت الوحدات الاقتصادية بالمشاركة مع مكاتب المراجعة في التحول نحو بيئة الرقابة الآلية من خلال تنفيذ المراجعة بشكل مستمر على العمليات المالية والرقابة المرتبطة بها في الوقت الحقيقي لحدوثها، ومن ثم ظهرت المراجعة المستمرة كمدخل يمكن الاعتماد عليه في توفير التأكيدات بشأن الثقة في التطبيقات الالكترونية ومصادقية المعلومات بالتقارير المالية المنشورة الكترونياً (فؤاد، 2016، ص 576)، كما تعتبر أنشطة المراجعة من الآليات المحورية ووظيفة تأكيدية لتحسين جودة التقارير المالية.

ونظراً لخطورة ممارسات إدارة الأرباح على القوائم المالية وافتقارها لخصائص الجودة مما يؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية وعجز المراجعة التقليدية اكتشاف العديد من ممارسات إدارة الأرباح، أصبحت المراجعة المستمرة المدخل والوسيلة الملائمة للمراجعة في ظل استخدام نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP)، والتي تتم على مدار السنة بشكل مستمر وتتسم بمستوى عالي من الجودة لها دوراً جوهرياً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، لذا يحاول هذا البحث دراسة تأثير المراجعة المستمرة في بيئة (ERP) على ممارسات إدارة الأرباح، وعليه فإن هذا البحث يحاول الإجابة على التساؤلات التالية :

- هل توجد علاقة ارتباط بين مدخل المراجعة المستمرة وتطبيق الشركة ERP؟
- ما مدى تأثير استخدام مدخل المراجعة المستمرة على ممارسات إدارة الأرباح؟
- ماهو تأثير استخدام مدخل المراجعة المستمرة في بيئة ERP على ممارسات إدارة الأرباح؟

2. أهداف البحث:

- يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في دراسة تأثير المراجعة المستمرة في بيئة (ERP) على ممارسات إدارة الأرباح، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف يسعى البحث إلى تحقيق مايلي:
- دراسة وتحليل مدخل المراجعة المستمرة ونظم ERP ومدى الإرتباط بينهما.
 - دراسة تأثير استخدام مدخل المراجعة المستمرة على ممارسات إدارة الأرباح .
 - دراسة تأثير استخدام مدخل المراجعة المستمرة في بيئة (ERP) على ممارسات إدارة الأرباح .

3. فروض البحث :

- للإجابة عن تساؤلات البحث فقد تم صياغة الثلاثة فروض الآتية :
- الفرض الأول :** " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدخل المراجعة المستمرة وتطبيق ERP في الشركات".
- الفرض الثاني:** " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدخل المراجعة المستمرة وممارسات إدارة الأرباح".
- الفرض الثالث:** " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدخل المراجعة المستمرة في بيئة ERP وممارسات إدارة الأرباح".

4. أهمية البحث: يرجع أهمية البحث إلى ما يلي :-

- الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال استخدام مدخل المراجعة المستمرة في بيئة ERP حيث يشير البحث الحالي إلى أهمية استخدام مدخل المراجعة المستمرة في بيئة ERP للحد من ممارسات إدارة الأرباح .
- توجيه اهتمام الوحدات الاقتصادية نحو أهمية المراجعة المستمرة في بيئة ERP وأهمية توفير دعم الإدارة العليا في هذا المجال .
- الإمداد بدليل تطبيقي على مدى تأثير مدخل المراجعة المستمرة في بيئة نظم ERP على الحد من ممارسات إدارة الأرباح .

5. نطاق وحدود البحث : تتمثل حدود البحث في النقاط التالية:

- يقتصر البحث على دور المراجع الخارجي في أداء المراجعة المستمرة في بيئة ERP دون أن يمتد ذلك إلى دور المراجع الداخلي في الفحص المستمر لنظم ERP .
- يقتصر البحث على دراسة تأثير المراجعة المستمرة في بيئة نظم ERP على ممارسات إدارة الأرباح دون التطرق إلى المراحل الفنية لتنفيذ ومتابعة وتقييم نظم ERP .
- يقتصر البحث على دراسة تأثير المراجعة المستمرة في بيئة نظم ERP على ممارسات إدارة الأرباح في الوحدات الاقتصادية المقيدة بالبورصة المصرية.

6. منهج البحث :

اعتمد الباحث على كلاً من المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي وذلك على نحو متكامل، حيث استخدم الباحث المنهج الاستنباطي في بناء الفروض في الإطار النظري من خلال تحليل

الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث, كما استخدم الباحث المنهج الاستقرائي في اختبار الفروض النظرية التي تم التوصل إليها في الإطار النظري .

7. خطة البحث :

أولاً : الجهود البحثية والدراسات السابقة ذات الصلة.

ثانياً : العلاقة بين مدخل المراجعة المستمرة ونظم تخطيط موارد المنشأة ERP ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح .

ثالثاً : الدراسة التطبيقية.

رابعاً : نتائج وتوصيات البحث .

أولاً : الجهود البحثية والدراسات السابقة ذات الصلة:

تستمد أي دراسة جذورها من الدراسات السابقة والتي تعبر عن جهود تمت في مجال البحث, ولقد أجريت العديد من الدراسات في مجال المراجعة المستمرة ونظم تخطيط موارد المنشأة وممارسات إدارة الأرباح, وفيما يلي أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث :

1/1 الدراسات التي تناولت العلاقة بين مدخل المراجعة المستمرة ونظم تخطيط موارد

المنشأة

(ERP):

استهدفت دراسة Zhao, et al. (2004) تقديم إطار مفاهيمي للمراجعة المستمرة من خلال تحديد التهديدات التي تُواجه عملية المراجعة التقليدية للقوائم المالية، وتحديد مفهوم المراجعة المستمرة والشروط اللازمة لأداء عملية المراجعة المستمرة. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ضرورة التحول من المراجعة التقليدية للقوائم المالية إلى مدخل المراجعة المستمرة نتيجة التطورات في تكنولوجيا المعلومات التي ساهمت في توجه منشآت الأعمال نحو إنشاء مواقع إلكترونية تستطيع من خلالها نشر تقارير أعمالها بشكل فوري لخدمة أصحاب المصالح.

كما استهدفت دراسة O, Donnell (2004) تطوير نموذج نظري لمدخل المراجعة المستمرة اعتماداً على التطورات التكنولوجية الحديثة المرتبطة بعملية المراجعة في ظل بيئة الأعمال الحديثة وذلك لتعزيز استخدام المراجعة المستمرة في التحقق من سلامة معلومات التقارير المالية المنشورة على الشبكة الدولية للمعلومات. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن ثقة المستثمرين

في الأسواق المالية اهتزت بسبب تلاعب منظمات الأعمال في التقارير المالية مما أدى إلى زيادة القوانين لمقاومة هذا التلاعب مثل صدور قانون SOX، كما أن استخدام المراجعة المستمرة أدى إلى إنتاج تقارير مالية فورية بشكل متزامن مع الأحداث المحاسبية لضمان سلامة المعلومات الواردة في التقارير المالية الفورية، وأن استخدام المراجعة المستمرة للغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL أدى إلى سهولة الانتقال السلس للمعلومات المالية الخاصة بعميل المراجعة، وأن استخراج البيانات من مستودعات البيانات يوفر الفرصة لمراجعي الحسابات تحديد الاتجاهات المالية واكتشاف المعلومات المالية الخاطئة.

كما استهدفت دراسة Chou, et al. (2010) إقترح إطار مفاهيمي لمدخل المراجعة المستمرة يساهم في تحسين جودة تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً. وتوصلت نتائج الدراسة إلأن الإطار المفاهيمي المقترح لمدخل المراجعة المستمرة يساهم فيحل مشكلة عدم تماثل المعلومات بين معدي التقارير المالية ومستخدميها ومن ثم زيادة جودة تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً، كما يعد مدخل المراجعة المستمرة أكثر ملائمة من المراجعة التقليدية لتلبية إحتياجات المستخدمين في الحصول على معلومات فورية وموثوق فيها في حالة اعتماد المنشآت على نظم المعلومات الالكترونية .

استهدفت دراسة (Chan , et al. 2011) محاولة إستخدام المراجعة المستمرة محل المراجعة التقليدية للقوائم المالية لتوفير التأكيدات المستمرة بشأن مصداقية المعلومات بتقارير الأعمال التي يتم نشرها إلكترونياً، بالإضافة إلى التعرف على كيفية تنفيذ مدخل المراجعة المستمرة ومراحل تطبيقها في ظل بيئة الأعمال الحديثة. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أنه يجب على مراجع الحسابات إستخدام المراجعة المستمرة محل المراجعة التقليدية للقوائم المالية لمسايرة التطورات الهائلة في تكنولوجيا المعلومات وحاجة متخذى القرار في الحصول على تأكيد فوري ومستمر على مصداقية معلومات تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً، كما يساهم مدخل المراجعة المستمرة على إكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب في معلومات تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً في التوقيت المناسب.

إستهدفت دراسة Shin, et al. (2013) تطبيق نظام المراجعة المستمرة في بيئة نظم (ERP). وتحقيقاً لأهداف الدراسة تم إجراء دراسة حالة على الصناعة المالية وقطاع الصناعة التحويلية. وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن هناك تأثير إيجابي لنظام المراجعة المستمرة علي الشركات التي تطبق نظم ERP, وأن إدخال نظام المراجعة المستمرة أدى إلى تغيير أساسي في

وظيفة المراجعة الداخلية للشركات حيث تقوم المراجعة المستمرة بمراجعة الحسابات بدلاً من المراجعة التقليدية السنوية، وأن المراجعة المستمرة تساعد مراجع الحسابات المستقل بالمعرفة اللازمة لتحقيق الكفاءة في مراجعة الحسابات الخارجية من فهم نظام المراقبة المستمرة في شركات المراجعة.

كما استهدفت دراسة فؤاد (2016) بيان أثر تكامل نظم ERP ومدخل المراجعة المستمرة في تحسين جودة تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً. وتحقيقاً لأهداف الدراسة وإختبار فروضها تم إجراء دراسة ميدانية على عينة من المديرين الماليين والمحاسبين في بعض شركات المساهمة المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية، والمراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة، ومستخدمو تقارير الأعمال الإلكترونية. وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن الإعتماد على أداء المراجعة المستمرة بواسطة المراجع الخارجى في بيئة نظم ERP يساهم في تحسين جودة تقارير الأعمال الإلكترونية، وأن هناك تأثير إيجابي لتكامل نظم ERP ومدخل المراجعة المستمرة في تحسين خصائص جودة تقارير الأعمال الإلكترونية.

استهدفت دراسة محمد (2016) تحديد دور المراجعة المستمرة في بيئة التجارة الإلكترونية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية. ولتحقيق أهداف الدراسة وإختبار فروضها تم إجراء دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة. وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن المراجعة المستمرة في ظل التجارة الإلكترونية تساهم في ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية والإفصاح الفورى عن المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب.

استهدفت دراسة عمر (2018) تحديد مدى تطبيق نظام المراجعة المستمرة في المصارف السودانية وبيان العلاقة بين المراجعة المستمرة وزيادة فعالية النشر الإلكتروني. ولتحقيق أهداف الدراسة وإختبار فروضها تم إجراء دراسة ميدانية على بنك فيصل الإسلامى السودانى. وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن تحديث المعلومات في التقارير المالية الإلكترونية أدى إلى زيادة جودة التقارير المالية لدى المصارف السودانية، عدم التضليل في عرض المعلومات المالية والمحاسبية ساعد على جودة الإفصاح المحاسبى الإلكتروني.

وتناولت دراسة (شحاته، 2019) إقتراح إطار لتطوير مدخل المراجعة المستمرة في ظل تطبيق نظم ERP بما يمكن من تحسين التقارير المالية المعدة بواسطة تلك النظم. ولتحقيق أهداف الدراسة وإختبار فروضها تم إجراء دراسة ميدانية على عينة من الشركاء والمديرين التنفيذيين

والمديرين العاملين بمؤسسات المراجعة الكبرى. وتوصلت نتائج الدراسة إلى قدرة إجراءات المراجعة المستمرة المقترحة على معالجة مشاكل تطبيق نظم ERP.

كما استهدفت دراسة الجمال (2020) اقتراح إطار لتقييم أثر فعالية عملية المراجعة المستمرة على جودة التقرير المهني لمعايير المراجعة الدولية. ولتحقيق هدف الدراسة أجريت الدراسة واختبار فروضها على عينة من المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة الكبرى بالإضافة إلى المسؤولين بإدارة التقارير المالية بالهيئة العامة للرقابة المالية. وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها جود علاقة معنوية ذو دلالة إحصائية بين عوامل تحقيق فعالية عملية المراجعة المستمرة وجودة التقرير المهني في المراجعة، ووجود تأثير معنوي دلالة إحصائية لعوامل تحقيق الفعالية لعملية المراجعة المستمرة وجودة التقرير المهني في المراجعة، واقتراح إطار لتقييم أثر فعالية عملية المراجعة المستمرة على جودة التقرير المهني في المراجعة .

واستهدفت دراسة El-Serafy (2020) تقديم إطار مقترح باستخدام مدخل المراجعة المستمرة في بيئة ERB لتحسين المراجعة الداخلية. ولتحقيق هدف الدراسة تم إجراء دراسة ميدانية على عينة من المراجعين الداخليين والمديرين وموظفي تكنولوجيا المعلومات في الشركات محل الدراسة. وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام مدخل المراجعة المستمرة في بيئة ERB، ووجود تأثير كبير لمدخل المراجعة المستمرة في نظم ERB لتحسين أداء المراجعة الداخلية، تقديم إطار باستخدام مدخل المراجعة المستمرة في بيئة ERB لتحسين المراجعة الداخلية .

2/1 الدراسات التي تناولت مدخل المراجعة المستمرة ونظم ERP في الحد من ممارسات إدارة الأرباح :

استهدفت دراسة Brazel , et al. (2008) تحديد أثر استخدام وتطبيق نظم ERP على ممارسات إدارة الأرباح بالشركة. وتوصلت نتائج الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود علاقة بين تطبيق نظم ERP وبين ممارسات إدارة الأرباح حيث أن ممارسات إدارة الأرباح تزيد بعد تطبيق نظم ERP، فضلاً عن أن نظم ERP تقلل دورة اعداد التقارير المالية والحسابات الختامية وتسهل ممارسات إدارة الأرباح حيث أن القيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية في البيانات المالية ترتفع بشكل ملحوظ بعد تطبيق نظم ERP هي تمثل أحد أهم مؤشرات إدارة الأرباح.

كما استهدفت دراسة Morris (2009) قياس أثر تنفيذ نظم ERP على أداء الشركات من المنظور المحاسبي والتأثير المتوقع على ممارسات إدارة الأرباح. وتوصلت نتائج الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود ثلاثة مؤشرات مختلفة لقياس أثر نظم ERP على ممارسات إدارة الأرباح وهي الاستحقاقات الإختيارية وجودة الأرباح ووتوزيعات الأرباح، وتبين زيادة ممارسات إدارة الأرباح لمستخدمي نظم ERP نسبة إلى غير المستخدمين في المدى القصير وذلك على أساس مؤشر القيمة المطلقة للاستحقاقات الإختيارية، بالإضافة إلى تماثل جودة الأرباح لمستخدمي نظم ERP، فضلاً عن أن مستخدمي نظم ERP لديهم قدرة للتحكم في ممارسات إدارة الأرباح على خلاف غير المستخدمين لنظم ERP.

كما استهدفت دراسة Morris , et al. (2010) قياس أثر نظم ERP على إدارة الأرباح لعينة من 143 شركة تنفذ أنظمة ERP بين عامي 1994 , 2003. وتوصلت نتائج الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن نظم ERP تنقل من ممارسات إدارة الأرباح ويتضح ذلك في انخفاض مجموع الاستحقاقات الإختيارية على المدى القصير في حين أن الشركات الغير مطبقة لنظم ERP لا تواجه مثل هذا الانخفاض، بالإضافة إلى أن الدراسة تفرق بين نوعين من الاستحقاقات كمؤشر لإدارة الأرباح وهما الاستحقاقات الإختيارية والاستحقاقات غير الإختيارية، حيث أن تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة يمكن أن يقلل من الاستحقاقات الإختيارية وفي المقابل يمكن أن يزداد اجمالي الاستحقاقات غير الإختيارية .

واستهدفت دراسة Morris (2011) تحديد أثر نظم ERP على فعالية الرقابة الداخلية للتقارير المالية ومن ثم تقييم مدى فعاليتها في بيئة ERP. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن الشركات المطبقة لنظم ERP أقل تعرضاً لمشكلة الضعف المادي في التقارير المالية كما أن نظم ERP غير كافية لضمان الرقابة الداخلية على التقارير المالية .

كما استهدفت دراسة Tsai, et al. (2012) تحديد الآثار المترتبة على استخدام نظم ERP على ممارسات إدارة الأرباح. وتوصلت نتائج الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن ممارسات إدارة الأرباح تتناقص مع الأداء العالي لنظم ERP وتزداد مع الأداء المتدني، وأن الشركات التي تستخدم نظم ERP يكون لديها القدرة على التحكم في البيانات ومدى تكامل التقارير مع بعضها البعض بصفة مستمرة مما يقلل من ممارسات إدارة الأرباح، كما تُمكن نظم ERP الحصول على المعلومات بصورة فورية وبالتالي يسهل من إكتشاف ممارسات ادارة الأرباح

استهدفت دراسة حشاد (2012) تقييم وتحليل ظاهرة إدارة الأرباح والتعرف علي كافة أبعادها ودوافع إدارات الشركات لممارسات إدارة الأرباح وآثارها السلبية، وتحديد حجم ونوعية ممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارات الشركات المساهمة المقيدة في البورصة المصرية. وتوصلت نتائج الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها أن الشركات المساهمة المقيدة في البورصة المصرية بقطاعاتها النوعية محل الدراسة تمارس إدارة الأرباح بدرجات متفاوتة للتأثير في الأرقام المحاسبية الواردة بالتقارير المالية .

تناولت دراسة النفودي (2012) دراسة وتحليل الدوافع المختلفة لإدارة الأرباح التي يتم ممارستها من قبل الشركات المسجلة في أسواق الأوراق المالية وقياس أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات علي إحكام الرقابة علي مجالس الإدارة وأعضائها للحد من ممارسات إدارة الأرباح. وتوصلت نتائج الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها أن قواعد حوكمة الشركات الصادرة في جمهورية مصر العربية غير كافية للحد بشكل نهائي من التلاعب في الأرباح علي الرغم من مساهمتها إلي حد كبير في الحد من بعض دوافع الإدارة للتلاعب في إدارة الأرباح .

واستهدفت دراسة إبراهيم (2013) قياس أثر هيكل المنافسة وآليات حوكمة الشركات علي ممارسات إدارة الأرباح وإنعكاس ذلك علي قيمة المنشأة. وتوصلت نتائج الدراسة إلي أنه يوجد أثر مباشر لشدة المنافسة علي حوكمة الشركات وبالتالي يتزايد مستوى الإلتزام بحوكمة الشركات مع تزايد شدة المنافسة، بالإضافة إلي أنه يوجد أثر مباشر لشدة المنافسة علي ممارسة إدارة الأرباح .

إستهدفت دراسة Aryani, et al. (2013) بيان تأثير نظم ERP على جودة المعلومات المحاسبية للشركات المدرجة في البورصة الاندونيسية. ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء دراسة ميدانية على عينة من الشركات المدرجة في البورصة الاندونيسية التي طبقت نظم ERP لمدة ست سنوات. وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن تنفيذ نظم ERP تزيد من إجمالي القيم المطلقة للاستحقاقات التقديرية وبالتالي زيادة ممارسة إدارة الأرباح، وأن تنفيذ نظم ERP يزيد من جودة المعلومات المالية وخفض التباين في المعلومات بين الإدارة والمساهمين، وبالتالي الحد من مشكلة الوكالة، وأن كفاءة ومزايا نظم ERP تحد من تأخر التقارير المالية وبالتالي هناك جودة عالية في إدارة الوقت .

كما استهدفت دراسة مليجي (2013) تحديد أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية علي ممارسات إدارة وجوده أرباح البنوك التجارية السعودية كمدخل لتحقيق الملائمة والإعتمادية علي

قوائمها المالية. وتوصلت نتائج الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها أن جودة أنشطة المراجعة الداخلية وفعاليتها تساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، بالإضافة إلي أن البنوك التجارية السعودية تمارس إدارة الأرباح بدرجات متفاوتة مما يؤثر علي إدراك مستخدمي القوائم المالية لجودة أرباحها كما قد تكون ممارساتها بغرض زيادة الدخل أو تخفيضه .

كما إستهدفت دراسة جاب الله (2015) تحديد أثر تطبيق نظم ERP على ممارسة إدارة الربح، ولتحقيق هذا الهدف تم تجميع القوائم المالية للشركة العربية للأدوية من السنة المالية 2005/2004 حتى السنة المالية 2012/2011 وهي أربع سنوات قبل تطبيق نظم ERP وأربع سنوات بعد تطبيق نظم ERP، وقد تم قياس عدة مؤشرات لإدارة الأرباح قبل وبعد تطبيق نظم ERP وهذه المؤشرات هي جودة الأرباح وجودة الإيرادات ونسبة هامش الربح ومعدل دوران الأصول ومقياس Salon للاستحقاق. وتوصلت نتائج الدراسة إلى زيادة معدل جودة الأرباح وجودة الإيرادات ومعدل دوران الأصول بعد تطبيق نظم ERP وهذا يشير إلى إنخفاض ممارسة إدارة الأرباح بعد تطبيق النظام، انخفاض مقياس Salon للاستحقاق ونسبة هامش الربح بعد تطبيق نظم ERP وهذا يشير إلى إنخفاض ممارسة إدارة الأرباح بعد تطبيق النظام، وهذا يشير إلى أن تطبيق نظم ERP يؤدي إلى انخفاض ممارسة إدارة الأرباح .

استهدفت دراسة Pared es, et al. (2015) تأثير تطبيق نظم ERP على أداء الشركات ودراسة السلوك الإداري في إستغلال حقوق الوصول للبيانات المحاسبية وتوظيفها في تحقيق ممارسات إدارة الأرباح، وتوصلت نتائج الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن نظم ERP تساهم في تخفيض ممارسات إدارة الأرباح والتلاعب بالبيانات المالية كما أن نظم ERP يعزز من جودة التقارير المالية، فضلاً عن أن تطبيق نظم ERP يقيد حرية تصرف الإدارة فيما يتعلق بالاستحقاقات الاختيارية وبالتالي تقليل أحد أهم مؤشرات إدارة الأرباح بالمنشأة .

وتناولت دراسة Shafakheibari, et al. (2015) تأثير تطبيق نظم ERP على ملائمة البيانات المحاسبية (مع التركيز بشكل خاص على عنصر الوقت) وجودة التقارير المالية (مع التركيز بشكل خاص على نوعية الاستحقاقات). وتم اختيار العينات من بيانات بورصة الأوراق المالية بطهران، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن الشركات التي تطبق نظم ERP لديها نمو في أرباح الأسهم يزداد بمعدل مستمر، وأن تطبيق نظم ERP له تأثير إيجابي على ملائمة البيانات المحاسبية (التوقيت المناسب، القدرة التنبؤية والمردود العكسي)، فضلاً عن وجود علاقة ارتباط

قوية بين ملائمة البيانات المحاسبية (التوقيت المناسب, القدرة التنبؤية والمردود العكسي) وبين جودة التقارير المالية (مصداقية المعلومات وخلوها من الممارسات الاحتمالية حتى يمكن الاعتماد عليها) نتيجة تطبيق نظم ERP وهذا من شأنه يقلل من ممارسات إدارة الأرباح . استهدفت دراسة مليجي (2016) قياس أثر تطبيق نظم ERP على جودة التقارير المالية وقيمة الشركات المسجلة في البورصة المصرية وتحليل إنعكاسات ذلك على ملائمة المعلومات المحاسبية لقرارات المستثمرين. ولتحقيق أهداف الدراسة أجريت الدراسة على عينة مكونة من (125) شركة مصرية مسجلة بالبورصة خلال الفترة من عام (2010 حتى عام 2014). وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لتطبيق نظم ERP على جودة التقارير المالية تتمثل في تخفيض القيمة المطلقة للإستحقاقات الإختيارية وكذلك وجود تأثير إيجابي لهذه النظم على قيمة الشركات المسجلة في زيادة قيمة Tobin's Q. وتوصلت أيضا إلى أن تطبيق نظم ERP يؤثر على قرارات المستثمرين وتوجهاتهم المستقبلية من خلال توفيرها للمعلومات الملائمة في الوقت المناسب لخدمة متخذى القرار وهو ما ينعكس على التحسن في قيمة الشركة ودرجة إستقرارها ونموها .

استهدف دراسة السيد (2017) تحديد مدى تأثير تطبيق نظم ERP على جودة التقارير المالية, وذلك من خلال دراسة العلاقة بين التحفظ المحاسبي ومؤشرات جودة التقارير المالية (جودة الاستحقاقات ، إستمرارية الأرباح ، القدرة التنبؤية للأرباح ، والقيمة الملائمة) ، وإقتراح مقياس مجمع لمؤشرات جودة التقارير المالية المختلفة. وقد تم إختبار فروض الدراسة بالتطبيق على الشركات المدرجة بالبورصة المصرية ومطبقة نظم ERP وذلك خلال فترة زمنية تتمثل في ثلاثة سنوات قبل سنة التطبيق وثلاثة سنوات تبدأ من سنة تطبيق نظم ERP وذلك خلال الفترة من 2005 حتى 2016. وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين التحفظ المحاسبي وكلا من إستمرارية الأرباح والقيمة الملائمة والمقياس المجمع لمؤشرات جودة التقارير المالية فى حين أنه لا توجد علاقة بين التحفظ المحاسبي وجودة الاستحقاقات والقدرة التنبؤية للأرباح، كما توجد علاقة طردية بين تطبيق نظم ERP وكلا من جودة الاستحقاقات والتحفظ المحاسبي والمقياس المجمع لمؤشرات جودة التقارير المالية فى حين أنه لا توجد علاقة بين تطبيق نظم ERP وكلا من إستمرارية الأرباح والقدرة التنبؤية للأرباح ، والقيمة الملائمة.

تحليل وتقييم الدراسات السابقة :

- ومن خلال استعراض نتائج الدراسات السابقة يتضح للباحث ما يلي :
- هناك اتفاق في نتائج الدراسات التي تناولت العلاقة بين مدخل المراجعة المستمرة ونظم (ERP) على ضرورة تعاون المراجع الخارجي مع قسم تكنولوجيا المعلومات عند تنفيذ المراجعة المستمرة, وأهمية التعاون بين المراجع الخارجي وقسم المراجعة الداخلية لضمان الفحص المستمر للنظم الالكترونية, أهمية تأهيل المراجعين لاستخدام التطبيقات الآلية, وهذا يشير إلى أن هناك تأثير ايجابي لمدخل المراجعة المستمرة في بيئة نظم (ERP) .
 - هناك اتفاق في نتائج العديد من الدراسات إلى ملائمة مدخل المراجعة المستمرة مقارنة بالمراجعة التقليدية في ظل بيئة بيئة نظم (ERP) .
 - هناك اتفاق في نتائج العديد من الدراسات على ضرورة التحول من المراجعة التقليدية للقوائم المالية إلى مدخل المراجعة المستمرة في ظل بيئة بيئة نظم (ERP) لتلبية إحتياجات المستخدمين في الحصول على معلومات فورية.
 - هناك اتفاق في نتائج العديد من الدراسات إلى أن تطبيق أسلوب المراجعة المستمرة يساهم في تقييم المراجع الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية فضلاً عن تحسين كفاءة وجودة المراجعة الخارجية.
 - هناك اتفاق في نتائج العديد من الدراسات إلى أن مدخل المراجعة المستمرة يساهم على إكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب في معلومات تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً في التوقيت المناسب.
 - هناك اتفاق في نتائج العديد من الدراسات إلى أن المراجعة المستمرة تقدم رأياً فنياً محايداً بشأن مدى صحة التقارير المالية وتعمل على تقدير نوع الخطر بصورة فعالة .
 - هناك اتفاق في نتائج العديد من الدراسات إلى أن نظم تخطيط موارد المنشأة ERP تزيد من جودة المعلومات المالية وتوفرها في الوقت المناسب لخدمة متخذى القرار وهو ما ينعكس على التحسن في قيمة الشركة ودرجة إستقرارها ونموها .

- هناك اتفاق في نتائج العديد من الدراسات إلى أن معظم الشركات المساهمة بقطاعاتها النوعية تمارس إدارة الأرباح بدرجات متفاوتة للتأثير في الأرقام المحاسبية الواردة بالتقارير المالية .
- هناك اختلاف في تأثير نظم تخطيط موارد المنشأة ERP على ممارسات إدارة الأرباح حيث توصلت بعض الدراسات إلى أن تنفيذ نظم تخطيط موارد المنشأة ERP تزيد من ممارسات إدارة الأرباح, والبعض الآخر توصل إلى أن تنفيذ نظم تخطيط موارد المنشأة ERP يقلل من ممارسات إدارة الأرباح .

وتختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة فيما يلي :

- تتناول الدراسة أداء المراجعة المستمرة بواسطة مكاتب المراجعة الخارجية, حيث أن أغلب الدراسات التي تناولت المراجعة المستمرة تناولتها كأحد مهام المراجعة الداخلية.
- تهتم الدراسة الحالية ببيان تأثير مدخل المراجعة المستمرة في بيئة نظم (ERP) على ممارسات إدارة الأرباح .
- تمتاز الدراسة بأنها تتم في بيئة الأعمال المصرية والتي تختلف عن غالبية الدراسات التي تمت في بيئة أعمال أجنبية .

ثانياً : العلاقة بين مدخل المراجعة المستمرة ونظم ERP ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح :

سوف يتناول البحث في هذا الجزء الإطار المهني لمدخل المراجعة المستمرة, الإطار الفكري لنظم ERP, العلاقة بين مدخل المراجعة المستمرة ونظم ERP, ممارسات إدارة الأرباح وطرق قياسها ودور المراجعة المستمرة في بيئة ERP في الحد من ممارسات إدارة الأرباح على النحو التالي :

1/2 الإطار المهني لمدخل المراجعة المستمرة :

في ظل التطورات الهائلة في تكنولوجيا المعلومات وعمليات التجارة الإلكترونية والتبادل الإلكتروني للبيانات وظهور نظم المعلومات المحاسبية الفورية التي تتيح النشر الفوري والمستمر للقوائم والتقارير المالية, أصبحت المراجعة التقليدية للقوائم والتقارير المالية لا تلبى إحتياجات أصحاب المصالح في الشركات, فبدأ التحول من المراجعة التقليدية للقوائم المالية التي تقوم على توفير التقارير على فترات زمنية طويلة من حدوث العمليات, إلى مدخل المراجعة المستمرة التي تقوم

بتوفير التقارير بشكل فوري من وقوع الأحداث وذلك لتوفير التأكيدات بشأن سلامة ومصداقية المعلومات الواردة بالتقارير, لذا سوف يتناول البحث في هذا الجزء مفهوم المراجعة المستمرة, خصائص المراجعة المستمرة ومراحل المراجعة المستمرة على النحو التالي :

1/1/2 مفهوم المراجعة المستمرة: (Continuous Auditing)

يعد مدخل المراجعة المستمرة من المداخل الحديثة نسبياً للمراجعة باعتبارها ضرورة لإستخدام نظم التشغيل المباشر في تشغيل البيانات المحاسبية ويتضمن مصطلح المراجعة المستمرة صفتين من صفات المراجعة هما الاستمرارية والتقرير الفوري في إعداد تقارير الأعمال (رويشد، 2013 ، ص66), وقد تعددت تعريفات المراجعة المستمرة ويتم إستعراض بعض هذه التعريفات كما يلي لذا عرفها (Rezaee et al, 2002,P150) بأنها "عملية منظمة لتجميع الأدلة الإلكترونية للمراجعة كأساس معقول لإبدأ رأى فنى محايد بشأن مدى صدق التقارير والمعلومات المالية المعدة في ظل نظام معلومات محاسبي فوري غير ورقى", كما عرفها (warren ,2004,P3) بأنها "عملية منهجية منظمة تقوم بإختبار المعاملات التجارية بإستمرار بالإعتماد على المعايير التى يحددها مراجع الحسابات ويحدد الإستثناءات التى لا يمكن للمراجعة التقليدية إنجازها وإصدار سلسلة من التقارير الفورية أو بعد فترة قصيرة من وقوع الأحداث", وعرفها (شحاته، 2019، ص 62) بأنها "منهج إلكترونى يعتمد على أساليب وبرامج تكنولوجية متقدمة لفحص كافة العمليات والأحداث محل المراجعة بصورة منتظمة أوغير منتظمة لتحديد الإستثناءات وإبداء الرأى الفنى حول موضوع المراجعة مع إمكانية التقرير الفورى عن موضوع المراجعة أو بعد وقوع الأحداث بفترة قصيرة", كما عرفها (الجمال، 2020، ص 32) بأنها "مراجعة خارجية إلكترونية شاملة مباشرة تتضمن مجموعة من الخطوات تبدأ بقبول التكليف والتخطيط لعملية المراجعة وتنتهى بإصدار تقرير المراجعة بشكل فوري أو بعد فترة قصيرة من وقوع الأحداث، وتعتمد على إستخدام أساليب وتقنيات المراجعة بمساعدة الحاسب الآلى في جمع أدلة الإثبات الإلكترونية بغرض تقديم تأكيد مكتوب عن مدى صحة وسلامة المعلومات المعدة والمنشورة إلكترونياً على شبكة الإنترنت".

وبناءً على ما تقدم يرى الباحث أنه يمكن تعريف المراجعة المستمرة بأنها "عبارة عن منهجية إلكترونية تعتمد على إستخدام برامج المراجعة الإلكترونية لتمكين مراجعى الحسابات وفقاً لمعايير محده من إبداء رأى فنى محايد تجاه مجال مراجعة معين، وذلك من خلال تحديد الإستثناءات

وإصدار سلسلة من التقارير الفورية التي تصدر بإستمرار فور وقوع الأحداث أو بعد فترة قصيرة من وقوع الأحداث مما يخدم مستخدمى تقارير المراجعة".

ويرى الباحث أنه من الملائم بعد تناول تعريف المراجعة المستمرة أن يتم التمييز بين المراقبة المستمرة والتأكيد المستمر، فقد يحدث خلط بين المصطلحات الثلاثة: **المراقبة المستمرة Continuous Monitoring**: أحد مكونات إطار نظام الرقابة الداخلية، وتؤديها الإدارة باستمرار لتسمح لها بمتابعة أداء العديد من العمليات، والأنظمة، والإجراءات وأنواع البيانات بشكل فعال، ومقارنتها بالمعايير المحددة، لتحديد مدى الإلتزام بنظم الرقابة الداخلية (Coderre, et al, 2005, p 9), **التأكيد المستمر Continuous Assurance**: يشمل التأكيد المستمر على العديد من الخدمات منها المراجعة المستمرة وخدمات التصديق المستمر والتي تضم تأكيد الثقة في النظم الإلكترونية والمواقع الإلكترونية، أي أن المراجعة المستمرة تحتاج إلى تبني أنظمة المراقبة المستمرة لكي تحقق الكفاءة في الحصول على أدلة الإثبات التي تقوم بتجميعها وتقييمها، والتأكيد المستمر يحتاج إلى دليل إثبات دائم التحديث والذي تعمل المراجعة المستمرة على تقييمه باستمرار وذلك لتقديم التأكيد اللازم باستمرار (Kevin Handscomb, 2007, p 1).

2/1/2 خصائص عملية المراجعة المستمرة :

تتسم المراجعة المستمرة بعدة خصائص تميزها عن المراجعة التقليدية وتتمثل فيما يلي (الجمال, 2020, ص 46-47, رضوان, 2014, ص 187, Shin, et al, 2013, p598-599, Chan, et &, 2011, p273-278):

- **تكرار عملية المراجعة**: حيث يتم أداء عملية المراجعة بشكل متكرر ومستمر مع كل عملية من عمليات المنشأة وفي وقت حدوثها ولذلك فإن التطبيق قد يكون مكلفاً ، فمن الأفضل أن يتم تطبيقها على العمليات ذات المخاطر العالية .
- **مراجعة وقائية**: تتم المراجعة المستمرة بشكل فوري ومستمر مما يساعد على إكتشاف أى أخطاء أو إستثناءات مما يجعل المراجعة المستمرة مراجعة وقائية تمنع حدوث الأخطاء والتحريفات قبل ظهورها في القوائم المالية.
- **آلية إجراءات عملية المراجعة**: حيث تعتمد المراجعة المستمرة على إجراءات المراجعة الآلية التي لا تحتاج إلى وقت وجهد كبير لتنفيذها حيث يحدد المراجع عمليات المنشأة ذات المخاطر

- العالية التى يمكن أن يطبق عليها أسلوب المراجعة المستمرة ويقوم بفحص إجراءات المراجعة المرتبطة بها والمحددة مسبقاً لتحديد نوع الرقابة والإختبارات التى يمكن تنفيذها بطريقة آلية .
- **إختبارات وإجراءات عملية المراجعة :** فى ظل المراجعة المستمرة يتم تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات المتعلقة بالعمليات فى وقت واحد بعد حدوث العمليات المختلفة، بينما فى المراجعة التقليدية يتم تنفيذ إختبارات الرقابة فى مرحلة التخطيط لعملية المراجعة ويتم تنفيذ إختبارات العمليات فى مرحلة العمل الميدانى، وفيما يتعلق إجراءات المراجعة نجد أنه فى ظل المراجعة التقليدية يتم تنفيذ إجراءات المراجعة على عينة من العمليات، بينما يتم تنفيذ إجراءات المراجعة على كافة العمليات فى ظل المراجعة المستمرة .
 - **تداخل عمل المراجعين الداخليين والخارجيين :** تجعل المراجعة المستمرة عمل المراجعين الداخليين والخارجيين متداخل، حيث أن إجراءات المراجعة المستخدمة للتحقق من العمليات والتحقق من مدى الإلتزام بالمعايير يمكن تطبيقها بالطريقة الآلية فى ظل المراجعة المستمرة والتي تعتبر من إختصاص المراجعين الداخليين نظراً لوجود كمية كبيرة من البيانات والحاجة إلى تكرار وإستمرار عملية المتابعة وإجراء الإختبارات، أما تقييم التقديرات والأحكام الشخصية للإدارة فإنها تحتاج إلى الحكم الشخصى والشك المهنى للمراجع وتختص هذه الإجراءات بالمراجعين الخارجيين ولا يمكن تحويلها إلى الطريقة الآلية.
 - **إعداد نماذج البيانات وتحليلها:** فى ظل المراجعة المستمرة يتم إستخدام نماذج البيانات لتطوير البيانات المرجعية من خلال تصنيف البيانات التاريخية للعمليات وأرصدة الحسابات المرتبطة بها وتحديد العلاقات بينها والتنبؤ بالتغيرات التى يمكن أن تحدث لها فى المستقبل. أما تحليل البيانات فىستخدم لتقييم ومراجعة بيانات وأرصدة الحسابات ويتم ذلك من خلال مقارنة تفاصيل العمليات وأرصدة الحسابات بالبيانات والمقاييس المرجعية لتحديد أى إنحراف أو عمليات وأرصدة غير عادية.
 - **تقرير المراجعة فوري ومستمر:** حيث يتم تقديم تقرير المراجعة المستمرة بشكل فوري ومستمر حيث يتم عمل تقارير وقتية فى حالة إكتشاف أى خروج على نظم وإجراءات الرقابة أو أى تحريف فى بيانات العمليات المدخلة فور عملية الإدخال ويتم رفع التقارير للإدارة لمعالجة هذه الإستثناءات وإستبعادها من النظام المحاسبى قبل إصدار التقارير المالية، ويمكن للمراجع

الخارجي إصدار تقرير برأى نظيف عن عملية المراجعة المستمرة في حالة عدم إكتشاف أى عمليات غير عادية أو تدخل من جانب الإدارة.

3/1/2 مراحل تطبيق المراجعة المستمرة:

لا تختلف مراحل المراجعة المستمرة عن مراحل المراجعة التقليدية والمتمثلة في أربع مراحل أساسية وهي، مرحلة قبول التكاليف بأعمال المراجعة المستمرة، ومرحلة تخطيط أعمال المراجعة المستمرة، ومرحلة تنفيذ أعمال المراجعة المستمرة، ومرحلة إعداد تقرير المراجعة المستمرة (الجمال، 2020، ص 41-43، عبدالفتاح، 2013، ص 55 - 56، رويشد، 2013، ص 100 - 103، أحمد، 2009، ص 133 - 137، & Kaya, et al, 2014, p105-106):

المرحلة الأولى: مرحلة قبول التكاليف بأعمال المراجعة المستمرة :

لن تؤثر بيئة النظم الإلكترونية على الجوهر والهدف من هذه المرحلة، ولكن توجد مجموعة من الإجراءات ينبغي أن يقوم بها مراجع الحسابات حتى يتخذ قراراً بقبول التكاليف بأعمال المراجعة المستمرة أهمها، التعرف على أهداف ونطاق العمل من المراجعة، تقدير خطر الأعمال وإحتمال التعرض للمنازعات، تقييم مدى كفاءة الموارد البشرية المتاحة بمكتبه، الحصول على خطاب التعاقد ويجب أن يشير على جوانب مراجعة تكنولوجيا المعلومات، واختيار المراجعين الذين سيشملهم فريق المراجعة على أن يتوافر لديهم المعرفة والمهارة في تكنولوجيا المعلومات .

المرحلة الثانية: مرحلة تخطيط أعمال المراجعة المستمرة:

يتم في هذه المرحلة صياغة خطة العمل المبدئية، لذا تزداد أهمية حصول مراجع الحسابات على الفهم والمعرفة الكافية عن نشاط العميل والصناعة التي ينتمى إليها من أجل تعزيز فهمه لطبيعة أعمال العميل والصناعة التي ينتمى، الحصول على معرفة كافية عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بأداء إختبارات الرقابة وإختبارات التحقق الأساسية لتحديد مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية في منع وإكتشاف الأخطاء في القوائم المالية، وتطبيق نموذج خطر المراجعة .

المرحلة الثالثة: مرحلة تنفيذ أعمال المراجعة المستمرة:

تتم في هذه المرحلة جمع أدلة المراجعة التي تصبح أدلة إلكترونية، وتعتمد إجراءات المراجعة لتجميع وتقييم أدلة المراجعة على أدوات وأساليب المراجعة الآلية والتي تعمل بصورة متزامنة مع تشغيل العمليات لتمثل أهم هذه الإجراءات في، استخدام برامج المراجعة الجاهزة الفورية والتي يتم تشبيتها مع نظام التشغيل، فحص إتفاقات الشركة مع شركائها، إستخدام أدوات المراجعة الإلكترونية

مثل برامج المراجعة العامة والخاصة ونماذج المراجعة المدمجة وأنظمة الخبرة، وتتيح هذه البرامج أداء اختبارات الالتزام والاختبارات الأساسية بشكل متزامن.

المرحلة الرابعة: مرحلة إعداد تقرير المراجعة المستمرة :

يتم إعداد تقارير المراجعة المستمرة على فترات زمنية قصيرة ، ويتوقف طول الفترة المعد عنها تقرير المراجعة المستمرة على مدى التكامل بين أدوات المراجعة الآلية ونظم تشغيل عملية المراجعة، فكلما إزداد التكامل بينهما كلما إنخفض الفترة الزمنية المعد عنها تقرير المراجعة المستمرة ، يوجد نوعان من تقارير المراجعة المستمرة هما التقارير المتاحة دائماً Evergreen Reports : وهذه التقارير تكون متاحة على موقع الشركة الإلكتروني على شبكة المعلومات الدولية web Site وتؤرخ في نفس تاريخ دخول المستخدم على موقع الشركة، التقارير المتاحة عند الطلب on Demand Reports: وهذه التقارير لا تتاح إلا لبعض المستخدمين عند طلبها، ويجب أن تكون هناك رقابة ملائمة على موقع الشركة الإلكتروني لمنع التعديلات غير المصرح بها سواء في تقارير الأعمال التي يتم نشرها إلكترونياً أو تقرير المراجع الخارجي ، ويجب أن تتضمن إجراءات المراجعة المستمرة تقييم لمدى فعالية تلك الرقابة .

2/2 الإطار الفكري لنظم تخطيط موارد المنشأة ERP:

إتجهت العديد من المنشآت بتطبيق نظم ERP باعتبارها أحد مقومات بيئة الأعمال الحديثة، حيث تهدف نظم ERP إلى تحقيق التكامل بين الأقسام والإدارات المختلفة داخل المنشآت ومنها الوظيفة المحاسبية، التي تلبي احتياجات الإدارات المختلفة من المعلومات المالية في المواعيد المناسبة، وتقليل الوقت المستغرق في إعداد القوائم المالية، بالإضافة إلى جودة التقارير المالية (السيد، 2017، ص 58)، لذا سوف يتناول البحث في هذا الجزء مراحل نظم تخطيط موارد المنشأة، مفهوم نظم تخطيط موارد المنشأة، المنافع المتوقعة من تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة، ومتطلبات تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة على النحو التالي :

1/2/2 مراحل تطور نظم تخطيط موارد المنشأة ERP :

تعتبر نظم ERP تطوراً تقنياً بدأ في نهاية الستينيات ليعبر عن بعض البرامج الجاهزة التي تم إنتاجها من قبل الشركات الكبرى، ففي الستينيات إستخدمت المنشآت الصناعية ما عرف بإدارة المخزون Inventory control management وفي بداية السبعينات تم تطوير تلك النظم إلى

نظم أكثر فعالية وكفاءة يعرف بنظم تخطيط الاحتياجات من المواد Material Requirement Planning، وفي نهاية الثمانيات تم تطوير تلك النظم وظهر نظام أكثر تطوراً يعرف بنظم تخطيط الموارد الصناعية Material Requirement Planning، وفي نهاية التسعينيات تم التوصل إلى ما يعرف الآن بنظم تخطيط موارد المنشأة Enterprise Resource Planning التي ساعدت على تحقيق التكامل بين جميع وظائف المنشأة (سعد الدين، 2005، ص 109 - 110).

2/2/2 مفهوم نظم تخطيط موارد المنشأة ERP:

مرت نظم ERP بمراحل تطور مختلفة وقد انعكست مراحل التطور هذه على مفهوم نظم ERP، فجهود الباحثين والمهتمين في مجال تعريف نظم ERP متعددة، فقد عرفها (Ifinedo, 2006, P86) بأنها "عبارة عن حزم مصممة لأعمال تكنولوجيا المعلومات والتي تهدف إلى دمج العمليات والوظائف التجارية التي تسمح بتبادل البيانات والممارسات المشتركة"، كما عرفها (Beheshti, 2006, P184-185) بأنها "مجموعة من تطبيقات الأعمال التي تربط إدارات المنشأة المختلفة مثل الإدارة المالية وإدارة التصنيع وإدارة الموارد البشرية في نظام واحد متكامل من خلال برنامج مشترك لتدفق المعلومات عبر هذه الأقسام"، وعرفها (Baray et al, 2006, P140) بأنها "عبارة عن نظام لإدارة الأعمال يضم مجموعة من البرمجيات لإدارة ودمج جميع الوظائف في المنشأة"، وعرفها أيضاً (Chen, et al, 2012, P84) بأنها "نظام يدمج العمليات التجارية للمنشأة يحقق إمكانية الوصول الفوري للبيانات المتكاملة لتحسين الكفاءة والأعمال التشغيلية وأن نظم ERP لها مزايا أخرى تحسن الإنتاجية والدورة المالية"، وعرفها (Shannak, 2015, P39) بأنها "نظام معلومات متكامل لإدارة وتنسيق جميع الموارد والمعلومات والوظائف وذلك من خلال قواعد بيانات مركزية مما يؤدي إلى توفير الوقت والتكلفة مما يؤدي إلى سرعة إتخاذ القرارات".

وبناءً على ما تقدم يرى الباحث أنه يمكن تعريف نظم ERP بأنها عبارة عن نظام إلكتروني متكامل (مجموعة برامج قياسية) يعتمد على استخدام قاعدة بيانات مشتركة بين الإدارات والأقسام والفروع داخل المنشأة لتسهيل عمليات الإتصال ومشاركة المعلومات بين جميع وظائف المنشأة، مما يؤدي إلى توفير التكلفة وتوفير المعلومات في الوقت المناسب مما يؤدي إلى سرعة إتخاذ القرارات.

3/2/2 المنافع المتوقعة من تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP :

تناولت العديد من الدراسات المنافع المتوقعة التي يمكن أن تحققها منشآت الأعمال نتيجة التطبيق الناجح لنظم ERP, ولعل أهم تلك الدراسات (Kanellou, et al, 2013,p 23, Baray et al, 2008,p7& Shan, et al, 2002) التي أشارت إلى أن تنفيذ نظم ERP يحقق العديد من المنافع المتوقعة والمتمثلة في :

- **المنافع التشغيلية** : تقوم نظم ERP بدور هام في آلية الأنشطة التشغيلية المختلفة بالمنشأة بما يحقق مجموعة من المنافع أهمها, خفض التكلفة من خلال خفض الوقت, تحسين الإنتاجية من خلال زيادة الإنتاج, تحسين الجودة من خلال تخفيض معدل الأخطاء, وتحقيق رضا العملاء من خلال تسهيل الوصول للمعلومات.
- **المنافع الإدارية** : تقوم نظم ERP بدور هام في تحقيق العديد من من المنافع الإدارية أهمها, إدارة الموارد بكفاءة من خلال إدارة الأصول وإدارة المخزون وإدارة الإنتاج وإدارة الموارد البشرية بصورة أفضل, تحسين عملية اتخاذ القرارات من خلال دقة المعلومات وتوافرها في الوقت المناسب, وتحسين الأداء على جميع المستويات في المنشأة.
- **المنافع الإستراتيجية** : تساعد نظم ERP في تحقيق العديد من المنافع الإستراتيجية أهمها, زيادة حجم الأعمال من خلال تقديم منتجات وخدمات جديدة تقابل رغبات وطلبات العملاء, التوسع في أعمال التجارة الالكترونية .
- **المنافع التنظيمية**: تساهم نظم ERP في تحقيق العديد من المنافع التنظيمية أهمها, زيادة رضا العاملين وتنمية مهاراتهم, تحسين كفاءة الإتصال بين الأقسام والمستويات الإدارية المختلفة مما يساعد على الاستغلال الأمثل للوقت والموارد, تزيد من القدرة على التكيف من خلال دعم التغييرات التنظيمية للشركة سواء في الهيكل التنظيمي أو العمليات التجارية .
- **منافع البنية الأساسية** : تساهم نظم ERP بما تتضمنه من تطبيقات متكاملة ومعيارية في تحقيق العديد من المنافع أهمها, زيادة مرونة الأعمال من خلال سرعة الإستجابة للتغيرات الداخلية والخارجية بأقل تكلفة, تزيد من القدرة على التكيف من خلال دعم التغييرات الحالية والمستقبلية في مجال الأعمال, تخفيض تكاليف تكنولوجيا المعلومات من خلال استبعاد التطبيقات المنفصلة والإدخال المتكرر للمعلومات وإحلال كل ذلك بنظام واحد متكامل .

4/2/2 متطلبات تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP :

توصل العديد من الباحثين والمتخصصين (Al-Fawaz, et al, 2008,p4; Frimpon,) إلى العديد من المتطلبات اللازمة لنجاح تطبيق نظم ERP والتي من أهمها مايلي :

- يُعد دعم الإدارة العليا أحد المتطلبات الرئيسية لضمان نجاح نظم ERP ، من خلال توفير القيادة وتوفير الموارد اللازمة ووضع أهداف واقعية لنظم ERP, وأن غياب هذا الدعم يؤدي إلى فشل المنشأة في تحقيق المنافع المرتبطة بتنفيذ نظم تخطيط موارد المنشأة.
- تدريب وتأهيل الأفراد العاملين حول استخدام نظم ERP , وأن يتولى التدريب أفراد متخصصين ذوي مستوى عال من الكفاءة على اعتبار أن التدريب يُساهم في تحسين مهارات وقدرات الأفراد العاملين على إنجاز الأعمال المتعلقة بتطبيق نظم ERP، وعدم كفاية التدريب يترتب عليه عدد كبير من الأخطاء والمشاكل عند التطبيق.
- إنشاء البنية التحتية الملائمة لنظم ERP, من خلال توفير أفضل مجموعة من الأجهزة والبرامج التي من شأنها ضمان أن يتم تطبيق نظم ERP كما خطط له لضمان عدم حدوث تضارب بين وظائف المنشأة, ووضع نظام رقابة لتقييم أداء نظم ERP واكتشاف الأخطاء وعلاجها.
- إعادة هندسة العمليات التجارية من خلال موائمة عمليات المنشأة مع البرمجيات, استعداد قدرة المنشأة على تغيير النظم التقليدية المستخدمة إلى نظم معلومات حديثة لازمة لنظم ERP.

3/2 طبيعة العلاقة بين المراجعة المستمرة ونظم تخطيط موارد المنشأة ERP :

أدى تزايد اعتماد الوحدات الاقتصادية على تكنولوجيا المعلومات وتشغيل بياناتها إلكترونياً باستخدام نظم ERP والتوسع في النشر الإلكتروني لتقاريرها المالية, إلى دفع أصحاب المصالح للطلب المتزايد من الوحدات الاقتصادية زيادة الوثوقية في المعلومات الواردة بالتقارير المالية, ولتلبية احتياجات أصحاب المصالح في الحصول على تأكيدات وقتية ومستمرة عن كفاءة وجودة التقارير المالية, بدأت الوحدات الاقتصادية في التحول نحو بيئة الرقابة الآلية من خلال تنفيذ المراجعة بشكل مستمر على العمليات المالية والرقابة المرتبطة بها في الوقت الحقيقي لحدوثها, ومن ثم ظهرت المراجعة المستمرة كمدخل يمكن الاعتماد عليه في توفير التأكيدات بشأن الثقة في التطبيقات الإلكترونية ومصداقية المعلومات بالتقارير المالية المنشورة إلكترونياً (فؤاد, 2016), كما تعتبر أنشطة المراجعة من الآليات المحورية ووظيفة تأكيدية لتحسين جودة التقارير المالية.

حيث أشارت دراسة Shin, et al. (2013) إلى أن هناك تأثير إيجابي لمدخل المراجعة المستمرة على الشركات التي تطبق نظم تخطيط موارد المنشأة حيث أدى استخدام مدخل المراجعة المستمرة إلى تغيير أساسي في وظيفة المراجعة، حيث تقوم المراجعة المستمرة بفحص كافة معاملات المنشأة والأحداث محل المراجعة بصورة منتظمة أو غير منتظمة مما يساعد على اكتشاف أي أخطاء أو استثناءات مما يجعل المراجعة المستمرة مراجعة وقائية تمنع وقوع الأخطاء والتحريفات قبل ظهورها في القوائم المالية، فضلاً عن توفير التقارير المالية الموثوق بها بشكل فوري ومستمر من وقوع الأحداث بما يخدم مصالح متخذي القرار ومستخدمي القوائم والتقارير المالية وتعزيز قدرة المستخدمين على تفهم وإدراك الأحداث التي تؤثر على الشركة .

كما أشارت دراسة (فؤاد, 2016) إلى أن الإعتماد على مدخل المراجعة المستمرة بواسطة المراجع الخارجي في بيئة نظم تخطيط موارد المنشأة يُساهم في تحسين جودة تقارير الأعمال الإلكترونية، فضلاً عن أن هناك تأثير إيجابي لتكامل مدخل المراجعة المستمرة ونظم تخطيط موارد المنشأة في تحسين خصائص جودة تقارير الأعمال الإلكترونية، كما أشارت دراسة (شحاته, 2019) إلى قدرة إجراءات المراجعة المستمرة على معالجة مشاكل تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة .

كما اتضح للباحث من خلال الدراسة التطبيقية وجود علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية بين مدخل المراجعة المستمرة وتطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة في الشركات ، حيث يرى الباحث أنه كلما إتجهت الشركة نحو تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP كلما أدى ذلك إلى سهولة وإمكانية تطبيق مدخل المراجعة المستمرة في الشركة.

4/2 ممارسات إدارة الأرباح في الفكر المحاسبي وطرق قياسها :

تعتبر الأرباح الصافية المعلنة بالقوائم المالية من أهم المعلومات لأصحاب المصالح فضلاً عن كونها من أهم المقاييس التقليدية لأداء الوحدات الإقتصادية، لذلك قد تلجأ إدارة الوحدات الإقتصادية إلى التلاعب في تلك الأرباح بما يعظم منافعها الذاتية من خلال المرونة التي تسمح بها المبادئ والمعايير المحاسبية للتأثير على رقم الأرباح المنشورة بالقوائم المالية وهو ما يعرف بإدارة الأرباح .

1/4/2 مفهوم إدارة الأرباح :

يوجد تباين في الفكر المحاسبي حول مفهوم إدارة الأرباح ورغم هذا التباين إلا أنه يمكن رصد مجموعة الخصائص التالية للتعبير عن إدارة الأرباح (حشاد, 2012, ص 14 - 15; أبو جبة وآخرون , 2017, ص Beneish,2001,p2263;) :

- التحريف المتعمد للأرباح لتحقيق مكاسب معينة للإدارة أو تحقيق مستوى ربح معين يتماشى مع توقعات المحللين الماليين والمستثمرين في السوق المالي .
- المرونة التي تسمح بها المبادئ والمعايير المحاسبية للتأثير على رقم الأرباح المنشورة للتقرير عن مستوى مرضي من الأرباح بإعتبارها المقياس التقليدي لأداء الإدارة .
- استخدام المديرين للتقدير والحكم الشخصي في إعداد التقارير المالية .
- الطرق والأساليب التي تقوم بها الإدارة بهدف التأثير على الأرباح المحققة .
- اتخاذ خطوات مدروسة من خلال المبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي تسمح بحرية الاختيار بين البدائل والسياسات المحاسبية بهدف الوصول إلى مستويات مرغوبة من الأرباح.

2/4/2 دوافع إدارة الأرباح :

تتمثل دوافع ممارسات إدارة الأرباح (حشاد, 2012, ص 16 - 19; الداعور وآخرون, 2016, ص Jong, et al , 2014,P611830 - 824 &) فيما يلي :

1/2/4/2 مقابلة توقعات المحللين الماليين والمستثمرين في السوق المالي :

تمثل توقعات الأرباح التي يصدرها المستثمرين والمحللين الماليين والمستثمرين عن أداء الشركة أحد دوافع إدارة الأرباح, لذلك تهتم الإدارة بمحاولة التقرير عن أرقام للربح المحاسبي تتفق مع تلك التوقعات أو تزيد عنها, بالإضافة إلى أن اعتماد المستثمرين والمحللين الماليين في السوق المالي على المعلومات المحاسبية التي توفرها التقارير المالية المنشورة في تقييم الأسهم, يولد دافعاً أو حافزاً للمديرين للتلاعب بالأرباح بغرض زيادة أسعار الأسهم .

2/2/4/2 تفادي التكاليف السياسية :

التكاليف السياسية هي تلك التكاليف التي تتحملها الوحدات الإقتصادية ذات الثقل والتي تحقق أرباحاً كبيرة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة نتيجة صدور قرارات سيادية تفرضها الدولة تسمح بالتدخلات الخارجية من الحكومات أو الهيئات التي تؤثر على قيمة المنشأة مثل زيادة معدلات

الضرائب أو فرض ضريبة جديدة أو تحميل الوحدات الإقتصادية بأعباء إجتماعية مرتفعة, لذلك تلجأ الوحدات الإقتصادية التي تتعرض لتكاليف سياسية مرتفعة أن تمارس إدارة الأرباح بغرض تخفيض الأرباح لتفادي التكاليف السياسية ومنع انتقال الثروة من الشركة إلى الدولة .

3/2/4/2 مكافآت الإدارة :

أدى استخدام الشركات لخطط المكافآت المعتمدة على الأرباح المعلنة بالتقارير المالية المنشورة إلى خلق حافز قوي لدى الإدارة للتلاعب في الأرباح من خلال اختيار الطرق والسياسات المحاسبية التي يترتب عليها زيادة الأرباح لتعظيم منفعتها الذاتية المتمثلة في زيادة حوافزها ومكافآتها .

4/2/4/2 عقود الدين :

عقود الدين هي تلك العقود المبرمة بين الشركة والجهات المقرضة وقد تتضمن تلك العقود فرض قيود على تصرفات الإدارة من حيث تحديد حد أقصى لتوزيعات الأرباح وحد أقصى لنسبة السيولة والمديونية, لذلك تُعد عقود الدين أحد أهم دوافع الإدارة لممارسة إدارة الأرباح لتجنب شروط عقد الدين, فتلجأ الشركات الراغبة في الحصول على قرض من أطراف خارجية أو إصدار سندات باستخدام الطرق والسياسات المحاسبية لإظهار الأرباح بصورة أعلى مما هي عليه لتخفيف أو تجنب شروط عقد الدين ولبيان قدرتها على سداد تلك القروض .

3/4/2 صور ممارسات إدارة الأرباح :

تشمل ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المصرية, ممارسات خاصة بالإيرادات, ممارسات خاصة بالمصروفات, ممارسات خاصة بعمليات الإندماج (حشاد, 2012, ص 29 - 33, الشراقوي , 2014, ص 52 - 55) :

1/3/4/2 الممارسات المحاسبية الخاطئة في الإيرادات :

- التلاعب في توقيت الإعراف بالإيراد من خلال التلاعب في تواريخ مستندات شحن البضاعة المباعة لنقل الإيرادات التي تتم في فترة معينة إلى فترات أخرى وذلك لتضخيم الإيرادات التي تخص هذه الفترة .

- تضخيم الإيرادات من خلال تسجيل بضاعة الأمانة التي يتم إرسالها إلى الوكلاء كمبيعات بالرغم من عدم بيعها وأنها ما زالت مملوكة للشركة ولكنها موجودة لدى الوكلاء .

- تضخيم إيرادات فترة محاسبية معينة من خلال تسجيل إيرادات وهمية عن عمليات بيع صورية
- تضخيم الإيرادات عن طريق عدم فصل إيرادات خدمات ما بعد البيع وفوائد التمويل عن سعر البيع الأصلي للسلعة, حيث يجب توزيع الإيرادات الناتجة من خدمات البيع وفوائد التمويل على الفترات المستفيدة منها .

2/3/4/2 الممارسات المحاسبية الخاطئة في المصروفات :

- التلاعب في توقيت الإعراف بالمصروفات من خلال تأجيل الإعراف بها وهو ما يعرف برسملة وتأجيل المصروفات لفترات لاحقة مما يؤدي إلى تخفيض مصروفات الفترة وزيادة الأرباح أو الإعراف بالمصروفات المتعلقة بإقتناء الأصول الثابتة كمصروفات إيرادية لتضخيم المصروفات .
- التلاعب في تكوين المخصصات من خلال تكوين مخصصات بقدر أكبر من الواجب تكوينه لتخفيض الأرباح في السنوات التي تحقق فيها أرباح كبيرة واستخدامها في السنوات التي ينخفض فيها الأرباح .
- تقييم مخزون آخر المدة بالتكلفة أو السوق أيهما أقل يؤدي إلى خفض تكلفة البضاعة المباعة ومن ثم يتم تضخيم الأرباح .

3/3/4/2 الممارسات المحاسبية الخاطئة في عمليات الإندماج :

- التلاعب في تقييم أصول الشركة المندمجة أثناء عملية الإندماج ويكون هذا الأمر بمثابة وسيلة يلجأ إليها المديرون لخدمة أغراض معينة .
- المغالاة في تكوين المخصصات الخاصة بالإندماج وتخفيضها في الفترات المحاسبية التالية وتسجيل هذا الانخفاض كأرباح .
- دمج نتائج الأعمال بالقوائم المالية قبل تاريخ الإندماج الفعلي بهدف تحسين المركز المالي ونتائج الأعمال للشركة على غير الحقيقة .

4/4/2 نماذج قياس إدارة الأرباح :

- يمثل أساس الاستحقاق محور ممارسات وأساليب إدارة الأرباح حيث أنه يمنح الإدارة القدرة على التلاعب بالأرباح من خلال استخدام المرونة التي تسمح بها المبادئ والمعايير المحاسبية للتأثير على رقم الأرباح المنشورة للتقرير عن مستوى مرضي من الأرباح لتحقيق مصالحها

ومنافعها الذاتية، وبمراجعة الأدبيات المحاسبية لوحظ وجود عدة مداخل لقياس ممارسات إدارة الأرباح أكثرها انتشاراً واستخداماً مدخل التباين ومدخل المستحقات الإختيارية ونسبة ميلر.

1/4/4/2 مدخل التباين : يعتمد هذا المدخل على مقارنة التغير في الدخل مع التغير في المبيعات لتحديد تمهيد الشركة لدخلها، ومن أشهر النماذج المستخدمة في هذا المدخل نموذج (Eckel,1981) ووفقاً لهذا النموذج إذا كان التغير في الدخل أقل من التغير في المبيعات فإن الشركة تصنف ممهدة للدخل، أما إذا كان التغير في الدخل أكبر من أو يساوي التغير في المبيعات فإن الشركة تصنف كغير ممهدة للدخل .

2/4/4/2 مدخل المستحقات الإختيارية : يعتمد هذا المدخل في تحديده للمستحقات الإختيارية على الفرق بين المستحقات الإجمالية والمستحقات غير الإختيارية، ومن أشهر النماذج المستخدمة في هذا المدخل نموذج Jones المعدل لقياس ممارسات إدارة الأرباح على مستوى الشركات المساهمة (Dechow, et al,1995)، الذي يهتم بالمستحقات الإختيارية على اعتبار أنها العنصر الأقل موثوقية والأكثر عرضة لتلاعب الإدارة وبالتالي هي مقياس صالح لإدارة الأرباح.

3/4/4/2 القيمة المطلقة لنسبة ميلر:

وهي عبارة عن الفرق بين التغير في صافي رأس المال العامل وصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية في الفترة الحالية عن الفترة السابقة، وتأخذ نسبة ميلر الصيغة الآتية (مصطفى، عمرو محمد، 2017، ص 116):

$$H0: (\Delta WC/ CFO) t-0 - (\Delta WC/ CFO) t-1 = 0$$

$$H1: (\Delta WC/ CFO) t-0 - (\Delta WC/ CFO) t-1 \neq 0$$

حيث:

ΔWC تشير إلي التغير في رأس المال العامل.

CFO تشير إلي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

وتشير الصيغة السابقة لنسبة ميلر إذا كانت قيمة التغير في نسبة ميلر \neq صفر إلى وجود إدارة أرباح سواء إلبأعلنا إذا كانت إشارة موجبة أو إلى أسفل إذا كانت الإشارة سالبة، وكلما ابتعدت قيمة التغير في نسبة ميلر عن الصفر يكون مستوي إدارة الأرباح، حيث تنخفض كلما

- اقتربت من الصفر وترتفع كلما ابتعدت عن الصفر, وتعتبر نسبة ميلرهي المقياس الأفضل من بين المقاييس المختلفة لإدارة الأرباح للأسباب الآتية:(الدويرى،2014، ص 680)
- إن قيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح سوف يعكس مباشرة على العناصر التي يتكون منها رأس المال العامل وذلك لأن تركيز الإدارة عند القيا بممارسات إدارة الأرباح يكون غالباً مرتبطاً بالأجل القصير.
- إن اعتماد هذه النسبة على التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية كعامل حاكم يضمن دقة القياس وذلك لأنه أقل لعرضه للتلاعب أو لممارسات إدارة الأرباح.
- تمتاز هذه النسبة بسهولة الحساب إلى حد ما لهذا تعتبر هذه النسبة أداة عملية لقياس مستوى إدارة الأرباح والكشف عنها.
- نماذج قياس مستوى إدارة الأرباح الأخرى لا تتحك في إدارة الأرباح الحقيقية بينما نسبة ميلر تتحكم في كل من إدارة الأرباح المحاسبية وإدارة الأرباح الحقيقية، حيث تنعكس إدارة الأرباح سواء المحاسبية أو الحقيقية بشكل متكافئ على العناصر التي يتكون منها رأس المال العامل.

5/2 دور المراجعة المستمرة في بيئة نظم تخطيط موارد المنشأة ERP في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

لاستخدام المراجعة المستمرة مردود إيجابي على الوحدات الإقتصادية حيث توصل كلاً من (Warren, et al,2006 & Thomas, et al,2012) أن المراجعة المستمرة تقلل من احتمالات وجود غش داخل الوحدات الإقتصادية وذلك بسبب عمليات المراجعة المتكررة بشكل مستمر, من خلال معرفة السلوك المتوقع من الموظفين أو الإدارة تجاه الغش في معاملات الوحدة الإقتصادية وبالتالي يتم تحديد وقت المراجعة المستمرة ومعدل تكرارها الذي يزيد من احتمال اكتشاف الغش بشكل مبكر وتخفيض الخسائر الناتجة عنها.

هذا وقد أوضح (Flwerday, et al,2005) أن مدخل المراجعة المستمرة يساعد المراجع في توفير تأكيدات مستمرة وفورية بشأن جودة التقارير المالية الفورية التي يتم نشرها عبر الشبكة الدولية للمعلومات بما يخدم إدارة الوحدات الإقتصادية وأصحاب المصلحة في اتخاذ قرارات هامة, كما تضيف المراجعة المستمرة قيمة للتقارير المالية التي يتم نشرها إلكترونياً نتيجة لتقديمها تقرير المراجعة في الوقت المناسب والكشف عن

- الأخطاء والغش في المعلومات المالية في الوقت المناسب والتأكيد من أن المعلومات آمنة ودقيقة وموثوق فيها ويمكن الإعتماد عليها في اتخاذ القرار (فؤاد, 2016) .
- كما توصل (محمد وآخرون, 2011&2020, Chan , et al) إلى أن مدخل المراجعة المستمرة يُساهم في الحد من ممارسات الغش والتلاعب في تقارير الأعمال التي يتم نشرها إلكترونياً عبر الشبكة الدولية للمعلومات وذلك من خلال :
- استخدام التكنولوجيا الحديثة أثناء المراجعة من شأنها تحسين كفاءة وفعالية المراجعة.
 - تخطيط المراجعة بفعالية تعطي القدرة على الإحساس المبكر بالمخاطر التي يمكن أن تواجهها عند تشغيل بياناتها إلكترونياً.
 - تعتبر المراجعة المستمرة مؤشر جيد في الحد من ارتكاب الأخطاء من خلال تحسين فعالية الرقابة الداخلية .
 - توفير اهتمام المراجعة المستمرة بتقديم تقارير نتائج الفحص خلال وقت الأحداث أو بعد وقوعها مباشرة يساعد في إضفاء الثقة في المعلومات المحاسبية .
 - تصميم إجراءات المراجعة المستمرة بفعالية للحصول على تأكيدات معقولة بأن تقارير الأعمال المنشورة خالية من أي تحريف أو غش أو تلاعب أو أي ممارسة من ممارسات إدارة الأرباح .
- كما اتضح للباحث من خلال الدراسة التطبيقية وجود علاقة ارتباط سلبية ذات دلالة إحصائية بين مدخل المراجعة المستمرة وممارسات إدارة الأرباح في الشركات ، حيث يرى الباحث أنه كلما إتجهت الشركة نحو تطبيق مدخل المراجعة المستمرة كلما أدى ذلك إنخفاض ممارسات إدارة الأرباح .
- بينما أشارت دراسة كلاً من (Morris , et al, 2010) , (Morris, 2011) , (Paredes, et al, 2015) , (جاب الله, 2015) إلى أن تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة تقلل من ممارسات إدارة الأرباح نتيجة لإنخفاض القيمة المطلقة للإستحقاقات الإختيارية في المدى القصير, في حين أشارت دراسة كلاً من (Brazel , et al, 2008) , (Morris, 2009) , (Aryani, 2014) إلى أن تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة تزيد من ممارسات إدارة الأرباح نتيجة لزيادة القيمة المطلقة للإستحقاقات

الإختيارية في المدى القصير، ويتفق الباحث مع الدراسات التي تشير إلى أن تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة تُقلل من ممارسات إدارة .

كما اتضح للباحث من خلال الدراسة التطبيقية وجود علاقة ارتباط سلبية ذات دلالة إحصائية بين مدخل المراجعة المستمرة في بيئة نظم تخطيط موارد المنشأة ERP وممارسات إدارة الأرباح في الشركات ، حيث يرى الباحث أنه كلما إتجهت الشركة نحو تطبيق مدخل المراجعة المستمرة في بيئة نظم تخطيط موارد المنشأة ERP كلما أدى ذلك إنخفاض ممارسات إدارة الأرباح .

ثالثاً : الدراسة التطبيقية:

يحاول الباحث في هذا الجزء من البحث تحديد واقع التطبيق العملي لأثر تطبيق مدخل المراجعة المستمرة في بيئة نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP) في عدد من الشركات المساهمة في سوق الأوراق المالية المصرية والمدرجة في مؤشر (EGX100) وذلك من خلال ما يلي :

1/3 هدف الدراسة التطبيقية :

يتمثل الهدف العام للدراسة التطبيقية في اختبار أثر المراجعة المستمرة في بيئة (ERP) على ممارسات إدارة الأرباح لعينة من شركات المساهمة في سوق الأوراق المالية المصرية والمدرجة في مؤشر (EGX100)، خلال السنوات المالية 2018، 2019، 2020 باستخدام أسلوب تحليل المحتوى، سواء كان ذلك ضمن التقارير المالية السنوية، المعلومات المتوفرة على الموقع الإلكتروني للشركة، ويشتمل من هذا الهدف أهداف فرعية هي:

- اختبار مدى وجود علاقة ارتباط بينمدخل المراجعة المستمرة وتطبيق ERP لعينة من شركات المساهمة المصرية والمدرجة في مؤشر (EGX100).
- اختبار مدى تأثير مدخل المراجعة المستمرة على ممارسات إدارة الأرباح لعينة من شركات المساهمة المصرية والمدرجة في مؤشر (EGX100).
- اختبار مدى تأثير مدخل المراجعة المستمرة في بيئة ERP على ممارسات إدارة الأرباح لعينة من شركات المساهمة المصرية والمدرجة في مؤشر (EGX100).

2/3 فروض الدراسة التطبيقية

في ضوء الإطار النظري للبحث واستناداً إلى الأهداف التي يسعى البحث لتحقيقها، يمكن للباحث إختبار مجموعة من الفروض على النحو التالي:

الفرض الأول : " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدخل المراجعة المستمرة وتطبيق ERP فى الشركات".

الفرض الثانى: " توجد علاقات ذات دلالة إحصائية بين مدخل المراجعة المستمرة وممارسات إدارة الأرباح".

الفرض الثالث: " توجد علاقات ذات دلالة إحصائية بين مدخل المراجعة المستمرة فى بيئة ERP وممارسات إدارة الأرباح".

3/3 مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة فى كافة شركات المساهمة المدرجة فى مؤشر السوق المصرى (EGX100)، وقد قام الباحث باختيار عينة من تلك الشركات موزعة على عدد من القطاعات الاقتصادية المختلفة وفقاً لمدى استيفاء الشركات لمجموعة من المحددات والضوابط التى حددها الباحث وهى:

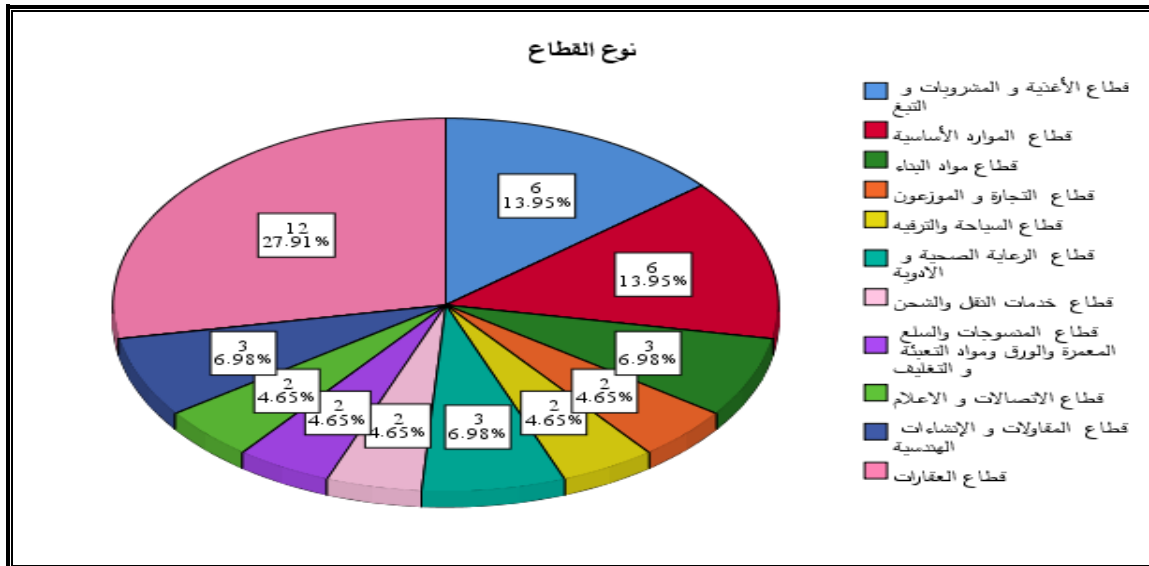
- أن تكون أسهم تلك الشركات مقيدة بالبورصة ومدرجة فى مؤشر (EGX100)، وخاضعة للتداول طوال فترة الدراسة.
 - إستبعاد شركات قطاع الخدمات المالية (قطاع البنوك، وقطاع الخدمات المالية غير المصرفية) لما لها من طبيعة مختلفة وقواعد تنظيمية ومعايير محاسبية خاصة بها والتى تنعكس على المعلومات الواردة بالتقارير المالية لهذه الشركات.
 - أن تكون الشركة قد مضى على قيدها فى البورصة أكثر من خمس سنوات.
 - ألا تكون الشركة حققت خسائر منتظمة خلال فترة الدراسة، وألا تكون قد تعرضت للشطب أو الاندماج أو التوقف خلال فترة الدراسة.
 - أن تتوفر التقارير المالية عن الشركة بانتظام، وأن تتوفر فيها بيانات كافية لحساب متغيرات الدراسة، وأن يوجد مايدل على إهتمام الشركة بالمراجعة المستمرة ونظام ERP.
- وقد أسفر تطبيق المعايير السابقة عن اختيار عدد (43) شركة لتمثل عينة الدراسة موزعة على عدد من القطاعات الاقتصادية المختلفة^(*)، وقد بلغ عدد المشاهدات (129) مشاهدة، ويوضح الجدول التالى عينة الدراسة وعدد المشاهدات:

^(*) مع نهاية عام 2019 قامت إدارة البورصة المصرية بإعادة هيكلة قطاعات السوق وتقسيمها إلى (18) قطاع حيث تم إضافة قطاعات جديدة، ودمج قطاعات أخرى مع بعضها.

جدول رقم (1) عينة الدراسة والقطاعات المكونة لها

م	اسم القطاع	عدد الشركات	عدد المشاهدات	النسبة
1	قطاع الأغذية والمشروبات والتبغ	6	18	14%
2	قطاع الموارد الأساسية	6	18	14%
3	قطاع مواد البناء	3	9	7%
4	قطاع التجار والموزعون	2	6	4.7%
5	قطاع السياحة والترفيه	2	6	4.7%
6	قطاع الرعاية الصحية والأدوية	3	9	7%
7	قطاع خدمات النقل والشحن	2	6	4.7%
8	قطاع المنسوجات والسلع المعمرة والورق ومواد التعبئة والتغليف	2	6	4.7%
9	قطاع الاتصالات والأعلام	2	6	4.7%
0	قطاع المقاولات والإنشاءات الهندسية	3	9	7%
1	قطاع العقارات	12	36	27.9%
	الإجمالي	43	129	100%

ويوضح الشكل التالى عينة الدراسة ونسب القطاعات الممثلة للعينة:



شكل رقم (1) عينة الدراسة والقطاعات المكونة لها

4/3 اسلوب ومصادر الحصول على البيانات

- اعتمد الباحث في جمع البيانات الخاصة بالدراسة التطبيقية على مايلي :
- الزيارات الميدانية لشركات العينة محل الدراسة والمقابلات الشخصية لمديري ومسؤولي هذه الشركات أو التواصل معهم عن طريق البريد الالكتروني للوقوف على مدى تطبيق نظام المراجعة المستمرة ونظام ERP والإستعانة بهم فى استيفاء النموذج المقترح للوقوف على طبيعة المراجعة المستمرة ونظام ERP في هذه الشركات.
 - أسلوب تحليل المحتوى، سواء كان ذلك ضمن التقارير المالية السنوية، التقارير غير المالية، المعلومات المتوفرة على الموقع الإلكتروني للشركة، أو من المعلومات المتوفرة على موقع البورصة المصرية <https://egx.com.eg>، ومواقع التحليل الإحصائي ذات الصلة مثل موقع مباشر مصر www.Mubasher.info، وموقع شركة <https://sa.investing.com>. وذلك للحصول على البيانات المتعلقة بحساب نسبة ميلر لحساب ممارسات إدارة الأرباح.

5/3 متغيرات ونماذج الدراسة

يمكن للباحث تناول متغيرات البحث وطرق قياسها كما يلي:

1/5/3 المتغير التابع: ممارسات إدارة الأرباح (Earnings Management)

ويتمثل في ممارسات إدارة الأرباح والتي تشمل إدارة الأرباح الحقيقية وإدارة الأرباح المحاسبية، ويرمز له بالرمز (Miller) ويتم اعتبارها متغيراً تابعاً كمي يتم قياسه بمقياس نسبي Ratio Measurement يتم حساب قيمته من خلال القيمة المطلقة لنسبة ميلر (أي بدون أي إشارة)، ونسبة ميلر عبارة عن الفرق بين التغير في صافي رأس المال العامل وصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية في الفترة الحالية عن الفترة السابقة، حيث إن نسبة ميلر تتطلب لحسابها بيانات ثلاث سنوات. وتم تجميع البيانات اللازمة لحساب نسبة ميلر كمقياس لإدارة الأرباح من القوائم المالية للشركات الممثلة للعينة عن السنوات من (2016-2020) ، وقد أخذت نسبة ميلر لحسابها الخطوات التالية: (الهورى، 2017، ص 945)

- **RATIO1: ($\Delta WC_{it} / CFO_{it}$)**

حيث:

ΔWC_{it} : تشير إلى التغير في رأس المال العامل من الفترة السابقة وحتى الفترة الحالية.

CFO_{it} : تشير إلى صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية في الفترة الحالية.

- **RATIO 2: ($\Delta WC_{it-1} / CFO_{it-1}$)**

- **Miller = RATIO 1- RATIO 2**

وتشير الصيغة السابقة لنسبة ميلر إلى ما يلي:

- إذا كانت قيمة التغير في نسبة ميلر = صفر، فإن ذلك يعني عدم وجود إدارة أرباح.
- أما إذا كانت قيمة التغير في نسبة ميلر \neq صفر، فإن ذلك يعني وجود إدارة أرباح سواء إلى أعلى إذا كانت الإشارة موجبة أو إلى أسفل إذا كانت الإشارة سالبة.
- كلما ابتعدت قيمة التغير في نسبة ميلر عن الصفر يكون مستوي إدارة الأرباح، حيث تنخفض كلما اقتربت من الصفر وترتفع كلما ابتعدت عن الصفر.

ويُعد المقياس الأكثر انتشاراً في الدراسات السابقة لما له من مزايا تميزه عن المقاييس الأخرى، وقد تم تطبيقه في بيئة الأعمال المصرية قياساً على دراسات (الهورى، 2017; مصطفى، 2017).

2/5/3 المتغيرات المستقلة: ويتم تناولها كما يلي:

1/2/5/3 مدخل المراجعة المستمرة (Continuous Auditing) :

ويتمثل في مدى تطبيق الشركة لمدخل المراجعة المستمرة أثناء العام، ويرمز له بالرمز (CoAudit)، وفي ضوء ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة (عبد المعطى 2013; فؤاد 2016) يعتمد الباحث لقياس هذا المتغير على نموذج مقترح مكون من (10) عناصر (ملحق رقم 1) للدلالة على مدى تطبيق الشركة لمدخل المراجعة المستمرة تم إستيفاء هذه العناصر من خلال:

- أسلوب تحليل المحتوى للعناصر المتضمنة داخل التقارير المالية السنوية، التقارير غير المالية، المعلومات المتوفرة على الموقع الإلكتروني للشركة، أو من المعلومات المتوفرة على موقع البورصة المصرية.

- الزيارات الميدانية لشركات العينة محل الدراسة وإجراء المقابلات الشخصية لمديري ومسؤولي هذه الشركات أو التواصل معهم عن طريق البريد الإلكتروني للوقوف على مدى تطبيق نظام المراجعة المستمرة وذلك بالنسبة للعناصر التي تعذر الحصول عليها من القوائم والتقارير المالية وموقع الشركة.

وبعد قيام الباحث بإستيفاء المؤشر المقترح لقياس المراجعة المستمرة تم تكوين متغير كمي (نسبة مئوية) لبيان درجة تطبيق الشركة لمدخل المراجعة المستمرة ثم ترجمته إلى متغير وهمى بقيم ثنائية (0)، (1) على النحو التالي:

- القيمة (0): في حالة عدم تطبيق مدخل المراجعة المستمرة ويحدد ذلك عندما يأخذ المؤشر قيمة أقل من (0,5) ويدل ذلك على "عدم تطبيق مدخل المراجعة المستمرة".
- القيمة (1): في حالة وجود دلالات على تطبيق مدخل المراجعة المستمرة ويحدد ذلك عندما يأخذ المؤشر قيمة أكبر من أو يساوى (0,5) ويدل ذلك على "تطبيق مدخل المراجعة المستمرة".

2/2/5/3 تطبيقنظم تخطيط موارد المنشأة (Enterprise Recourse Planning)

ويتمثل في مدى تطبيق الشركة لنظم تخطيط موارد المشروع، ويرمز له بالرمز ERP، ويعتمد الباحث لقياس هذا المتغير على متغير ترتيبي يأخذ القيم التالية:

- القيمة (1): في حالة عدم تطبيق الشركة كلياً على نظم ERP.
- القيمة (2): في حالة تطبيق الشركة نظم ERP بشكل جزئي.
- القيمة (3): في حالة تطبيق الشركة نظم ERP بشكل كامل.

ويمكن للباحث إختيار القيم السابقة لكل شركة من خلال توافر مدى توافر العناصر التالية: (عصيمي، 2011، ص 514-515؛ إبراهيم، 2020، ص 1-62)

- وجود موقع الكترونى محدث بشكل مستمر يتم من خلاله نشر تقارير الأعمال الفورية والإفصاحات لجميع أعمال الشركة.
- إفصاح الشركة فى رؤية ورسالة المنشأة عن مدى التوجه إلى تحديث أنظمة المنشأة والتوجه نحو نظم ERP، ويمكن ملاحظة ذلك من خلال التقارير المالية للشركة أو الموقع الإلكتروني لها.

- وجود أنظمة إلكترونية متكاملة (أنظمة SAB أو أنظمة ORACLE)، ويمكن ملاحظة ذلك من خلال الإيضاحات المتممة للشركة أو الموقع الإلكتروني لها.
- إصدار التقارير المالية للشركة بجميع الإصدارات وأهمها لغة الأعمال الموسعة (XBRL)، ويمكن ملاحظة ذلك من خلال الموقع الإلكتروني للشركة تبويب علاقات المستثمرين.
- وجود قاعدة بيانات مركزية عامة لجميع أقسام وإدارات ووظائف الشركة (المالية، المحاسبية، التسويق، المبيعات، الموارد البشرية، إدارة الأفراد، إدارة الجودة، إدارة المشاريع)، ويمكن ملاحظة ذلك من خلال الإيضاحات المتممة للشركة أو الموقع الإلكتروني لها.
- وجود فريق عمل محدد ومدرب ومستشارين لتطبيق نظم ERP في المنشأة أو التحول إليه، ويمكن ملاحظة ذلك من خلال الإيضاحات المتممة للشركة أو الموقع الإلكتروني لها في تبويب الهيكل التنظيمي.

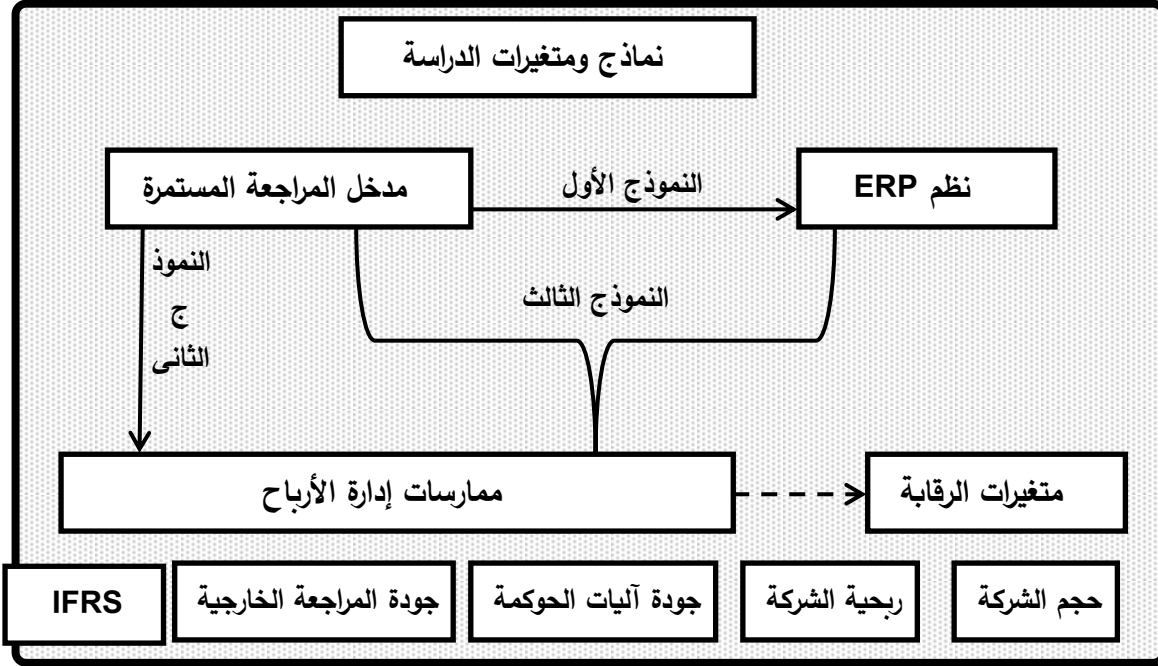
3/5/3 المتغيرات الرقابية:

تشمل المتغيرات الرقابية بعض العوامل المؤثرة على المتغير التابع (ممارسات إدارة الأرباح)، ولكنها لا تدخل في نطاق الدراسة محل البحث، وتم إضافتها من أجل ضبط العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، وبمراجعة الأدبيات المحاسبية تم تحديد أهم المتغيرات الرقابية ذات العلاقة وهم:

- **حجم الشركة (FSIZE):** ويعتبر من المتغيرات الهامة التي قد يكون لها تأثير على ممارسات إدارة الأرباح، حيث أظهرت دراسات (Al-Fayoumi et al, 2010; Gulzar et al, 2011 & Soliman et al, 2013) إلى أن الشركات كبيرة الحجمتميل لإدارة الأرباح بدرجة أعلى لزيادة الأرباح المعلنة كي تتماشى مع توقعات المستخدمين، وتم قياس هذا المتغير باستخدام اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول لكل شركة.
- **ربحية الشركة (ROA):** وتقاس بمعدل العائد على الأصول، ويتم حسابه من خلال قسمة صافي الربح بعد الضريبة على إجمالي الأصول، حيث توصلت إحدى الدراسات (الذنيبات وآخرون، 2017) إلى أن نسبة العائد على الأصول يُعد مؤشرًا مهمًا للوضع والأداء المالي للشركة ومؤشرًا لجودة أرباحها.

- **جودة آليات حوكمة (CG):** ويعتبر من المتغيرات التي تؤثر على ممارسات إدارة الأرباح ، حيث أظهرت دراستي (النقودي, 2012; مصطفى, 2017) إلى أن الشركات التي تلتزم بتطبيق آليات الحوكمة تنخفض لديها ممارسات إدارة الأرباح ، واستخدم الباحث مؤشر تجميعي لقياس جودة آليات الحوكمة داخل الشركة، حيث يأخذ القيمة من (صفر) إلى (10) حسب مدي توافر مؤشرات جودة آليات الحوكمة والتي تتمثل في استقلال أكثر من نصف أعضاء المجلس، وعدم الجمع بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب، وعدد أعضاء لجنة المراجعة لا يقل عن ثلاثة أعضاء، واستقلال أعضاء اللجنة، وتوافر الخبرات المالية والمحاسبية في أعضاء اللجنة، وعدد مرات اجتماع لجنة المراجعة لا يقل عن (4) مرات سنويًا، وجود دليل عمل للجنة المراجعة، وجود لجنة للحوكمة، وجود لجنة لإدارة المخاطر، ارتباط الشركة بأحد مكاتب المراجعة الكبرى (الدليل المصري لحوكمة الشركات- الإصدار الثالث، 2016).
- **جودة المراجعة الخارجية (AUDITQ) :** ويعتبر من المتغيرات التي تؤثر على ممارسات إدارة الأرباح والتي تقاس بحجم مكتب المراجعة، حيث أظهرت دراسة عيسى (2008) أن جودة المراجعة الخارجية تحد من ممارسات إدارة الأرباح حيث أن مكاتب المراجعة الكبرى لديها المقدرة على اكتشاف الأخطاء بالمقارنة بمنشآت المراجعة الأخرى، وحجم مكتب المراجعة يقاس كمتغير وهمى يأخذ القيمة (1) في حالة إذا كانت الشركة تقوم بمراجعة تقاريرها المالية لدى أحد المكاتب الكبرى في مصر أو المكاتب المرتبطة بها أو (صفر) بخلاف ذلك.
- **الإفصاح عن مدى الإلتزام بمعايير IFRS:** ويعتبر من المتغيرات التي تؤثر على ممارسات إدارة الأرباح حيث ترى إحدى الدراسات (زلوم , 2020) أن إلتزام الشركات بتطبيق معايير IFRS والإفصاح عن ذلك يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المالية وبالتالي الحد من إدارة الأرباح، ويقاس ذلك كمتغير وهمى يأخذ القيمة (1) في حالة إذا كانت الشركة تقوم بتطبيق معايير IFRS والإفصاح عن ذلك أو (صفر) بخلاف ذلك.

ويعتمد الباحث على النموذج العام التالي، والذي يتكون من ثلاثة نماذج كما بالشكل التالي:



شكل رقم (2) نماذج ومتغيرات الدراسة

وفي ضوء الشكل السابق يتكون ثلاثة نماذج هي كما يلي :

- النموذج الأول للدراسة: هو نموذج لتحليل واقع الشركات المصرية من حيث تطبيقها لمدخل المراجعة المستمرة ونظم (ERP)، ويغطي هذا النموذج الفرض الأول للدراسة "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدخل المراجعة المستمرة وتطبيق نظم ERP في الشركات"، ويمكن التعبير عن النموذج بالمعادلة الكمية التالية:

$$COAUDIT = \beta_0 - \beta_1 (ERP) + \varepsilon_{it}$$

حيث COAUDIT: هو مدخل المراجعة المستمرة، ERP هو نظم تخطيط موارد المنشأة، والباحث يفترض مبدئياً وجود علاقة موجبة بينهما.

- النموذج الثاني للدراسة: هو نموذج لقياس أثر المراجعة المستمرة على ممارسات إدارة الأرباح لشركات عينة الدراسة، ويغطي هذا النموذج الفرض الثاني للدراسة "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدخل المراجعة المستمرة وممارسات إدارة الأرباح"، ويمكن التعبير عن النموذج بالمعادلة الكمية التالية:

$$\text{MILLER} = \beta_0 - \beta_1 (\text{COAUDIT}) + \beta_2 (\text{F Size}) + \beta_3 (\text{ROA}) - \beta_4 (\text{CG}) - \beta_5 (\text{AUDITQ}) - \beta_6 (\text{IFRS}) + \varepsilon_{it}$$

حيث (MILLER): القيمة المطلقة لممارسات إدارة الأرباح وفقا لميلر، COAUDIT: هو مدخل المراجعة المستمرة، (FSize) هو حجم الشركة، (ROA) ربحية الشركة، (CG) جودة أليات الحوكمة، (AUDITQ) هو جودة المراجعة الخارجية، (IFRS) تمثل مدى تطبيق المعايير الدولية، والباحث إفترض مبدئيا وجود علاقة سلبية بين المراجعة المستمرة وممارسات إدارة الأرباح.

▪ **النموذج الثالث للدراسة:** هو نموذج لقياس أثر مدخل المراجعة المستمرة في بيئة ERP على ممارسات إدارة الأرباح لشركات عينة الدراسة في ظل وجود بعض المتغيرات الرقابية، ويغطي هذا النموذج الفرض الثالث للدراسة "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدخل المراجعة المستمرة في بيئة ERP وممارسات إدارة الأرباح"، ويمكن التعبير عن النموذج بالمعادلة الكمية التالية:

$$\text{MILLER} = \beta_0 - \beta_1 (\text{COAUDIT*ERP}) + \beta_2 (\text{F Size}) + \beta_3 (\text{PROF}) - \beta_4 (\text{CG}) - \beta_5 (\text{AUDITQ}) - \beta_6 (\text{IFRS}) + \varepsilon_{it}$$

حيث (MILLER): القيمة المطلقة لممارسات إدارة الأرباح وفقا لميلر، (COAUDIT*ERP): هو مدخل المراجعة المستمرة في بيئة ERP، (FSize) هو حجم الشركة، PROF ربحية الشركة، CG جودة أليات الحوكمة، (AUDITQ) هو جودة المراجعة الخارجية، (IFRS) تمثل مدى تطبيق المعايير الدولية، والباحث إفترض مبدئيا وجود علاقة سلبية بين المراجعة المستمرة في بيئة ERP وممارسات إدارة الأرباح.

6/3 تحليل نتائج الدراسة واختبار الفروض :

اعتمد تحليل نتائج الدراسة على ثلاث مراحل بدأت بالتحقق من صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي، ثم عرض الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة وانتهاء بتقدير نماذجها واختبار الفروض من خلال تحليل الارتباط والانحدار، وذلك كما يلي:

1/6/3 إختبار صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي: ويتم ذلك من خلال القيام بما يلي :

أولا) اختبار مدى إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي (Normal Distribution Test):

للتحقق من مدى اقتراب البيانات من توزيعها الطبيعي تم استخدام اختبار (Kolmogorov - Smirnov) واختبار (Shapiro-Wilk) للتأكد من أن نمط التوزيع الذي تسلكه بيانات الدراسة هو توزيع طبيعي وذلك بالنسبة لمتغيرات الدراسة المتصلة، وذلك لتحديد نوع الاختبارات التي سيستخدمها الباحث في التحليل الإحصائي للبيانات مابين اختبارات الإحصاء المعلمي واختبارات الإحصاء اللامعلمي، والجدول التالي يوضح قيم الاختبارات ومستوى المعنوية لكل متغير أمام كل اختبار:

جدول رقم (2) التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة المتصلة.

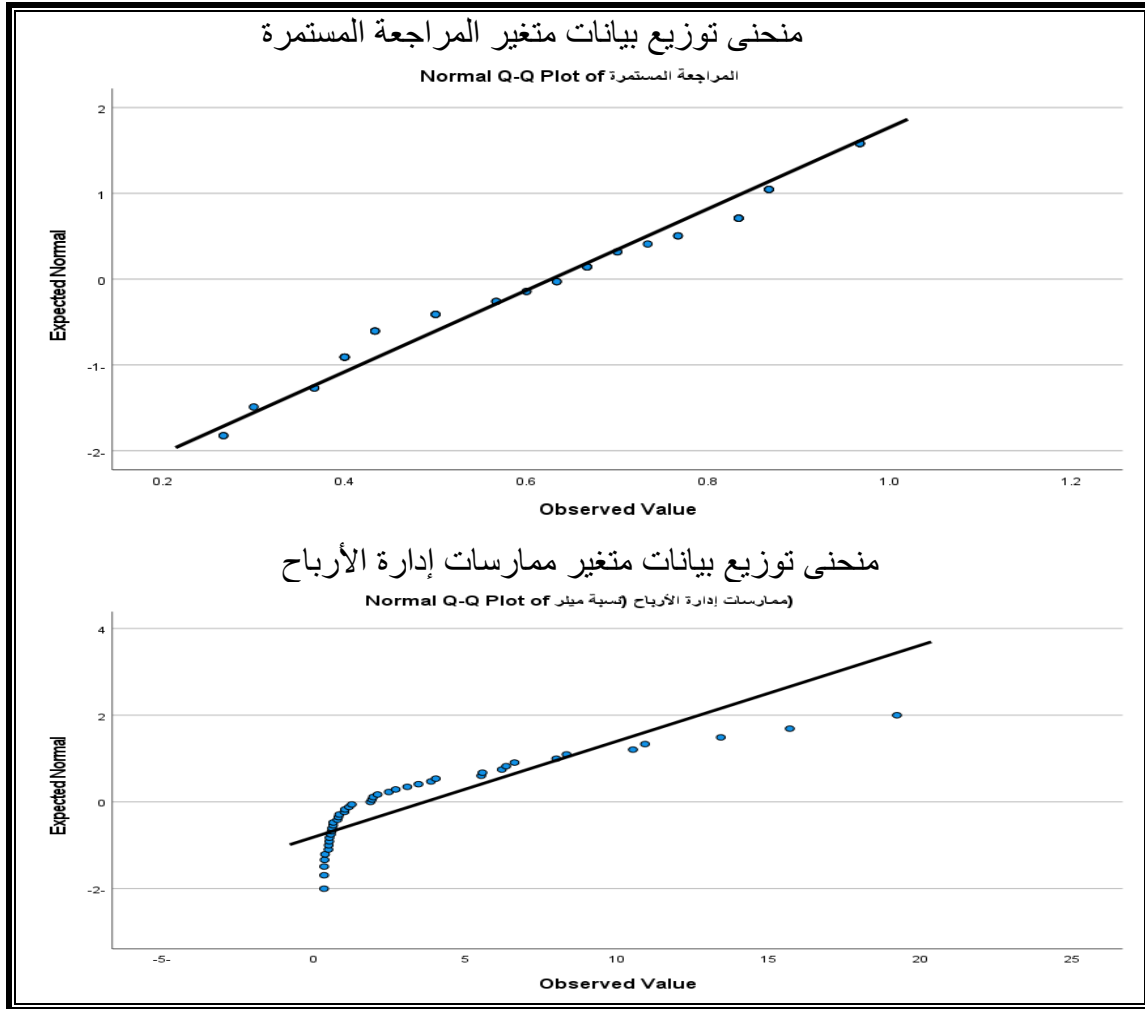
Variables		Kolmogorov-Smirnov Statistic		Shapiro-Wilk Statistic	
		Value	Sig.	Value	Sig.
المراجعة المستمرة	COAUDIT	0.124	0.095	0.947	0.047
تطبيق ERP	ERP	0.241	0.000	0.846	0.000
ممارسات إدارة الأرباح	MILLER	0.231	0.000	0.747	0.000
حجم الشركة	FSIZ	0.099	0.200	0.980	0.642
ربحية الشركة	ROA	0.169	0.003	0.843	0.000
جودة أليات الحوكمة	CG	0.159	0.008	0.939	0.024

ويتضح من الجدول رقم (2): أن قيمة مستوى المعنوية (Sig.) لاختبار (Kolmogorov-Smirnov) واختبار (Shapiro-Wilk) أقل من (0,05) لجميع المتغيرات عدا متغير المراجعة المستمرة، وحجم الشركة، وبناءً على ذلك فإن البيانات الخاصة بمتغيرات الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي، أما متغير المراجعة المستمرة وحجم الشركة فنتبع بياناتهم التوزيع الطبيعي.

والجدير بالذكر أن البيانات الخاصة بباقي المتغيرات (جودة المراجعة الخارجية، الإفصاح عن مدى الالتزام بمعايير IFRS) لاتخضع لشروط إختبار التوزيع الطبيعي فهي متغيرات غير متصلة (وهيئة) (Dummy Variables) ذات قيم ثنائية.

وفي ضوء ماسبق يلتزم الباحث عند إختبار الفروق المرتبطة بمتغير المراجعة المستمرة وباقي المتغيرات التي تتبع بياناتها التوزيع الطبيعي بإستخدام الإختبارات المعلمية (ANOVA TEST)، بينما يستخدم الباحث الإختبارات اللامعلمية عند إختبار الفروق المرتبطة بالمتغيرات التي لا تتبع بياناتها التوزيع الطبيعي.

وفى نفس السياق يظهر الشكل التالى منحيات التوزيع لمتغيري المراجعة المستمرة وممارسات إدارة الأرباحالذي تتبع بيانات المتغير الأول التوزيع الطبيعي وذلك كما يلي:



شكل رقم (3) منحيات التوزيع لمتغيري المراجعة المستمرة وممارسات إدارة الأرباح

ثانيا) اختبار التداخل أو الازدواج الخطي (Collinearity Test)

يتم التحقق من مشكلة التداخل أو الازدواج الخطي بين المتغيرات المستقلة من خلال اختبار (MultiCollinearity Test)والذي من خلاله يتم حساب معامل تضخم التباين (Variance Inflation Factor (VIF)) لكل متغير من المتغيرات المستقلة التي تؤثر في المتغير التابع، وذلك لنماذج الدراسة الثانى والثالث فقط حيث لا يوجد حاجة لإختبار التداخل الخطى فى النموذج الأول لأنه يتكون من متغير مستقل واحد وذلك كما يلي:

جدول رقم (3) نتائج اختبار (M. I. Test) لنماذج الدراسة

نتائج اختبار التداخل الخطي Collinearity Test				المتغيرات المستقلة في نماذج الدراسة
النموذج الثالث (MILLER) ممارسات إدارة الأرباح في ظل بيئة ERP		النموذج الثاني (MILLER) ممارسات إدارة الأرباح		
VIF	Tolerance	VIF	Tolerance	
-	-	4.271	0.234	المراجعة المستمرة
1.281	0.781	-	-	المراجعة المستمرة في بيئة ERP
1.096	0.912	1.090	0.917	حجم الشركة
1.327	0.754	1.171	0.854	ربحية الشركة
4.182	0.239	6.423	0.156	جودة أليات الحوكمة
1.691	0.591	1.669	0.599	جودة المراجعة الخارجية
3.946	0.253	4.170	0.240	الإفصاح عن مدى الإلتزام بمعايير IFRS

يتضح للباحث من الجدول رقم (3) أن قيم (VIF) لجميع المتغيرات المستقلة ومتغيرات الرقابة في جميع نماذج الدراسة أقل من (10)، وهذا يعني أن المتغيرات المستقلة في كل نموذج لا تعاني من مشكلة التداخل أو الازدواج الخطيف الارتباط بينها ليس له دلالة إحصائية ومنخفض جداً، الأمر الذي يدل على قوة النموذج المستخدم في تفسير وتحديد تأثيرات المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة.

ثالثاً) اختبار الارتباط الذاتي (Autocorrelation Test):

للتحقق من خلو متغيرات الدراسة من مشكلة الارتباط الذاتي تم استخدام اختبار (Durbin Watson Test)، وهو ما يتضح من الجدول التالي:

جدول رقم (4) : نتائج اختبار الارتباط الذاتي (Durbin Watson Test)

نتائج اختبار الارتباط الذاتي Durbin Watson Test			قيمة (D-W)
النموذج الثالث	النموذج الثاني	النموذج الأول	
2.283	1.965	-	

يتضح للباحث من الجدول رقم (4) أن قيم (D-W) المحسوبة تقع ضمن المدى المثالي وهو الذي يقترب من 2 (1,5-2,5)، مما يدل على عدم وجود مشكلة للارتباط الذاتي بين المتغيرات المستقلة في نماذج الدراسة تؤثر على صحة النتائج.

وفى ضوء ما سبق يتضح للباحث أن المتغيرات المستقلة لا تعاني من مشكلة التداخل أو الازدواج الخطي وعدم وجود مشكلة للارتباط الذاتي فيما بينها، وبالتالي قوة نماذج الدراسة وزيادة قدرتها التفسيرية، ومن ثم صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي.

2/6/3 التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة.

أولاً: التحليل الوصفي لمدى تطبيق الشركات لمدخل المراجعة المستمرة ونظام ERP:

وهنا يقوم الباحث بوصف تحليل لمدى تطبيق الشركات لمدخل المراجعة المستمر حيث يظهر الجدول التالي الإحصاء الوصفي على مدار سنوات الدراسة، وذلك كما يلي:

جدول رقم (5) الإحصاء الوصفي لمدخل المراجعة المستمرة

بيان	السنة	عدد المشاهدات	الوسط	الانحراف المعياري	أقصى قيمة	أقل قيمة
مدخل المراجعة المستمرة	2018	43	0.467	0.2741	0.9	0.0
	2019	43	0.681	0.1991	1.0	0.4
	2020	43	0.7326	0.1741	1.0	0.4
المتوسط العام	COAUDIT	129	0.6271	0.2103	0.97	0.2

ويتضح من الجدول رقم (5) توجه الشركات نحو تطبيق مدخل المراجعة المستمرة حيث ارتفعت نسبة المؤشر المقترح من قبل الباحث لقياس المراجعة المستمرة من (0.467) إلى (0.681) ثم إلى (0.7326) في عام 2020، كما بلغ المتوسط العام للعناصر الدالة على مدى تطبيق شركات العينة لمدخل المراجعة المستمرة وفقاً للمؤشر المقترح من الباحث (0,62) وهي نسبة مقبولة ولكنها ليست جيدة حيث لا بد على الشركات من زيادة الإهتمام بتطبيق مدخل المراجعة المستمرة.

ومع الأخذ في الاعتبار ترجمة مؤشر المراجعة المستمرة إلى متغير وهمى بقيم ثنائية حيث القيمة (0) في حالة عدم اعتماد الشركة على مدخل المراجعة المستمرة ويحدد ذلك عندما يأخذ المؤشر قيمة أقل من (0.5)، والقيمة (1): في حالة وجود دلالات على اعتماد الشركة على مدخل المراجعة المستمرة ويحدد ذلك عندما يأخذ المؤشر قيمة أكبر من أو يساوي (0.5) يتضح من التحليل الوصفي النتائج التالية:

جدول رقم (6) مدى تطبيق مدخل المراجعة المستمرة في الشركات محل الدراسة

النسبة المئوية	عدد الشركات	البيان
30.2%	13	شركات لا تطبق مدخل المراجعة المستمرة
69.8%	30	شركات تطبق مدخل المراجعة المستمرة
100%	43	الإجمالي

ويلاحظ من الجدول رقم (6) أن عدد الشركات التي لا تطبق مدخل المراجعة المستمرة (13) شركة بنسبة 30.2%، بينما عدد الشركات التي تطبق مدخل المراجعة المستمرة تبلغ (30) شركة بنسبة 69.8%، كما يظهر الجدول التالي الإحصاء الوصفي لتطبيق شركات العينة لنظم ERP، وذلك كما يلي :

جدول رقم (7) الإحصاء الوصفي لتطبيق نظم ERP

بيان	السنة	غير مطبق نهائياً		مطبق بشكل جزئي		مطبق بشكل كامل	
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
تطبيق ERP (على مدار سنوات الدراسة)	2018	13	30.2%	17	39.5%	13	30.2%
	2019	-	-	18	41.9%	25	58.1%
	2020	-	-	8	18.6%	35	81.4%

ويلاحظ الباحث من الجدول رقم (7) أن عدد الشركات التي تطبق نظم ERP في عام 2018 بلغ (30) شركة منهم (13) تطبق نظم ERP بشكل كامل، بينما إرتفع العدد في عام 2019 ، 2020 ليلعب جميع شركات العينة (43) شركة منهم (25) شركة تطبق نظم ERP بشكل كامل إرتفع في عام 2020 إلى 35 شركة.

ثانياً: التحليل الوصفي لممارسات إدارة الأرباح في شركات العينة

يتم من خلال الجدول التالي توصيف ممارسات إدارة الأرباح (نسبة ميلر المطلقة) خلال سنوات الدراسة كما يلي:

جدول رقم (8) الإحصاء الوصفي لممارسات إدارة الأرباح في شركات العينة

بيان	الرمز	عدد المشاهدات	الوسط	الانحراف المعياري	أقصى قيمة	أقل قيمة
ممارسات إدارة الأرباح (على مدار سنوات الدراسة)	MILLER2018	43	3.38	4.29	22.11	0.01
	MILLER2019	43	3.95	4.91	18.45	0.09
	MILLER2020	43	3.59	4.95	18.25	0.03
المتوسط العام	MILLER	129	3.64	4.52	19.22	0.32

ويتضح من الجدول رقم (8) أن إرتفاع متوسط القيمة المطلقة لميلر الدلة على ممارسات إدارة الأرباح من (3.38) إلى (3.95)، ثم إنخفاضها في عام 2020 إلى (3.59) وقد بلغ المتوسط العام للقيم المطلقة لنسبة ميلر لشركات العينة ككل (3.64) وهي تمثل الفرق بين التغير في صافي رأس المال العامل وصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية في الفترة الحالية عن الفترة

السابقة، وتشير النتائج السابقة لنسبة ميلر الوجود لإدارة أرباح على مدار سنوات الدراسة سواء إلى أعلى أو إلى أسفل.

ويوضح الجدول التالي تحليل لنوع ممارسات إدارة الأرباح على مدار سنوات الدراسة كما يلي:

جدول رقم (9) الإحصاء الوصفي لنوع ممارسات إدارة الأرباح

السنة	ممارسات إدارة أرباح لأعلى (+)		ممارسات إدارة أرباح لأسفل (-)		بيان
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	
2018	22	51.2%	21	48.8%	أنواع ممارسات إدارة الأرباح
2019	18	41.9%	25	58.1%	
2020	19	44.2%	24	55.8%	

ويلاحظ الباحث من الجدول رقم (9) أن عدد الشركات التي تمارس إدارة الأرباح لأعلى في عام 2018 بلغ (22) شركة بنسبة (51,2%)، إنخفض العدد في عام 2019 ليلبغ (18) مقابل (25) شركة تمارس إدارة الأرباح لاسفل بنسبة (58.1%)، وبلغ في عام 2020 (19) شركة تمارس إدارة الأرباح لأعلى.

ثالثاً: التحليل الوصفي للمتغيرات الرقابية:

يتم من خلال الجدول التالي توصيف المتغيرات الرقابية خلال سنوات الدراسة كما يلي:

جدول رقم (10) الإحصاء الوصفي للمتغيرات الرقابية

بيان	السنة	عدد المشاهدات	الوسط	الانحراف المعياري	أقصى قيمة	أقل قيمة
حجم الشركة	FSIZ2018	43	21.70	1.46	25.2	18.1
	FSIZ2019	43	21.80	1.46	25.3	18.4
	FSIZ2020	43	15.14	1.48	18.59	12.45
في المتوسط	FSIZ	129	19.54	1.45	23.0	16.3
ربحية الشركة	PROF2018	43	12.86	10.86	40.7	0.3
	PROF2019	43	11.40	10.37	51.7	0.8
	PROF2020	43	8.11	7.82	30.3	0.27
في المتوسط	PROF	129	10.11	9.00	40.4	0.596
جودة أليات الحوكمة	CG2018	43	0.60	0.15	0.9	0.3
	CG2019	43	0.71	0.16	1.0	0.4
	CG2020	43	0.74	15.	1.00	0.40
في المتوسط	CG	129	0.68	14.	0.97	0.40
المتغيرات المنفصلة						
جودة المراجعة الخارجية	AUDITQ	43	23	53.5%	20	46.5%
تطبيق معايير IFRS	IFRS	43	18	41.9%	25	58.1%

ويتضح للباحث من الجدول رقم (10) النتائج التالية:

- بلغ متوسط اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي أصول شركات العينة قيمه (21.70)، وتؤكد النتائج على إرتفاع حجم الشركات من عام 2018 حتى عام 2019، حيث بلغ على الترتيب (21.70)، (21.80)، في مقابل حدوث إنخفاض في عام 2020 حيث بلغ (15.14) كما بلغ المتوسط العام لحجم شركات العينة (19.54).
- بلغ متوسط ربحية شركات العينة (10.11%) بأعلى نسبة ربحية وصلت إلى (12.8%) فى عام 2018، وتؤكد النتائج على إنخفاض ربحية شركات العينة على مدار سنوات الدراسة، حيث بلغ متوسط الربحية (12.8%)، (11.4%)، (8.11%) للسنوات 2018، 2019، 2020 على الترتيب.
- إلتزام شركات العينة بقواعد وأليات الحوكمة بمتوسط (0.68) بنسبة جودة (68%) وهى نسبة جيدة وتدل على إهتمام الشركات بتطبيق قواعد الحوكمة، وأن هذا الإهتمام تزايد على مدار سنوات الدراسة، حيث بلغت نسبة إلتزام شركات العينة بقواعد الحوكمة في عام 2018 (0.60)، وإستمرت في الزيادة حيث شهد عام 2019 إلتزام من قبل شركات العينة بمتوسط (0.71) وعام 2020 بنسبة 74%.
- تلتزم شركات العينة بمراجعة قوائمها المالية لدى مكاتب مراجعة من كبار مكاتب المراجعة أو مرتبطة مع مكاتب المراجعة الكبرى (BIG4) وذلك بنسبة (53.5%) وهذا يدل على جودة المراجعة الخارجية لشركات العينة بصفة عامة.
- تفصح شركات العينة عن تطبيقها لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) بنسبة (41.9%) وسبب انخفاض هذه النسبة من وجهة نظر الباحث هو أن شركات المساهمة تطبق المعايير المصرية وهي مترجمة من المعايير الدولية، والأمر يقتصر على بعض الشركات وبشكل إختياري أن تفصح عن تطبيق IFRS.

3/6/3 تحليل نتائج اختبار فروض الدراسة:

لاختبار فروض الدراسة تم استخدام تحليل الإرتباط بالإضافة إلى تحليل الانحدار الخطي البسيط للفرض الأول والانحدار الخطي المتعدد للفرض الثانى والثالث، وذلك على النحو التالي:

أولاً) تحليل نتائج اختبار الفرض الأول: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدخل المراجعة المستمرة وتطبيق ERP في الشركات", ويتم اختبار مدى صحة هذا الفرض وتكوين معادلة كمية له من خلال إتباع الأتي:

1- التحليل أحادي المتغير (تحليل الارتباط) لمتغيرات الفرض الأول:

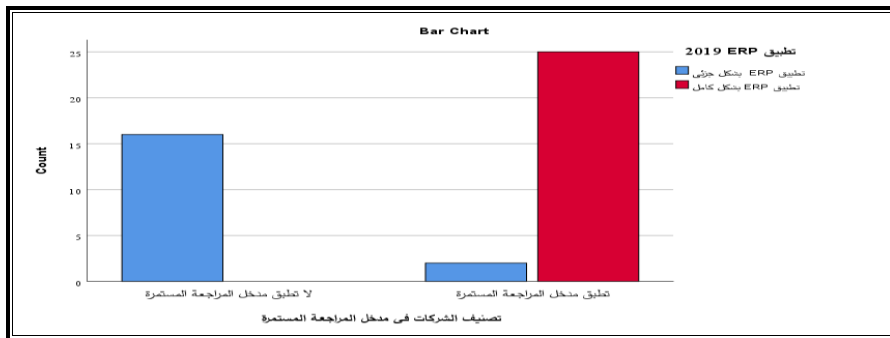
لإختبار العلاقة الأحادية ما بين مدخل المراجعة المستمرة وتطبيق ERP في الشركات تم إجراء تحليل الارتباط، وذلك كما يلي:

جدول رقم (11) علاقة الارتباط بين متغيرات الفرض الأول.

المتغير التابع	معامل الارتباط ومعنويته	تطبيق نظم ERP في الشركات
تصنيف الشركات في مدخل المراجعة المستمرة	Correlation	0.844**
	Sig.	0.000

** تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية 0.01

وحيث أن إشارة معامل الارتباط (الموجبة) تشير إلى وجود علاقة إرتباط إيجابية (طردية)، وتشير قيمة معامل الارتباط إلى قوة علاقة الارتباط، يتضح للباحث وجود علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية بين مدخل المراجعة المستمرة وتطبيق ERP في الشركات، حيث أن معامل الارتباط موجب ومستوي المعنوية (sig.) أقل من (0.01)، حيث يرى الباحث أنه في ضوء ضوابط ومحددات العينة المختارة فإنه كلما إتجهت الشركة نحو تطبيق نظم ERP كما أدى ذلك إلى سهولة وإمكانية تطبيق مدخل المراجعة المستمرة في الشركة مما يدعم صحة الفرض الأول للدراسة، ويوضح الشكل التالي طبيعة الارتباط بين مدخل المراجعة المستمرة وتطبيق ERP في الشركات:



شكل رقم (4): طبيعة الارتباط بين مدخل المراجعة المستمرة وتطبيق ERP في الشركات

2- تحليل الانحدار وصياغة النموذج الكمي للفرض الأول:

لقياس تأثير تطبيق الشركات لنظم ERP على مدخل المراجعة المستمرة استخدم الباحث طريقة المربعات الصغرى لتقدير معلومات نموذج الانحدار، ويعرض الجدول التالى نتائج تحليل الانحدار وذلك كما يلى :

جدول رقم (12) نتائج تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الأول

المتغير التابع مدخل المراجعة المستمرة COAUDIT						
الدالة	مستوى المعنوية	قيمة T	Beta	معامل الانحدار (B)	المتغيرات المستقلة	
دال إحصائيا	0.000	-6.594		0.373-	ثابت المعادلة	Constant
دال إحصائيا	0.000	18.026	0.942	0.406	تطبيق نظم ERP	ERP
معامل التحديد $R^2=0.888$				R^2	القيمة التفسيرية (قوة النموذج)	
مستوى المعنوية لتحليل ANOVA = 0.000				ANOVA	المعنوية الكلية للنموذج	

يتضح للباحث من الجدول رقم (12) النتائج الآتية:

- أن قيمة معامل التحديد (R^2) تبلغ (0.888)، وهو ما يعكس أن القيمة التفسيرية للنموذج جيدة، ويوصى الباحث أنه عند تعميم نتائج الدراسة فإنه يجب الأخذ في الاعتبار محددات العينة.
- المعنوية الكلية لنموذج الانحدار المستخدم فيمكن التعرف عليها من خلال تحليل التباين (ANOVA) لنموذج الانحدار، حيث بلغت مستوى المعنوية (0,000)، مما يدل على ارتفاع معنوية النموذج المستخدم في الدراسة وصلاحيته لتحقيق هدف الدراسة.
- توجد علاقة تأثير موجبة ذات دلالة معنوية بين تطبيق الشركات لنظم ERP على مدخل المراجعة المستمرة، حيث كانت إشارة معامل الانحدار (β) موجبة، ومستوى المعنوية أقل من 0,05، وفى ضوء ما سبق يمكن صياغة نموذج الانحدار الأول للدراسة كما يلى:

$$\text{COAUDIT} = -0.373 + 0.406 (\text{ERP}) + \varepsilon_{it}$$

وفى ضوء ماسبق يمكن قبول الفرض الأول للبحث وهو "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدخل المراجعة المستمرة وتطبيق ERP فى الشركات", ويرجع ذلك لحاجة أصحاب المصالح (متخذي القرار ومستخدمي التقارير والقوائم لمالية) على تأكيدات وقتية ومستمرة عن كفاءة وجودة التقارير المالية الالكترونية التي ينتجها نظم ERP وهذا ما اتفقت معه دراسة كلاً من (Shin et al, 2013) و (فؤاد, 2016).

ثانياً تحليل نتائج اختبار الفرض الثانى: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدخل المراجعة المستمرة وممارسات إدارة الأرباح", ويتم اختبار مدى صحة هذا الفرض وتكوين معادلة كمية له من خلال إتباع الآتى:

1- (تحليل مصفوفة الارتباط) لمتغيرات الفرض الثانى:

لإختبار علاقة الارتباط بين مدخل المراجعة المستمرة وممارسات إدارة الأرباح بالإضافة إلى بعض المتغيرات الرقابية تم إجراء مصفوفة الارتباط (Correlation matrix)، ويوضح الجدول التالى علاقات الارتباط لمتغيرات الفرض الثانى، وذلك كما يلى:

جدول رقم (13) مصفوفة الارتباط بين متغيرات الفرض الثانى.

الإفصاح عن الإلتزام ب IFRS	جودة المراجعة الخارجية	جودة أليات الحوكمة	ربحية الشركة	حجم الشركة	المراجعة المستمرة	ممارسات إدارة الأرباح	Variable	
						1	Correlation	ممارسات إدارة الأرباح (نسبة ميلر)
						-	Sig.	
					1	**0.811-	Correlation	المراجعة المستمرة
					-	0.000	Sig.	
				1	0.139-	*0.295	Correlation	حجم الشركة
				-	0.187	0.027	Sig.	
			1	0.031	*0.276	0.220-	Correlation	ربحية الشركة
			-	.422	0.037	0.078	Sig.	

الإفصاح عن الإلتزام ب IFRS	جودة المراجعة الخارجية	جودة آليات الحوكمة	ربحية الشركة	حجم الشركة	المراجعة المستمرة	ممارسات إدارة الأرباح	Variable	
		1	.196	0.04-	**0.860	**0.556-	Correlation	جودة آليات الحوكمة
		-	0.103	.391	0.000	0.000	Sig.	
	1	** .549	*0.277	- .108	**0.473	*0.270-	Correlation	جودة المراجعة الخارجية
	-	0.000	0.036	0.246	0.000	0.040	Sig.	
1	** .602	** .851	*0.268	.015	**0.751	**0.487-	Correlation	الإفصاح عن الإلتزام ب IFRS
-	0.000	0.000	.041	0.461	0.000	0.000	Sig.	

** تشير إلى معنوية الارتباط عند مستوى معنوية 0.01* تشير إلى معنوية الارتباط عند معنوية 0.05

يتضح للباحث وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين ممارسات إدارة الأرباح وتطبيق المراجعة المستمرة، حيث أن معامل الارتباط سالب، ومستوي المعنوية (sig.) أقل من (0,01)، ويخلص الباحث مما سبق أنه في ضوء ضوابط ومحددات العينة المختارة فإنه كلما قامت الشركة بتطبيق مدخل المراجعة المستمرة على أعمالها كلما قلت ممارسات الإدارة للأرباح.

كما يتضح للباحث وجود علاقة ارتباطية بين كل من ربحية الشركة ووجود آليات الحوكمة وجودة المراجعة الخارجية وتطبيق معايير IFRS وممارسات إدارة الأرباح، حيث أن معامل الارتباط لكل منهم سالب، ويمكن للباحث التأكيد على النتائج السابقة من خلال إعداد الجداول المتقاطعة (CROSS TABS) بين ممارسات الإدارة للأرباح بين الشركات التي تطبق مدخل المراجعة المستمرة والشركات التي لا تطبق وذلك كما يلي:

جدول رقم (14) نتائج تحليل الجداول المتقاطعة بين ممارسات الأرباح ومدخل المراجعة المستمرة

معنوية إختبار ANOVA بين المجموعتين	تصنيف الشركات في مدخل المراجعة المستمرة				المتغير التابع
	شركات تطبق مدخل المراجعة المستمرة		شركات لا تطبق مدخل المراجعة المستمرة		
0.000	30	العدد	13	العدد	ممارسات الإدارة للأرباح
	1.2628	الوسط	9.1471	الوسط	

حيث يتضح من الجدول رقم (14) إرتفاع درجة ممارسات الأرباح في الشركات التي لا تطبق مدخل المراجعة المستمرة عن الشركات التي تطبق المراجعة المستمرة حيث بلغت القيمة المطلقة لنسبة ميلر (9,14)، (1,26) لكل منهما على الترتيب، وأنه يوجد فروق معنوية في ممارسات إدارة الأرباح بين الشركات التي تطبق المراجعة المستمرة والتي لا تطبق حيث أنخفاض مستوى

المعنوية (0,000) عن (0.05)، مما يدعم صحة الفرض الثاني للدراسة بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدخل المراجعة المستمرة وممارسات إدارة الأرباح.

2- تحليل الانحدار وصياغة النموذج الكمي للفرض الثاني:

لقياس تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع (ممارسات إدارة الأرباح) استخدم الباحث الانحدار المتعدد وذلك كما يلي:

جدول رقم (15) نتائج تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الثاني

المتغير التابع ممارسات إدارة الأرباح MILLER						
الدلالة عند 0.05	Sig.	قيمة T	Beta	معامل الانحدار (B)	المتغيرات المستقلة	
غير دال إحصائياً	0.989	0.014		0.086	ثابت المعادلة	Constant
دال إحصائياً	0.000	7.213-	-1.219	-26.224	المراجعة المستمرة	COAUDIT
غير دال إحصائياً	0.077	1.819	0.155	0.483	حجم الشركة	FSIZE
غير دال إحصائياً	0.959	0.052	0.005	0.002	ربحية الشركة	PROF
دال إحصائياً	0.024	2.354	0.488	14.976	جودة الحوكمة	CG
غير دال إحصائياً	0.479	0.716	0.076	0.678	جودة المراجعة الخارجية	AUDITQ
غير دال إحصائياً	0.831	0.215-	-0.036	-0.325	الإفصاح عن الإلتزام بIFRS	IFRS
معامل التحديد $R^2 = 0.759$				R^2	القيمة التفسيرية (قوة النموذج)	
معنوية ANOVA = 0.000				ANOVA	المعنوية الكلية للنموذج	
قيمة (D-W) = 1.965				D-W	قيمة (Durbin Watson Test)	
قيمة معامل (VIF) لجميع المتغيرات المستقلة أقل من 10				VIF	اختبار (Multicol linearity Test)	

يتضح للباحث من الجدول رقم (15) النتائج الآتية:

- أن قيمة معامل التحديد (R^2) تبلغ (0,759)، وهو ما يعكس أن القيمة التفسيرية للنموذج جيدة، ويوصى الباحث أنه عند تعميم نتائج الدراسة فإنه يجب الأخذ في الإعتبار محددات العينة.
- أن قيم (VIF) لجميع المتغيرات المستقلة لنموذج الدراسة أقل من (10) ، وهذا يعني أن المتغيرات المستقلة لا تعاني من مشكلة التداخل والازدواج الخطي فالارتباط بينها ليس له دلالة إحصائية ومنخفض جداً، الأمر الذي يدل على قوة النموذج في تفسير وتحديد تأثيرات المتغيرات المستقلة على المتغير التابع.

- أن قيمة (D-W) المحسوبة بلغت (1.965) ، وهى بذلك تقع ضمن المدى المثالي وهو الذى يقترب من 2 (1.5 - 2.5)، مما يدل على عدم وجود مشكلة للارتباط الذاتي بين المتغيرات المستقلة تؤثر على صحة النتائج.
- توجد علاقة تأثير سلبية ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المستمرة وممارسات إدارة الأرباح، حيث كانت إشارة معامل الانحدار (β) سالبة، وفى ضوء ماسبق يمكن صياغة النموذج الثانى للدراسة كما يلي:

$$\text{MILLER} = -0.086 \cdot 26.224 (\text{COAUDIT}) + 0.483 (\text{F Size}) + 0.002 (\text{ROA}) + 14.976 (\text{CG}) + 0.678 (\text{AUDITQ}) - 0.325 (\text{IFRS}) + \epsilon_{it}$$

وفى ضوء ماسبق يمكن قبول الفرض الثانى للبحث وهو " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المستمرة وممارسات إدارة الأرباح".

ثالثاً) تحليل نتائج اختبار الفرض الثالث: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدخل المراجعة المستمرة فى بيئة ERP وممارسات إدارة الأرباح"، ويتم اختبار مدى صحة هذا الفرض وتكوين معادلة كمية له من خلال إتباع الأتى:

1 - تحليل الارتباط لمتغيرات الفرض الثالث:

لإختبار العلاقة ما بين ممارسات إدارة الأرباح والمراجعة المستمرة فى ظل بيئة نظم ERP والمراجعة المستمرة فى ظل عدم تطبيق نظم ERP تم إجراء الارتباط الخطى، وذلك كما يلي:

جدول رقم (16) الارتباط بين متغيرات الفرض الثالث.

المتغيرات	مدخل المراجعة المستمرة فى ظل عدم تطبيق ERP	مدخل المراجعة المستمرة فى ظل بيئة ERP
ممارسات إدارة الأرباح	-0.916**	-0.983**
Correlation	0,000	0,000
Sig.		

** تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية 0.01

وحيث أن إشارة معامل الارتباط (السالبة) تشير إلى وجود علاقة ارتباط عكسية (سلبية)، يتضح للباحث وجود علاقة ارتباط سلبية ذات دلالة إحصائية بين مدخل المراجعة المستمرة وممارسات إدارة الأرباح بالإضافة إلى ارتفاع معامل الارتباط بين ممارسات إدارة الأرباح ومدخل المراجعة المستمرة فى ظل بيئة تطبيق ERP بالمقارنة بالشركات التى لاتطبق نظم ERP حيث زاد الارتباط من (-0.916) إلى (-0.983)، مما يدعم صحة الفرض الثالث للدراسة بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدخل المراجعة المستمرة فى بيئة ERP وممارسات إدارة الأرباح".

2- تحليل الانحدار وصياغة النموذج الكمي للفرض الثالث:

لقياس التأثير المتعدد للمتغيرات المستقلة بالإضافة إلى بعض المتغيرات الرقابية على المتغير التابع (ممارسات إدارة الأرباح) يعرض الجدول التالي نتائج تحليل الانحدار المتعدد وذلك كما يلي:
جدول رقم (17) نتائج تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الثالث

المتغير التابع ممارسات إدارة الأرباح MILLER						
في ظل تطبيق نظم ERP			في ظل عدم تطبيق نظم ERP			المتغيرات المستقلة
Sig.	قيمة T	معامل الانحدار (B)	Sig.	قيمة T	معامل الانحدار (B)	
0.045	2.102	19.225	0.240	2.528	14.180	ثابت المعادلة
0.000	-5.680	-16.496	0.05	-7.414	-54.253	المراجعة المستمرة
0.974	0.033	0.013	0.203	3.031	1.043	حجم الشركة
0.463	-0.745	-0.045	0.430	1.246	0.101	ربحية الشركة
0.194	-1.329	-9.404	0.450	-1.170	-9.217	جودة الحوكمة
0.659	0.446	0.581	0.566	-0.810	-0.967	جودة المراجعة الخارجية
0.146	1.494	2.916	0.467	-1.110	-0.995	الإفصاح عن الإلتزام بIFRS
معامل التحديد $R^2 = 0.642$			معامل التحديد $R^2 = 0.996$			القيمة التفسيرية (قوة النموذج)
معنوية ANOVA = 0.000			معنوية ANOVA = 0.012			المعنوية الكلية للنموذج
قيمة (D-W) = 2.283			قيمة (D-W) = 1.583			قيمة (Durbin Watson Test)

يتضح للباحث من الجدول السابق النتائج الآتية:

- أن قيمة معامل التحديد (R^2) تبلغ (0.996)، (0.642) في ظل عدم تطبيق ERP وفي بيئة تطبيق ERP على الترتيب أي أن القيمة التفسيرية للنموذج جيدة في الحالتين.
- المعنوية الكلية لنموذج الانحدار إرتفعت في ظل تفسير النتائج في بيئة ERP، حيث بلغت مستوى المعنوية (0.000)، مما يدل على ارتفاع معنوية النموذج المستخدم في الدراسة وصلاحيته لتحقيق هدف الدراسة.
- أن قيمة (D-W) المحسوبة بلغت (2.283) في ظل بيئة ERP، وهي بذلك تقع ضمن المدى المثالي وهو الذي يقترب من 2، مما يدل على عدم وجود مشكلة للارتباط الذاتي بين المتغيرات المستقلة.
- توجد علاقة تأثير سلبية ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المستمرة في بيئة ERP وممارسات إدارة الأرباح، حيث كانت إشارة معامل الانحدار (β) سالبة، وفي ضوء ماسبق يمكن صياغة النموذج الثالث للدراسة كما يلي:

$$\text{MILLER} = 19.2 - 16.4 (\text{COAUDIT} * \text{ERP}) + 0.013 (\text{F Size}) - 0.045 (\text{PROF}) + 9.4 (\text{CG}) + 0.58 (\text{AUDITQ}) + 2.9 (\text{IFRS}) + \epsilon_{it}$$

وفي ضوء ماسبق يمكن قبول الفرض الثالث للبحث وهو " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المستمرة في بيئة ERP وممارسات إدارة الأرباح ".

رابعاً : النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية المقترحة :

1/4 النتائج : أثناء تحقيق البحث توصل الباحث إلى النتائج التالية :

1/1/4 نتائج الدراسة النظرية :

- الإعتماد على مدخل المراجعة المستمرة في توفير التأكيدات المستمرة بشأن الثقة فينظم المعلومات الفورية والمواقع الالكترونية التي تتيح النشر الفوري والمستمر للقوائم والتقارير المالية، فضلاً عن توفير التقارير المالية الموثوق بها بشكل فوري ومستمر من وقوع الأحداث بما يخدم مصالح متخذي القرار ومستخدمي التقارير المالية وتعزيز قدرة المستخدمين على تفهم وإدراك الأحداث المؤثرة على الشركة.
- نظم ERP عبارة عن نظام إلكتروني متكامل (مجموعة برامج قياسية) يعتمد على استخدام قاعدة بيانات مشتركة بين الإدارات والأقسام والفروع داخل المنشأة لتسهيل عمليات الإتصال ومشاركة المعلومات بين جميع وظائف المنشأة، مما يؤدي إلى توفير التكلفة وتوفير المعلومات في الوقت المناسب مما يؤدي إلى سرعة إتخاذ القرارات .
- هناك العديد من المتطلبات الرئيسية لضمان نجاح تطبيق نظم ERP والتي من أهمها دعم الإدارة العليا من خلال توفير القيادة وتوفير الموارد اللازمة لنظم ERP، وتدريب وتأهيل الأفراد العاملين حول استخدام نظم ERP وأن يتولى التدريب أفراد متخصصين ذوي مستوى عال من الكفاءة، وإنشاء البنية التحتية الملائمة لنظم ERP من خلال توفير أفضل مجموعة من الأجهزة والبرامج اللازمة لتطبيق نظم ERP .
- هناك تكامل بين مدخل المراجعة المستمرة ونظم ERP، حيث كلما اتجهت الشركة نحو تطبيق نظم ERP كلما أدى ذلك إلى سهولة وإمكانية تطبيق مدخل المراجعة المستمرة .
- الإعتماد على أداء مدخل المراجعة المستمرة بواسطة المراجع الخارجي في بيئة نظم ERP يُساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، بالإضافة إلى تحسين جودة التقارير المالية الفورية.

2/1/4 نتائج الدراسة التطبيقية :

- وجود علاقة إرتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية بين مدخل المراجعة المستمرة وتطبيق نظم ERP في الشركات, حيث أنه كلما اتجهت الشركة نحو تطبيق نظم ERP كلما أدى ذلك إلى سهولة وإمكانية تطبيق مدخل المراجعة المستمرة في الشركة .
- وجود علاقة إرتباط سلبية ذات دلالة إحصائية بين مدخل المراجعة المستمرة وممارسات إدارة الأرباح في الشركات, حيث أنه كلما اتجهت الشركة نحو مدخل المراجعة المستمرة كلما أدى ذلك إلى إنخفاض ممارسات إدارة الأرباح.
- وجود علاقة إرتباط سلبية ذات دلالة إحصائية بين مدخل المراجعة المستمرة في بيئة نظم ERP وممارسات إدارة الأرباح في الشركات, حيث أنه كلما اتجهت الشركة نحو مدخل المراجعة المستمرة في بيئة نظم ERP كلما أدى ذلك إلى إنخفاض ممارسات إدارة الأرباح.

2/4 التوصيات :

- توجيه الوحدات الإقتصادية بأهمية تطبيق نظم ERP لدورها في توفير معلومات فورية ومستمرة ودقيقة تساهم في ترشيد قرارات أصحاب المصالح .
- ضرورة تطوير أساليب المراجعة بشكل عام والمراجعة المستمرة بشكل خاص لملاحقة التطورا السريعة في نظم تكنولوجيا المعلومات والاتصالات .
- ضرورة قيام المنظمات المهنية والتشريعية المسؤولة عن مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر بإصدار معايير وإرشادات توضح آلية أداء خدمات المراجعة المستمرة في ظل بيئة نظم ERP .
- ضرورة قيام المنظمات المهنية والتشريعية المسؤولة عن مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر بأهمية وضع مجموعة من القواعد الأساسية للحفاظ على استقلالية مراقب الحسابات عند أداء خدمات المراجعة المستمرة .

- ضرورة تعاون المراجع الخارجي مع قسم تكنولوجيا المعلومات الخاص بعميل المراجعة في تصميم نظم المراقبة الخاصة بعميل المراجعة عند أداء المراجعة المستمرة لتحديد واكتشاف التلاعب والأخطاء في المعاملات المالية وغير المالية .
- ضرورة توافر الكفاءة المهنية والفنية لمراقب الحسابات في مجال نظم تكنولوجيا المعلومات والأمور محل المراجعة لتحسين جودة التقارير المالية الفورية .
- ضرورة تطبيق مدخل المراجعة المستمرة في الشركات التي تطبق نظم ERP.
- تطوير المناهج الدراسية في كليات التجارة بالجامعات المصرية لتتناول المراجعة المستمرة وآلية تطبيقها في ظل بيئة نظم ERP .

3/4 الدراسات المستقبلية المقترحة :

- أثر تكامل مدخل المراجعة المستمرة ونظم ERP على قيمة الشركة .
- أثر تكامل التخصص الصناعي ومدخل المراجعة المستمرة على جودة المراجعة .
- أثر تكامل المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في تقديم خدمات المراجعة المستمرة على جودة المراجعة .

مراجع البحث

أولاً : المراجع باللغة العربية :

- إبراهيم ، أمال محمد كمال ، (2013) ، " التأثير التفاعلي لهيكل المنافسة والآليات الداخلية لحوكمة الشركات علي ممارسات إدارة الأرباح وقيمة المنشأة : دراسة ميدانية " ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة جامعة طنطا ، المجلد الثاني ، العدد الثاني ، ص ص 306 - 331 .
- أبوجبل، نجوى محمود أحمد، (2015) ، " تأثير إدراك المراجع الداخلي لمتطلبات المراجعة المستمرة والتزامه بها على جودة التقرير المالية: دراسة تحليلية وتجريبية" ، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، ع1، ص ص 70 - 147 .
- أحمد ، ابراهيم حسن ابراهيم، (2009)، " المراجعة المستمرة كمدخل لمراجعة الحسابات في ظل بيئة التجارة الالكترونية "، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية، ص ص 1 - 195.
- الجمال، إيمان عبدالمعز على محمد؛ (2020) "إطار مقترح لتقييم أثر فعالية عملية المراجعة المستمرة على جودة التقرير المهني طبقاً لمعايير المراجعة الدولية - دراسة ميدانية "، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة المنوفية.
- الداعور ، جبر إبراهيم؛ عابد، محمد نواف، (2009)، " أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية : دراسة تطبيقية" ، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد السابع عشر، العدد الأول، ص ص 809 - 845 .
- الذنبيات، علي عبدالقادر؛ أبوجبة، محمد عوني عيد، (2017)، " أثر الربحية في إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي" ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثالث عشر، العدد الثاني، ص ص 259 - 280 .
- السيد، أميرة محمد كمال، (2017) "دراسة مدى تأثير نظم تخطيط موارد المنشأة على جودة التقارير المالية" ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة القاهرة.
- الشراوي، أحمد عبدالعاطي محمد، (2014) " تفعيل دور حوكمة الشركات للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة لتحقيق جودة التقارير المالية" ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة عين شمس.

- النقودي ، سوزي فاروق ، (2012) ، " قواعد حوكمة الشركات وإنعكاساتها علي ممارسات إدارة الأرباح " ، مجلة البحوث المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة بورسعيد ، المجلد الثالث عشر ، العدد الثاني ، ص ص 187 - 212 .
- جاب الله، سامية طلعت عباس، (2015)، " أثر تطبيق نظام تخطيط موارد المشروع على ممارسات إدارة الأرباح في الوحد الاقتصادية: دراسة حالة"، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، ع 13 ، ص ص 311 - 364.
- حشاد ، طارق محمد عمر ، (2012) ، " قياس أثر ممارسات إدارة الأرباح علي جودة التقارير المالية بالتطبيق علي الشركات المساهمة المصرية " ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية .
- رضوان، أحمد جمعه أحمد محمد،(2014)، "تقييم أثر تطبيق المراجعة المستمرة على قرار اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية"، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الأول، ص 163، 222.
- رويشد، محمد جمال،(2013)، "مدى ملائمة المراجعة المستمرة في التحقق من مصداقية معلومات التقارير المالية المنشورة إلكترونيا وتأثيرها على إستقلال مراجع الحسابات"، رسالة ماجستير - غير منشورة، كلية التجارة ،جامعة القاهرة ص ص 1 - 189 .
- زلوم، نضال عامر ، (2020)، " أثر التطبيق الإلزامي لمعايير المحاسبة والتقارير المالي الدولية على ممارسات إدارة الأرباح بالشركات المساهمة الأردنية"، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل، العلوم الإنسانية والإدارية، المجلد الواحد والعشرون، العدد الثاني ، ص ص 247 - 255 .
- سعد الدين، إيمان محمد، (2005) ، " نظم تخطيط موارد المنشأة لدعم الأنظمة المحاسبية في ظل البيئة التنافسية " ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، كلية التجارة - جامعة عين شمس ، المجلد الأول ، العدد الرابع ، ص 109، 110.
- شحاته، دعاء عبدالفتاح، (2019)، " مدخل مقترح لتطوير نظام المراجعة المستمرة في ظل بيئة نظم تخطيط موارد المنشأة" ، رسالة دكتوراه -جامعة القاهرة.
- عبد الفتاح ، محمد عبدالفتاح محمد ،(2013)، " إطار مقترح لتحقيق فعالية المراجعة المستمرة للتقارير المالية المنشورة إلكترونيا"، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ،جامعة عين شمس، المجلد 17 ، ص 36 ، 73.

- عمر ، أبو عبيدة حامد سعيد ، (2018)، " دور المراجعة المستمرة في زيادةفعالية الإفصاح الالكتروني بالتقارير المالية : دراسة ميدانية على بنك فيصل الاسلامي السوداني "، رسالة ماجستير ، جامعة النيلين ، السودان.
- عيسى، سمير كامل محمد، (2008)، " أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح- مع دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الأسكندرية، المجلد الخامس والأربعون، العدد الثاني، ص ص 1 - 47 .
- فؤاد، ريمون ميلاد، (2016)، " أثر تكامل نظم تخطيط موارد المنشأة ومدخل المراجعة المستمرة في تحسين جودة تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً"، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مج 2، ع 2، ص ص 573-624.
- كوشان، حيدر مطلوب، 2015، " أثر تطبيق المراجعة المستمرة على مستوى الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومات المالية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة المنصورة
- محمد، الخير صالح السمانى ، (2016)، " المراجعة المستمرة في ظل التجارة الالكترونية ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية : دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بالسودان" رسالة ماجستير ، جامعة النيلين ، السودان0
- محمد، محمدخليل حامد؛ أبوبكر، عيسى عبدالرحيم أوشي؛ الحاج، نور الدائم الطيب يوسف، (2020)، " دور المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية"، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد الرابع، العدد الخامس، ص ص 132 - 150 .
- مشابط، نعمة حرب، (2014)، " أثر تبني المراجع الداخلي لمدخل المراجعة المستمرة على فاعلية تحببق المراجعة الداخلية لأهدافها الرقابية مع دراسة ميدانية على البنوك المصرية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الأسكندرية، مج51 ، ع 1، ص ص 37 - 87 .
- مصطفى، عمرومحمد، (2017) ، " أثر تفعيل المؤشر المصري لمسئولية الشركات على الحد من ممارسات إدارة الأرباح : دراسة تطبيقية " ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها.
- مليجي ، مجدي مليجي عبد الحكيم، (2013) ، " أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية علي إدارة وجودة الأرباح كمدخل لتحسين الملائمة والإعتمادية علي القوائم المالية للبنوك التجارية السعودية

دراسة نظرية تطبيقية " ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ،كلية التجارة ، جامعة طنطا ، المجلد الأول ، العدد الرابع ، ص: 25 - 84

- مليجي، مجدي مليجي عبدالحكيم، (2016)، " قياس أثر تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة على جودة التقارير المالية وقيمة الشركة : أدلة عملية من الشركات المسجلة فى البورصة المصرية "، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة ، جامعة طنطا، العدد الأول ، ص ص 204.

ثانياً : المراجع باللغة الإنجليزية :

- Al-Fawaz, K., Al-Salti,Z.,& Eldabi, T.O. ,(2008)," Critical success factors in ERP implementation: A review",, European and Mediterranean Conference on Information Systems, P 4
- Al-Fayoumi, N., Abuzayed, B.,&Alexander, D., (2010)," Ownership Structure and Earing Mangment in Emerging Markets; the case o Jordan ", International Research Journal of Finance and Economics, Vol. 38, Iss. 1, pp. 28, 47.
- Aryani, Y.A.,& Krismiaji,(2013)," Enterprise Resource Planning Implementation and Accounting Information Quality" Journal on Business Review, Vol.2, Iss .4, pp.25 – 31.
- Baray, S., Hameed, S.& Badii, A., (2008)" Analysing the factors responsible for effectiveness of implementation and integration of enterprise resource planning systems in the printing industry", Journal of Enterprise Information Management, Vol. 21 No. 2, pp. 140
- Beheshti, H. M. (2006)." What managers should know about ERP/ERP II". Management Research News, Vol. 29, No.4pp, 184-185
- Beneish, M. D., (2001), " Earnings management: A perspective", Managerial Finance, vol,27, pp 1-16, Available at SSRN 269625.
- Brazel, J. F., & Dang, L, (2008), "The effect of ERP system implementations on the management of earnings and earnings release dates", Journal of Information Systems, Vol 22, No (2), pp1-21.
- Chan, D.Y., & Vasarhelyi, M.A., (2011)," Innovation and Practice of Continuous Auditing", International Journal of Accounting Information Systems, Vol.12, Iss. 2, pp.152-160.

- Chen, H. J., Yan Huang, S., Chiu, A. A., & Pai, F. C., (2012), "The ERP system impact on the role of accountants", *Industrial Management & Data Systems*, 112(1), p84
- Chou, C., & Chang, C.J., (2010). "Continuous Auditing for Web – released financial information", *Review of Accounting and Finance*, Vol. 9, Iss. 1, pp. 4 – 32
- Coderre, D., Verver, J.G., & Jr, D.W., (2005) "Global Technology Audit Guide Continuous Auditing: Implications for Assurance, Monitoring, and Risk Assessment", *The Institute of Internal Auditors*, P17.18.19
- Davenport, T.H., & Brooks, J.D., (2004), "Enterprise Systems and the Supply Chain", *Journal of Enterprise Information Management*, Vol. 17, No.1, p 8-19.
- Dewayne, I.S., & Jon, B.R., (2003), "Continuous auditing: Leveraging Technology", *the Cpa Journal*.
- El-Serafy, A. A. M., (2020), "Aproposed Framework of Countinuous Auditing Technology in ERP System and its impact on improving Internal Audit Performance: Afield Study", *Master Thesis, Faculty of Commerce, Menoufia Univeristy*.
- Finney, S., & Corbett, M., (2007) "ERP implementation: a compilation and analysis of critical success factors " *Business Process Management Journal* Vol. 13 No. 3, P 339/340/341
- Flwerday, S., & Solms, R.V., (2005), "Real-time information integrity = system integrity + data integrity + continuous assurances", *Computers & Security* 24(8):604–613. Available at: <http://www.elsevier.com>.
- Flwerday, S., & Solms, R.V., (2005), "Continuous auditing: Verifying information integrity and providing assurances for financial reports", *Computers & Security* 7:12–16. Available at: <http://www.scinedirect.com>.
- Frimpon, F. Michael., (2012), *A re-structuring of The Enterprise Resource Planning Implementation Process*, *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 3, No. 1, p 234
- Gulzar, A., & Wan, Z., (2011). "Corporate Governance Characteristics and Earnings Management: Empirical Evidence from Chinese Listed Firm", *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, Vol.4, No.1, PP.133- 151.

- Ifinedo ,P. ,(2006)" Measuring Enterprise Resource Planning (ERP) Systems Success: A Structural Equation Modeling Approach Enterprise Resource Planning (ERP) Systems Success: A Structural Equation Modeling Approach", International Conference on Enterprise Information Systems, pp 86
- Jong, A., & Merte, G., (2014), "How Does Earnings Management Influence Investor's Perception of Firm Value? Survey Evidence from Financial Analysts, Review of Accounting Studies 19 (2), pp. 606 – 627.
- Kaya,C.T., & Tez,N.F,(2014),"Implementing the Efficacious Functioning Internal Audit System in Coping with Fraud: A Closer Look at Proposed Continuous Audit Structure Set Forth by Aquino et al",International Journal of Research in Management & Business Studies,Vol. 1 Issue 1,pp105,106.
- Kevin Handscomb, CISA, ACA, (2007)," Continuous auditing from a practical Perspective", Information Systems Control, V2.
- Morris, J. J, (2009), "Measuring the impact of enterprise resource planning (ERP) systems through the prism of accounting theory", (Doctoral dissertation, Kent State University).
- Morris, J. J., & Laksmana, I., (2010), "Measuring the impact of enterprise resource planning (ERP) systems on earnings management", Journal of Emerging Technologies in Accounting, vol 7, No (1), pp 47-71.
- Morris, J. J., (2011), "The impact of enterprise resource planning (ERP) systems on the effectiveness of internal controls over financial reporting", Journal of Information Systems, Vol 25, No(1), PP 129-157.
- O'Donnell, J.B. (2004). "Innovaations in Audit Technology: A Model of Continuous Audit Adoption ", Journal of Applied Business and Econontics, pp11-20.
- Paredes, A.P., & Wheatley C. M., (2015), Do ERPs Constrain All Forms of Earnings Management? Annual meeting and Conference on Teaching and Learning in Accounting (CTLA) AUGUST 6-10, 2015 , New York, ERP Session No (2-11) , pp1-32 .
- Rittenberg, L.A.,(2001), " Guide for the Future", the Internal Auditor, Vol. 58,June.

- Shafakheibari, N., & Oladi, B., (2015), "The Effect of ERP System on Relevance of Accounting Data and Quality of Financial Reporting Quality". *Management and Administrative Sciences Review*, Vol. 4, Iss .3, pp 504.
- Shan, S., & Saddon, P. B., (2002), "Assessing and Management the benefits of Enterprise Systems : The Business Managers Perspective", *Information Systems Journal*, Vol 12, Non4, pp 271-299.
- Shannak, R. O. (2015). "The impact of implementing an enterprise resource planning system on organizational performance using balanced scorecard", *Journal of Management Research* , Vol. 8, No. 1. pp39
- Shin, I.H., Lee, M.G., & Park, W., (2013). "Implementation of the continuous auditing system in the ERP-based environment ", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 28, Is. 7, P 592-627.
- Singleton, T., & Singleton, A.J., (2005) "Auditing headaches? Relieve them with CAR", *he Journal of Corporate Accounting & Finance*, PP18,19
- Soliman, M.M., & Ragab, A. A., (2013), "Board Of Directors Attributes and Earning Management ": Evidence from Egypt. 6th International Business and Social Sciences Reserch Conference Dubai, UAE , ISBN, 978-1-922069-18-4.
- Stppich, Warren, (2011), "Continuous auditing = Continuous improvement" Available at: <http://www.corporatecomplianceinsight.com>.
- Thomas, M., & Maratha, R., (2012), "Determining Expected Behaviour of fraudsters for a Continuous Audit System", *IIMB Management Review*, 24, pp.79-84, , Available at: <http://www.elsevier.com>
- Tsai, W. H., Lee, K. C., Liu, J. Y., Lin, S. J., & Chou, Y. W., (2012), "The influence of enterprise resource planning (ERP) systems' performance on earnings management", *Enterprise Information Systems*, Vol 6 , No(4), pp491-517.
- Verver, John, (2008), " Continuous Monitoring: Transforming and Auditing: What is Difference?" *Protiviti Knowledge leader*, Available at: <http://www.Protiviti.com>.
- Warren, D., & Smith, M., (2006), " Continuous Auditing an Effective – Tool for Internal Auditors", *International Auditing: Mar/Apr, 21(2): pp. 27-35* Available at: <http://www.ssrn.com>.

- Warren, J.D. (2004). "Continuous Auditing: Implications of the Current Technological Regulatory and Corporate Environment", Phd Thesis, Submitted to the Office of Graduate Studies, Texas A & M University.
- Zhao, N., Yen, D.C., & Chang, I.C, (2004)."Auditing in theE-Commerce Era", Information Management & Computer Security, Vol. 12, Iss. 5, pp. 389,399.

ملحق رقم (1): مؤشر قياس مدخل المراجعة المستمرة

م	بيان	إستيفاء البيانات
	إسم الشركة ومعلومات عن الشركة
1	وجود تقارير وإفصاحات فورية عن أعمال المراجعة.	

2	وجود تقارير دورية (ربع سنوية).
3	وجود إفصاحات عن طبيعة أعمال المراجعة المستمرة طوال السنة.
4	وجود تأكيد من قبل مراجع الحسابات على التقارير الدورية.
5	وجود أنظمة مراجعة باستخدام الحاسب (المراجعة حول الحاسب - المراجعة من خلال الحاسب).
6	وجود قاعدة بيانات (Data Base) لكافة أعمال ووظائف الشركة.
7	وجود نظام عميل المراجعة (نظام تبادل نتائج المراجعة على الإنترنت - برامج تطبيقات المراجعة - البريد الإلكتروني).
8	وجود نظام لمراجع الحسابات (نظام تشغيل بيانات - ادوات برامج المراجعة - مستودعات بيانات المراجعة - لغة XBRL).
9	الإعتماد على أدلة المراجعة الإلكترونية كأدلة إثبات لعمليات المنشأة.
10	وجود خدمات إضفاء الثقة على الأنظمة الإلكترونية (system trust) وخدمات إضفاء الثقة على موقع الشركة على الإنترنت (web trust).